

# La Fiscalía de Delitos Económicos y la persecución del delito fiscal: ¿hacia una lógica restaurativa?

Jordi Bonshoms Guzmán

*Universitat Pompeu Fabra*

Bonshoms Guzmán, J. (2024). La Fiscalía de Delitos Económicos y la persecución del delito fiscal: ¿hacia una lógica restaurativa? *Revista Electrónica de Criminología*, 08-07, 1-13.  
<https://doi.org/10.30827/rec.8.33151>

**RESUMEN:** En la investigación criminológica sobre la delincuencia de cuello blanco ha prevalecido más un interés por el delincuente que por los órganos del sistema penal que persiguen este tipo de delincuencia. Una excepción fue la literatura norteamericana de los años ochenta, que inició una serie de estudios empíricos sobre la figura del fiscal en la persecución de los delitos económico-empresariales. Este artículo se inscribe en esta tradición criminológica para investigar una institución poco conocida en España: la Fiscalía del área especializada en Delitos Económicos. El objetivo es explicar el origen de esta Fiscalía en España, su papel en la persecución de la defraudación tributaria y en la negociación de conformidades con el acusado. Finalmente, este artículo reflexiona sobre la lógica restaurativa que subyace a toda persecución penal del delito fiscal: la recuperación de la cuota defraudada.

**PALABRAS CLAVE:** Fiscalía, delitos económicos, defraudación tributaria, conformidades

## THE ECONOMIC CRIMES PROSECUTOR'S OFFICE AND THE PROSECUTION OF TAX CRIME: TOWARDS A RESTORATIVE LOGIC?

**ABSTRACT:** The criminological literature on white-collar criminality has favoured the analysis of the individual instead of the control agencies prosecuting them. An exception to this dominant trend was the North American literature of the 1980s, when several criminologists began to empirically research the work of federal attorneys in prosecuting economic and corporate crime. This article recovers this criminological tradition to investigate a very little-known institution in Spain: the Prosecutor's Office of the area specialized in Economic Crimes. The contribution of this article is to explain the origin of this Prosecutor's Office, its role in the disposition of tax fraud as one of the most frequent economic crimes, and its role in negotiating plea agreements with the accused. Finally, this article reflects on the restorative logic underpinning the criminal prosecution of tax fraud in Spain, namely the recovery of evaded taxes.

**KEYWORDS:** Public prosecutor, economic crime, tax fraud, plea guilty

**FECHA DE RECEPCIÓN:** 01/08/24

**FECHA DE PUBLICACIÓN:** 30/12/24

**AUTOR/A CORRESPONDENCIA:** Jordi Bonshoms Guzmán, [jordi.bonshoms@upf.edu](mailto:jordi.bonshoms@upf.edu)

SUMMARIO: 1. Introducción, 2. La figura del Fiscal en la persecución de la delincuencia económico-empresarial, 3. La Fiscalía de Delitos Económicos en España, 4. El papel de la Fiscalía de Delitos Económicos en la persecución del delito fiscal, 5. La conformidad del acusado en la defraudación tributaria, 6. La condena pública de la defraudación tributaria, 7. Conclusiones, 8. Bibliografía.

## 1. Introducción\*

En la mayoría de las investigaciones criminológicas sobre la delincuencia económica y de cuello blanco ha prevalecido, fundamentalmente, una aproximación al estudio del delito y las características del delincuente que ha conducido a perder de vista el papel desempeñado por las instituciones de control y sus agentes en la construcción y gestión de este tipo de criminalidad.

La falta de estudio sobre las instituciones de control se vio reforzada por el auge de la teoría de la acción racional, que promovió en criminología un individualismo metodológico al centrarse en la toma de decisiones del delincuente desde un punto de vista económico (coste-beneficio)<sup>1</sup>. Sin embargo, en el estudio de la delincuencia de cuello blanco, la década de los años ochenta en EE. UU. fue una excepción al dominio de la teoría de la acción racional. Una serie de investigaciones criminológicas situaron en el centro de sus estudios la figura del fiscal norteamericano para profundizar sobre las causas que dificultaban el control penal de la criminalidad económico-empresarial<sup>2</sup>.

Paralelamente, la criminología con Sutherland, y posteriormente la criminología crítica orientó las investigaciones empíricas sobre la delincuencia de cuello blanco: ¿de qué modo es el sistema penal selectivo con este tipo de criminalidad<sup>3</sup>? El enfoque de esta literatura significó un avance académico en el ámbito de la criminología económica que, lamentablemente, ha pasado desapercibido. Pues el estudio de los órganos de control penal de la criminalidad económica constituye una aproximación criminológica indispensable para profundizar en el tratamiento diferencial que reciben los delincuentes de cuello blanco.

Este artículo recupera esta aproximación criminológica para analizar el papel de la *Fiscalía del área especializada*

en *Delitos Económicos* como uno de los principales órganos de control y persecución de la delincuencia económica.

La Fiscalía de Delitos Económicos, como área especializada dentro del Ministerio Fiscal, no ha sido objeto de ningún análisis previo por parte de la criminología en España<sup>4</sup>. La Fiscalía de Delitos Económicos se encarga de todos aquellos delitos económicos que no entrañan elementos de función pública y corrupción o de crimen organizado. De acuerdo con los datos del Instituto Nacional de Estadística, el delito económico más frecuente es el delito de defraudación tributaria (arts. 305 y 305bis CP), seguido de las insolvencias punibles<sup>5</sup>.

En la defraudación tributaria, como ya investigué en otro artículo, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) juega un papel fundamental en el descubrimiento del delito<sup>6</sup>. Además, también la Fiscalía de Delitos Económicos desempeña una función clave dentro del sistema penal cuando la noticia del delito llega al Juez de Instrucción,

El objetivo de este artículo es analizar el papel de la *Fiscalía de Delitos Económicos* en la persecución del delito de defraudación tributaria. Por un lado, los fiscales de económicos ostentan una función clave en la determinación del elemento subjetivo del tipo, a saber: demostrar la autoría y el dolo en la conducta defraudatoria. Por otro lado, la Fiscalía de Delitos Económicos—junto al abogado del Estado—también juega un papel indispensable en la negociación de sentencias de conformidad. En el delito de defraudación tributaria, recuperar la cuota defraudada parece ser el objetivo principal del sistema de justicia penal—de los fiscales, jueces y abogacía del Estado. Desde el año 2015, dos reformas penales promovieron este objetivo: por un lado, la liquidación vinculada a delito que recauda la Agencia Tributaria sin necesidad de que un juez dicte sentencia condenatoria firme; por otro, dar publicidad de los datos del condenado en las sentencias para reforzar el estigma público. Este artículo contribuye a explorar la lógica restaurativa que subyace al sistema penal en la persecución de la delincuencia económica y sugiere la necesidad de reflexionar si ésta no debiera estar presente en otras tipologías delictivas.

\* Agradezco especialmente a la Profesora Elena Larrauri por todo su impulso en el proceso de mejora y publicación de este artículo; al Profesor David Felip por su aguda y generosa lectura; y a Albert González-Jiménez por sus atentas observaciones. También a los dos revisores anónimos, que sus comentarios han ayudado a corregir errores en el primer manuscrito. Los posibles errores que permanezcan en el texto recaen bajo mi responsabilidad.

<sup>1</sup> Entre otras contribuciones sobre el análisis de la delincuencia de cuello blanco con una impronta de individualismo metodológico, véase SHOVER y HOCHSTETLER, 2006.

<sup>2</sup> Como explicaremos en el siguiente apartado, la investigación de KATZ (1979; 1980) fue el detonante de una serie de investigaciones criminológicas al poner de relieve el tratamiento diferencial que los fiscales norteamericanos

establecían entre la delincuencia convencional y la delincuencia de cuello blanco.

<sup>3</sup> LARRAURI, 1991, p. 172.

<sup>4</sup> La mayoría de los estudios de criminología y derecho penal-económico se han centrado en la Fiscalía Anticorrupción o en otras Fiscalías. Para la Fiscalía Anticorrupción, véase GONZÁLEZ LÓPEZ/NIETO MARTÍN, 2016, p. 24; para la Fiscalía en materia de delitos de odio y discriminación, véase GÜERRI, 2015, pp. 1-33; para un análisis introductorio a la figura del fiscal en España, véase VARONA GÓMEZ, 2022, pp. 135-147.

<sup>5</sup> Instituto Nacional de Estadística (2024), 'Delitos según tipo'.

<sup>6</sup> Véase BONSHOMS GUZMÁN, 2024; pero también FITO MIRÓ, 2023; MÉNDEZ CORTEGANO, 2009.

Este trabajo ha sido elaborado mediante recopilación de fuentes primarias y secundarias. En cuanto a las fuentes primarias, la investigación se nutre de cinco entrevistas semiestructuradas con fiscales en activo de la Sección de Delitos Económicos de distintas Comunidades Autónomas. 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 en España.

El artículo procede de la siguiente forma: en el siguiente apartado resumiré brevemente la literatura criminológica existente en torno a la figura del fiscal norteamericano en los años ochenta; en el tercer apartado explicaré la función de la Fiscalía del área de Delitos Económicos en España como el resultado de una división de tareas en la delincuencia de cuello blanco; en el cuarto apartado analizaré el papel de la Fiscalía de Delitos Económicos en la persecución del delito de defraudación tributaria; en el quinto apartado, resumiré la institución de la conformidad del acusado y su particularidad en los casos de delito fiscal; por último, antes de concluir, el sexto apartado explica el funcionamiento de la condena pública en la defraudación tributaria y resume la lógica restaurativa de la persecución de este tipo de criminalidad.

## 2. La figura del Fiscal en la persecución de la delincuencia económico-empresarial

SUTHERLAND ya puso de relieve que la delincuencia de cuello blanco se diferencia de la delincuencia convencional, fundamentalmente, por un control social más indulgente. 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 administrativa<sup>7</sup>. En consecuencia, muchas conductas ilegales de naturaleza económica y empresarial no alcanzan la orilla del sistema de justicia penal. Ello conlleva que difícilmente se produzca un etiquetamiento de estos infractores como 'delincuentes'. 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 juzgados<sup>8</sup>.

A partir de la década de los setenta, en los EE. UU., la preocupación social por los grandes casos de corrupción política, junto a los esfuerzos académicos por analizar el trato diferencial a la delincuencia de los poderosos, abrió una fructífera reflexión sobre cómo investigar criminológicamente este tipo de delincuencia<sup>9</sup>. En particular, la figura del fiscal cobró relevancia por profundizar sobre la persecución de los delitos económico-empresariales en los EE.UU. La investigación de KATZ de 1979 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 blanco<sup>10</sup>. A través de entrevistas con la fiscalía del distrito Este de Nueva York—área donde la persecución de delitos de cuello blanco iba en aumento—, KATZ arguyó que la discrecionalidad de los fiscales variaba de forma significativa, dependiendo si era un caso de delincuencia común o de cuello blanco<sup>11</sup>. En estos casos, la fiscalía solía llegar a 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.

Ya entrados en los años ochenta, una serie de investigaciones siguieron la estela de KATZ a fin de aportar conocimiento empírico sobre la reacción de los órganos de control penal hacia a la delincuencia de cuello blanco. En 1983, AYERS y FRANK elaboraron una encuesta a 42 fiscales federales (*state attorney general*)<sup>12</sup>. De esta encuesta se derivaron tres conclusiones principales: en primer lugar, los fiscales mostraban un aumento de su actitud punitiva hacia la delincuencia económico-empresarial en consonancia con el aumento de un punitivismo generalizado hacia este tipo de criminalidad<sup>13</sup>; en segundo lugar, la Fiscalía priorizaba la investigación de delitos sobre la persona física antes de la persona jurídica, debido a los obstáculos procesales de la responsabilidad penal de las personas jurídicas<sup>14</sup>; por último, la Fiscalía prefería un

<sup>7</sup> SUTHERLAND, 1940, p. 155.

<sup>8</sup> Cabe recordar que en los años sesenta, las estadísticas oficiales fueron objeto de discusión sociológica y criminológica. Tal y como argumentaron KITSUSE/CICOUREL, las estadísticas oficiales solo reflejan una reacción penal diferencial a ciertos actos delictivos. Véase KITSUSE/CICOUREL, 1963, pp. 131-139.

<sup>9</sup> KATZ, 1980, pp. 161-184; BOX, 1983; BRAITHWAITE, p. 4.

<sup>10</sup> KATZ, 1979, pp. 431-459.

<sup>11</sup> Cabe recordar que el sistema acusatorio de los Estados Unidos dota a la fiscalía del principio de oportunidad, a saber: ostenta un poder discrecional para decidir si perseguir o no un delito, a diferencia del caso español, donde la fiscalía se rige por el principio de legalidad.

<sup>12</sup> AYERS/FRANK, 1987, p. 427.

<sup>13</sup> KATZ, 1980, pp. 161-184.

<sup>14</sup> AYERS/FRANK, 1987, p. 435. Cabe recordar que en EE. UU. existe la responsabilidad penal de las personas jurídicas desde la famosa sentencia del Tribunal Supremo de 1909: *New York Central & Hudson River Railroad v. United States* (212 U.S. 481, 495-96). En esta sentencia, por primera vez se declara la responsabilidad penal de una persona jurídica por el delito cometido por uno de sus empleados en beneficio de la empresa. Desde entonces se han escrito ríos de tinta sobre la atribución vicarial de la *mens rea* a las personas jurídicas. Sobre la base del principio de responsabilidad civil *respondeat superior* se abandona el principio tradicional en el derecho de que solo las personas físicas podían ser penalmente responsables.

litigio civil a un proceso penal si cabía la posibilidad de recuperar el dinero derivado del delito<sup>15</sup>.

En 1985, GURNEY centró el foco en el estudio de la fiscalía a escala local. A través de un trabajo cualitativo junto a los fiscales de la Unidad de Delitos Económicos (*Economic Crime Unit*) de un área metropolitana de los EE. UU., analizó el proceso de toma de decisiones de la fiscalía (*prosecutorial decision-making process*)<sup>16</sup>. Las conclusiones del análisis eran que la decisión dependía principalmente de tres factores: el tipo de acusado, el tipo de víctima y el número de víctimas. A nivel local, el trabajo de la Fiscalía de Delitos Económicos se centraba más en perseguir a la delincuencia económica perpetrada por personas físicas que no por grandes empresas<sup>17</sup>. GURNEY concluía que la criminología debía abordar el sesgo en la aplicación de la ley (*selective enforcement*) cuando se trataba de perseguir a las personas jurídicas<sup>18</sup>.

En 1988, la encuesta de BENSON *et al.* ponía énfasis en los recursos disponibles—la falta de personal, de presupuestos públicos, etc.—como el principal obstáculo para que los fiscales persiguieran la criminalidad corporativa<sup>19</sup>. Las entrevistas que realizaron a estos fiscales muestran que la conocida ‘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 económicos y empresariales<sup>20</sup>. La novedad de su investigación radicaba en que mostraban la situación política y la opinión pública como una variable determinante en las decisiones persecutorias de la Fiscalía. El contexto político y la canalización de las actitudes punitivas hacia la delincuencia económico-empresarial era determinante para el uso del derecho penal ante este tipo de criminalidad.

El objetivo de esta literatura no era iniciar una nueva discusión teórica sobre el concepto de delincuencia de cuello blanco. El objetivo era explicar *por qué* el sistema penal investigaba menos este tipo de delincuencia.

¿Cuáles eran los obstáculos que impedían una mayor criminalización de los delitos de cuello blanco? La figura de la Fiscalía norteamericana resultaba determinante para ofrecer una primera respuesta sobre la discrecionalidad del sistema penal hacia este tipo de delincuencia. La contribución principal era poner el foco en los órganos de control penal para analizar los obstáculos en la detección y judicialización de los delitos de cuello blanco.

A mi juicio, esta literatura fue un progreso al pasar de la denuncia teórica (“los delitos de cuello blanco son menos perseguidos”) al análisis criminológico (“¿por qué motivo y cómo 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 origen de la Fiscalía de la Sección de Delitos Económicos y su función en la persecución de la defraudación tributaria.

### 3. La Fiscalía de Delitos Económicos en España

El origen de la Fiscalía de Delitos Económicos radica en la necesidad de una división de tareas en materia de delitos económicos. Hasta el año 2005, la extensa tipología de delitos económicos era perseguida penalmente por la Fiscalía Especial Anticorrupción, creada en 1995<sup>21</sup>. El volumen de trabajo de la Fiscalía Anticorrupción adquiría una dimensión colosal no solo por la envergadura de grandes casos de corrupción (los ‘macroprocesos’), sino también por la complejidad inherente que conlleva la investigación de los delitos económicos.

La investigación de la delincuencia económica se ha vuelto cada vez más desafiante por la globalización económica, la complejidad creciente de las operaciones mercantiles, financieras y económicas por parte de personas físicas y jurídicas. Por ello, la creación de un área especializada en delitos económicos se convertía en una solución indispensable para repartir el volumen

<sup>15</sup> AYERS/FRANK, 1987, p. 436.

<sup>16</sup> GURNEY, 1985, p. 622.

<sup>17</sup> *Ibid.*

<sup>18</sup> *Ibid.*, p. 623.

<sup>19</sup> BENSON/MAAKESTAD/CULLEN/GEIS, 1988, pp. 505-518.

<sup>20</sup> Véase también BENSON/CULLEN/MAAKESTAD, 1990, p. 369.

<sup>21</sup> 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. 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. 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 públicas; 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 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.

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.

El objetivo de la creación de una Fiscalía de Delitos Económicos—como área especializada dentro del Ministerio Fiscal<sup>22</sup>—era acotar aquellos casos de delincuencia de cuello blanco que no estuvieran relacionados con la corrupción en la función pública. La Instrucción FGE 11/2005 delegó al área especializada en Delitos Económicos: los delitos societarios, los delitos contra la Hacienda Pública y las insolvencias punibles, siempre que no interviniese Fiscalía Anticorrupción. Esta instrucción también puso 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 a la Fiscalía de Delitos Económicos 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 a Fiscalía de Delitos Económicos, así como la materia por delitos sobre las que ejerce tales funciones. Este último Decreto acota todavía más la competencia 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.
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 pueda atribuirse otros delitos de naturaleza similar a la Sección de Delitos Económicos—por ejemplo, los de estafa o administración desleal—debido a su especial cualificación o conocimiento (FGE, 2023)<sup>23</sup>.

Atendiendo a los datos del Instituto Nacional de Estadística, el delito contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, categoría donde se incluye la defraudación tributaria, es la tipología delictiva más frecuente dentro de la delimitación competencial de la Sección de Delitos Económicos<sup>24</sup>. Después, el delito económico más frecuente son las insolvencias punibles, esto es, cuando una persona física o jurídica con la obligación de pagar una deuda a un acreedor provoca desajustes en sus bienes para justificar su insolvencia de forma fraudulenta y el impago de la deuda.

En el delito de defraudación tributaria, la ‘notitia criminis’ es normalmente descubierta por la Agencia Tributaria a través de sus actuaciones de comprobación e inspección<sup>25</sup>. Cabe recordar que, si la Agencia Tributaria no ha iniciado actuaciones inspectoras, el obligado tributario siempre está a tiempo de regularizar voluntariamente su situación a través de declaraciones complementarias, evitándose así el enjuiciamiento por un eventual delito (véase Ilustración 1 en apartado 6)<sup>26</sup>. Sin embargo, cuando la Agencia Tributaria inicia actuaciones de comprobación y encuentra un posible delito fiscal, el Equipo de Delito Fiscal de la Agencia Tributaria motiva en un informe inspector los fundamentos del delito y tiene obligación de remitir el expediente al Ministerio Fiscal—lo que en términos jurídicos se conoce como el traslado de ‘tanto de culpa’ de una administración al Ministerio Fiscal o al juez. En concreto, los delitos fiscales que traslada la Agencia Tributaria se remiten a la Fiscalía de la Sección de Delitos Económicos.

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

<sup>22</sup> Cabe recordar que, en España, el Ministerio Fiscal reconoce orgánicamente dos principales «Fiscalías Especiales»: la Fiscalía Especial Antidroga y la Fiscalía Especial Anticorrupción. Adicionalmente, se han ido creando a lo largo del tiempo distintas «áreas especializadas» de la Fiscalía, como el área de Delitos Económicos, Delitos de Odio y Discriminación, Medio Ambiente y Urbanismo, etc. (Véase [www.fiscal.es/areas-especializadas](http://www.fiscal.es/areas-especializadas)).

<sup>23</sup> El mismo Decreto delimita las funciones de coordinación, supervisión y procuración a desarrollar por el Fiscal de Sala Delegado de Delitos Económicos.

<sup>24</sup> Instituto Nacional de Estadística, Delitos según tipo (2013-2022).

<sup>25</sup> BONSHOMS GUZMÁN, 2024, p. 4.

<sup>26</sup> Art. 252 LGT.

EOMF)<sup>27</sup>. 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.<sup>28</sup> 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 conduce a los jueces a confiar o asumir como propias las investigaciones del fiscal o de otros órganos de control como la Agencia Tributaria o la policía<sup>29</sup>. 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.

La Fiscalía de Delitos Económicos 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 hechos<sup>30</sup>. Esta dilación limita el estudio que requiere la Fiscalía y determina que se judicialicen de forma inmediata con el fin de evitar la prescripción<sup>31</sup>.

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 (FGE, 2022). 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 preprocesales 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, el año 2022 también ofrece los primeros datos relativos a las Liquidaciones Vinculadas a Delito (LVD) que ofrece la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT). De un total de 165 expedientes por delito contra la Hacienda Pública que la Agencia Tributaria remite a la Fiscalía, 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 caso.

#### 4. El papel de la Fiscalía de Delitos Económicos en la persecución del delito fiscal

Como ya hemos visto, en el delito de defraudación tributaria, la 'notitia criminis' suele ser dada por los órganos de la Agencia Tributaria. El papel de la Agencia Tributaria en la disposición del delito es indispensable para judicializar el caso con muy pocas diligencias anteriores a la instrucción judicial. Utilizando las palabras de una Fiscal de Delitos Económicos: "La mayor parte del trabajo lo hace la Agencia Tributaria. Si está bien hecho (el informe pericial e inspector), normalmente el grado de éxito el día del juicio es muy elevado" (Entrevista Fiscal 1, 17/04/2024). Cuando el Delegado Especial de la AEAT remite el informe al Ministerio Fiscal, este informe ya ha pasado por el filtro del Equipo de Delito Fiscal, el Inspector Jefe y Servicios Jurídicos de la AEAT<sup>32</sup>. De este modo, el informe pericial de la Agencia Tributaria ostenta un alto valor probatorio en el juicio, mientras que los inspectores de Hacienda que han trabajado el informe y el acuerdo de liquidación vinculada a delito devienen testimonios fundamentales para la Fiscalía de Delitos Económicos. Así lo expresaba otra Fiscal de una sección territorial de Delitos Económicos:

"En el juicio, la declaración fundamental para mi es la de la Agencia Tributaria: que me cuente lo que ha hecho, por qué considera que hay defraudación. La AEAT ha entrevistado a los trabajadores, ha analizado todas las facturas (ellos se dedican a eso, tienen el conocimiento técnico sobre lo que buscan en las facturas para detectar el fraude). Yo lo que tengo que hacer es entenderlo y saber cómo hacer las preguntas en el juicio..." (Entrevista Fiscal 2, 19/04/2024).

Es necesario recordar que para determinar el delito de defraudación tributaria hace falta un elemento de naturaleza objetiva y otro de tipo subjetivo. En términos jurídicos, el delito de defraudación tributaria exige un comportamiento doloso, siendo suficiente el dolo eventual<sup>33</sup>. Además, la relevancia penal de 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 la defraudación tributaria, el derecho penal español no sanciona la mera desobediencia fiscal, es decir, infringir

<sup>27</sup> VARONA GÓMEZ, 2022, pp. 135-147.

<sup>28</sup> GONZÁLEZ LÓPEZ/NIETO MARTÍN, 2016.

<sup>29</sup> REBOLLO VARGAS/CASAS HERVILLA, 2014.

<sup>30</sup> Memoria de la Fiscalía General del Estado, 2020, p. 1073; Memoria de la Fiscalía General del Estado 2021, p. 935.

<sup>31</sup> La relación entre Fiscalía y la AEAT no solo se ha formalizado *de iure* en distintos Convenios de Colaboración,<sup>31</sup> sino que también *de facto*, pues son la unidad de apoyo que emiten el mayor número de informes (FGE 2023).

<sup>32</sup> BONSHOMS GUZMÁN, 2024, p. 4.

<sup>33</sup> COCA-VILA, 2020, p. 571.

el deber de pago no significa defraudar. El derecho penal sanciona la infracción de un deber de cooperación tributaria que disimula la falta de voluntad de asumir los costes de mantenimiento de la Hacienda Pública.

De la existencia de los elementos objetivos del delito se ocupa la Agencia Tributaria, a saber: su informe pericial detalla la cuantía defraudada y su motivación<sup>34</sup>. Sin embargo, descifrar el elemento subjetivo es una tarea compartida con la Fiscalía de Delitos Económicos. Mientras el informe pericial incluye aquellas acciones que demuestran el ánimo defraudatorio, la Fiscalía de Delitos Económicos se encarga de demostrar la conducta dolosa en la fase de juicio oral:

“En la vía penal hay que probar muchas cosas: que no ha pagado y que es consciente de que no ha pagado y tenía que pagar, es decir, que hay ánimo defraudatorio, porque podría ser un simple empresario que no sabe gestionar su empresa. Y eso no nos vale para la condena, aunque esté defraudando a Hacienda” (Entrevista Fiscal 1, 17/04/2024).

Demostrar el dolo de un delito es uno de los retos principales que el sistema penal se encuentra en cualquier tipología delictiva. No obstante, la defraudación tributaria presenta ciertas particularidades propias de los delitos económicos. En este tipo de criminalidad sabemos que los obstáculos en la investigación son numerosos<sup>35</sup>. Por ejemplo, el uso de personas jurídicas instrumentales –empresas pantalla– que facilita la ocultación de los autores, la presencia de testaferros que distraen la atención respecto a los auténticos autores del delito y de transmisiones sucesivas entre empresas de un mismo grupo. Todo ello aumenta la dificultad de determinar el dominio del hecho y quién ha sido el autor principal de la defraudación. De esta forma reflexiona una Fiscal sobre su labor en casos de defraudación tributaria:

“Lo difícil es saber quién da las órdenes, porque hay testaferros, ponen a gente que no dirige la empresa... ponen la empresa a nombre de alguien a cambio de dinero, pero quien organiza y manda es otro. Nosotros buscamos a los clientes y proveedores y preguntamos: quién te daba las órdenes, quién te hacía los pedidos, a quién te dirigías tu como jefe de la empresa, etc. La cuantía defraudada ya la ha acordado la Agencia Tributaria en la liquidación vinculada a delito. Nosotros nos encargamos de probar quién está al mando de eso: que la persona a quién estamos imputando el delito sea la persona que tiene que responder” (Entrevista Fiscal 3, 09/05/2024).

La experiencia de los Fiscales de Delitos Económicos concuerda con la literatura de derecho penal-

económico que ha categorizado los obstáculos procesales de la investigación de este tipo de criminalidad. El estudio de REBOLLO VARGAS y CASAS HERVILLA resume los principales problemas que obstaculizan la actividad probatoria de los delitos económicos en cinco puntos: la dificultad en la determinación de la autoría, problemas en torno a la constatación de la ‘notitia criminis’, la transnacionalidad de las operaciones, la asesoría sobre ingeniería fiscal o mercantil que facilitan despachos profesionales para realizar operaciones ilícitas y la utilización de nuevas tecnologías en la comisión de los delitos<sup>36</sup>.

En este orden de cosas, dos de las principales tareas de la Fiscalía de Delitos Económicos es demostrar la autoría del delito y la trazabilidad monetaria de las ‘ganancias patrimoniales injustificadas’, término que utilizan los fiscales de Delitos Económicos. Para ello, el grado de especialización de esta Fiscalía es muy elevado, teniendo probablemente un conocimiento tributario y mercantil muy superior al de los jueces penales. En este sentido, la hipótesis defendida por la doctrina acerca de que los fiscales de las áreas especializadas tienen un papel más activo en la investigación del delito, cobra todavía más fuerza<sup>37</sup>.

Además, por la dificultad y complejidad inherente al esclarecimiento de 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<sup>38</sup>. Así reflexiona un Fiscal de la Sección de Económicos sobre las diligencias:

“Los jueces confían en nuestras diligencias porque las ven coherentes. Cuando elevo una denuncia o querrela al juez, le explico exactamente el porqué de todo. Cuando lo lee me da traslado de las diligencias que él considera oportunas. Luego me da traslado de todo el resultado de las diligencias que le he pedido y a ver qué me parece. El juez ha practicado las diligencias que yo le he pedido, no ha practicado ninguna de propia iniciativa. Me da traslado, y entonces en los interrogatorios, si es complejo, en las preguntas lo solventamos ahí” (Entrevista Fiscal Delitos Económicos 4, 17/05/2024).

Por todo ello, la especialización de la Fiscalía de la Sección de Delitos Económicos es indispensable para abordar la investigación y persecución de la criminalidad económica. Aun así, cabe mencionar que uno de los elementos recurrentes que aparecen en las entrevistas con la Fiscalía es la necesidad de disponer de más apoyos técnicos para desarrollar ciertas investigaciones. Más allá de la estrecha cooperación con

<sup>34</sup> BONSHOMS GUZMÁN, 2024, p. 264.

<sup>35</sup> REBOLLO VARGAS y HERBILLA, 2014., p. 19.

<sup>36</sup> *Ibid.*, p. 20.

<sup>37</sup> Sobre el desarrollo de esta hipótesis, véase GONZÁLEZ LÓPEZ/NIETO MARTÍN, 2016, p. 24; REBOLLO VARGAS y CASAS HERVILLA, 2014; VARONA GÓMEZ, 2022.

<sup>38</sup> REBOLLO VARGAS y CASAS HERVILLA, 2014.

la Agencia Tributaria, la Fiscalía de Delitos Económicos requiere de otras especialidades, como por ejemplo de auditores de cuentas para la delincuencia empresarial o de economía aplicada para realizar valoraciones o periciales con conocimiento.

## 5. La conformidad del acusado en la defraudación tributaria

Una vez examinado el papel del Ministerio Fiscal en la persecución de la defraudación tributaria toda vez que la Agencia Tributaria le remite el expediente, pasamos a examinar ahora su función en la negociación de la conformidad del acusado.

En España, el Ministerio Fiscal no ostenta formalmente un poder de disposición del delito equiparable al 'principio de oportunidad' con el que se rigen otros países de nuestro entorno (e.g. EE.UU. o Reino Unido), el cual permite a los fiscales decidir si judicializar o no un delito denunciado o aquel que llega a su conocimiento por otras vías. En nuestro ordenamiento jurídico rige el 'principio de legalidad', el cual obliga al Ministerio Fiscal a activar el proceso penal cuando considere que existen indicios de comisión de un delito<sup>39</sup>. No obstante, el Ministerio Fiscal en España ostenta un particular poder de disposición del delito a través de una figura crucial en nuestra justicia penal: la conformidad del acusado<sup>40</sup>.

La conformidad del acusado es técnicamente un acto de finalización del proceso penal en virtud de la cual el acusado y su defensa aceptan, con ciertos límites, la pena solicitada por la acusación, y el juez o tribunal dicta sentencia inmediatamente, sin la celebración de la vista<sup>41</sup>. En el proceso penal español existen dos modalidades fundamentales de conformidad. La primera es conocida como 'conformidad premiada' y la segunda como 'conformidad ordinaria'<sup>42</sup>. En la 'conformidad premiada' el acusado puede conformarse con el escrito de acusación presentado en el acto por el Ministerio Fiscal e implicaría una rebaja legalmente tasada de 1/3 de la pena solicitada en tal escrito<sup>43</sup>. La segunda posibilidad, la 'conformidad ordinaria', tiene lugar en los procedimientos abreviados, y es para delitos cuya pena no exceda los 6 años de prisión. La 'conformidad ordinaria' puede tener lugar el mismo día del juicio, y la ley procesal no prevé una rebaja de la

pena, por lo que dependerá de la negociación a la que lleguen las partes<sup>44</sup>.

A pesar de su relevancia y frecuencia a la hora de resolver juicios penales, la institución de la conformidad ha sido poco atendida en España, llegándose a considerar la 'cara oculta' del sistema de justicia penal<sup>45</sup>. Las pocas investigaciones empíricas señalan la necesidad de llevar a cabo más estudios sobre la práctica de la conformidad del acusado y sobre el protagonismo que desempeña el Ministerio Fiscal<sup>46</sup>. En los delitos económicos, el estudio de la conformidad parece un área particularmente relevante para entender la penalidad que recae sobre este tipo de criminalidad.

En el delito de defraudación tributaria, por el bien jurídico protegido y por la víctima, la acusación particular la ejerce la Abogacía del Estado. Como es lógico, en el delito contra la Hacienda Pública, el principal objetivo de la Abogacía del Estado como representante procesal de la Agencia Tributaria es la recuperación del dinero defraudado (Entrevistas Fiscal 1, 2, 3 y 4). En este orden de cosas, las conformidades se tejen en los intersticios de los intereses de la acusación particular (Abogacía del Estado), la parte acusada y de la Fiscalía. Lo que sí aparece como un *consensus omnium* es que la recuperación de la cuota defraudada –en su ausencia, un plan de pagos relativamente serio y solvente– es una condición necesaria para que Abogacía del Estado y Fiscalía negocien una conformidad del acusado. Dicho en palabras de la Fiscalía, la 'restitución del equilibrio patrimonial' es imprescindible para que Fiscalía se adhiera a una conformidad del acusado (Entrevista Fiscal 4, 19/07/2024).

En este sentido, la reforma de la Ley General Tributaria del 2015, al introducir la liquidación vinculada a delito (LVD), ha facilitado la negociación de las conformidades en la defraudación tributaria. La reforma de 2015 permitió que la Agencia Tributaria recaudara la liquidación de la deuda del obligado tributario antes de que un juez dictara una sentencia condenatoria firme<sup>47</sup>. Antes de la reforma del 2015, la Agencia Tributaria no podía liquidar la deuda hasta que el juez de instrucción no dictara una sentencia condenatoria firme. Esto suponía un problema para la Agencia Tributaria en tanto no podía cobrar la deuda

<sup>39</sup> VARONA GÓMEZ, 2022, p. 137.

<sup>40</sup> VARONA GÓMEZ/KEMP/BENÍTEZ, 2022, p. 310.

<sup>41</sup> En palabras del ponente José Augusto de Vega Ruiz del Tribunal Supremo: "...con ese supuesto excepcional se pretende poner fin a la tramitación judicial, ya sea por razones de economía procesal, ya por razones de utilidad, cuando no buscando una predisposición del Tribunal en favor del acusado, en aras de lograr esa justicia eficaz que aquí se completaría con el reconocimiento que éste manifiesta a la labor investigadora realizada por la Administración". (STS 17-6-1991).

<sup>42</sup> Para un análisis más detallado, véase VARONA GÓMEZ/KEMP/BENÍTEZ, 2022, p. 310.

<sup>43</sup> Art. 801.2 LECrim.

<sup>44</sup> Art. 784.3 y 787 LECrim.

<sup>45</sup> VARONA GÓMEZ, 2021, p. vii.

<sup>46</sup> VARONA GÓMEZ/KEMP/BENÍTEZ, 2022, p. 331.

<sup>47</sup> 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.

como consecuencia de la extensa duración del proceso penal y la prescripción del delito<sup>48</sup>.

El hecho de no cobrar la deuda hasta la sentencia también suponía un problema para los Fiscales de Delitos Económicos y Abogacía del Estado. Si el obligado tributario no saldaba su deuda con la Agencia Tributaria esperando una sentencia más favorable (dilación del proceso y prescripción, inversión en mayor asesoramiento legal y defensa, etc.), ello también evitaba que hubiese una oferta de conformidad. Dicho de otro modo, el Ministerio Fiscal y Abogacía del Estado no se prestaban tan fácilmente a acordar una conformidad del acusado.

En la actualidad, la Agencia Tributaria puede recaudar el importe defraudado por vía administrativa, el cual podrá ser modificado o corroborado cuando el juez dicte una sentencia condenatoria o absolutoria<sup>49</sup>. Por ello, un expediente de delito fiscal podría llegar al Ministerio Fiscal con la cuota defraudada ya restituida. Cuando hay indicios de delito, el Ministerio Fiscal debe querrellarse y remitir el caso al Juez de Instrucción. Sin embargo, el delito de defraudación tributaria no permite acordar una 'conformidad premiada'<sup>50</sup>.

Por otro lado, cuando la Agencia Tributaria remite al Ministerio Fiscal un expediente de LVD sin haber recuperado el dinero defraudado, el inicio de las diligencias por parte del Fiscal o del Juez de Instrucción abre un horizonte temporal para restituir la cuota defraudada hasta la vista del juicio. En este caso, la recuperación del dinero defraudado antes de la celebración de la vista facilitaría negociar una 'conformidad ordinaria' antes o el mismo día de la vista (véase Ilustración 1 en el siguiente apartado). De este modo reflexiona una Fiscal de Delitos Económicos sobre las conformidades ordinarias:

"En mi experiencia en delitos de defraudación tributaria, la conformidad se suele hacer el mismo día del juicio. Antes del juicio, los abogados hablan con nosotros (también estaría la Abogacía del Estado) y se trata de ver si hay restitución del equilibrio patrimonial, si hay intención de reconocer los hechos y de pactar penas. Con reconocimiento de hecho se bajan penas, normalmente las más cercanas a las penas mínimas, pero cada caso es un mundo (depende de si hay antecedentes, si ha pagado o si hay un plan de pago serio...)" (Entrevista Fiscal 1, 17/04/2024).

Por último, cabe señalar que el mero reconocimiento de los hechos no siempre conlleva la atenuante prevista por el art. 21.4 CP. En política criminal, la confesión y la restitución del dinero defraudado simplifica el

restablecimiento del orden jurídico, refuerza el respaldo probatorio de la acusación y agiliza el ejercicio del *ius puniendi*. En la defraudación tributaria, la confesión suele operar como atenuante si, en palabras del Tribunal Supremo, "es determinante, relevante, decisiva y eficaz para el esclarecimiento de los hechos y la realización de la justicia"<sup>51</sup>. Sea como fuere, la LVD que recauda la Agencia Tributaria ha facilitado llegar más rápido a conformidades en casos donde el obligado tributario ha realizado una declaración complementaria para declarar la cuota defraudada.

También, la suspensión de la ejecución de la pena privativa de libertad también está sujeta al mismo principio de recuperación del dinero. De esta forma reflexionaba un fiscal de la Sección de Delitos Económicos:

"Si no hay pago de la deuda, ¿qué sentido tiene el delito de defraudación tributaria si suspendes la pena? ¿No lo meto en prisión si no paga? Desde una perspectiva de prevención general positiva, ¿qué mensaje le estoy dando yo a la sociedad? ¿Qué tiene una pena de prisión que no va a cumplir y un crédito que no va a pagar?" (Entrevista Fiscal 4, 17/05/2024).

Si la ejecución de la pena de prisión no se hace efectiva, no existiría prácticamente diferencia de un delito de defraudación tributaria a una infracción de los deberes tributarios de la Ley General Tributaria, pues el proceso administrativo permite iniciar un litigio para recuperar un dinero defraudado y, en caso de insolvencia del defraudador, permite asegurar un futuro cobro de la deuda cuando haya ingresos. Por ello, desde la formación jurídica de la Fiscalía, es en este punto donde aparece la diferencia esencial entre la vía administrativa y el proceso penal: la ejecución de la sentencia de prisión. Resaltar la distinción del castigo penal es constitutivo del *habitus* jurídico del fiscal.

## 6. La condena pública de la defraudación tributaria

La justicia penal española confiere al delito de defraudación tributaria una particularidad en la publicidad de la condena con los datos personales de la persona condenada. En efecto, si bien las condenas en España no publican los datos personales de la persona condenada,<sup>52</sup> desde que se aprobó la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, se permite excepcionalmente dar publicidad a los datos personales contenidos en los fallos condenatorios por delitos

<sup>48</sup> La AEAT podía instar a los Juzgados a adoptar medidas cautelares de recaudación, esto es, solo podía cobrar la deuda bajo solicitudes específicas (Comunicación personal con AEAT, 17/07/2024).

<sup>49</sup> 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.

<sup>50</sup> Art. 801.1 Ley Enjuiciamiento Criminal.

<sup>51</sup> STS 454/2019, de 8 de octubre.

<sup>52</sup> Véase la discusión en España en JACOBS y LARRAURI.

contra la Hacienda Pública y otras materias especialmente relevantes para el control fiscal<sup>53</sup>.

El art. 235 ter que introdujo la LO 10/2015 permite hacer públicos el acceso a los datos personales contenidos en los fallos de las sentencias firmes condenatorias de los siguientes delitos: el delito contra la Hacienda Pública (305, 305 bis y 306 CP), el delito de insolvencia punible (art. 257 y 258) cuando el acreedor sea el erario público o, finalmente, los delitos de contrabando, permitiendo en estos supuestos el acceso público a determinados datos personales del condenado o del responsable civil.

Cabe recordar que esta tipología delictiva coincide con la delimitación competencial de la Fiscalía de Delitos Económicos (consolidada por el último Decreto del FGE, de 18 de enero de 2023). En estos delitos económicos (defraudación tributaria, insolvencia punible y contrabando), el Letrado de la Administración de Justicia ordenará la publicación una certificación de las condenas en el Boletín Oficial del Estado.

Sin embargo, la publicidad no se aplicará en el caso de que el condenado consigne en la cuenta de depósitos y consignaciones judiciales la totalidad de la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública con anterioridad a la firmeza de la sentencia<sup>54</sup>.

En el ámbito de la defraudación tributaria, la Ley establece la publicidad de los datos personales contenidos en las condenas con base en que el bien protegido en estos casos — el sostenimiento de los gastos públicos — tiene rango constitucional<sup>55</sup>. En este sentido, el legislador refuerza la prevalencia de la publicidad judicial, transparencia y eficacia de las actividades públicas sobre los derechos individuales a la intimidad o a la protección de datos.

Por otro lado, es necesario recordar que en el ámbito administrativo, la Agencia Tributaria publica de forma periódica las conocidas 'listas de morosos', esto es, las listas de deudores de más de 600.000 euros con la Hacienda Pública española. El art. 95 bis de la Ley General Tributaria, sobre la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, permite a la Agencia Tributaria dar a conocer a los grandes defraudadores. En la exposición de motivos de la LO 10/2015, el legislador reconoce que antes de la reforma se daba la incoherencia de que la Agencia Tributaria podía hacer pública la identidad de quienes incumplían sus obligaciones tributarias, mientras la identidad de los grandes defraudadores

quedaba oculta en sentencias firmes condenatorias. Por ello, la reforma de 2015 fue motivada por el propósito de poner en consonancia el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria, el cual acuerda la publicidad periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública, y el proceso penal.

Como apuntan LARRAURI y ROVIRA, esta modificación supuso un viraje en materia de publicidad judicial<sup>56</sup>. Sin embargo, cabe cuestionarse si los efectos de la reforma permanecen en un plano simbólico o si bien han abierto la veda de la reprobación pública para los delincuentes de cuello blanco.

Por un lado, como ya hemos visto, la publicidad no se aplicará en el caso de que el condenado consigne en la cuenta de depósitos y consignaciones judiciales la totalidad de la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública con anterioridad a la firmeza de la sentencia<sup>57</sup>.

Por otro lado, tampoco conocemos si la exigente de publicidad de la condena por restitución de la cuota defraudada (art. 235.3 ter LOGP) ha afectado de algún modo en la disposición de los condenados a pagar. En efecto, desde la entrada en vigor de la reforma en 2015, solo se han publicado 47 sentencias condenatorias por delito contra la Hacienda Pública<sup>58</sup>. Sin embargo, de acuerdo con los datos del INE, la estadística de condenados por delito contra la Hacienda Pública y Seguridad Social superaba los 900 casos tanto en 2021 como en 2022<sup>59</sup>. Por lo tanto, es necesario un análisis más detallado sobre la publicación de las sentencias en el BOE y las estadísticas de condenados de los órganos judiciales. Además, los datos de las sentencias permanecen desindexados, dificultando la localización de esta información por parte de buscadores de internet como Google<sup>60</sup>.

No obstante, no quisiera finalizar sin mostrar la 'lógica restaurativa' que opera en la defraudación tributaria. La posibilidad de evitar la publicidad de los datos mediante pago de la cuota defraudada con anterioridad a la sentencia firme es el último eslabón de un sistema de incentivos que configura lo que hemos denominado una 'lógica restaurativa' del sistema de justicia penal. Todo ello nos lleva a visualizar la persecución de la defraudación tributaria desde una lógica restaurativa promovida por los órganos de control administrativos y penales (véase Ilustración 1).

<sup>53</sup> LARRAURI y ROVIRA, 2021, p. 288.

<sup>54</sup> Art. 235.3 ter, LO 10/2015.

<sup>55</sup> 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.

<sup>56</sup> LARRAURI y ROVIRA, 2021, p. 289.

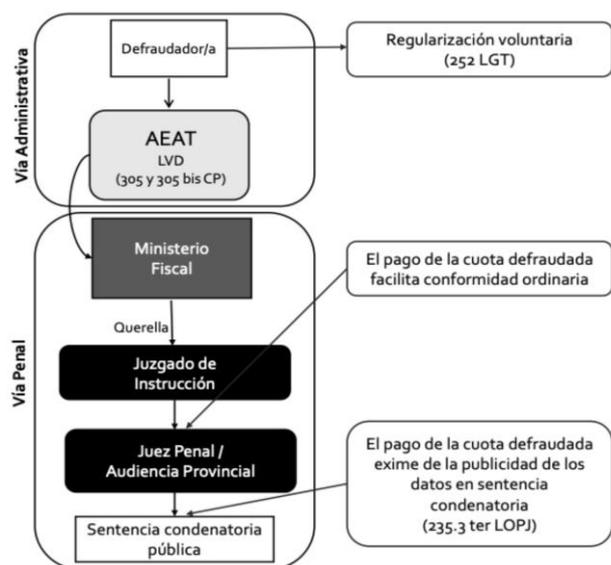
<sup>57</sup> Art. 235.3 ter, LOPI.

<sup>58</sup> Datos obtenidos a partir de una búsqueda del Boletín Oficial del Estado (BOE). En 2021, LARRAURI y ROVIRA (2021, p. 289) encontraron 43 sentencias de este tipo, por lo que, en 3 años, solo se han sumado 4 sentencias condenatorias.

<sup>59</sup> BONSHOMS GUZMÁN, p. 13.

<sup>60</sup> Véase LARRAURI y ROVIRA, 2021, p. 290.

**Ilustración 1. La lógica reparadora de la vía administrativa y el sistema de justicia penal en la persecución de la defraudación tributaria.**



Fuente: elaboración propia.

## 7. Conclusiones

El estudio de los órganos de investigación del sistema de justicia penal abre líneas de investigación criminológica fructíferas para analizar cómo se despliega el poder punitivo del Estado hacia la delincuencia económica y de cuello blanco. En España, la creación de la Fiscalía de Delitos Económicos ha facilitado la división de tareas con la Fiscalía Anticorrupción. La delimitación competencial de Delitos Económicos por parte del Ministerio Fiscal ha sido un avance fundamental para perseguir la delincuencia de cuello blanco sin elementos de corrupción pública y crimen organizado, que continúa siendo el trabajo de la Fiscalía Anticorrupción.

En el delito de defraudación tributaria, recuperar la cuota defraudada parece ser el objetivo principal del sistema de justicia penal—de los fiscales, jueces y abogacía del Estado. Las liquidaciones vinculadas a delito (LVD) que recauda la Agencia Tributaria desde la reforma de 2015 han facilitado la consecución de este objetivo, a saber: recuperar el dinero defraudado antes de judicializar el caso y de que un juez dicte una sentencia condenatoria firme. Las LVD también han ayudado a agilizar el proceso penal en tanto ha facilitado llegar a conformidades con los acusados.

Para la Fiscalía de Delitos Económicos, igual que para la Abogacía del Estado como representante procesal de la Agencia Tributaria, cobrar el dinero defraudado es una condición necesaria para llegar a conformidades con el acusado. Por ello, cuando la Agencia Tributaria recauda a través de una actuación de LVD y el obligado

tributario restituye la cuota con recargo, este proceso facilita que Fiscalía y Abogacía del Estado negocien sentencias de conformidad a la baja. En caso contrario, donde no hay cobro de la deuda y no hay sentencia de conformidad, entonces la labor de la Fiscalía de Delitos Económicos se centra en probar la autoría del delito, el dominio del hecho y el ánimo defraudatorio en la vista del juicio.

En el delito de defraudación tributaria, la política criminal parece orientada, fundamentalmente, a la reparación del daño causado a la Hacienda Pública—es decir, recuperar la cuota defraudada—junto a la sanción pecuniaria. Otras investigaciones criminológicas sobre el tratamiento del delito fiscal en el sistema penal francés llegaron a la misma conclusión<sup>61</sup>.

Por otro lado, en España se permite publicar los datos personales de los condenados por delito fiscal en las sentencias condenatorias firmes desde la reforma de 2015, una excepción en materia de publicidad judicial orientada a reforzar la reprobación del delito fiscal. La reforma venía motivada por la publicidad de los datos que ya se daba por vía administrativa con la lista de morosos que la Agencia Tributaria hace pública de forma periódica. Sin embargo, la propia reforma contempla una excepción de la publicidad de los datos en aquellos casos donde el condenado haya restituido la cuota defraudada antes de una sentencia firme. La lógica de restitución económica obliga a los delincuentes de cuello blanco a responder ante el sistema penal con la posibilidad de una reprobación moral pública.

Todo ello lleva a la conclusión de que, en la defraudación tributaria, *la lógica de reparación del daño prevalece sobre otras cuestiones punitivas*, como por ejemplo la vergüenza pública y sus efectos disuasivos. En este sentido, se hace visible el tratamiento diferencial del sistema de justicia penal hacia la delincuencia económica, que viene determinado por los límites institucionales en su persecución (la dificultad en determinar el dominio del hecho, el tiempo que separa el hecho delictivo de su judicialización, la dificultad de trazar las ganancias patrimoniales injustificadas, etc.).

Sin embargo, el hecho de que se manifieste cierta lógica restaurativa en el tratamiento de la delincuencia económica no debería conducir a reflexiones que planteen cómo reforzar el poder represivo del Estado sobre esta criminalidad. La pregunta fundamental es si esta misma lógica restaurativa se despliega del mismo modo en otro tipo de delincuencia<sup>62</sup>. El problema no es que la persecución de la defraudación tributaria se aproxime a una filosofía de justicia restaurativa, sino

<sup>61</sup> Véase, principalmente, la investigación de SPIRE y WEIDENFELD, 2016, p. 95.

<sup>62</sup> Agradezco a la Profesora Elena Larrauri por esta última reflexión (comunicación personal, 25/07/2024).

que, en otros tipos de delitos, en muchos casos menos lesivos, no se aplique la misma lógica reparadora.

La criminología económica tiene un largo camino por recorrer. De este artículo surge la necesidad de continuar investigando en diversas cuestiones. En primer lugar, la institución de la conformidad del acusado en los delitos económicos es un campo de investigación que merece mayor atención criminológica para conocer la penalidad que recae sobre este tipo de delincuencia. En segundo lugar, el estudio de los efectos de la publicidad judicial de los datos personales en los casos de defraudación tributaria también parece importante para entender el efecto disuasorio de esta política criminal. Por último, la lógica reparadora que subyace al tratamiento de la defraudación tributaria conduce a diversas cuestiones ligadas a la justicia restaurativa en los delitos socioeconómicos que debieran ser objeto de estudio en futuras investigaciones.

## Bibliografía

- AYERS, K. & FRANK, J., (1987), "Deciding to prosecute white-collar crime: a national survey of State Attorneys General". *Justice Quarterly*, 4(3): 425-440.
- BENSON, M., MAAKESTAD, W., CULLEN, F. y GEIS, G. (1988), "District Attorneys and Corporate Crime: Surveying Prosecutorial Gatekeepers", *Criminology*, 26(3): 505-518.
- BENSON, M., CULLEN, F., y MAAKESTAD, W. (1990), "Local Prosecutors and Corporate Crime", *Crime & Delinquency*, 36(3): 356-372.
- BONSHOMS GUZMÁN, J. (2024), "Inspectores y Fiscales: Investigar y perseguir la defraudación tributaria en España", *InDret* 4.2024, pp. 262-280.
- BOX, S. (1983), *Power, crime and mystification*, Londres, Tavistock Publications Ltd.
- Braithwaite, J. (1985), "White Collar Crime", *Annual Review of Sociology*, 1985, Vol. 11, pp. 4.
- BUTTON M., HOCK B. y SHEPERD D. (2022), *Economic Crime: From Conception to Response*. Londres: Routledge.
- Coca-Vila, I. (2020), "Protección de las haciendas públicas y la seguridad social". En Silva Sánchez (Dir.) *Lecciones de Derecho Penal Económico y de la Empresa*, Barcelona, Atelier, pp. 571-638.
- FITOR MIRÓ, J. C. (2023), *Delito fiscal. Un análisis criminológico*, Valencia, Tirant lo Blanch.
- GÜERRI, C. (2015), "La especialización de la fiscalía en materia de delitos de odio y discriminación." *InDret Criminología*, 1, 1-33.
- GURNEY, J. (1985), "Factors influencing the decision to prosecute economic crime", *Criminology*, 23(4), pp 609-628.
- Katz, J. (1979), "Legality and equality: Plea bargaining in the prosecution of white-collar and common crimes". *Law & Society Review*, 13(2): 431-459.
- Katz, J. (1980), "The social movement against white collar crime", en Egon Bittner and Sheldon Messinger (Eds.): *Criminology Review Yearbook*. Vol. 2. Beverly Hills, California: Sage, pp. 161-184.
- Kitsuse, J. & Cicourel, A. (1963), "A Note on the Uses of Official Statistics", *Social Problems*, 11(2): pp. 131-139.
- LARRAURI, E. (1991), *La herencia de la criminología crítica*. Madrid: Siglo XXI.
- LARRAURI, E. y ROVIRA M. (2021), "Publicidad, solicitud y cancelación de los antecedentes penales en los tribunales españoles". *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 23-01, pp. 1-32.
- MÉNDEZ CORTEGANO, I. (2009), "El papel de la Agencia Tributaria en el control del fraude como herramienta contra la corrupción", *Boletín Criminológico* nº117, noviembre-diciembre 2009, pp. 1-4.
- REBOLLO VARGAS, R. y CASAS HERVILLA, J. (2014), "El proceso penal y la investigación de la delincuencia económica". En: GARCÍA ARÁN (Dir.) *La delincuencia económica: prevenir y sancionar*, Valencia, Tirant lo Blanch.
- SPIRE, A. y WEIDENFELD, K. (2016), "La tolérance des juges à la fraude fiscale : un inconscient d'institution". *Criminologie*, 49, nº1, 79-98.
- SHOVER N. y GRABOSKY P. (2010), "White-collar crime and the Great Recession", *Criminology & Public Policy*, 9 nº3: 429-433.
- SHOVER N., HOCHSTETLER A. (2006), *Choosing White-Collar Crime*, New York, Cambridge University Press.
- SUTHERLAND, E. (1940), "White-Collar Criminality", *American Sociological Review*, 5(1): 1-12.
- Varona Gómez, D. (2021), "La cara oculta de la justicia penal: la conformidad del acusado. A propósito de la STS 15-4-2021", *InDret Criminología*, 2, pp. VII-IX.
- Varona Gómez, D. (2022), "El Ministerio Fiscal en la justicia penal de adultos: el poder punitivo en la sombra", en Medina Ariza, Juanjo (Coord.), *Instituciones de Control del Delito*, Madrid, Dykinson, pp. 135-147.

---

Varona Gómez, D., KEMP, S. y BENÍTEZ, O. (2022), "La conformidad en España: predictores e impacto de la penalidad". *InDret*, 1, pp. 307-336.

---

