

BONSHOMS GUZMÁN, JORDI, "Perseguir la defraudación tributaria en España: una aproximación de criminología económica", *Nuevo Foro Penal*, 103, (2024)

Perseguir la defraudación tributaria en España: una aproximación de criminología económica

Prosecuting Tax Evasion in Spain: An Approach of Economic Criminology

Fecha de recibo: 10/07/2024. Fecha de aceptación: 25/08/2024.

DOI: 10.17230/nfp20.103.4

JORDI BONSHOMS GUZMÁN*

Resumen

La investigación de la criminalidad económica ha sido tradicionalmente un reto para el sistema de justicia penal y también para la criminología. Este artículo arguye que una aproximación de criminología económica debería desarrollar el estudio comparado de las agencias de control penal que reaccionan a la criminalidad económica. Centrándonos en el delito de defraudación tributaria en España, este artículo analiza el proceso de investigación del delito fiscal que se inicia en la Agencia Tributaria y que acaba en manos de la Fiscalía de Delitos Económicos para su posterior judicialización. Dos elementos son indispensables para entender la conexión entre la vía administrativa y el proceso penal: la liquidación vinculada a delito (LVD) y el informe pericial que se remite a Fiscalía. El éxito de la persecución penal de la defraudación tributaria depende significativamente del trabajo de los inspectores y fiscales.

Abstract

Researching economic crimes has traditionally been a challenge for the criminal justice system, but also for criminologists. This article claims that an economic criminology approach must contribute to developing a comparative study of control agencies in

* Departamento de Derecho, Universidad Pompeu Fabra. Correo electrónico: bonshomsguzman@gmail.com

a position to tackle economic criminality. Focusing on tax fraud in Spain, this article analyses the research process beginning at the Tax Agency and ending in the hands of the Prosecutor's Office for subsequent prosecution in-court. Two elements are essential to understand the connection between the administrative process and the criminal process: the so-called 'liquidation linked to a crime' and the inspector report that is sent to the Prosecutor's Office. The success in prosecuting tax fraud depends significantly on the work of tax officers and public prosecutors.

Palabras clave

Defraudación tributaria, Hacienda Pública, delitos económicos, fiscales, inspectores, liquidación vinculada a delito.

Keywords

Economic crimes, tax fraud, tax agency, prosecutors, tax officers, crime-related tax settlement.

Sumario

1.Introducción. 2. Vigilar y castigar la delincuencia económico-empresarial. 3. La Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT). 3.1. La Inspección y la Liquidación Vinculada a Delito. 3.2. El auxilio judicial. 4. La Fiscalía de (área especializada) Delitos Económicos. 5. Conclusiones

1. Introducción

En las décadas que siguen a la Gran Recesión de 2007-2008, la investigación de la criminalidad económica volvió a cobrar fuerza en la ciencia criminológica¹. Los criminólogos interesados en la delincuencia de cuello blanco, los delitos financieros y de los poderosos convergieron en la necesidad académica de estudiar los delitos económicos íntimamente relacionados con los acontecimientos que desencadenaron la última crisis financiera². Recientemente, la revista británica *Journal of Economic Criminology* inició una serie de discusiones teóricas y empíricas sobre el concepto de 'criminalidad económica' a fin de contribuir al desarrollo de una

1 Mark Button, Branislav Hock y David Shepherd. *Economic Crime: From Conception to Response*. (Londres: Routledge, 2022).

2 Neal Shover y Peter Grabosky, "White-collar crime and the Great Recession", *Criminology & Public Policy* 9, n.º 3 (2010): 429-433; Dawn Rothe y David Friederichs. *Crimes of Globalization*. (London: Routledge, 2014); Vincenzo Ruggiero. *Crimes of the Economy*. (London: Routledge, 2013); Jordi Bonshoms Guzmán, "Toward A Criminological Understanding of Financialization", *International Journal for Crime, Justice, and Social Democracy* 11, n.º3 (2022): 153-164.)

agenda criminológica común sobre la materia³. Como se demuestra en las distintas contribuciones a esta revista, el concepto de 'criminalidad económica' está sujeto a diversas interpretaciones y requiere de un enfoque interdisciplinar⁴. A pesar de ello, una de las principales líneas de investigación criminológica sobre la delincuencia económica sigue siendo la reacción social y penal de las agencias de control a este tipo de criminalidad⁵. La herencia de la criminología crítica todavía orienta las investigaciones empíricas sobre la delincuencia económica o de cuello blanco: ¿de qué modo es el sistema penal selectivo con este tipo de criminalidad?⁶ El estudio comparado de las agencias de control de la criminalidad económica sigue siendo una aproximación criminológica indispensable para profundizar en la selectividad del sistema penal.

Este artículo inicia una investigación sobre el control administrativo y penal del delito de defraudación tributaria en España⁷. El delito de defraudación tributaria constituye uno de los más genuinos ejemplos de delito económico con el que se trata de proteger no solo el erario público, sino también la política socioeconómica con incidencia sobre el ahorro, la inversión y la distribución de la renta nacional⁸. El potencial lesivo de la defraudación tributaria para la financiación de los servicios públicos y su dificultad para investigarlos y perseguirlos han hecho de este delito uno de los principales retos a abordar para las instituciones de control del delito. En la última década, la defraudación tributaria ha ido en aumento. De acuerdo con los datos del Instituto Nacional de Estadística (2024), en el año 2013 se registraban 7.876 defraudaciones, cifra que aumenta hasta el 2022 con más de 25.000 defraudaciones. Del mismo modo, el rendimiento de las agencias del Sistema Penal también aumenta: en el año 2013 se registraban 647 condenados por delito contra la Hacienda Pública, mientras que en 2022 aumenta a 1.094 condenados.

3 Branislav Hock y Nicholas Ryder, "Economic Criminology: Bridging disciplinary and professional silos in countering economic crime", *Journal of Economic Criminology* 1, (2023): 1-2.

4 Nicholas Lord y Michael Levi, "Economic crime, economic criminology, and serious crimes for economic gain: On the conceptual and disciplinary (dis)order of the object of study", *Journal of Economic Criminology* 1, (2023): 1-8.

5 Petter Gottschalk, "Investigating and prosecuting white-collar and corporate crime: Challenges and barriers for national police agencies", *Journal of Economic Criminology* 3, (2024): 1-7.

6 Elena Larrauri. *La herencia de la criminología crítica*. (Madrid: Siglo XXI, 1991).

7 Arts. 305 y 305bis CP.

8 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.

En España, las principales agencias de control en materia de delito fiscal son la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) y la Fiscalía del área especializada en Delitos Económicos. Los estudios de derecho penal-económico han puesto de relieve los problemas procesales en la investigación penal de la delincuencia económica⁹. Sin embargo, teniendo en cuenta que la Agencia Tributaria es el órgano de control con mayor capacidad para detectar la defraudación tributaria, la labor de investigación de los inspectores de Hacienda ha recibido escasa atención criminológica¹⁰. Todavía menos si añadimos que en 2015 la reforma de la Ley General Tributaria permitió a la AEAT cobrar la deuda tributaria vinculada a un delito de defraudación sin que un juez dictara sentencia. Del mismo modo, la Fiscalía de Delitos Económicos ha recibido muy poca atención, siendo la Fiscalía Anticorrupción la institución principal que persigue la delincuencia de cuello blanco. El objetivo de este artículo es analizar la investigación y persecución de la defraudación tributaria a través de la Agencia Tributaria y de la Fiscalía de Delitos Económicos. En particular, nos centraremos en analizar de qué forma la AEAT traslada al Ministerio Fiscal un caso de defraudación tributaria para su posterior judicialización.

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

El artículo procede de la siguiente forma. El siguiente apartado ofrece una revisión de la literatura criminológica que ha tratado las agencias de control administrativo y la figura del fiscal en la investigación y persecución de los delitos de cuello blanco y económicos. El tercer apartado introduce el rol de la AEAT en la

9 Juan José González López y Adán Nieto Martín, "La investigación de los delitos económicos en España: intentando poner orden en el camarote de los hermanos Marx", *Diario La Ley* 3036, n.º8768 (2016):1-21; Rafael Rebollo Vargas y Jordi Casas Hervilla, "El proceso penal y la investigación de la delincuencia económica", en *La delincuencia económica: prevenir y sancionar*, dir. Mercedes García Arán (Valencia: Tirant lo Blanch, 2014.)

10 Méndez Cortegano, "El papel de la Agencia Tributaria en el control del fraude como herramienta contra la corrupción", *Boletín Criminológico*, n.º117 (2009): 1-4; Juan Carlos Fitor Miró. *Delito fiscal. Un análisis criminológico*. 1ª. ed. (Valencia: Tirant lo Blanch, 2023).

investigación del delito contra la Hacienda Pública y analiza el funcionamiento de las liquidaciones vinculadas a delito que remite a Fiscalía. Antes de las conclusiones, el cuarto apartado explica el origen de la Fiscalía de Delitos Económicos como una extensión y división del trabajo de la Fiscalía Especial Anticorrupción.

2. Vigilar y castigar la delincuencia económico-empresarial

Sutherland ya advirtió que los delitos de cuello blanco suelen beneficiarse de un control social diferencial en relación con la delincuencia convencional. Muchas ilegalidades de cuello blanco son segregadas administrativamente, es decir, son detectadas en primera instancia por órganos de control extrapenales y se resuelven por la vía administrativa.¹¹ En consecuencia, muchas conductas ilegales de naturaleza económica y empresarial no alcanzan la orilla del sistema de justicia penal. Admitido esto, la 'cifra negra' de la delincuencia de cuello blanco todavía adquiere mayor complejidad. Las estadísticas oficiales no solo ocultan los delitos que no son detectados por el sistema penal (como en la mayoría de los delitos), sino que además dejan de contabilizar las infracciones resueltas por vía administrativa, que bien podrían haber acabado en los juzgados.¹²

Por todo ello, en los años setenta la sociología y criminología empezaron a incluir lo que Braithwaite denominó 'los estudios de las agencias de control' (*control agency studies*) a fin de entender la incidencia de la delincuencia de cuello blanco y su tratamiento diferencial.¹³ Al mismo tiempo que el clima político e intelectual de los años setenta propiciaba el resurgimiento de investigaciones sobre los delitos de cuello blanco, las agencias de control y regulación administrativa empezaban a ganar importancia.¹⁴ En 1977, la investigación de Wilson y Matz analizaba las dificultades que el sistema penal norteamericano se encontraba para investigar la delincuencia económica y obtener pruebas para su persecución penal.¹⁵ Frente a la complejidad que

11 Edwin Sutherland, "White Collar Criminality", *American Sociological Review* 5, n.º1 (1940): 1-12.

12 Cabe recordar que en los años sesenta, las estadísticas oficiales fueron objeto de discusión sociológica y criminológica. Tal y como argumentaron Kitsuse and Cicourel, las estadísticas oficiales solo reflejan una reacción penal diferencial a ciertos actos delictivos. Véase, Kitsuse and Cicourel, "A Note on the Uses of Official Statistics", *Social Problems* 11, n.º 2 (1963): 131-139.

13 John Braithwaite, "White Collar Crime", *Annual Review of Sociology* 11, n.º1 (1985): 9.

14 Jack Katz, "The social movement against white collar crime", en *Criminology Review Yearbook*, Vol. 2, ed. por Egon Bittner and Sheldon Messinger (Beverly Hills, California: Sage, 1980), 161-184; Steven Box, *Power, crime and mystification* (Londres: Tavistock Publications Ltd, 1983); Braithwaite, "White Collar Crime", 4.

15 Stephen V. Wilson y A. Howard Matz, "Obtaining Evidence for Federal Economic Crime Prosecutions:

requiere la investigación de los delitos económicos, Wilson y Matz concluían que la fase preliminar de la investigación penal era crucial. Los órganos de control administrativo como la agencia tributaria (*Internal Revenue Services, IRS*) y la comisión del mercado de valores (*Securities and Exchange Commission, SEC*) aportan un conocimiento técnico fundamental para la posterior investigación penal que inicia el fiscal (*U.S. Attorney*). Otros estudios sobre el papel de la IRS y la SEC en la investigación preliminar llegaban a conclusiones similares: su labor inspectora y reguladora tiene una incidencia particular al reducir la discrecionalidad que los fiscales ejercen de acuerdo con el principio de oportunidad.¹⁶ Dicho de otro modo, la IRS y la SEC pueden decidir cuándo y cómo judicializar un caso de delincuencia económica. La investigación de Shapiro todavía aportó más datos acerca de la discrecionalidad que ejerce la SEC en el proceso de aplicación de la ley.¹⁷ Uno de los problemas fundamentales de la investigación y persecución de los fraudes en el mercado de valores norteamericano era que la SEC utilizaba más frecuentemente la vía administrativa que la penal—solo 6 de cada 100 casos acababan en juicios penales.

En los años ochenta, la investigación criminológica sobre las agencias tributarias en distintos países cobraba fuerza como agencias de control clave en la investigación de la delincuencia económica. En el Reino Unido, la investigación de Levi ponía el acento en las dificultades de investigar el fraude fiscal por parte de las agencias de control británicas (*Inland Revenue y H.M. Customs and Excise*).¹⁸ En Australia, el trabajo de Braithwaite ponía de manifiesto la necesidad de desarrollar un área de estudios específica sobre las agencias de control y la investigación de la delincuencia de cuello blanco.¹⁹ La influyente investigación de Grabosky y Braithwaite puso énfasis en las agencias administrativas para entender las diferentes estrategias de aplicación de la ley en el ámbito corporativo.²⁰ Entre muchas otras agencias,

An Overview and Analysis of Investigative Methods”, *American Criminal Law Review* 14, n.º 4 (1977): 651-716.

16 George D. Crowley, “The tax fraud investigation: an outline for the defense attorney”, *National Journal of Criminal Defense* 1, (1975): 155-18; Herbert Edelherzt. *The Nature, Impact and Prosecution of White-Collar Crime*. (Washington, D.C.: Government Printing Office, 1970); Jack Katz, “Legality and equality: Plea bargaining in the prosecution of white-collar and common crimes”, *Law & Society Review* 13, n.º 2 (1979): 431-459.

17 Susanne Shapiro, “The road not taken: the elusive path to criminal prosecution for white-collar offenders”, *Law & Society Review* 19, n.º2 (1985): 179-218.

18 Michael Levi, “The powers of revenue agencies: an overview”, *British Tax Review* 1, (1982): 36-51.

19 Braithwaite, “White Collar Crime”, 9.

20 Peter Grabosky y John Braithwaite. *Of Manners Gentle: Strategies of Australian Business Regulatory*

Grabosky y Braithwaite realizaron entrevistas con la Agencia Tributaria australiana (*Australian Taxation Office*) en tanto constituía la agencia de control con mayor capacidad de persecución delictiva. Su conclusión era que los grandes casos de defraudación tributaria no eran tan perseguidos como en los casos de delincuencia económica menor. Esta investigación desencadenó en las siguientes décadas una línea de investigación criminológica sobre la Agencia Tributaria australiana, el delito fiscal y las estrategias de cumplimiento tributario.²¹

En paralelo al interés por las agencias de control administrativo surgían los estudios criminológicos sobre la figura del fiscal en relación con la persecución de los delitos de cuello blanco. La investigación de Katz fue pionera al poner en tela de juicio el tratamiento diferencial que el sistema de justicia penal ejercía al judicializar casos de delincuencia convencional y delincuencia de cuello blanco.²² A través de entrevistas con la fiscalía del distrito Este de Nueva York—donde estaba creciendo la persecución de delitos de cuello blanco—, Katz arguyó que la discrecionalidad de los fiscales variaba de forma significativa dependiendo si era un caso de delincuencia común o delincuencia de cuello blanco.²³ En el último caso, 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.

En los años ochenta, una serie de investigaciones aportaron conocimiento empírico sobre la reacción local a la delincuencia de cuello blanco. En 1983, la encuesta de Ayers y Frank a 50 fiscales federales resaltaba la prioridad de los fiscales en recuperar el dinero defraudado y llegar a acuerdos administrativos antes que penales en casos de delincuencia corporativa y económica.²⁴ En 1985, el estudio de Gurney junto a una unidad de delitos económicos de la Fiscalía de los EE. UU. argumentaba que una de las principales razones que motivaba a los fiscales a perseguir grandes

Agencies. (Oxford: Oxford University Press, 1986).

21 Valerie Braithwaite et al. "Regulatory Styles, Motivational Postures and Nursing Home Compliance", *Law and Policy* 16, (1984): 363-94; Kristina Murphy, "The Role of Trust in Nurturing Compliance: A Study of Accused Tax Avoiders", *Law and Human Behavior* 28, n.º 2 (2004): 187-209.)

22 Katz, "Legality and equality: Plea bargaining in the prosecution of white-collar and common crimes", 431-459.

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

24 Kenneth Ayers y James Frank, "Deciding to prosecute white-collar crime: a national survey of State Attorneys General", *Justice Quarterly* 4, n.º 3 (1987): 425-440.

casos de delitos económicos era el tamaño de la empresa y el número de víctimas afectadas.²⁵ En 1988, la encuesta de Benson *et al.* ponía énfasis en los recursos disponibles—falta de personal, de presupuestos públicos, etc.—como el principal obstáculo para que los fiscales persiguieran la criminalidad corporativa.²⁶

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

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

En España, el principal órgano de control con capacidad para detectar la defraudación tributaria es la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT). Para declarar que se ha producido un delito de defraudación tributaria (art. 305 CP), y para determinar la cuantía defraudada, es indispensable aplicar la Ley General Tributaria (LGT) y la ley del impuesto defraudado, principalmente el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Impuesto sobre la Renta de las Personas

25 Joan Neff Gurney, “Factors influencing the decision to prosecute economic crime”, *Criminology* 23, n.º 4 (1985): 609-628.

26 Michael Benson et al., “District Attorneys and Corporate Crime: Surveying Prosecutorial Gatekeepers”, *Criminology* 26, n.º 3 (1988): 505-518. Las entrevistas que realizaron con los fiscales muestran que la guerra contra las drogas (*war on drugs*), la cual acaparó la atención del sistema de justicia norteamericano desde finales de los años setenta, era uno de los motivos principales por el cual los fiscales no podían prestar mayor atención a los delitos de las empresas. Véase también Michael Benson, Francis Cullen y William J. Maakestad, “Local Prosecutors and Corporate Crime”, *Crime & Delinquency* 36, n.º 3 (1990): 356-372.

Físicas (IRPF) y el Impuesto de Sociedades (IS). La AEAT es el órgano administrativo que controla el cumplimiento tributario de acuerdo con la aplicación de la LGT y las leyes de cada uno de los impuestos. Adscrita al Ministerio de Hacienda desde su creación en 1991, el objetivo de la AEAT es velar por el cumplimiento del sistema tributario estatal y aduanero mediante inspecciones y comprobaciones para corregir y sancionar las conductas irregulares en materia fiscal.

La estructura interna de la AEAT es compleja, pero es importante entender su organización para analizar el nivel de granularidad que alcanza la inspección del delito fiscal.²⁷ Para el objetivo de este artículo nos interesa centrarnos en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, donde se integran distintos órganos que pueden ejercer funciones de inspección tributaria. A nivel nacional encontramos:

- la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF),
- la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (ONFI),
- la Unidad Central de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública (UCCDHP),
- Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.²⁸

A nivel territorial, cada Comunidad Autónoma cuenta con una Delegación Especial de la Agencia Tributaria, donde se integran las Dependencias Regionales de Inspección.²⁹ Estas Dependencias están formadas por cuatro unidades principales:

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

La Unidad de Planificación y Selección es la que se encarga de analizar las posibles contingencias de los contribuyentes y de distribuir los expedientes de inspección a las Áreas de Inspección. Dentro de las Áreas de Inspección se encuentran los Equipos

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

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

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

y Unidades de Inspección encargados de realizar las actuaciones de comprobación e investigación que se encuentran con posibles casos de defraudación tributaria.³⁰ A continuación, detallamos la labor inspectora de estos Equipos y Unidades a fin de entender la conexión entre la vía administrativa (donde se detecta un delito contra la Hacienda Pública) y el sistema penal.

3.1. La Inspección y la Liquidación Vinculada a Delito

Los Equipos y Unidades realizan los procedimientos de inspección y comprobación necesarios para velar por el cumplimiento del sistema tributario. Un procedimiento de inspección tributaria suele finalizarse en lo que se denominan las ‘actas de inspección’. Ahora bien, si durante este procedimiento de inspección se encuentran irregularidades fiscales que sean constitutivas de un posible delito de defraudación tributaria (art. 305 CP), el inspector realiza una propuesta de ‘liquidación vinculada a delito’ (LVD).

En este punto es necesario recordar que para determinar el delito de defraudación tributaria hacen falta dos elementos: uno de tipo objetivo y el otro subjetivo. La condición objetiva de punibilidad a la defraudación se produce a partir de un determinado importe de la cantidad defraudada o dejada de ingresar que, desde la LO 15/2003, consiste en superar la cuantía de 120.000€. Por otro lado, la condición subjetiva es el ánimo de ocultación de la realidad del hecho imponible por parte del contribuyente (art. 253.3 LGT). En términos jurídicos, el delito de defraudación tributaria exige un comportamiento doloso, siendo suficiente el dolo eventual.³¹ En la defraudación tributaria, el derecho penal español no sanciona la mera desobediencia fiscal, es decir, infringir el deber de pago no significa defraudar. El derecho penal sanciona la infracción de un deber de cooperación tributaria, disimulando la falta de voluntad de asumir los costes de mantenimiento de la Hacienda Pública.

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

31 Ivó Coca-Vila, “Protección de las haciendas públicas y la seguridad social”, en *Lecciones de Derecho Penal Económico y de la Empresa*, dir. por Silva Sánchez (Barcelona: Atelier, 2020): 571-638; Francisco José Rodríguez Almirón, “Evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 73, Fasc/ Mes 1, (2020): 643-685. Para un estudio jurídico comparado véase Ricardo Echavarría Ramírez, “Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C.P. español”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología* 16, n.º 4 (2014): 1-39.

Desde la reforma de la LGT del 2015 se permite que la Agencia Tributaria ejecute la liquidación de la deuda del contribuyente mientras se inicia el proceso penal.³² Antes de la reforma, la Agencia Tributaria no podía liquidar la deuda hasta que no se dictara una sentencia condenatoria. Esto suponía un problema para la Agencia Tributaria en tanto no podía cobrar la deuda como consecuencia de la extensa duración del proceso penal y la prescripción del delito.³³ En la actualidad, la Agencia Tributaria puede ejecutar la LVD que permite liquidar el importe defraudado, el cual podrá ser modificado o corroborado cuando el juez dicte sentencia.³⁴

La propuesta de LVD se traslada a la Unidad de Delitos Fiscales, quien ejerce una evaluación más detallada sobre los indicios de delito a fin de determinar la cuantía defraudada y el ánimo defraudatorio. Atendiendo a esto, la Unidad de Delito Fiscal realiza un informe pericial donde valora la condición objetiva y subjetiva de la defraudación. La propuesta de LVD se comunica formalmente al contribuyente. El obligado tributario tiene un periodo de alegaciones de 15 días desde la notificación de la propuesta de LVD (art. 253 LGT). Antes del inicio de actuaciones inspectoras, el obligado tributario tiene la posibilidad de regular su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria (art. 252 LGT). En el supuesto de regularización tributaria, la Agencia Tributaria no pasará el ‘tanto de culpa’ al Ministerio Fiscal.³⁵

Cuando la Unidad de Delito Fiscal emite el informe pericial con la propuesta de LVD junto a las alegaciones, es entonces cuando el Inspector Jefe de la Unidad dictará la correspondiente LVD—o bien su improcedencia y, en consecuencia, su permanencia en la vía administrativa. El procedimiento se cierra cuando el Inspector Jefe dicta un acuerdo de LVD. Si el Inspector Jefe acuerda la LVD, se emite un preceptivo informe a los Servicios Jurídicos de la AEAT y se autoriza para que el Delegado Especial de la AEAT presente la correspondiente denuncia al Ministerio

32 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.

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

34 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.

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

Fiscal (véase la Ilustración 1).³⁶ De acuerdo con las entrevistas realizadas para esta investigación, la mayoría de las denuncias que remite el Delegado Especial de la AEAT al Ministerio Fiscal son dirigidas al área especializada de delitos económicos.

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

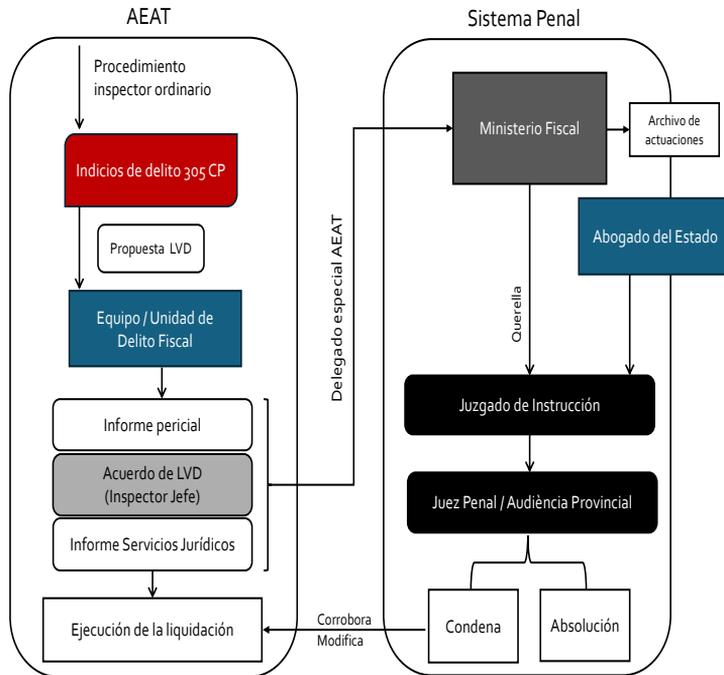


Ilustración 1. *Proceso de investigación y persecución administrativa y penal en el delito de defraudación tributaria.*

Fuente: elaboración propia.

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

Una vez la Fiscalía de delitos económicos ha judicializado el caso, será competencia del juez o tribunal penal determinar la existencia y cuantía de defraudación, realizando todos los ajustes que sean precisos en la liquidación vinculada a delito practicada por la Agencia Tributaria (art. 254 y 257 LGT). De ello se deduce que la determinación de la cuota defraudada debe regirse necesariamente por los criterios propios de la prueba en el proceso penal. Sin embargo, es en este punto donde la investigación de la Agencia Tributaria es fundamental, pues es el informe inspector el que tendrá un alto valor probatorio en el proceso penal. Este informe inspector no solo cobra relevancia por su detalle técnico para determinar la cuantía y el ánimo defraudatorio, sino que además habrá pasado por diferentes filtros antes de llegar al juez: por la Unidad de Delito Fiscal, por el Jefe de Inspección, el Servicio Jurídico de la AEAT, el Delegado Especial de la AEAT y por el Fiscal. En última instancia, el informe inspector que lee el juez de instrucción viene respaldado por múltiples instancias de control. Por ello, parece razonable que el informe inspector tenga un peso relevante en la ponderación final del fallo judicial.³⁷

3.2. El auxilio judicial

Además del procedimiento ordinario en el que puede descubrirse un delito fiscal y los expedientes de investigación, la AEAT también está sujeta a la colaboración y auxilio de los Juzgados, Tribunales y el Ministerio Fiscal cuando así se acuerde, incluidas las actuaciones de carácter pericial.³⁸ La Fiscalía puede recibir sospechas de un delito fiscal o económico y puede formular peticiones de investigación a la Agencia Tributaria o directamente abrir diligencias con la ayuda de la AEAT. Del mismo modo, un juzgado que por denuncia o intimación directa ha abierto diligencias puede formular una petición de auxilio judicial y peritaje a la AEAT. En estos casos, la función de la AEAT es evacuar informes de asesoramiento correspondientes en relación con un posible hecho con indicios delictivos. En última instancia, estos informes serán una prueba fundamental para que los jueces y el Ministerio Fiscal demuestren el ánimo defraudatorio o dolo del obligado tributario de cometer el delito fiscal.

37 Cabe recordar que desde que se aprobó la LO 10/2015 se permite dar publicidad a los datos personales contenidos en los fallos condenatorios por delitos contra la Hacienda Pública y otras materias especialmente relevantes para el control fiscal. Véase Elena Larrauri y Martí Rovira, "Publicidad, solicitud y cancelación de los antecedentes penales en los tribunales españoles", *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología* 23, n.º1, (2021): 1-32.

38 Art. 118 Constitución Española; art. 17.1 Ley Orgánica del Poder Judicial; art. 103.1.6 LO 31/1990; art. 95 Ley General Tributaria.

4. La Fiscalía de (área especializada) Delitos Económicos

En España, el Ministerio Fiscal reconoce orgánicamente dos principales 'Fiscalías Especiales': la *Fiscalía Especial Antidroga* y la *Fiscalía Especial contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada* (Fiscalía Especial Anticorrupción). Adicionalmente, se han ido creando a lo largo del tiempo distintas 'áreas especializadas' de la Fiscalía. Para entender el papel del Ministerio Fiscal en el delito de defraudación tributaria es necesario distinguir la labor de la Fiscalía Especial Anticorrupción de la Fiscalía de la Sección de Delitos Económicos. A continuación, explicamos la creación del área especializada en delitos económicos como resultado de una división de trabajo en la investigación la delincuencia de cuello blanco.

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

- a) Delitos contra la Hacienda Pública, contra la seguridad social y de contrabando.
- b) Delitos de prevaricación.
- c) Delitos de abuso o uso indebido de información privilegiada.
- d) Malversación de caudales públicos.
- e) Fraudes y exacciones ilegales.
- f) Delitos de tráfico de influencias.
- g) Delitos de cohecho.
- h) Negociación prohibida a los funcionarios.

- i) Defraudaciones.
- j) Insolvencias punibles.
- k) Alteración de precios en concursos y subastas públicos.
- l) Delitos relativos a la propiedad intelectual e industrial, al mercado y a los consumidores.
- m) Delitos societarios.
- n) Blanqueo de capitales y conductas afines a la receptación, salvo cuando por su relación con delitos de tráfico de drogas o de terrorismo corresponda conocer de dichas conductas a las otras Fiscalías Especiales.
- o) Delitos de corrupción en transacciones comerciales internacionales.
- p) Delitos de corrupción en el sector privado.
- q) Delitos conexos con los anteriores.
- r) La investigación de todo tipo de negocios jurídicos, transacciones o movimientos de bienes, valores o capitales, flujos económicos o activos patrimoniales, que indiciariamente aparezcan relacionados con la actividad de grupos delictivos organizados o con el aprovechamiento económico de actividades delictivas, así como de los delitos conexos o determinantes de tales actividades; salvo cuando por su relación con delitos de tráfico de drogas o de terrorismo corresponda conocer de dichas conductas a la Fiscalía Antidroga o a la de la Audiencia Nacional.

Si sumamos a esta extensa lista de delitos económicos la complejidad inherente que conlleva su investigación y la envergadura diferencial que acostumbran a cobrar ciertos casos (los 'macroprocesos'), el volumen de trabajo de la Fiscalía Anticorrupción adquiriría una dimensión colosal.³⁹ La globalización económica, la complejidad creciente

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

de las operaciones mercantiles, financieras y económicas por parte de personas físicas y jurídicas, todo ello hacía que la investigación de la delincuencia económica fuera cada vez más compleja. Por ello, la creación de un área especializada en delitos económicos se convertía en una solución indispensable para repartir el volumen de trabajo de la Fiscalía Anticorrupción. Hacía falta acotar la persecución de los delitos económicos a ciertas tipologías delictivas, y esa fue la tarea que se encomendó a la Fiscalía General del Estado (en adelante FGE) entrado el siglo XXI.

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

1. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social previstos en los arts. 305 a 310 bis CP.
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 subscribió esta delimitación competencial, aunque también se matizó que el denominador común competencial de todas las fiscalías territoriales debiera ser los delitos comprendidos en el Título XIV del Libro II del Código Penal, *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, que abarca los tipos penales de los arts. 305 a 310 bis CP (FGE, 2023). Sin embargo, ello no impide que una sección pueda atribuirse otros delitos de naturaleza similar –por ejemplo, los de estafa o administración desleal– debido a su especial cualificación o conocimiento (FGE, 2023). El mismo Decreto delimita las funciones de coordinación, supervisión y procuración a desarrollar por el Fiscal de Sala Delegado. Tal y como muestra la Ilustración 2, el delito contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social es la tipología delictiva con más frecuencia dentro de la delimitación competencial de la Sección de Delitos Económicos, seguida por las insolvencias punibles.

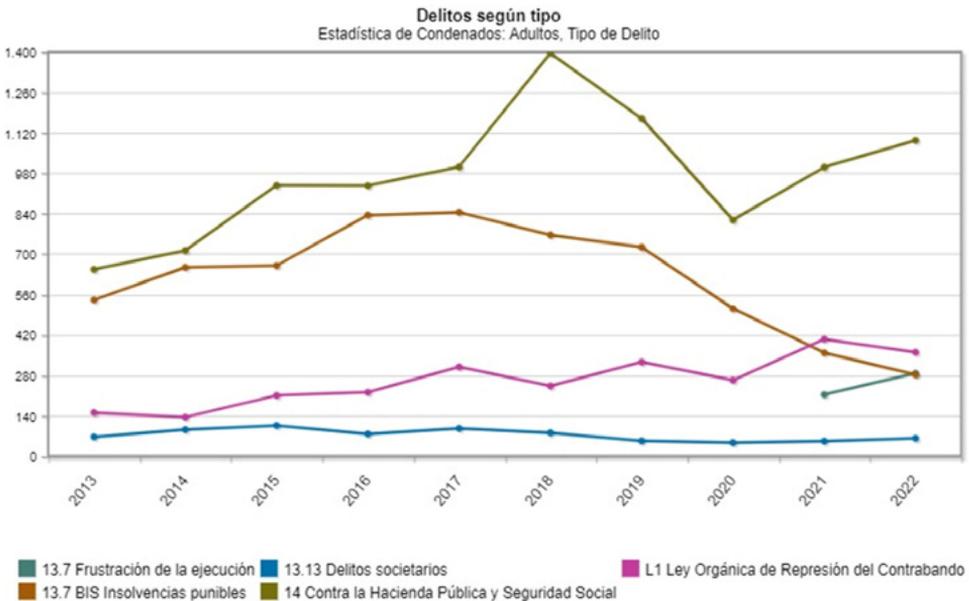


Ilustración 2. Delitos según tipo (2013-2022).

Fuente: INE.

Una de las particularidades de las áreas especializadas del Ministerio Fiscal es que los fiscales suelen tener un papel mucho más activo en la investigación del delito, pudiendo incluso realizar diligencias de investigación, como la toma de declaración al sospechoso (art. 5 Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal).⁴⁰ 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.⁴¹ En la misma línea, el estudio de Rebollo Vargas y Casas Hervilla argumenta que la dificultad y complejidad de esclarecer los hechos en materia de delitos económicos, los jueces suelen confiar o asumir como propias las investigaciones del fiscal o de otros órganos de control como la Agencia Tributaria o la policía.⁴² Sea como fuere, lo que es indudable es que la fase preprocesal es determinante en la investigación de los delitos económicos o de cuello blanco. Y, por ende, el papel de la fiscalía de delitos económicos junto a la Agencia Tributaria es indispensable para judicializar un caso de defraudación tributaria.

Como hemos explicado en el anterior apartado, la Agencia Tributaria remite los informes y expedientes inspectores con posibles casos de delito fiscal a los fiscales de delitos económicos. La fiscalía de la sección revisa el informe inspector para decidir la eventual judicialización del caso mediante querrela a juzgados o bien el archivo de las actuaciones. Una cuestión clave en este proceso es el corto margen temporal de la investigación de los delitos económicos por su prescripción de 5 años (por el art. 305 CP) o de 10 años por el tipo agravado (art. 305bis CP). En las Memorias de la Fiscalía de la Sección de Delitos Económicos se pone de relieve la tendencia de la AEAT a enviar los expedientes con un margen temporal muy cercano a la prescripción de los hechos.⁴³ Esta dilación limita el estudio que requiere la Fiscalía y que determina que se judicialicen de forma inmediata con el fin de evitar la prescripción. La relación entre Fiscalía y la AEAT no solo se ha formalizado *de iure* en distintos Convenios de Colaboración,⁴⁴ sino que también *de facto*, pues son la unidad

40 Daniel Varona Gómez, “El Ministerio Fiscal en la justicia penal de adultos: el poder punitivo en la sombra”, en *Instituciones de Control del Delito*, coord. Juanjo Medina Ariza (Madrid: Dykinson, 2022).

41 González López y Nieto Martín, “La investigación de los delitos económicos en España: intentando poner orden en el camarote de los hermanos Marx”, 1-21.

42 Rebollo Vargas y Casas Hervilla, “El proceso penal y la investigación de la delincuencia económica”.

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

44 En 1996 se firmó el primer Convenio de Colaboración para que la AEAT prestara su asesoramiento técnico (en materia contable, tributaria y financiera) al Ministerio Fiscal. En 2023, el FGE y el presidente de la AEAT reforzaron la colaboración entre ambos organismos para ampliar el nivel de

de apoyo que emiten el mayor número de informes (FGE 2023).

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

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

5. Conclusiones

Los acontecimientos que llevaron a la Gran Recesión de 2007-2008 propiciaron el resurgimiento del interés criminológico por la delincuencia económica y de cuello blanco. No han sido pocos los esfuerzos académicos para volver a investigar la delincuencia de los poderosos a la luz de la globalización y financiarización de la economía. Sin embargo, el estudio comparado de las agencias de control administrativo y penal que reaccionan a la criminalidad económica sigue siendo la contribución criminológica con mayor fuerza para teorizar en última instancia sobre la selectividad del sistema penal. Este fue el objetivo de la literatura criminológica en los años ochenta, cuando las agencias de control administrativo y penal – principalmente la Agencia Tributaria y Fiscalía– cobraron protagonismo para analizar la reacción social frente al delito económico-empresarial.

En este artículo nos hemos centrado en el rol de la AEAT y la Fiscalía de Delitos Económicos en la investigación y persecución de la defraudación tributaria. El delito fiscal es uno de los principales delitos económicos cometidos por las clases medias, las élites y el crimen organizado,⁴⁵ principalmente a través de personas

formación (mediante cursos, seminarios y jornadas de estudio) tanto de fiscales como de personal de la AEAT en materia jurídica, financiera, económica y contable.

45 Las tramas carrusel (fraudes de IVA) son una de las mayores preocupaciones de la Europol en relación con el crimen organizado.

jurídicas. Investigar la defraudación tributaria –al igual que la mayoría de los delitos económicos– requiere de un conocimiento altamente especializado en materia fiscal y societaria (contabilidad, derecho tributario, etc.). Por ello, los inspectores y técnicos de Hacienda tienen un papel fundamental en el control y castigo de la defraudación tributaria. Por un lado, las inspecciones y comprobaciones de la Agencia Tributaria tienen una función indispensable en el descubrimiento del delito. Por otro lado, el informe pericial que se deriva de la liquidación vinculada a delito determina la posible judicialización del caso por parte del Fiscal y la posible sentencia condenatoria por parte del juez. Dicho de otro modo: el informe pericial de la AEAT ostenta un alto valor probatorio en los juicios de delito contra la Hacienda Pública. No es arriesgado afirmar que gran parte de las sentencias condenatorias por defraudación tributaria son el resultado del trabajo previo realizado por los equipos y unidades contra el delito fiscal de la Agencia Tributaria.

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

A la investigación criminológica le queda un amplio campo por recorrer para entender el fenómeno de la delincuencia económica y las estrategias de prevención y control. En primer lugar, es necesario conocer con datos cuantitativos sobre la persecución del delito fiscal para entender la discrecionalidad que retiene la Agencia Tributaria antes de remitir un caso de defraudación tributaria a Fiscalía. Profundizar sobre las negociaciones de la Agencia Tributaria y el uso de la regularización voluntaria podría ayudar a esclarecer el funcionamiento del control social del delito fiscal. En

segundo lugar, falta desarrollar una reflexión criminológica sobre el solapamiento del campo administrativo y el campo penal en la investigación y persecución del delito económico. Ello nos llevaría a revisar la literatura criminológica sobre las estrategias de prevención (*enforcement strategies*) y cumplimiento tributario (*tax compliance*) de las agencias de control. Por último, también es importante profundizar en los obstáculos (procesales, epistémicos, etc.) que la Fiscalía se encuentra en la investigación de la defraudación tributaria y otros delitos económicos. En definitiva, es necesario impulsar de nuevo una agenda criminológica que ponga énfasis en las estrategias de control de la delincuencia económica.

Bibliografía

- Ayers, Kenneth y James Frank. "Deciding to Prosecute White-Collar Crime: A National Survey of State Attorneys General". *Justice Quarterly* 4, n.º 3 (1987): 425-440.
- Benson, Michael L., William J. Maakestad, Francis T. Cullen y Gilbert Geis. "District Attorneys and Corporate Crime: Surveying Prosecutorial Gatekeepers". *Criminology* 26, n.º3 (1988): 505-518.
- Benson, Michael, Francis T. Cullen y William J. Maakestad. "Local Prosecutors and Corporate Crime". *Crime & Delinquency* 36, n.º3 (1980): 356-372.
- Box, Steven. *Power, crime and mystification*. Londres: Tavistock Publications Ltd, 1983.
- Braithwaite, John. "White Collar Crime". *Annual Review of Sociology* 11, n.º 1 (1985): 1-25.
- Braithwaite, Valerie, John Braithwaite, Diane Gibson y Toni Makkai. "Regulatory Styles, Motivational Postures and Nursing Home Compliance". *Law and Policy* 16, n.º 4 (1994): 363-394.
- Button, Mark, Branislav Hock y David Shepherd. *Economic Crime: From Conception to Response*. Londres: Routledge, 2022.
- Calavita, Kitty, Henry N. Pontell y Robert H. Tillman. *Big money crime: Fraud and politics in the savings and loan crisis*. Berkeley: University of California Press, 1997.
- Coca-Vila, Ivó. "Protección de las haciendas públicas y la seguridad social". En *Lecciones de Derecho Penal Económico y de la Empresa*, dirigido por Jesús-María Silva Sánchez. Barcelona: Atelier, 2020.
- Crowley, George D. "The tax fraud investigation: an outline for the defense attorney". *National Journal of Criminal Defense* 1, (1975): 155-182.

- Echavarría Ramírez, Ricardo. "Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C.P. español". *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología* 16, n.º4 (2014): 1-39.
- Edelhertz, Herbert. *The Nature, Impact and Prosecution of White-Collar Crime*. Washington, D.C.: Government Printing Office, 1970.
- Fiscalía General del Estado (2005), "Doctrina de la Fiscalía General del Estado, 11/2005, de 10 de noviembre, sobre la instrumentalización efectiva del principio de unidad de actuación establecido en el art. 124 de la CE". Disponible en: https://www.boe.es/buscar/abrir_fiscalia.php?id=FIS-I-2005-00011.pdf
- Fiscalía General del Estado (2023), "Decreto de delegación de funciones y delimitación competencial del Fiscal Delegado de Delitos Económicos". Disponible en: <https://www.fiscal.es/documents/20142/775815b7-7b38-845a-4154-f8885dc7a1a6>
- Fiscalía General del Estado (2023), El Fiscal de Sala Delegado de Delitos Económicos. "Conclusiones de las Jornadas de Fiscales Delegados y Especialistas en Delitos Económicos 2023". Disponible en: <https://www.fiscal.es/documents/20142/b2c4e5b4-b7b3-121b-e638-ddda8cef254f>
- Fitor Miró, Juan Carlos. *Delito fiscal. Un análisis criminológico*. 1.ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2023.
- García Arán, Mercedes (Dir.). *La delincuencia económica: prevenir y sancionar*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2014.
- González Guzmán, Jordi. "Toward A Criminological Understanding of Financialization". *International Journal for Crime, Justice, and Social Democracy* 11, n.º3 (2022): 153-164.
- González López, Juan José, y Adán Nieto Martín. "La investigación de los delitos económicos en España: intentando poner orden en el camarote de los hermanos Marx". *Diario La Ley* 3036, n.º8768, (2016): 1-21.
- Grabosky, Peter y John Braithwaite. *Of Manners Gentle: Strategies of Australian Business Regulatory Agencies*. Oxford University Press: Oxford, 1986.
- Gottschalk, Petter. "Investigating and prosecuting white-collar and corporate crime: Challenges and barriers for national police agencies". *Journal of Economic Criminology* 3, (2024): 1-7.
- Gurney, Joan Neff. "Factors Influencing the Decision to Prosecute Economic Crime". *Criminology* 23, n.º 4 (1985): 609-628.

- Hock, Branislav y Nicholas Ryder. "Economic Criminology: Bridging disciplinary and professional silos in countering economic crime". *Journal of Economic Criminology* 1, (2023): 1-2.
- Katz, Jack. "Legality and Equality: Plea Bargaining in the Prosecution of White-Collar and Common Crimes". *Law & Society* 13, n.º2 (1979): 431-459.
- Katz, Jack. "The Social Movement Against White-Collar Crime", En *Criminology Review Yearbook*, Vol. 2, editado por Egon Bittner y Sheldon Messinger, Beverly Hills, California: Sage, 1980, 161-184.
- Kitsuse, John, y Aaron Cicourel. "A Note on the Uses of Official Statistics". *Social Problems* 11, n.º2 (1963): 131-139.
- Larrauri, Elena. *La Herencia de la Criminología Crítica*. Madrid: Siglo XXI de España Editores S.A., 1991.
- Larrauri, Elena y Martí Rovira. "Publicidad, solicitud y cancelación de los antecedentes penales en los tribunales españoles". *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología* 23-01, (2021): 1-32.
- Levi, Michael. "The Powers of Revenue Agencies: An Overview". *British Tax Review* 1, (1982): 36-51.
- Lord, Nicholas y Michael Levi. "Economic crime, economic criminology, and serious crimes for economic gain: On the conceptual and disciplinary (dis)order of the object of study". *Journal of Economic Criminology* 1, (2023): 1-8.
- Méndez Cortegano, Ignacio. "El papel de la Agencia Tributaria en el control del fraude como herramienta contra la corrupción". *Boletín Criminológico*, n.º117 (2009): 1-4.
- Murphy, Kristina. "The Role of Trust in Nurturing Compliance: A Study of Accused Tax Avoiders". *Law and Human Behavior* 28, n.º2 (2004): 187-209.
- Rebollo Vargas, Rafael y Jordi Casas Hervilla. "El proceso penal y la investigación de la delincuencia económica". En *La delincuencia económica: prevenir y sancionar*, dirigido por Mercedes García Arán. Valencia: Tirant lo Blanch, 2014.
- Rodríguez Almirón, Francisco José. "Evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo". *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, Tomo 73, Fasc/Mes 1, (2020): 643-685.
- Rothe, Dawn y David Friederichs. *Crimes of Globalization*. London: Routledge, 2014.
- Ruggiero, Vincenzo. *Crimes of the Economy*. Londres: Routledge, 2013.
- Shapiro, Susanne. "The road not taken: the elusive path to criminal prosecution for white-collar offenders". *Law & Society Review* 19, n.º 2 (1985): 179-218.

- Shover, Neal y Peter Grabosky. "White-Collar Crime and the Great Recession". *Criminology & Public Policy* 9, n.º3 (2010): 429-433.
- Sutherland, Edwin. "White Collar Criminality". *American Sociological Review* 5, n.º1 (1940): 1-2.
- Varona Gómez, Daniel. "El Ministerio Fiscal en la justicia penal de adultos: el poder punitivo en la sombra". En *Instituciones de Control del Delito*, coordinado por Juanjo Medina Ariza. Madrid: Dykinson, 2022.
- Wilson, Stephen y Howard Matz A. "Obtaining Evidence for Federal Economic Crime Prosecutions: An Overview and Analysis of Investigative Methods". *American Criminal Law Review* 14, n.º 4 (1977): 651-716.