

**ALGUNAS CUESTIONES RELATIVAS AL
DELITO FISCAL EN EL ORDENAMIENTO
JURÍDICO ESPAÑOL**



FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURIDICAS DE ELCHE

GRADO EN DERECHO

TRABAJO FIN DE GRADO 2016/2017

Trabajo realizado por la alumna Marina Jorquera Torrente

Tutelado por la profesora Paula Vicente-Arche Coloma

RESUMEN

El objeto central de análisis de este trabajo han sido las cuestiones relativas al delito fiscal tal y como está previsto en el ordenamiento jurídico español.

En primer lugar, se estudia la diferencia existente entre sanciones administrativas y la vía judicial. Ello facilitará el posterior concepto de delito fiscal y las diferentes formas de defraudación posibles.

Como es sabido, la vía administrativa se puede segmentar en dos partes: el régimen propiamente administrativo que se ventila ante la Administración pública competente y el régimen contencioso-administrativo del que se encargan los juzgados y tribunales contencioso-administrativos. Estas actuaciones pueden desembocar, en su caso, en la imposición de una sanción a una persona física o jurídica debido a que ha llevado a cabo una conducta ilícita.

Sin embargo y aunque no sea en algunos casos fácil de separar, hay que diferenciar entre esta vía (dual) propiamente administrativa y la vía penal. Esta última, se encarga de aquellas conductas dolosas o imprudentes más graves y conlleva el ejercicio del *ius puniendi* por parte del Estado. Las penas previstas en nuestro Código Penal pueden ser privativas de libertad, de algún derecho o imposición de multas coercitivas. Pero estas multas se imponen en un juzgado de lo penal, no ante uno contencioso-administrativo.

Por lo tanto y al margen de que más tarde se desarrolle, un primer criterio para diferenciar entre ambas vías es la intensidad de la conducta, es decir, las conductas más

graves se ventilarán ante la jurisdicción penal y las menos graves ante la contencioso-administrativa.

Por otro lado, analizaremos la Inspección Tributaria como medio de detección de determinadas acciones u omisiones que son potencialmente delictivas para garantizar que se cumplen las obligaciones tributarias.

Finalmente, nos centraremos en la responsabilidad penal del hecho delictivo relacionado con las conductas fiscales fraudulentas y la fijación de la cuota defraudada.



ÍNDICE

<i>1. Introducción</i>	<i>6</i>
<i>2. Algunas cuestiones fundamentales sobre el Delito Fiscal</i>	<i>7</i>
<i>2.1. Aspectos generales. La distinción entre la vía administrativa para sancionar conductas fraudulentas y la vía judicial</i>	<i>7</i>
<i>2.2. Formas de defraudación tributaria</i>	<i>11</i>
2.2.1. Elusión del pago de tributos	12
2.2.2. Elusión del pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, o de ingresos a cuenta	14
2.2.3. Obtención indebida de devoluciones o disfrute indebido de beneficios fiscales	15
2.2.4. Inexistencia del delito continuado	16
<i>2.3. Bien Jurídico protegido</i>	<i>18</i>
<i>2.4. Tipo objetivo</i>	<i>19</i>
2.4.1. Sujeto pasivo	19
2.4.2. Sujeto activo. Formas de participación	20
2.4.2.1. Consideraciones generales	21
2.4.2.2. Supuestos especiales de autoría y participación	21
2.4.2.2.1. La posible responsabilidad penal de los asesores fiscales	21
2.4.2.2.2. La responsabilidad de los gestores de sociedades	25
2.4.2.2.3. El “levantamiento del velo”	27
<i>3. Procedimiento previo y posterior al enjuiciamiento criminal del Delito de Defraudación tributaria</i>	<i>29</i>
<i>3.1. Introducción</i>	<i>29</i>
<i>3.2. Actuación de los órganos de la Administración Tributaria en la fase preprocesal</i>	<i>30</i>
3.2.1. Apreciación de indicios del delito fiscal	30
3.2.2. Procedimiento Inspector. Tramitación y derechos y garantías del contribuyente	35
<i>3.3. Actuación de los órganos de la Administración Tributaria en el proceso penal</i>	<i>40</i>
3.3.1. Competencia y procedimiento	40
3.3.2. Valor probatorio de los documentos de la Inspección Tributaria	41
3.3.2.1. Inspector tributario como perito	43
3.3.3. Terminación del procedimiento. Competencia de la jurisdicción penal para la determinación de la cuota defraudada	46
<i>4. Conclusiones</i>	<i>53</i>
<i>5. Bibliografía</i>	<i>56</i>

ABREVIATURAS

AP	Audiencia Provincial
CP	Código Penal
CC.AA	Comunidades Autónomas
LECrim	Ley de Enjuiciamiento Criminal
LGT	Ley General Tributaria
ONI	Oficina Nacional de Inspección
RD	Real Decreto
RGI	Renta de Garantía de Ingresos
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TS	Tribunal Supremo
URI	Unidad Regional de Inspección

1. Introducción

El motivo por el cual he elegido este tema es porque tanto el delito fiscal como la regularización tributaria, resultan muy controvertidos, se trata de uno de los delitos económicos con más relevancia en nuestra sociedad actual.

No hacen falta sofisticados estudios o encuestas para conocer la magnitud del delito fiscal existente en España porque el que no entienda sobre economía y fiscalidad, puede encender el televisor, abrir un periódico o escuchar en la radio infinidad de casos sobre delito fiscal.

A diario se puede comprobar la facilidad con la que actúan las personas defraudando en sus operaciones. Esas situaciones muestran lo poco que temen los defraudadores a ser descubiertos.

Es importante que existan consecuencias creíbles, sanciones adecuadas, dirigidas a los responsables y colaboradores del delito fiscal.

A lo largo del presente trabajo hemos analizado el concepto de Delito Fiscal en nuestra sociedad. Para ello, partimos de la definición de tal concepto tipificado en el artículo 305 del Código Penal y los tipos de formas de defraudar que existen para poder entender mejor a que nos referimos cuando decimos que se está defraudando a la Hacienda Pública.

De esta manera, partiendo de la jurisprudencia y de distintos autores, el estudio avanza hasta centrar bien el tema dentro del ámbito tributario. Así, podemos afirmar que el delito fiscal es aquel delito consistente en defraudar a la Hacienda Pública por un

importe superior al fijado por la Ley. Se entiende que defrauda el que omita ingresos tributarios y deja de ingresar la cuota correspondiente en una determinada cuantía.

A partir de este concepto surgen cuestiones relacionadas con este tema que es conveniente tratar, como los sujetos que intervienen y de qué manera responden.

Posteriormente se analizará de qué manera actúan los órganos de la Administración Tributaria para detectar dicha defraudación en la fase preprocesal y su continuación y terminación en el proceso penal.

Finalmente, analizaremos la responsabilidad penal del hecho atendiendo a lo dispuesto en el artículo 305 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del CP y la fijación de la cuota defraudada teniendo en cuenta que son supuestos básicos de delito fiscal aquellos en los que en el ejercicio normal de una actividad empresarial o profesional o con motivo de una operación puntual, se produce una defraudación a la Hacienda Pública por importe superior a 120.000 euros.

2. Algunas cuestiones fundamentales sobre el Delito Fiscal

2.1. Aspectos generales. La distinción entre la vía administrativa para sancionar conductas fraudulentas y la vía judicial

Para distinguir la vía administrativa para sancionar conductas fraudulentas y la vía judicial, primero debemos hacer una distinción entre las sanciones que impone la propia administración y el considerado como delito fiscal. Para ello diferenciamos entre las infracciones tributarias y el delito fiscal. Ambos se diferencian básicamente en el grado de gravedad que alcanzan, según la cuantía del resultado.

Se entiende como infracción tributaria toda acción voluntaria e intencionada que esté tipificada y sancionada en las leyes. Las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves. En la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (artículos 191 y ss.) se regulan diecisiete tipos de infracciones tributarias, dedicando un artículo a cada una de ellas, en el que se tipifica tanto la infracción como la acción a imponer.

Para que la conducta de un contribuyente se pueda calificar de infracción y recibir la sanción correspondiente debe existir una norma que tipifique y describa esa conducta como sancionable para la que está prevista la sanción a aplicar cuando se producen hechos que determinen infracción y además debe existir una culpabilidad manifiesta por parte del infractor que puede venir determinada por la intencionalidad o negligencia en el acto. Por lo tanto, las sanciones tributarias son las multas, generalmente en dinero, más intereses, que recae en aquél que infrinja la ley tributaria. Son las impuestas como consecuencia de infracciones tributarias.

Para que exista delito fiscal y no sea infracción administrativa no es suficiente con dejar de ingresar la cantidad mínima fijada por la Ley, sino que es necesario que de forma añadida, exista también una actuación del sujeto tendente a evitar el pago. El delito fiscal exige la existencia una conducta intencional y deliberadamente dirigida a defraudar, es aquel delito que comete una persona cuando defrauda a la Hacienda Pública mediante la omisión de ingresos tributarios y no ingresando la cuota correspondiente. Se considera delito fiscal cuando se defrauda a la Hacienda Pública por un importe superior al fijado por la Ley, importe fijado actualmente en 120.000 euros. Está tipificado en el artículo 305 del CP.

El artículo 305 del CP dispone que el que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.¹

El artículo 305.4 del CP considera la situación regularizada si se producen determinados acontecimientos estableciendo que se regularizará la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

"La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades

¹ Artículo 305 de la Ley Orgánica 10/1995 de 23 de noviembre, del Código Penal. Título XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”.²

Un nuevo artículo 308 bis añadido al Código Penal por Ley Orgánica 1/2015 dice que podrá suspenderse la ejecución de pena de prisión en los delitos contra la Hacienda Pública si se procede al abono de la deuda, añadiéndose que este requisito se “entenderá cumplido cuando el penado asuma el compromiso de satisfacer la deuda tributaria... y sea razonable esperar que el mismo será cumplido”.

Es decir, este acuerdo pasaría por pagar las cantidades que reclama la Agencia Tributaria y las multas, a cambio de una rebaja sustancial de su responsabilidad penal, por lo tanto, de las penas que se pueden imponer.

Considero que esta situación que se prevee en el artículo 308 bis del CP es injusta. Ello es así porque el hecho de abonar la cuota tributaria no debería eximir de la pena impuesta en tanto en cuanto ha realizado una conducta tipificada como delito. Lo más correcto sería establecer una reducción de la pena a modo de atenuante de igual modo que se prevee con la satisfacción de la responsabilidad civil ex delicto.

Debe remarcar que el delito de defraudación fiscal radica en la lesión de la función tributaria encomendada a la administración como gestora del interés público, determinando que el Erario Público carezca de ingresos a los que tiene derecho.

² VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 2da edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pág. 400.

Por otro lado, la Sentencia de AP Asturias de 19 de marzo de 2012 recuerda los requisitos del delito fiscal establecidos por el Alto Tribunal en sus Sentencias de 28 de julio de 2011 y de 21 de febrero de 2012:³

1. Una conducta, activa u omisiva dirigida a alguna de las finalidades típicas; elusión del pago de tributos, de cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener o de ingresos a cuenta de retribuciones en especie.
2. Un elemento subjetivo representado por el carácter eminentemente defraudatorio de las modalidades típicas; engaña quien infringe el deber de verdad, reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico.
3. Un resultado lesivo para el fisco que ha de superar determinada suma y que opera como condición objetiva de punibilidad.

El TS, establece que es aplicable el principio de retroactividad de la ley penal más favorable a los delitos contra la Hacienda Pública, en relación con la elevación de la cuantía defraudada.

Se trata, en definitiva, de un delito de resultado, aquél que comete una persona cuando defrauda a la Hacienda Pública mediante acción de evasión de impuestos tanto si son dinerarias como si son provenientes de beneficios fiscales.

2.2. Formas de defraudación tributaria

En el delito fiscal, la obligación del sujeto es contribuir a la Hacienda Pública, a fin de que ésta perciba los ingresos debidos. La obligación del sujeto es en primer lugar

³ Consultado en MAGRO SERVET, Vicente: *Delitos Socioeconómicos*, Lefebvre el derecho, Madrid, 2015, 2da edición, pág. 494.

facilitar la información, y en segundo lugar pagar lo debido, es decir, realizar la acción que evitara la producción del resultado. En este sentido, la acción elusiva crea un riesgo jurídicamente desaprobado, ya que el perjuicio patrimonial será el resultado del riesgo creado por la acción.

Por otro lado, incurrirá en delito, todo aquél que, alterando, falseando u ocultando los datos consignados en sus declaraciones fiscales, conduzca a resultados que determinen el nacimiento de un derecho a su favor y el que alterando o falseando las circunstancias en que se encuentran, se beneficien de un tratamiento favorable a la hora de determinar las cantidades a ingresar por cualesquiera conceptos tributarios.

Las distintas formas que puede revestir la defraudación, todas las cuales pueden reconducirse a la elusión del pago, puesto que entrañan una reducción (total o parcial) en la cuota tributaria debida, son, en concreto, las siguientes:⁴

2.2.1. Elusión del pago de tributos

Eludir se define como sustraerse a algo no deseado por medio de artificio. El objeto de la elusión lo constituyen los tributos, término que incluye a los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, en los términos del artículo 26 de la LGT, excluyéndose cualquier otro concepto de los que pueden integrar la deuda tributaria en los términos del artículo 58 de la LGT.

“La elusión fiscal consiste en evitar o retrasar el pago de determinados impuestos, utilizando para ello mecanismos y estrategias legales. Cuando los legisladores redactan una ley, tratan de hacerlo con la máxima precisión posible. A pesar de eso, no es infrecuente que se produzcan ambigüedades en los textos legales,

⁴ SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, J.L y CORTES BECHIARELLI, Emilio: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Edersa, Madrid, 2002, pág. 60.

que dan lugar a diferentes interpretaciones. La ley puede entrar en conflicto con otras normas ya existentes o pueden surgir situaciones nuevas que no estaban previstas ni reguladas. Esto último es lo que se conoce como un vacío legal.”⁵

Puede ser practicada por cualquier persona. Pero son las multinacionales y entidades financieras las que por lo general más pueden favorecerse de ella, al disponer de la estructura internacional y los recursos necesarios para poner en marcha auténticas estrategias de ingeniería fiscal.

Este tipo de conducta no tiene por qué ser un delito, en todo caso, pero las autoridades tributarias pueden llegar a perder una parte importante de su recaudación. Por ello, no es extraño que traten de combatirla con todos los medios a su alcance.

La creación de una sociedad instrumental es un ejemplo típico por el que la Administración suele alegar elusión. De hecho, la transparencia fiscal internacional es un régimen fiscal de carácter obligatorio que trata de evitar la elusión mediante la interposición de una sociedad interpuesta en territorios con una estructura fiscal distinta a la española. ⁶

Las principales actuaciones están dirigidas a eliminar posibles vacíos legales que favorezcan la elusión. Esto se consigue bien modificando la ley original o complementándola con reglamentos de carácter administrativo.

⁵ http://www.paraisos-fiscales.info/blog/91_elusion-fiscal.

⁶ <http://www.eaprogramas.es/internacionalizacion/son-lo-mismo-el-fraude-la-elusion-y-la-evasion-de-impuestos>

Estas medidas son generalmente muy criticadas por la comunidad económica y financiera. Es así porque en el afán de poner freno a la elusión fiscal, muchas veces pueden dañarse intereses comerciales y atentarse contra la libertad de inversión y la libre circulación de capitales.

Por último conviene señalar que la elusión fiscal no debe confundirse con la evasión de impuestos (o evasión fiscal), que sí es un delito. En teoría son diferentes pero en la práctica a veces no está muy bien definida su distinción.

En mi opinión, aunque no sea delito, es un mal social porque al no documentar y registrar las operaciones sujetas a tributar, estamos quitándole más recaudación al Estado; la cual es usada para generar gasto de gobierno. Se estaría faltando a la verdad y no se estaría siendo justo, pues quien elude el pago de tributos estaría quitando derechos al resto de contribuyentes que sí cumplen sus obligaciones.

2.2.2. Elusión del pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, o de ingresos a cuenta

Con la inclusión en el tipo penal de la elusión de cantidades retenidas, o que hubieran debido retenerse, o ingresarse a cuenta de retribuciones en especie, a través de la reforma operada en 1995 se zanjaron las discrepancias que existían acerca de su encaje en el Código Penal de 1973, dado que de las tres alternativas posibles (delito fiscal, apropiación indebida y atipicidad) ninguna quedaba totalmente descartada. Las razones aducidas para negar que conductas de esta naturaleza tuvieran la consideración de delito fiscal iban desde estimar que las retenciones no son tributos, sino simples pagos a cuenta de tributos, pasando por invocar la pretendida naturaleza especial del delito fiscal, hasta llegar a utilizar ambas razones a la vez.⁷

⁷ SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, J.L y CORTES BECHIARELLI, Emilio: *Delitos contra la Hacienda Pública*, ob. Cit., págs. 61 y ss.

En realidad, la imposibilidad de aplicar la figura del delito fiscal derivaba, de que ni las cantidades a retener ni los ingresos a cuenta de retribuciones en especie presentan la naturaleza de tributos, faltando en estos casos un elemento del tipo objetivo, lo que les hacía quedar extramuros del ámbito de aplicación del tipo.

En la actualidad, la elusión de pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o de ingresos a cuenta de retribuciones en especie, ha de ser calificada en todo caso a través del artículo 305 del CP.

Es importante tener en cuenta que el vigente Código Penal contempla como mero delito fiscal la elusión del pago de “cantidades retenidas”, equiparada en penalidad, como modalidad alternativa de acción, a la elusión de las cantidades “que se hubieran debido retener”.⁸

2.2.3. Obtención indebida de devoluciones o disfrute indebido de beneficios fiscales

A diferencia de las demás modalidades que puede revestir la defraudación, en ésta sólo cabe el comportamiento activo. Quien obtiene la devolución no tiene por qué coincidir con el sujeto que ingresó el tributo, ni ser parte de la relación tributaria. Tampoco se requiere que a la devolución preceda el ingreso del tributo, sino que basta que se obtenga una cantidad económica en concepto de devolución de un tributo, tanto

⁸ Artículo 305.1 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Título XI. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social:

El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma.....será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

si va precedida del ingreso como si no, ya que cuando no procede el ingreso la devolución es aún más indebida.

En el concepto de beneficio fiscal ilícito se incluye toda deducción, bonificación, exención o desgravación, en virtud de la que se reduce indebidamente la cuota tributaria. Por tanto, el disfrute indebido no es sino una posibilidad de elusión total o parcial de la cuota tributaria.⁹

Para concluir, es importante tener en cuenta que singulariza a estas dos modalidades de conducta el hecho de que para obtener las devoluciones o beneficios se requiere la previa presentación de declaración o liquidación, o en el supuesto de que el tributo no sea autoliquidable, la correspondiente declaración, salvo, en este último caso, que medie un procedimiento de comprobación o investigación.

2.2.4. Inexistencia del delito continuado

La Sentencia del TS de 9 de marzo de 1993 establece de forma categórica que <<en la realización de defraudaciones tributarias en distintos periodos impositivos, no resulta de aplicación la figura del delito continuado>>, siendo esta la tesis mayoritariamente seguida por nuestro Alto Tribunal.¹⁰

Señala así la Sentencia de AP Barcelona de 3 de septiembre de 2001 que <<aunque el delito fiscal y concretamente, el de elusión del pago de tributos, tiene cierta semejanza con muchos delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico a los que es aplicable indiscutiblemente la figura del delito continuado en caso de concurso real,

⁹ MORILLO MENDEZ, Antonio: *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, Ciss, 2000, pág. 298 y ss.

¹⁰ Consultado en la STS de 9 de Marzo de 1993 (RJ 1993,1403).

la definición legal del tipo que nos ocupa, así como la diversidad de los deberes fiscales que son vulnerados mediante comisión, le dan al delito fiscal una estructura específica difícilmente compatible con la continuidad delictiva, en particular, la Sentencia del TS de 21 de diciembre de 1999 , ha castigado por separado los múltiples delitos fiscales cometidos en cada caso sin plantearse siquiera la posibilidad de unificarlos en un delito continuado.¹¹

Como se dice en la Sentencia del TS de 10 de octubre de 2001, describe la acción como la elusión del pago de tributos se refiere a infracciones particulares que solo pueden ser infracciones de deberes específicos propios de cada tributo, de suerte que si se presentan varias declaraciones fiscales fraudulentas referidas a distintas especies de tributos, se cometerán por regla varios hechos independientes, incluso cuando las declaraciones estén referidas al mismo ejercicio fiscal, por lo que en definitiva, no hay existencia de delito continuado en el delito fiscal.¹²

El delito fiscal contra la Hacienda Pública se distinguiría entre el general y el agravado.¹³

El general será aquel que ha supuesto una defraudación de más de 120.000€ de cuota. La prescripción sería a los 5 años.

Como es sabido hace ya algunos años tuvo lugar la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012 de 27 de diciembre, por la que se modificó la Ley Orgánica 10/1995 de 23 de noviembre del CP. Uno de los objetivos de dicha reforma es la creación de un tipo

¹¹ Sentencias consultadas en MAGRO SERVET, Vicente: " *Delitos Socioeconómicos*", ob., cit., pág 491.

¹² Consultado en la STS de 10 de Octubre de 2001 (RJ 2001/1629).

¹³ <http://www.agmabogados.com/es/la-nueva-prescripcion-del-delito-fiscal-a-los-10-anos/>

agravado de delito fiscal que ofreciese una respuesta a los fraudes de especial gravedad y que elevara la pena de prisión hasta una duración máxima de 6 años, lo que a su vez determinaba que el plazo de prescripción de las infracciones más graves fuese de diez años.

Por lo tanto el agravado es aquel en que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 600.000€ o se haya cometido la defraudación en el seno de una organización o de un grupo criminal y tal y como se ha establecido la prescripción sería a los 10 años y no a los 5.

Para evitar los efectos del delito fiscal, se va a exigir que el contribuyente satisfaga no solo la cuota tributaria defraudada, sino la deuda tributaria exigida, es decir, además se han de incluir los intereses de demora devengados y la sanción impuesta. No servirá como excusa absoluta la mera presentación de las declaraciones sin ingreso, sino que será, -y esto es lo realmente importante-, necesario ingresarlo todo.

2.3. Bien Jurídico protegido

En torno al bien jurídico protegido se ha suscitado un amplio debate doctrinal que se polariza en dos posiciones. Por una parte, se considera que el objeto de la protección penal lo constituye el patrimonio público (Erario Público) frente a conductas que le ocasionan perjuicio, ya sea dejando de responder a una pretensión tributaria, ya sea mediante la generación de una salida patrimonial indebida. El delito de defraudación tributaria sería, pues, un delito patrimonial más, caracterizado simplemente por la titularidad pública de dicho interés protegido.¹⁴

¹⁴ SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, J.L y CORTES BECHIARELLI, Emilio: *Delitos contra la Hacienda Pública*, ob. cit., pág.18-20.

Tal postura ha quedado en situación minoritaria en la actualidad. En efecto, la doctrina dominante sostiene que el perjuicio al Erario Público alcanza relevancia penal no en tanto que mero perjuicio patrimonial, sino en cuanto afecta negativamente al sistema tributario, a la función del tributo, a la justa distribución de las cargas públicas que permite el cumplimiento de la política socio económica del Estado encaminada a la nivelación de rentas.

En mi opinión también es así, ya que con el perjuicio al Erario Público, en realidad, se están menoscabando las posibilidades del Estado de llevar a cabo una política financiera y fiscal justa, se está interrumpiendo la manera adecuada de llevar a cabo esa política deseada, constituyendo una auténtica insolidaridad social.

2.4. Tipo objetivo

El sujeto activo del delito se corresponde con el sujeto pasivo de la obligación tributaria a tenor de lo dispuesto en el artículo 36 de la LGT que se refiere al sujeto pasivo como la persona obligada a cumplir con las prestaciones tributarias establecidas en la Ley. Y la definición auténtica del sujeto pasivo nos dice que son sujetos pasivos de la relación tributaria tanto el contribuyente, persona que soporta la carga tributaria, como el sustituto de aquel.

2.4.1. Sujeto pasivo

El sujeto pasivo del tipo del artículo 305.1 del CP es el Estado, o el ente público que ocupa la posición de sujeto activo de la pretensión tributaria; en definitiva, el acreedor de la prestación pecuniaria, el cual, sólo si puede cumplir adecuadamente su función recaudatoria estará en condiciones de operar la redistribución de rentas y prestar los servicios a la colectividad que con ella se financian.

Como lo establece el propio tipo penal, no sólo se cometerá defraudación tributaria cuando se realice en contra de la Hacienda Pública estatal, sino también de los diversos ámbitos de gobierno, como lo son las CC.AA., Haciendas locales y forales, de ahí que no sólo el Estado sino también los diferentes ámbitos gubernamentales pueden ser sujetos pasivos del delito, al igual que en el ámbito estatal, éstos tienen una relación jurídico-tributaria con el sujeto activo del delito.¹⁵

Finalmente en lo relativo al sujeto pasivo de este delito cabe decir que ha perdido trascendencia desde que, a través de la reforma de 1985, se dejó de configurar al tipo como perseguible a instancia de parte, careciendo pues ya de eficacia el perdón del ofendido. No debe por tanto dársele mucha importancia a la determinación de qué Hacienda Pública es la que ostenta la condición de sujeto pasivo en los supuestos en que una Administración gestiona en interés propio el tributo, destinando su importe a financiar por transferencias o subvenciones a otra Administración, o en cambio imputando directamente los tributos a los presupuestos de esa otra Administración.¹⁶

2.4.2. Sujeto activo. Formas de participación

El sujeto activo del delito es quién realiza la acción, es el responsable penal. Son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento. También son considerados autores los que inducen directamente a otros a ejecutarlo y los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado.

¹⁵ COLINA RAMIREZ, E.I: *La Defraudación Tributaria en el Código penal Español*, Bosch Editor, Barcelona, 2010, pág.157.

¹⁶ SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, J.L y CORTES BECHIARELLI, Emilio: *Delitos contra la Hacienda Pública*, ob. cit., pág. 20.

2.4.2.1. Consideraciones generales

Es necesario hacer una referencia a la delimitación entre autoría y participación que hemos mencionado.

La participación en sí misma no es más que un concepto de referencia que implica siempre la existencia de un autor principal en función del cual se tipifica el hecho cometido. La participación es la cooperación dolosa en un delito doloso ajeno.

Se viene distinguiendo entre autores inmediatos o directos y autores mediatos. Autor directo es el que de un modo directo y personal realiza el hecho típico. En la autoría mediata, en cambio, el autor no realiza directa y personalmente el delito sino que se sirve en otra persona que, generalmente sin saberlo lo ejecuta.¹⁷

2.4.2.2. Supuestos especiales de autoría y participación

En líneas generales pocos problemas plantea la determinación de la autoría del delito fiscal cuando quien lo comete es una persona física. De todos modos, existen algunos supuestos que han generado cierta polémica los cuales son los que se van a explicar a continuación.

2.4.2.2.1. La posible responsabilidad penal de los asesores fiscales

Tendrán la consideración de asesores quienes, con arreglo a Derecho, desarrollen una actividad profesional reconocida que tenga por objeto la asistencia jurídica, económica o financiera.

¹⁷ ADAME MARTINEZ, Francisco D.: *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*, Comares, Granada, 2009, págs. 43-45.

Las conductas de quien presta asesoramiento jurídico-económico pueden, en efecto, ser contempladas por el Derecho penal desde dos perspectivas. Por un lado, desde el punto de vista de su repercusión sobre la exclusión o atenuación de la responsabilidad del asesor. Por otro lado, desde la perspectiva de la fundamentación de la propia responsabilidad de quien presta asesoramiento.¹⁸

Conviene examinar brevemente el caso del asesor fiscal que da indicaciones sobre las manipulaciones más favorables y menos arriesgadas o que recomienda el camino menos peligroso más allá de la frontera de lo lícito, a fin de determinar si constituye participación en el delito fiscal finalmente cometido o no.

Las posiciones doctrinales en cuanto a la responsabilidad penal del asesor siguiendo a Silva Sánchez pueden clasificarse en extremas y definitivas. Las extremas son, dos. Así, un sector considera que el asesor jurídico no responde nunca penalmente por cuanto obra en el ejercicio de su profesión, lo que daría lugar siempre a la causa de justificación de obrar en ejercicio de un derecho. El sector opuesto, en cambio, entiende que el asesor responde siempre que su actuación informadora da lugar a una contribución o reforzamiento accesorio de la conducta delictiva del autor, redundando en la producción del resultado típico del delito. Ello, naturalmente siempre que exista dolo.¹⁹

Dentro de las posturas definitivas, por su parte, cabe distinguir tres. Una que admite la posibilidad de la concurrencia de una causa de justificación en la conducta del asesor, pero sólo si se dan determinados presupuestos. Otra, según la cual la responsabilidad del asesor exigiría que éste obrara con dolo directo. A partir de esta

¹⁸ SILVA SÁNCHEZ, J.M: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier, Barcelona, 2005, págs. 82 y ss.

¹⁹ *Ibid.*, pág. 84.

postura, no sería, en cambio, suficiente, que el asesor considerara probable tal desarrollo de los hechos. Una tercera, desde la cual se entiende que las conductas de asesoramiento no pueden ser constitutivas de participación punible si se mantienen en el ámbito de lo que denominarse “intervención neutral” de modo que no van más allá del standard de licitud establecido para la posición jurídica del asesor.

La más clásica de todas las posturas reseñadas es una de las extremas. Aquélla que entiende que si la conducta del asesor contribuye de algún modo a que el asesorado realice el delito dicho asesor estaría realizando una conducta de participación punible.

La actividad de asesoría tributaria comporta determinados riesgos si no se lleva a cabo con pulcritud, ya que el incumplimiento de deberes tributarios de los clientes genera una serie de responsabilidades. La actividad del asesor fiscal está expuesta a numerosos riesgos de orden jurídico, que pueden dar lugar a responsabilidades de considerable gravedad.²⁰

Para saber qué responsabilidad tiene el asesor fiscal, se debe distinguir a este respecto entre su actuación como mandatario o representante del sujeto pasivo y como consejero en la adopción de decisiones en materia tributaria, cuando como resultado de dicha intervención del asesor se defrauda a la Hacienda Pública, realizándose los demás elementos del tipo del artículo 305.1 del CP.

Cuando el asesor actúa en calidad de representante, puede responder, dependiendo de qué manera ha participado en el delito, pudiendo ser autor único si tenía dominio del hecho, siempre que la conducta del sujeto pasivo sea atípica y el asesor sea quien domine el hecho. Por otra parte como coautor (juntamente con el sujeto pasivo del

²⁰ SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, J.L y CORTES BECHIARELLI, Emilio: *Delitos contra la Hacienda Pública*, ob. cit., pág. 26.

tributo, si también éste realiza aportaciones esenciales, domina el hecho y existe un plan conjunto).

Como dice Serrano González de Murillo, la responsabilidad por excelencia del asesor consejero será el de una forma de participación accesoria que equipara en penalidad a la autoría: la inducción, siempre que se determine al deudor tributario a realizar dolosamente la conducta delictiva de eludir el pago de tributos, el cual exige a su vez que el asesor conozca todos los datos precisos para convencerse a sí mismo de que se puede eludir el tributo, y, además, éste haya llegado al menos a la fase del comienzo de la ejecución del delito. En consecuencia, sólo cabrá hablar de inducción cuando el asesor haga nacer la idea de cometer la defraudación en el deudor tributario. En tal caso, el consejo del asesor acerca de la estrategia defraudadora no podrá constituir inducción, sino complicidad mediante aportación de un factor de causalidad como es el reforzamiento de la decisión ajena.²¹

Serrano González de Murillo explica que cabe asimismo el auxilio al deudor tributario con la finalidad de llevar a efecto la elusión, auxilio que depende de si a juicio del autor, su aportación era imprescindible o no, determinará la calificación de mera complicidad o cooperación necesaria. La cooperación necesaria se producirá cuando la ayuda prestada reúna las notas de principalidad, necesidad o imprescindibilidad. En cambio, la complicidad hace referencia a una actividad cooperadora no necesaria, requiriendo tanto la concurrencia de un elemento subjetivo previo a la acción inicial o sobrevenido, expreso o tácito, con conciencia de antijuricidad e ilicitud de la colaboración y la aportación de actos anteriores o simultáneos de carácter auxiliar, secundario o accesorio.²²

²¹ *Íbid.*, pág. 27.

²² *Íbid.*, pág. 28.

En definitiva, el asesor fiscal es un profesional que presta ayuda tributaria, por lo que en mi opinión, tiene un papel relevante en lo que respecta al contribuyente, dada la importancia que tiene esta profesión debe obrar bien en su ejercicio si no, cualquier manipulación por mínima que sea que traspase la barrera de lo lícito, siendo consciente de ello, hará que sea también responsable dependiendo de los casos.

2.4.2.2.2. La responsabilidad de los gestores de sociedades

Administrador ha de considerarse a cualquier persona, física o jurídica, que directamente o por representación, por delegación o apoderamiento, ejerce efectivamente las funciones de gestión de la sociedad; y, por lo que respecta al delito fiscal, en el ámbito del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa.

Responde como autor aquel que realiza materialmente la gestión de la empresa en el ámbito tributario, con independencia de su posición formal, de su carácter representativo, en la sociedad. Por tanto, administrador de hecho puede ser tanto una persona perteneciente a la empresa como gestor independiente, no perteneciente a esta.

El administrador o representante no responde por el mero hecho de serlo, sino por realizar los elementos del tipo. No es el mero desempeñar el cargo de administrador o representante lo que da lugar a responsabilidad, sino el llevar a cabo, en la práctica, la conducta material de defraudar a Hacienda, ya sea por acción o por omisión, como manifestación particular de la dirección económica de la entidad societaria.²³

²³ SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, J.L y CORTES BECHIARELLI, Emilio: *Delitos contra la Hacienda Pública*, ob., cit., pág. 36.

Según el artículo 43 de la LGT, junto a los deudores principales, la Ley configurara como responsables subsidiarios de la deuda tributaria a las siguientes personas o entidades:²⁴

- Los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.
- Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

A la hora de considerar la posible responsabilidad penal de las personas jurídicas se ha venido aplicando el artículo 31 del CP que se refiere al “obrar en nombre de otro” para llegar a la conclusión de que la responsabilidad penal debe imputarse a personas físicas o individuales, concretamente a los gestores de la empresa, directores, gerentes o consejeros-delegados.

El artículo 31 del CP nos dice que el que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre.

Como bien explica Martínez – Buján Pérez este precepto introduce indudables mejoras técnicas respecto a lo previsto en el CP antes de su reforma de 1985, como son

²⁴ <http://www.crear-empresas.com/responsabilidad-administradores>

la inclusión del administrador de hecho de la extensión de la autoría al caso de actuaciones en nombre de personas físicas.²⁵

En conclusión, la verdadera responsabilidad penal de las acciones en el seno de las empresas va a recaer en las personas que las deciden y en las que las ejecutan, que aunque también pueden ser responsables, tienen en todo caso una responsabilidad subordinada y, por tanto, accesoria de los verdaderos responsables.

En definitiva, se trata de que respondan como autores aquellos sujetos que realizan material y efectivamente la gestión de la empresa en el ámbito tributario, con independencia de su posición formal, de su carácter representativo en la sociedad.

2.4.2.2.3. El “levantamiento del velo”

Esta doctrina nace en razón de las facilidades que existen para la comisión de irregularidades que se derivan de la persona jurídica, pues como es sabido esta tiene una personalidad propia diversa a la de sus socios, así como la capacidad de ser sujeta de derechos y obligaciones, y la toma de decisiones. Por tanto, la teoría del levantamiento del velo parte de que la persona jurídica es una mera ficción que solo se justifica en tanto sirva para el fin que fue creada y no así cuando se utiliza como medio para defraudar intereses ajenos.²⁶

Una de las características esenciales de esta teoría consiste en la negación de la personalidad jurídica de la sociedad o empresa, en los supuestos en que se utilice el propósito de realizar fines ilícitos, o también en los supuestos en los que algún socio

²⁵ Cfr. MARTINEZ – BUJAN PEREZ, C.: *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, pág. 568.

²⁶ SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, J.L.: *Levantamiento del velo y delito fiscal* (Al hilo de la STS, sala 2da, de 20 de mayo de 1996), en AJA, Nº 264, 10 de Octubre de 1996, págs. 1 y ss.

actúa al margen para lo que está facultado. No obstante para su aplicación se requiere que se actualicen ciertos presupuestos, como son:

1. La dirección externa de la sociedad la tenga una sola persona, ya sea jurídica o física.
2. Existencia de una finalidad fraudulenta o el abuso de la forma societaria en perjuicio de terceros.
3. Confusión de la esfera patrimonial personal de los socios con la propia persona jurídica.
4. Exceso de capital, atendiendo al alcance del objeto social.
5. Cuando la sociedad represente un mero instrumento para la consecución de fines diversos al interés manifestado.²⁷

Ahora bien, respecto a las consecuencias jurídicas que se desprenden de la teoría del levantamiento del velo, es la desaparición del patrimonio societario y el propio patrimonio de los socios, lo cual atrae aparejado importantes consecuencias en razón de que se suprime la limitación de patrimonio societario y por tanto los socios responderán también con su patrimonio personal. En el ámbito penal, serán imputables directamente del delito que haya cometido la sociedad. La teoría del levantamiento del velo presenta ciertas ventajas en cuanto que cuestiona el campo de intereses sometido a examen en un conflicto de índole patrimonial, pues toma tanto el patrimonio personal de los socios como el de la empresa como si fuera uno mismo.²⁸

En el ámbito del delito fiscal, esta teoría ha contribuido a solucionar la difícil situación que se encuentra en el artículo 305 del CP, ya que se puede imputar a los socios de la persona jurídica que han participado en la realización de actos ilícitos

²⁷ COLINA RAMIREZ, E.I: *La Defraudación Tributaria en el Código penal Español*, Bosch Editor, Barcelona, 2010, pág. 155.

²⁸ DÍAZ CAMPANY, Felipe: *La doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica en el proceso de creación del Derecho*, Rosaljai, Barcelona, 1996, pág. 151.

ocasionando un perjuicio a la Hacienda Pública, como coautores, en tanto que se puede establecer relaciones y funciones de cada interviniente en base a la responsabilidad conjunta de la totalidad de la actuación.

3. Procedimiento previo y posterior al enjuiciamiento criminal del Delito de Defraudación tributaria

3.1. Introducción

La inspección tributaria está constituida por un conjunto de órganos administrativos cuya misión consiste, esencialmente, en controlar y garantizar la correcta aplicación de los tributos. Así, la inspección vela por el exacto cumplimiento de las obligaciones establecidas por el ordenamiento tributario, realizando las comprobaciones e investigaciones oportunas y regularizando las situaciones de aquellos obligados tributarios que no se ajusten a Derecho.²⁹

Por tanto, la inspección tributaria lleva a cabo, en el seno del procedimiento correspondiente, una doble labor:

- 1) Verificar la situación tributaria de los obligados, comprobando las declaraciones y autoliquidaciones presentadas e investigando los hechos no declarados o ignorados por la Administración.
- 2) Adecuar a Derecho aquellas situaciones tributarias que se hayan reputado irregulares, mediante la práctica, con carácter general, de las correspondientes liquidaciones.

²⁹ VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, ob., cit., pág.339.

De este modo, las funciones de comprobación y liquidación tributarias se comparten por los órganos de gestión e inspección. No obstante, éstos últimos tienen atribuidas unas facultades comprobatorias mucho más amplias, pudiendo examinar, como regla general, la situación del obligado tributario en su conjunto.

3.2. Actuación de los órganos de la Administración Tributaria en la fase preprocesal

El procedimiento inspector tiene por objeto:

- 1) Comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Las actuaciones de comprobaciones se proyectan sobre los actos, elementos y valoraciones declarados por los obligados tributarios, mientras que las investigaciones consisten en descubrir la existencia de hechos con relevancia tributarias no declarados o declarados incorrectamente por aquellos.

- 2) En su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones.

Por tanto, la finalidad del procedimiento de inspección es verificar que la situación tributaria de los obligados se ajuste a Derecho, corrigiéndola en caso contrario.

3.2.1. Apreciación de indicios del delito fiscal

Como hemos adelantado, el procedimiento de inspección tributaria consiste en un proceso que empieza con la comunicación al interesado del inicio de las actuaciones. Después del conjunto de actuaciones que se han mencionado antes, es decir, las encaminadas a la comprobación e investigación de sus obligaciones tributarias, dicho procedimiento finaliza con la firma de los documentos donde el inspector recoge los incumplimientos, en su caso detectados, y sus consecuencias económicas para el contribuyente. Durante esas actuaciones el contribuyente debe atender a la Inspección, deberá facilitar la documentación que esté obligado a aportar, podrá estar en desacuerdo con sus conclusiones y si lo considera oportuno podrá recurrir la liquidación que se le practique.³⁰

El artículo 250 de la LGT nos dice que cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal.

El precepto se refiere a que la Administración, salvo en casos a los que se refiere después la norma, practicará liquidación para regularizar la obligación tributaria en aquellos supuestos en los que concurran los presupuestos de un presunto delito contra la Hacienda Pública.³¹

Se exige un procedimiento administrativo cuando hay indicios de delito fiscal. Las Unidades Regionales o Provinciales de Inspección tienen el deber en el supuesto de detectar la existencia de hechos que presumiblemente puedan integrar un delito contra la Hacienda Pública, de ponerlo en conocimiento del Inspector Regional, quien, a su vez, podrá acordar la continuación de las actuaciones por la misma u otra Unidad. Los

³⁰ PEÑA GARBÍN, J.M: *La Inspección de Hacienda problemas y soluciones*, Ciss, 2008, pág 139.

³¹ VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario*, 3ª edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2016, pág. 370.

expedientes iniciados por los equipos de Oficina Nacional de Inspección en los que aprecien indicios de defraudación tributaria, se pondrán formalmente en conocimiento del Jefe de la Oficina, disponiendo éste la continuidad de las actuaciones por el mismo u otro equipo de tal Oficina.³²

En definitiva, y siguiendo a Ribes Ribes en este punto, cuando el inspector actuario localiza situaciones de fraude con posible relevancia penal en cualquiera de los niveles territoriales indicados, las actuaciones administrativas a practicar posteriormente corresponden al siguiente esquema:

a) Esfera de la Administración periférica de la Hacienda Pública

Ante la sospecha de hechos conformadores de delito fiscal, las Unidades Regionales han de informar de ellos al Jefe respectivo, el cual designará a otra Unidad Regional de Inspección para que continúe las actuaciones. La presencia de indicios de delito y el cambio de inspector actuario han de ser notificados al contribuyente, mediante diligencia o comunicación.

Una vez recibido el expediente administrativo por la URI dicha Unidad podrá optar , a tenor de lo dispuesto en el artículo 18 de la Orden de 26 de mayo de 1986 por la que se desarrolla el Reglamento General de la Inspección de los tributos en el ámbito de la competencia de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, por:³³

³² RIBES RIBES, Aurora: *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Iustel, Madrid, 2007,págs. 58 y ss.

³³ Orden de 26 de mayo de 1986 por la que se desarrolla el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria. Consultado en BOE núm. 129, de 30 de mayo de 1986.

1. Devolverlo al inspector que inició las actuaciones, si considera que no se aprecian hechos susceptible de constituir delito contra la Hacienda Pública.
2. Tomar a su cargo el expediente, bien efectuando todas las actuaciones necesarias hasta la terminación del mismo bien dirigiendo las realizadas por la Unidad de Inspección que las inició.
3. Proponer su traslado al Área de Servicios Especiales y Auditorías del Departamento de Inspección.

En caso de decidir hacerse cargo del expediente directamente, la URI deberá desplegar cuantas actuaciones sean precisas para comprobar los hechos y decidir si concurre delito. Concluida su labor investigadora, y de acuerdo con el artículo 48.3.b) de la Renta de Garantía de Ingresos, la Inspección ha de remitir el preceptivo informe que deberá incluir los siguientes aspectos:

-Concepto tributario y periodo impositivo sobre los que se han apreciado indicios de delito.

-Descripción de los hechos y circunstancias soportados en base a evidencias, pruebas documentales, diligencias extendidas o cualquier otro tipo de documentación.

-Argumentos jurídicos que motivan la apreciación de indicios de delito fiscal, tanto de índole jurídico-tributaria cuanto de índole jurídico-penal.

-Anexo que contenga toda la documentación recopilada.

El jefe de la Inspección Regional valorara técnicamente el citado informe, pudiendo introducir incluso las cuestiones adicionales que estime oportunas y sobre las que ostente competencia, antes de su traslado al Delegado Especial de la AEAT, que decidirá sobre la remisión o no del expediente al Ministerio Fiscal o al juez correspondiente, apoyándose fundamental en el contenido del referido informe y en el de carácter consultivo, requerido por el Delegado a los Servicios Jurídicos del Estado, a

través de la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

b) Esfera de la Administración Central: la Oficina Nacional de Inspección

Cuando alguno de los inspectores actuarios integrados en la ONI descubra indicios de delito fiscal, deberá comunicarlo al Jefe de la Oficina, quien, por su parte, se encargará de decidir la continuación del expediente por un equipo de aquélla o bien su remisión a la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

c) Esfera de la Administración Central: la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública

La Unidad Central de Coordinación continuará la tramitación de los expedientes iniciados en su seno o bien en otras Unidades Inspectoras cuando así se establezca por el órgano competente.

Cobra particular importancia el Informe del Fiscal General del Estado de 30 de mayo de 1995 sobre esta materia cuyos parámetros pueden sintetizarse así : ³⁴

Primero. La decisión de la administración tributaria de remitir un expediente fiscal o a la autoridad judicial no puede ser concebida como una actividad puramente mecánica. Partiendo de que el delito fiscal se construye en torno a dos elementos esenciales, el objetivo, concretado en la elusión tributaria superior a aquel límite cuantitativo, y el subjetivo, atinente a la conducta dolosa del contribuyente, la clave estriba en comprender que no hay delito si lo defraudado es inferior a la cantidad

³⁴ Informe consultado en RIBES RIBES, Aurora: *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, ob., cit., pág. 65.

establecida, pero que tampoco existirá, aunque la cuota evadida sea superior a dicho importe, si no concurre dolo por parte del obligado tributario.

Segundo. Se impone a la Inspección Tributaria la obligación de dilucidar previamente en sede administrativa, si la conducta en cuestión es o no susceptible de generar responsabilidad penal. La Administración debe evitar las indeseables consecuencias derivadas de un indiscriminado traslado del expediente a la vía penal.

Tercero. La imposibilidad de determinar en sede administrativa la identidad de las personas que pueden ser responsables criminalmente no justifica la omisión del traslado del expediente al Ministerio Fiscal o al órgano penal, dado que el esclarecimiento de este aspecto es precisamente una de las cuestiones a las que se orienta la investigación judicial.

Cuarto. El recurso sistemático a la vía penal como alternativa al cauce administrativo se reputa asimismo inaceptable, en la medida en que la denuncia penal nunca puede concebirse como un subterfugio en el que la Administración se refugie para quedar liberada de su actividad investigadora.

Finalmente, es necesario resaltar que las tareas administrativas de indagación son de capital importancia a estos efectos, debiéndose completar las investigaciones iniciadas hasta recopilar cuantas evidencias, hechos, circunstancias y manifestaciones sean pertinentes al objeto de posibilitar la medida de decisión sobre su traslado o no a la Fiscalía, así como la de ilustrar, en su caso, la instrucción del proceso penal.

3.2.2. Procedimiento Inspector. Tramitación y derechos y garantías del contribuyente

Se notificará el inicio del trámite de audiencia previo a la formalización de las actas de conformidad o disconformidad para fundamentar la propuesta de regularización o para afirmar que la situación tributaria del obligado es correcta cuando el órgano de inspección considere que se han obtenido todas las pruebas necesarias y datos para fundamentarlo.

Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución.

Según el artículo 143.2 de la LGT, las actas son los documentos públicos que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma.

El procedimiento de inspección no se termina propiamente con el acta de inspección que contiene una propuesta de liquidación, sino con la notificación del acto de liquidación. Por ello, las actas no pueden ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativo, sin perjuicio del que proceda contra las liquidaciones tributarias resultantes de las mismas.³⁵

En cuanto a los derechos y garantías del contribuyente además de los derechos generales, en el procedimiento inspector los contribuyentes y demás interesados tienen otros derechos específicos, que se encuentran establecidos en el artículo 34 de la LGT, y en el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e

³⁵ <http://www.fiscal-impuestos.com/2-terminacion-documentacion-actuaciones-inspectoras.html>

inspección tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio.

Hay que hacer una especial referencia al derecho del contribuyente a no declarar contra sí mismo.

Una vez asumida la idea de que los datos que el contribuyente aporta de manera coactiva a la Administración Tributaria pueden ser utilizados para imponerle una sanción, el TC se planteó cuál sería el valor probatorio de los mismos a efectos punitivos y, en consecuencia, si posiblemente se puede llegar a menoscabar el derecho a no autoinculparse.

Así, en un primer momento, en el Fundamento Jurídico 10º de su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, el Alto Tribunal no separa las debidas garantías que han de regir en el procedimiento tributario y en el sancionador, admitiendo la posibilidad de obtener datos coactivamente que pueden dar lugar a la imposición de una sanción, amparándose para ello en el artículo 31 de la Constitución y negando que el artículo 24.2 de la misma sea aplicable, al manifestar textualmente que *«se comprende, por lo demás, que sin la colaboración del contribuyente y la aportación por este de datos personales de alcance económico la labor inspectora resultaría prácticamente imposible cuando no fuer factible solicitar los mismos datos de terceras personas [...] no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con la relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración Tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el artículo 31.1 de la Constitución consagra; lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien*

*protegido».*³⁶

Continúa señalando que «los documentos contable son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente; situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la “declaración” comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución [...] cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad».

Por último, el Tribunal Constitucional, evitando siempre y en todo momento pronunciarse sobre la cuestión de la posible imposición de una sanción en el procedimiento de liquidación, manifiesta en esta misma Sentencia que el derecho a no autoinculparse no es aplicable a éste, pues en palabras del propio Tribunal, «se impone aquí de nuevo la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es, en este caso, el de gestión tributaria».

Sin embargo, la doctrina del Tribunal Constitucional cambió, en gran medida por la asunción de la jurisprudencia del TEDH (que comentaremos a continuación), en las Sentencias 18/2005, de 1 de febrero y 68/2006, de 13 de marzo, en las que tras la incoación de un procedimiento inspector a una determinada sociedad, en el que se aportó datos bajo coacción, se emite por la Inspección de Hacienda un informe denuncia que desvirtúa la presunción de inocencia del administrador y le condena por delito fiscal; pero que por faltar el requisito de la identidad subjetiva con el sujeto al que se

³⁶ Fundamento Jurídico 10º de dicha Sentencia consultado en BOE núm. 129, de 30 de mayo de 1990.

requirió la aportación de datos bajo amenaza de sanción 22, el Tribunal entendió que no se había vulnerado el derecho a no autoinculparse.³⁷

No obstante, del Fundamento Jurídico 3º de la Sentencia 68/2006, de 13 de marzo, se extrae que *«el recurrente no ha mencionado concretamente las “admoniciones, requerimientos y advertencias” que le dirigió la Inspección, ni cuáles fueron los documentos que ante tales intimidaciones entregó, ni por consecuencia, en qué medida esos documentos que aportó coaccionado pudieron tener razonablemente alguna virtualidad para su condena. Resulta, pues, así, que el demandante no ha atendido la carga que sobre él pesa y que va referida no sólo a abrir la vía para que este Tribunal pueda pronunciarse sobre las vulneraciones de la Constitución alegadas, sino también, y esto es lo que ahora importa, a “proporcionar la fundamentación fáctica y jurídica que razonablemente quepa esperar; y que se integra en el deber de colaborar con la justicia del Tribunal Constitucional, sin que le corresponda a éste reconstruir de oficio las demandas”»*.

Por tanto, podemos inferir que los requisitos objetivos que producen una vulneración del derecho a la no autoinculpación en el ámbito tributario se produce cuando la información que se utilice para fundamentar la sanción haya sido requerida y aportada por el contribuyente y se haya ejercido la coacción personalmente contra el mismo, mencionándose las concretas «admoniciones, requerimientos y advertencias» que le dirige la Administración, para que, de esta forma, se ponga de manifiesto la concreta indefensión que se le ha causado al contribuyente.³⁸

³⁷ Sentencia 18/2005 consultada en BOE núm. 53 de 03 de marzo de 2005 y Sentencia 68/2006 consultada en BOE núm. 92 de 18 de abril de 2006.

³⁸ Romero Flor, L.M: “Deberes tributarios vs derechos humanos: El derecho a no autoinculparse en el procedimiento tributario. En Revista Huri-Age Consolider Ingenio, Núm 5, 2014, págs. 6 y 7.

3.3. Actuación de los órganos de la Administración Tributaria en el proceso penal

3.3.1. Competencia y procedimiento

En el curso del procedimiento de inspección se realizarán todas las actuaciones de comprobación e investigación necesarias para la obtención de los datos y pruebas que permitan concluir si la situación tributaria del obligado se ajusta o no a Derecho y, en este último supuesto, fundamentar su regularización. A tales efectos, la inspección se halla facultada, entre otros extremos, para examinar cualquier documentación con trascendencia tributaria, acceder a los locales y establecimientos del obligado o requerir información, tanto a este último como a terceros, siempre de conformidad con lo dispuesto en la normativa correspondiente y salvaguardando en todo caso, los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Corresponde pues, abordar el estudio de las actuaciones a realizar por la Administración Tributaria a lo largo del proceso penal por delito de defraudación a la Hacienda Pública.³⁹

La LO 7/1998 supuso la introducción de una nueva clase de órganos unipersonales, los Juzgados de lo Penal, creados a fin de acometer un doble objetivo: primero, evitar que la imparcialidad objetiva del juez decisor quedara comprometida por su actuación previa como instructor de la causa penal y, segundo, logran en el seno del proceso penal una mayor simplicidad y una mejor protección de las garantías del imputado.

³⁹ RIBES RIBES, Aurora: *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, ob. cit., págs.109 y ss.

El ámbito de aplicación del procedimiento abreviado viene determinado por la entidad y naturaleza de la pena prevenida para el delito a enjuiciar.

El proceso penal abreviado se estructura en tres fases ; en primer término, la fase de instrucción preparatoria, cuya tramitación corresponde al juez de instrucción y en el que la ley contempla asimismo la intervención del Ministerio Fiscal. Su objeto es practicar las diligencias esenciales encaminadas a determinar la naturaleza y circunstancias del hecho, las personas que hayan participado en el mismo y el órgano competente para su enjuiciamiento, pudiendo llevarse a cabo igualmente determinadas actividades. La fase intermedia sería la preparación del juicio oral, la finalidad de esta fase es la de resolver si procede o no la apertura del Juicio Oral. Se comunican todas las actuaciones a las partes para que soliciten: el escrito de acusación, sobreseimiento y las prácticas de las diligencias de investigación complementarias. Una vez acordada por el juez la apertura del juicio oral, remitirá las actuaciones a la parte acusada para que presente su escrito de defensa. Tal proceso termina con la sentencia que se dicte tras la celebración del juicio oral.

3.3.2. Valor probatorio de los documentos de la Inspección Tributaria

Admitida la denuncia o querrela por parte del órgano judicial, se inicia ya propiamente el procedimiento criminal por delito de defraudación tributaria, en cuya fase de instrucción el juez deberá incoar diligencias previas conforme al artículo 774 de la LECrim, al objeto de decidir hasta qué punto la noticia criminis puede dar lugar a un juicio, es decir, a la fase de juicio oral. Durante la instrucción han de llevarse a cabo, por tanto, cuantas actuaciones sean necesarias para determinar si se han producido hechos, realizados por persona concreta, que sean merecedores de un enjuiciamiento penal.⁴⁰

⁴⁰<http://www.consultasderecho.com/que-valor-tienen-los-informes-periciales-emitidos-por-los-inspectores-de-la-agencia-tributaria/>.

El valor atribuible a los documentos extendidos por la Inspección constituye, pues, una cuestión de trascendencia, tanto en la fase de instrucción cuanto en el juicio oral a desarrollar con posterioridad. Significan más las diligencias, en las que los inspectores han de hacer constar cuantas informaciones hayan recabado como resultado de su investigación y que, junto al informe emitido por los mismos, integran el expediente administrativo del que se da traslado al Ministerio Fiscal u órgano judicial cuando se aprecien indicios de comisión de un posible delito contra la Hacienda Pública. El acta de la Inspección no se concibe sino como un documento preparatorio del acto de liquidación.

Por lo que concierne a la fase de instrucción, las diligencias y las actas de la Inspección Tributaria carecen de valor probatorio suficiente para hacer innecesaria la práctica por el juez de cuantas actividades de investigación y aclaración de los hechos son requeridas durante este estadio inicial.

La Inspección actúa como promotora de la actuación judicial y como auxiliar del juez.

Las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

La LGT configura las actas y diligencias de la Inspección como documentos públicos que no gozan, sin embargo, de idéntico valor probatorio al que de estos se predica con carácter general.

El RGI estima que las diligencias adquieren mayor relevancia cuando su contenido se circunscribe a la incorporación de datos de los que el inspector haya tenido

conocimiento de manera directa, mientras que cuando lo que en ella se recoge son declaraciones del contribuyente a modo de confesión extrajudicial, dicha prueba habrá de reproducirse con mayor motivo en el juicio oral, bien entendido que lo contrario implicaría violar los principios de contradicción, igualdad, las garantías constitucionales establecidas a fin de asegurar la libertad y espontaneidad de las declaraciones de las partes, testigos y peritos, los derechos reconocidos a favor del imputado, tales como el derecho al silencio, a no declarar contra sí mismo, el derecho a defensa entre otros.

Obviamente, las calificaciones jurídicas, los juicios de valor y las simples opiniones que los inspectores pueden consignar en sus diligencias carecen de cualquier valor como pieza de convicción a examinar por el juez penal.

El TC da un tratamiento distinto a los documentos de la inspección según nos hallemos ante un proceso contencioso-administrativo o de naturaleza penal. En el orden contencioso-administrativo las actas y diligencias no tienen la consideración de simple denuncia sino que, como ha quedado dicho son susceptibles de valorarse como prueba en la vía judicial contencioso-administrativa, pudiendo servir para destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reiterar en dicha vía la actividad probatoria de cargo practicada en el expediente administrativo, advirtiéndose a continuación que dicha regla no se aplica al proceso penal, en cuyo seno aquel documento tendrá el valor probatorio como prueba documental que el Juez penal libremente aprecie.

3.3.2.1. Inspector tributario como perito

El carácter de prueba pericial de los informes emitidos por los inspectores fiscales, en base a los que se inicia un procedimiento penal, es algo que está claramente resuelto, al menos por el momento, por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, y por tanto no cabe más que remitirse a la misma. Cada operador jurídico (jueces, fiscales o

abogados) podrá tener su opinión personal al respecto, pero eso no cuenta actualmente frente a una jurisprudencia tan definida.⁴¹

La doctrina del Tribunal Supremo se resume afirmando, respecto al valor que tienen las actuaciones de los Inspectores de la Agencia Tributaria, que la vinculación laboral de estos Inspectores, que tienen la condición de funcionarios públicos, con el Estado, titular del ius puniendi, no genera un interés personal que les inhabilite, por lo que ni constituye causa de recusación ni determina pérdidas de imparcialidad.

La admisión como Perito de un Inspector de Finanzas del Estado en un delito fiscal, no vulnera los derechos fundamentales del acusado, atendiendo, precisamente a que el funcionario público debe servir con objetividad a los intereses generales, sin perjuicio, obviamente, del derecho a la parte a proponer una prueba pericial alternativa a la ofrecida por el Ministerio Fiscal.

Obviamente, esto no significa que haya que aceptar como probado todo aquello que declaren o informen los Inspectores de la Agencia Tributaria, sino que sus declaraciones e informes serán de libre valoración junto a las restantes pruebas que se practiquen conforme al artículo 741 de la LECrim.⁴²

⁴¹<http://www.consultasderecho.com/que-valor-tienen-los-informes-periciales-emitidos-por-los-inspectores-de-la-agencia-tributaria/>

⁴²Artículo 741 del Real Decreto de 14 de septiembre de 1882, aprobatorio de la Ley de Enjuiciamiento Criminal:

El Tribunal, apreciando, según su conciencia las pruebas practicadas en el juicio, las razones expuestas por la acusación y la defensa y lo manifestado por los mismos procesados, dictará sentencia dentro del término fijado en esta Ley.

Siempre que el Tribunal haga uso del libre arbitrio que para la calificación del delito o para la imposición de la pena le otorga el Código Penal, deberá consignar si ha tomado en consideración los elementos de juicio que el precepto aplicable de aquél obligue a tener en cuenta.

Las afirmaciones contenidas en el informe emitido por los Inspectores de la Agencia Tributaria, que da origen al correspondiente proceso penal, no dejan de ser una exposición de hechos, basados en los documentos que aportan, más una opinión jurídica que, como tal, no es vinculante sino meramente orientativa para el tribunal que haya de determinar la comisión o la no comisión del delito fiscal denunciado.

Será el tribunal juzgador el que habrá de examinar y valorar los hechos expuestos en el informe, así como la documentación incorporada al mismo, y a partir de ahí ese mismo tribunal obtendrá sus propias conclusiones fácticas y jurídicas basándose en la actividad probatoria que se realice en el juicio oral, que expondrá en la sentencia que dicte.

Bien es verdad que esas conclusiones judiciales podrán estar más o menos influenciadas por las opiniones de los Inspectores Fiscales, como expertos en el ámbito tributario que han investigado una posible defraudación fiscal, pero esas conclusiones judiciales también podrán estar influenciadas, en su caso, por las opiniones del o de los peritos que haya podido aportar la defensa del acusado o de los acusados. Lo que verdaderamente importa es lo que resulte probado en el ámbito del proceso penal con sujeción a las reglas que son propias del mismo.

De donde se sigue que, en realidad, el informe de los Inspectores Fiscales, después de que éstos hayan declarado en el juicio oral, no se convierte en una prueba pericial propiamente dicha, en estrictos términos jurídico-procesales, toda vez que ni las afirmaciones fácticas ni las opiniones jurídicas contenidas en dicho informe se refieren a conocimientos científicos ni técnicos que no posea el tribunal sentenciador.

El objeto del informe de los Inspectores Fiscales versa exactamente sobre el mismo tema fáctico y jurídico que es objeto del juicio oral, si bien la manera de abordarlo y de contemplarlo es diferente en uno y otro caso, pues los Inspectores

Fiscales examinan dicho objeto con criterios jurídico-tributarios, mientras que el tribunal sentenciador lo examina con criterios jurídico-penales.

En definitiva, lo que el informe emitido por los Inspectores Fiscales hace es aportar hechos y documentos, como si fuese un atestado policial o un informe de la Inspección de Trabajo, por poner dos ejemplos aproximados, y además ese informe puede contener una indicación no vinculante de cuál es la opinión del técnico actuante con respecto a los hechos en cuya investigación ha intervenido. A partir de ahí el tribunal sentenciador deberá formar su propio criterio basándose no sólo en el contenido de ese informe, sino en el resto de las pruebas que se practiquen en el juicio oral.

En mi opinión creo que aunque finalmente lo que tiene importancia es lo probado en el proceso penal, la decisión definitiva puede encontrarse influenciada por lo establecido en el informe de los Inspectores Fiscales, por lo que es muy importante basarse muy bien en el resto de pruebas realizadas para una correcta decisión del tribunal sentenciador.

3.3.3. Terminación del procedimiento. Competencia de la jurisdicción penal para la determinación de la cuota defraudada

Como se ha mencionado anteriormente se practicará la liquidación cuando concurra presupuesto de delito contra la Hacienda Pública para regularizar la obligación tributaria.

La Administración tributaria se abstendrá de iniciar o continuar el procedimiento sancionador cuando se haya constituido delito fiscal. En caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, su conclusión se entenderá producida en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al

Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos. Si no se apreciara delito, la Administración Tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, tal y como establece el apartado 2 del artículo 250 de la LGT.⁴³

Es decir, si el régimen sancionador ha comenzado se paralizaría esa actuación para que no hubiese duplicidad entre la sanción que dictamina finalmente el juez y la que había determinado la administración. El artículo 250 de la LGT recaudaría lo que debe el obligado tributario salvo que concurran los supuestos del artículo 251 que veremos a continuación, ambos artículos se complementan.

El artículo 251 de la LGT establece esos supuestos en los que la Administración Tributaria se abstendrá de realizar la liquidación a la que se refiere el artículo 250.2 de la LGT, los cuales son los siguientes:⁴⁴

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

b) Cuando no se pueda determinar el importe de la liquidación o no es posible atribuirle a un obligado tributario como resultado de las investigaciones realizadas.

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

⁴³Artículo 250 de la Ley 58/2003 según la redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre General Tributaria. Título VI. Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública. Práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública.

⁴⁴Artículo 251 de la Ley 58/2003 según la redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre General Tributaria. Título VI. Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública. Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

La determinación y liquidación de la cuota final en el proceso penal es cuestión del juez, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 251 de la LGT. Es la autoridad judicial quien determina si lo establecido por la Administración tributaria es correcto y si debe haber o no sanción.

Como dice el artículo 257 de la LGT, la Administración tributaria dictará la liquidación correspondiente ajustándose a lo que se determine finalmente en el proceso penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación. Ello nos sitúa ante varias situaciones posibles:

Primeramente establece que si en el proceso penal recayera sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública y en dicho proceso se determinara una cuota defraudada idéntica a la liquidada en vía administrativa, no será necesario modificar la liquidación realizada.

En el caso de que finalmente en el proceso penal no se apreciara la existencia de delito por no existir obligación tributaria, la liquidación administrativa será anulada, y se aplicaran las normas relativas a las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

Si tras la resolución firme dictada en el proceso penal no se aprecie delito por otro motivo que no sea la inexistencia de la obligación tributaria, se volverá al momento anterior en el que se dictó la propuesta de la liquidación del delito, teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados y procediéndose a formalizar el acta correspondiente.

La deuda tributaria resultante del expediente administrativo tributario no pasa al debate judicial como un dato predeterminado, inmune a la contradicción procesal, sino que es precisamente la sentencia penal la que determina su cuantía, tras valorar la prueba que se practique en el proceso.

Una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración Tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y el procedimiento de comprobación finalizará respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación, con la pertinente notificación al obligado tributario.⁴⁵

El procedimiento de inspección tributaria finaliza en el periodo que reste desde la fecha a la que se retrotraigan las actuaciones hasta que finaliza el plazo que nos dice el artículo 150.1, de la LGT.⁴⁶



⁴⁵ VV.AA. NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario, ob., cit.*, pág. 372.

⁴⁶ Artículo 150 de la Ley 58/2003 según la redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre General Tributaria. Capítulo IV. Actuaciones y procedimiento de inspección. Plazo de las actuaciones inspectoras:

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

a) 18 meses, con carácter general.

b) 27 meses, cuando concurra alguna de las circunstancias contempladas en este artículo en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación.

En el caso de que al obligado tributario primeramente se le hubiese impuesto una sanción administrativa por infracción tributaria, no supondría ningún obstáculo si después se inicia el proceso penal porque los hechos sean constitutivos de delito.

Cabe resaltar lo dispuesto en la Ley 34/2015 en la disposición adicional décima de la LGT que señala que en los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en esta Ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.⁴⁷

Finalmente, como se ha dicho antes, hay que tener en cuenta que es el tribunal el que resuelve, siempre es de su competencia establecer la cuantía aunque sea cuestión prejudicial por lo establecido por la Administración tributaria, sin perjuicio de las actuaciones realizadas.

Es importante resaltar el contenido del artículo 252 de la LGT el cual establece la regularización voluntaria y nos dice que la Administración Tributaria no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal salvo que conste que el obligado tributario no ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se le hubiera notificado el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el abogado del estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquel

⁴⁷ Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Consultado en BOE núm. 227 de 22 de Septiembre de 2015.

dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.⁴⁸

Esto nos viene a decir que si antes de la inspección y de que se corrobore que existe delito fiscal el obligado modifica su situación, al regular tal situación no se podría determinar que haya delito.

En cuanto a la determinación de la cuota defraudada la Sentencia del TS de 20 de Junio de 2006, a los efectos de contrarrestar el derecho de presunción de inocencia, puede hacerse valer a través de cualesquiera medios de prueba válidos y entre esos medios de prueba se encuentra, sin duda, la prueba indiciaria o de presunciones os indirecta y serán los requisitos y estándares de la prueba indicaría fijados jurisprudencialmente los que han de servir de punto de referencia para concluir si la decisión es correcta.⁴⁹

De conformidad con la Sentencia del TS de 26 de diciembre de 2001, el régimen de estimación indirecta de la base imponible no siempre y no solo comporta la utilización de los métodos indiciarios contemplados en el Reglamento General de Inspección de los Tributos , que consiste efectivamente en la aplicación de módulos o signos de carácter estadístico sino en la aproximación a la realidad concreta del caso, que puede proporcionar una probabilidad en el conocimiento de las cifras investigadas rayana en la certeza.⁵⁰

⁴⁸ Artículo 252 de la Ley 58/2003 según la redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre General Tributaria. Título VI. Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública. Regularización voluntaria.

⁴⁹ Consultado en la STS de 20 de Junio de 2006 (RJ 2006,4085).

⁵⁰ Consultado en la STS de 26 de Diciembre de 2001 (RJ 2001, 2476).

En segundo lugar debe tenerse en cuenta que el carácter meramente indiciario del régimen de estimación indirecta de la base imponible no excluye en principio que pueda ser desvirtuada, mediante su utilización, la presunción de inocencia toda vez que la misma pueda decaer en el ámbito del proceso penal, también en virtud de las pruebas indiciarias, refiriéndose posteriormente a que la relativa inseguridad de que adolece todo conocimiento asentado en indicios, que en la estimación indirecta a que nos referimos se puede traducir en una cierta imprecisión de la cifras a que ascenderían las deudas tributarias no ingresadas, se torna seguridad suficiente, a efectos de calificación jurídica, cuando los números alcanzados rebasan con mucho , en cada tributo y en cada periodo, el tope legal de 120.000 establecido legalmente en el artículo 305 del CP.

En el proceso penal la prueba de la culpabilidad del acusado incumbe en todo caso a la acusación, incluyendo en la culpabilidad los elementos objetivos y subjetivos integradores del delito, no siendo admisibles presunciones legales contra reo ni tampoco la inversión de la carga de la prueba. Si es admisible, la prueba de indicios, pero en todo caso cumpliendo las condiciones de fiabilidad necesarias para estimar que la culpabilidad ha sido acreditada fuera de toda duda razonable. En caso de duda, el principio “in dubio pro reo” impone la absolucón. Se impone, por tanto, diferenciar en qué medida la regla referida a la determinación de la cuota sobre la base de los incrementos no justificados de patrimonio incluye aspectos sustantivos o materiales, y otros que constituyen normas probatorias. (Sentencia del TS de 21 de diciembre de 2001).

Añade la sentencia arriba citada que en definitiva, lo relevante es que la prueba de los datos fácticos que permiten determinar la cuota defraudada, aplicando sobre ellos las reglas jurídicas del impuesto, respete los criterios propios de la prueba en el proceso penal, siendo admisible la inferencia legal como prueba siempre que se cumplan los requisitos que la jurisprudencia del TC y de esta Sala viene exigiendo para que la prueba de indicios tenga virtualidad, como prueba de cargo, para enervar el derecho

constitucional de presunción de inocencia y pueda, por consiguiente, sustentar una condena.⁵¹

4. Conclusiones

Podemos extraer las siguientes conclusiones:

PRIMERA. El delito fiscal es aquel delito consistente en defraudar a la Hacienda Pública por un importe superior al fijado por la Ley. Se entiende que defrauda el que omite ingresos tributarios y deja de ingresar la cuota correspondiente.

Por tanto, la consumación del delito fiscal se producirá en el momento en que se ocasione el perjuicio a la Hacienda Pública, y en ese caso la Administración está facultada para liquidar la deuda porque el obligado no lo hizo o lo hizo incorrectamente.

SEGUNDA. Con el delito fiscal se comete un perjuicio al Erario Público que afecta negativamente al sistema tributario imposibilitando al Estado para poder llevar a cabo una política financiera y justa.

Es un perjuicio para el conjunto de la sociedad, y para cada miembro en particular, ya que todos somos iguales, debemos contribuir de manera lícita si no estaríamos causando un gran perjuicio, estaríamos constituyendo una auténtica insolidaridad social. Estas conductas se evitarían con una mayor conducta cívica de las personas.

⁵¹ Consultado en la STS de 21 de Diciembre de 2001 (RJ 2001, 2486).

TERCERA. Podrá suspenderse la ejecución de pena de prisión en los delitos contra la Hacienda Pública si se procede al abono de la deuda.

Si tras el proceso penal se prueba que defraudó pero el penado asume el compromiso de satisfacer la deuda tributaria podrá suspenderse la ejecución de la pena de prisión.

CUARTA. La Inspección Tributaria tiene como misión, esencialmente, controlar y garantizar la correcta aplicación de los tributos.

La Inspección debe controlar el correcto cumplimiento de las obligaciones del contribuyente. Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria.

QUINTA. La Inspección Tributaria vela por el exacto cumplimiento de las obligaciones establecidas por el ordenamiento tributario, realizando las comprobaciones e investigaciones oportunas y regularizando las situaciones de aquellos obligados tributarios que no se ajusten a Derecho.

Es decir, es necesario probar y argumentar los elementos subjetivos relevantes, de tal forma que se evite la sanción por el resultado. Los actuarios, desde su condición funcional, deben articular la prueba y argumentar sobre la actuación del contribuyente que justifica la sanción.

En la actuación inspectora, la culpabilidad debe quedar probada y debidamente argumentada, para evitar la indefensión y dar cumplimiento al principio esencial de culpabilidad.

SEXTA. La Administración tributaria dictará la liquidación que estime correspondiente, si bien la misma se ajustará a lo que se determine finalmente en el proceso penal tanto en relación a la existencia de la defraudación como a la cuantía que será finalmente establecida por el juez.

Antes de la reforma del CP se interrumpía el régimen sancionador cuando se trasladaba a la jurisdicción penal el indicio de delito, por lo que para el juez era mucho más difícil resolver, ahora los procedimientos previos establecidos facilitan la resolución final.

Como hemos mencionado anteriormente, el juez es quien tiene la última palabra, no obstante tenemos que mencionar que el hecho de que la Administración tributaria haya establecido con carácter previo la sanción o la cuota correspondiente, es susceptible de condicionar su actuación pudiendo conllevar un posible perjuicio al obligado tributario, ya que una vez remitida la situación al juez competente éste podría observar que se ha llegado a la conclusión de que hay delito tras todas las actuaciones inspectoras. Sin embargo, es posible que el juez entienda que la valoración de la prueba debe ser otra dictaminando en sentido contrario a la Administración pudiendo modificar la cuantía si así lo considerara.

Y ya, para finalizar quería remarcar que es difícil combatir el fraude cuando los que defraudan socialmente pueden estar bien vistos, y hay un elevado grado de tolerancia hacia determinadas actitudes fraudulentas. Si todos cumplimos con nuestro deber llegaremos a mejorar, pero lo que no es lógico, por ejemplo, sin ir más lejos, que exista un vídeo difundido por el propio Fútbol Club Barcelona apoyando al jugador Leo

Messi, campaña apoyada por cientos de fans del futbolista, después de recibir una condena de 21 meses por haber defraudado 4,1 millones de euros, librándose por muy poco, de entrar en la cárcel con la reforma del Código Penal.

Defraudar a Hacienda no es justo y si no es justo, la justicia debería actuar severamente y a ciegas. En este juego no hay un ganador, si todos jugáramos y cumpliéramos las reglas, ganaríamos todos.

5. Bibliografía

ADAME MARTINEZ, F.D: *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*, Comares, Granada, 2009.

COLINA RAMIREZ, E.I: *La Defraudación Tributaria en el Código penal Español*, Bosch Editor, Barcelona, 2010.

DÍAZ CAMPANY, Felipe: *La doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica en el proceso de creación del Derecho*, Rosaljai, Barcelona, 1996,

VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 2da edición, Tirant lo Blanch, Valencia , 2013.

VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario*. 3a edición, Tirant lo Blanch, Valencia , 2016.

MAGRO SERVET, Vicente: *Delitos Socioeconómicos*, Lefebvre el derecho, 2da edición, Madrid, 2015.

MARTINEZ – BUJAN PEREZ, C.: *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005.

MORILLO MENDEZ, Antonio: *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, Ciss, 2000.

PEÑA GARBÍN, J.M: *La Inspección de Hacienda problemas y soluciones*, Ciss, 2008.

RIBES RIBES, Aurora: *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Iustel, Madrid, 2007.

SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, J.L y CORTES BECHIARELLI, Emilio: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Edersa, 2002.

SILVA SÁNCHEZ, J.M: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier, 2005.

TORRES GELLA, F.J: *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal*, Ciss,.

ROMERO FLOR, L.M: "Deberes tributarios vs derechos humanos: El derecho a no autoinculparse en el procedimiento tributario". En Revista Huri-Age Consolider Ingenio, Núm. 5, 2014.

SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, J.L: "Levantamiento del velo y delito fiscal". En revista Actualidad Jurídica, Núm. 264, 1996.

Webgrafía

<http://www.agmabogados.com/es/la-nueva-prescripcion-del-delito-fiscal-a-los-10-anos/>

www.consultasderecho.com

www.crear-empresas.com

www.eaprogramas.es

www.fiscal-impuestos.com

www.paraisos-fiscales.info/blog/91_elusion-fiscal.

