



ASOCIACION
DE JUEGES Y MAGISTRADOS
FRANCISCO DE VITORIA



Dirección
Natalia Velilla Antolín

Coordinación
Luis Cáceres Ruiz

 Santander

JUSTICIA



www.ajfv.es

BOLETÍN DIGITAL PENAL

NÚMERO 11. ENERO 2017

ALGUNOS ASPECTOS PROCESALES VINCULADOS AL DELITO FISCAL

José Luis Alonso Tejuca

**Fiscal coordinador de Delitos
Económicos de Extremadura**

ALGUNOS ASPECTOS PROCESALES VINCULADOS AL DELITO FISCAL

JOSÉ LUIS ALONSO TEJUCA

Fiscal coordinador de Delitos Económicos de Extremadura

VOCES: delito fiscal, defraudación tributaria, non bis in idem, autoinculpación, derecho a no autoincriminarse, AEAT, hacienda, inspector fiscal, actas de inspección, cesión de datos fiscales.

INTRODUCCIÓN

La defraudación tributaria, como fenómeno económico-jurídico, es una realidad cuantitativamente relevante en la medida en que, según estudios estadísticos del Instituto de Estudios Fiscales, afecta a un 23% de nuestro Producto Interior Bruto que estaría, de una forma u otra, al margen del control fiscal.

Ante este hecho, la reacción institucional se explicita en un modelo dual: Las Infracciones Tributarias Administrativas, arts. 178 y ss. de la Ley General Tributaria, 58/2003 de 17 de diciembre, y el Delito Fiscal previsto en el art. 305 del Código Penal. Ambos mecanismos se diferencian entre sí por la cuantía de lo defraudado, superior a 120.000 € en el delito, operando tal cifra, STS 28-10-2005, como condición objetiva de punibilidad fijada, en su determinación, con arreglo a criterios de Política Criminal. Las dos expresiones de lo sancionatorio, administrativo y penal, comparten principios constitucionales de aplicación, como expone MARTÍN QUERALT, como son los criterios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia, así como irretroactividad, art. 178 LGT, y principios, STC 81/2000, 18/05 y 54/2003, vinculados al

uso de los medios de prueba, como la presunción de inocencia o la prohibición de los medios ilícitos de prueba. A su vez ambos planos sancionadores, se encuentran condicionados por el principio “Non Bis in Idem”, en virtud del cual, STC 2/2003 de 16 de enero, siempre que, STC 2/81, se presente identidad del sujetos, hechos y fundamentos, no es posible una doble sanción siendo, en todo caso, art. 10 LOPJ, preferente la vía penal a la administrativa. En este orden de ideas, arts. 250 LGT y 133 LRJPAC, si la Administración Tributaria entiende que una infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, deberá abstenerse de seguir el Procedimiento Administrativo, que quedará suspendido hasta que la Autoridad Judicial no dicte sentencia firme, acuerde el sobreseimiento o el archivo de lo actuado o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La STC 2/2003 establece, perfilando un nuevo criterio frente a la Jurisprudencia Constitucional anterior, que la violación del principio “non bis in idem” supone que se haya producido una “Efectiva reiteración sancionadora” de suerte que en el supuesto de tramitación en paralelo de Procedimientos Sancionadores Administrativos y Penales, si el Juez Penal “descuenta” la sanción administrativa impuesta previamente, no habría vulneración del principio de prohibición de la doble sanción; en todo caso la operatividad de este criterio es complicada en materia de Delito Fiscal, salvo que, en ejecución de sentencia, se aplicará la multa administrativa a reducir la multa, conjunta a prisión, impuesta en Sede Penal.

Esta dualidad expuesta, Penal y Administrativa, como medios sancionatorios para preservar el deber de contribución al sostenimiento de las cargas públicas, art. 31 CE y STS 5-12-2002, unido al carácter de precepto en blanco del Delito Fiscal, condiciona las especialidades procesales que vamos a intentar exponer al

establecer una implicación entre el Aparato Administrativo de la AEAT y el clásico Proceso Penal.

Sin pretender más que apuntar algunas de las cuestiones posibles, distinguiremos en nuestra exposición tres momentos:

- a) Fase Preprocesal.
- b) Fase de Instrucción y Enjuiciamiento.
- c) Fase de Ejecución de la Sentencia Penal.

FASE PREPROCESAL

Bajo esta rúbrica, vamos a referirnos a alguno de los problemas que pueden surgir en la fase previa a la judicialización de un posible Delito Fiscal y que, por implicación de garantías constitucionales, puede perturbar el ulterior Proceso Penal; así, la violación de Derechos Constitucionales en esta fase anterior, podría ser invocada como cuestión previa y suponer la nulidad de estos actos previos al Proceso Judicial.

En primer lugar, debemos plantearnos si la colaboración del obligado tributario con la Administración Fiscal, puede suponer una lesión del derecho a no autoincriminarse. A los puros efectos de centrar la cuestión, debemos establecer cómo se define, legalmente, el deber de información en materia Tributaria y, en segundo lugar, cuáles son las notas que definen, en la Jurisprudencia del TC y en los Textos Internacionales definidores de Derechos Fundamentales, al derecho a la no autoincriminación.

En cuanto a la primera de las cuestiones, el bloque normativo básico, está compuesto por los arts. 93 y ss. LGT y por los preceptos contenidos en el RD 1065/2007 de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de

Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos (arts. 30 y concurrentes, 92 y 166 y ss. de la norma).

El art. 93 LGT dispone que “las personas físicas y jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el conocimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas”. Según MARTÍN QUERALT, este deber de información es de contenido muy amplio, tanto respecto a los sujetos obligados (obligados tributarios, retenedores, mediadores que cobro, depositarios de dinero o valores y autoridades o funcionarios públicos), como en relación al objeto de información (datos, informes, antecedentes o justificantes con trascendencia tributaria) y se explicita bien en una comunicación jurídica a la Administración Tributaria bien a requerimiento particular de la misma Administración.

El art. 171 del RD 1065/2007, por su parte, en su párrafo tercero expone que “... los obligados tributarios deberán poner a disposición del Personal Inspector, la documentación a la que se refiere el apartado 1” (declaraciones, contabilidad, libros, facturas y otros documentos con trascendencia tributaria). Cuando el Personal Inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho Personal, se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con ese deber de colaboración”. El sistema, por último, se apuntala con el art. 203 LGT, que considera Infracción Tributaria la resistencia u obstrucción a las actuaciones de la Administración

Tributaria producida, entre otros supuestos, por no facilitar el examen de documentos, informes, libros, facturas u otros elementos con trascendencia tributaria.

El derecho a la no autoincriminación, segundo elemento argumental en presencia, es expuesto de diversas sentencias del TEDH (casos JB contra Suiza, Murray contra el Reino Unido o Sanders contra el Reino Unido, entre otras) entendiendo que aquel derecho, presupone que las autoridades deben probar los hechos que afirman, sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad del acusado, estando, en suma, el mencionado derecho, vinculado a la presunción de inocencia del art. 6 CEDH. A nivel doméstico el derecho “a no declarar contra sí mismo” y a “no confesarse culpable”, STC 1-2-2005, se encuentra recogido en el art. 24 CE como una garantía instrumental del derecho de defensa; la STC 13-3-2006, entiende que el derecho analizado, supone que los medios de prueba no pueden obtenerse de modo forzado o bajo compresión; en este orden de ideas una información, luego incriminatoria, obtenida bajo amenaza de sanción administrativa, sentencia TEDH de 3-5-2001, es contraria al derecho expuesto. Las sentencias del TC comentadas, en todo caso, excluyen la violación del Derecho Constitucional, ya que el requerido a la entrega de los documentos, luego básicos para la imputación de Delito Fiscal, fue una persona jurídica, el obligado tributario, y el condenado en Sede Penal fue su representante legal. La sentencia de 6-6-2008, de la Audiencia Provincial de Valencia, realiza un estudio detenido sobre la cuestión debatida y expone que el derecho a no autoincriminarse, se vería dañado cuando pueda justificarse que ha existido una coacción para obtener los datos relevantes del luego condenado; quedarían fuera los documentos en poder de terceros, así como los soportes obligatorios “ex lege” (por ejemplo, la contabilidad siguiendo el criterio de la STC 76/90). Para concluir, diremos que estamos ante un deber legal de colaboración

del contribuyente a la labor de investigación de la Hacienda Pública, con reflejo en los preceptos ya citados, cuya razón de ser, en última instancia, es el hacer posible los principios emanados del art. 31 CE que supondrá, de seguirse un Proceso Penal, vulneración del Derecho Constitucional a la no autoincriminación únicamente, STC 161/97, cuando se haya ejercido compulsión al testimonio del luego encausado; la compulsión o amenaza de sanción referida a la entrega de documentos, sería contraria al derecho del art. 24 CE, solamente cuando se trate de documentos directamente incriminatorios.

En estrecha relación con el tema anterior se plantea, STC 1-2-2005, si las garantías de ser informado de la acusación y de asistencia letrada tienen aplicación en esta Fase Preprocesal y si su omisión puede generar una ulterior nulidad que contamine el Proceso Penal.

La sentencia comentada, parte del criterio de que no corresponde a los funcionarios de la Administración Tributaria, atribuir la condición de “imputado” y, por tanto, informar de la posible comisión de un Delito Fiscal por el interesado y promover su asistencia letrada; lógicamente será un Juez de Instrucción, en Sede de Proceso Penal, quien otorgue la condición de imputado y favorezca el despliegue de los derechos previstos en los arts. 118 LECRIM y 24 CE. En definitiva, lo que prohíbe, en clave Constitucional, el art. 24 de la Ley Fundamental “...es que el inculpado no tenga participación en la tramitación de las Diligencias de investigación judiciales o que la acusación se fragüe a sus espaldas...” (STC 68/2001 de 17 de marzo). En todo caso, art. 250 LGT, cuando la Administración tributaria estime que la infracción tributaria puede ser delictiva, debe trasladar el expediente al Fiscal o al Órgano Jurisdiccional y tal conversión de lo administrativo en penal, lógicamente, adelantará las garantías procesales. La cuestión puede complicarse al intentar explicar qué ha de entenderse por “estimación” de la Administración

Fiscal, si la simple constatación de los elementos objetivos y asépticos del tipo, del art. 305 CP, es decir, la concurrencia del verbo típico y la cuantía superior a 120.000 €, o sí, por el contrario, la Administración debe valorar también los aspectos subjetivos y valorativos concurrentes lo que, a nuestro entender, sobrepasa la previsión del art. 250 LGT.

Para concluir la exposición de esta Fase Anteprocesal, haremos referencia a los límites a la investigación bancaria, de cuentas y activos financieros, en la medida en que se pueda afectar el derecho a la intimidad de las personas, previsto en el art. 18 CE. Según la STC 85/2003, de 8 de mayo, los datos con trascendencia económica de una persona suponen “uno de los aspectos más básicos de la autodeterminación personal” y, por tanto, afectan al ámbito de la intimidad personal y la injerencia en aquéllos, por los poderes públicos, debe ser limitada.

La ~~STC 26-9-2005~~, analiza los requisitos que conceden legitimidad a la “injerencia” en los datos con trascendencia económica de los contribuyentes: fin legítimo, proporcionalidad y habilitación legal. Como fin legítimo, razona el pronunciamiento invocado, se encontraría la lucha contra el fraude fiscal, vinculado al art. 31 CE; la proporcionalidad, por su parte, se relacionaría, según el caso concreto, con lo adecuado y necesario de la “Injerencia” para el fin pretendido y, por último, la habilitación legal, en este caso, art. 93.3 LGT, no se precisará de autorización judicial, si bien la petición de datos se realizará en los términos del precepto: *“los requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y*

cuantas entidades se dedican al tráfico bancario o crediticio, podrán efectuarse en el ejercicio de las funciones de inspección o recaudación previa autorización del órgano de la Administración Tributaria que reglamentariamente se determine. Los requerimientos individualizados deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados y el periodo de tiempo al que se refieran. La investigación realizada según lo dispuesto en este apartado, podrá afectar al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos, no podrá exceder de la identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentra dicho origen y destino”.

Para finalizar este epígrafe y como resumen, STC 76/90 de 26 de Abril, no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de datos económicos esgrimible frente a la Administración Tributaria, ya que se haría inviable la Función Inspectoral, y, en segundo lugar, cuando el contribuyente exhibe documentos con trascendencia económica no por ello, con las reservas antes expuestas, está admitiendo su culpabilidad.

FASE DE INSTRUCCIÓN Y ENJUICIAMIENTO

Una vez judicializada la infracción tributaria, al entenderse que subyacen en la misma caracteres de delito, pueden plantearse diversas cuestiones que trataremos de exponer.

1. Competencia objetiva y territorial

El punto de partida, en materia de Orden Público Procesal, es establecer los criterios de atribución y determinación del

procedimiento aplicable y del órgano concreto de instrucción y de enjuiciamiento.

El órgano competente para la investigación, prevista en los arts. 299 y ss. Ley de Enjuiciamiento Criminal, será por aplicación del art. 14 LECRIM, el Juzgado de Instrucción en el marco Instrumental de las Diligencias previas de los arts. 757 y ss. LECRIM y el enjuiciamiento corresponde, actualmente, al Juzgado de lo Penal; el recurso, por su parte, se residencia en la Audiencia Provincial, art. 790 LECRIM, estando, en consecuencia, vedado el Recurso de Casación, art. 847 LECRIM, salvo por infracción de ley (artículo 849.1º) tras la modificación llevada a cabo por la Ley 41/2015.

La conexión territorial la marca el “Domicilio Fiscal” del contribuyente, que es el espacio en donde viene obligado a cumplir sus obligaciones tributarias, según lo previsto en el art. 48 LGT; para las personas físicas coincidirá, generalmente, con su residencia habitual y para las jurídicas será su domicilio social.

Este esquema, art. 65 LOPJ, tiene excepciones cuando la competencia se atribuye al ámbito de la Audiencia Nacional en el supuesto de Organizaciones Nacionales, para favorecer la defraudación tributaria y que pueden tener repercusión en la Economía Nacional (STS 3-1-2003) como los grupos de empresas pluriprovinciales creados para defraudar, pensemos, por ejemplo, en las tramas del IVA.

Otro matiz, muy sugerentemente apuntado por TORRES GELLA, es la modificación competencial que se puede plantear en la investigación de defraudaciones en materia de impuestos con especiales conexiones internacionales. La instrucción de estos procedimientos plantea múltiples cuestiones prácticas derivadas de la falta de armonización de las legalizaciones implicadas, así como las

ingenierías defraudatorias complejas que se presentan. En materia competencial, en los supuestos de transportes intracomunitarios, tres soberanías jurisdiccionales pugnarían por su competencia: La del país emisor de las mercancías, las de los países de tránsito de las mismas y las correspondientes del país de destino de lo transportado. La Directiva 92/12/CEE del Consejo de 25 de febrero, establece que el cobro del impuesto se atribuye al país en el que se ha cometido la irregularidad fiscal; de no poder establecerse el lugar de comisión de la irregularidad se considera que ésta se ha producido en el país en donde se ha comprobado y, por último, la competencia se reconduce al país de salida de las mercancías, cuando éstas no llegan a su destino. En esta materia, como apunta el autor citado, serán también relevantes las normas de Cooperación Judicial Internacional; en este sentido adquiere especial protagonismo el Convenio para la Protección de Intereses Financieros de la UE de 1995 y las labores de coordinación de EUROJUST que permiten, incluso, la búsqueda de la jurisdicción competente más razonable para el enjuiciamiento en función de la prueba existente.

2. Iniciación del proceso penal, sus formas.

Superada, con la Reforma de 29 de abril de 1985, la fase en la que se condicionaba la persecución del Delito Fiscal al impulso de la Administración Tributaria, en la actualidad el inicio del Procedimiento puede producirse por denuncia, por querrela o bien de oficio.

El art. 250 LGT, ya comentado, es la manifestación más específica de la primera de las formas:

“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, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título.”.

La forma expuesta es, sin lugar a dudas, la más convencional de producirse la “notitiacriminis” y produce el doble efecto de suspensión del Procedimiento Administrativo, con despliegue de las garantías ya expuestas, y de interrupción del plazo de prescripción (artículo 250).

El precepto contenido en el art. 250 LGT nada innova, en materia de impulso procesal, respecto, expone BAL FRANCÉS, al sistema general de obligación de denunciar hechos punibles que define el art. 262 LECRIM y sanciona el art. 450 CP.

Otro modo posible de iniciación del Procedimiento es la querrela, art. 277 LECRIM, formulada normalmente por el Abogado del Estado, en algunos supuestos de discrepancia con el Fiscal, de proximidad al plazo de prescripción o de que el Delito Fiscal emerja en el curso de otro Procedimiento en el que ya esté personado el Abogado del Estado. No formulando querrela la Abogacía del Estado accederá al Procedimiento a través del genérico ofrecimiento de acciones.

3. La posición de la AEAT en la instrucción penal.

Al margen de su consideración de “parte”, la Agencia Tributaria interviene en la instrucción en el ámbito de las diversas manifestaciones del auxilio judicial. Orozco Jiménez clasifica los diversos supuestos en diversas categorías:

- Nombramiento de peritos para el Tribunal.
- Aportación de Información Tributaria.
- Encargo de Investigaciones Patrimoniales.

- Recaudación de la Responsabilidad Civil.

Los diversos mecanismos de cooperación, son expresión de los principios previstos en los arts. 118 CE y 17 LOPJ de obligación de prestar, por todas las personas públicas y privadas, colaboración a los Órganos jurisdiccionales.

Una de las funciones de la Agencia, como dijimos, es la cesión de datos tributarios que sean relevantes para la Instrucción Penal. Si los datos económicos, como ya vimos, son expresión del Derecho a la Intimidad, su cesión a terceros ha de ser, forzosamente, condicionada y, en tal sentido, se pronuncia la Ley General tributaria en el art. 95 y concordantes.

Según este último artículo, los datos de la Administración Tributaria, son reservados y sólo serán utilizados para la aplicación de tributos y para su cesión a Órganos Jurisdiccionales, Ministerio Fiscal y otras Instancias Administrativas en las condiciones que establece el propio artículo.

Según OROZCO JIMÉNEZ, los diversos supuestos de posible cesión de datos, se pueden categorizar en los siguientes casos:

- Para investigar delitos que no sean perseguibles sólo a instancia de parte.
- Para la protección de derechos de menores o incapaces.
- Para ejecutar resoluciones judiciales.
- En el marco del Recurso Contencioso-Administrativo de control de legalidad de la Administración Tributaria.

Respecto al primero de los grupos, la cesión de información sólo es posible por “delitos”, dentro del concepto normativo del art. 10 CP, y que no sean perseguibles sólo a instancia del agraviado (delitos

públicos y semipúblicos en los que sea posible la persecución pública por afectar a menores, incapaces, al interés general o a una pluralidad de personas). En el supuesto de cesión de datos al Fiscal, art. 4 del Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal, operan igualmente los límites invocados.

Además del supuesto anterior, se prevé la cesión de datos para la ejecución de Resoluciones Judiciales, no sólo penales, firmes (providencias, autos, sentencias, incluso ejecuciones provisionales del art. 989 LECRIM, de medidas cautelares...).

Otro ámbito de cooperación, es la solicitud de información patrimonial del condenado en un proceso penal, previsto en el art. 989 LECRIM. A tal fin se puede solicitar información tributaria para ejecutar la responsabilidad civil de la Sentencia Penal, por delito o falta, incluso no firme. De esta previsión legal se apartaría la previa sentencia por delito fiscal cuya ejecución, como veremos, es singular.

Por último, debemos hacer referencia, en el marco de la cooperación en el seno de la UE, a la Directiva 2014/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo que, en sus artículos 26 y 27, desarrollando la orden europea de investigación en materia penal, da cobertura al intercambio de información en materia de cuentas bancarias y de otro tipo de operaciones financieras referidas al investigado como titular de las mismas o como controlador de aquéllas. Esta vertiente expresa de colaboración ayudará, sin duda, a investigar y probar delitos con trascendencia plurinacional que son el marco típico de los fraudes en carrusel o de las defraudaciones en materia de impuestos especiales.

4. La posición del Inspector de Hacienda en el proceso penal.

Uno de los temas más tratados, que simplemente apuntamos, es la naturaleza de la intervención del Inspector de Hacienda en el Proceso Criminal: testigo, perito o testigo/perito.

El planteamiento tradicional sobre la ontología del Inspector de Hacienda, en su acceso al Proceso Penal, confiere, como expone TORRES GELLA, un carácter pericial a aquél; en este sentido, STS 21 de noviembre de 2005, se incardina al Inspector de Finanzas como funcionariopúblico, cuya imparcialidad deriva del principio general de servir con objetividad a los intereses generales. En igual sentido se manifiestan pronunciamientos como los contenidos en las STS 14-7-2003, 6-11-2000 y 28-10-1997.

El Inspector, como persona que aporta sus conocimientos científicos al Proceso Penal, tendría el Estatus Procesal que se deduce de los arts. 456 y 723 LECRIM, y sus concordantes, en relación a la normativa Administrativa-Fiscal que especifica sus funciones. Así:

- Tiene obligación de comparecer y prestar su informe con objetividad (arts. 462 LECRIM, 463, 420 del mismo texto legal).
- Pueden, en su caso, incurrir en un delito de desobediencia, art. 556 CP, y de falso testimonio, de los arts. 459 y 460 CP.
- Sería recusable, art. 468 LECRIM, si bien, como indicamos, es sentido general de la Jurisprudencia entender que por el hecho de su vinculación laboral con la Agencia Tributaria no hay interés personal en la causa (STS 21-2- 2003).
- Puede deponer, art. 724 LECRIM, de forma conjunta con otros peritos.
- No es sometible a careos con procesados o testigos.
- Es sustituible dado su carácter neutral.

- La valoración de su informe, en clave del art. 741 LECRIM, se hará sobre el razonamiento empleado, pudiendo contraponerse a los dictámenes alternativos (STS 21-2-2003).

La STS 20-3-2007 entiende que el contenido ordinario de estos informes, que habrán de ratificarse en el acto del Juicio Civil, estará compuesto por contenidos contables, de prácticas mercantiles o relativas al campo de la Administración de Empresas; los apuntes jurídicos de los informes, en principio, no serían propiamente prueba pericial, sino cuestiones de derecho que deben ser conocidas por el Tribunal. La STS 23-6-2008 incide, igualmente, en la naturaleza pericial del informe.

Un segundo planteamiento posible, SSTS 28-1-2005 y 20-1-2006, es entender que los Inspectores actuarios, realmente, son testigos, ya que sus declaraciones en el proceso se refieren a ratificar y ampliar los hechos que hicieron constar en las actas de inspección y eso no supone especiales conocimientos científicos; de precisarse, por la complejidad de las operaciones, una pericial debería nombrarse a otros expertos distintos a los actuarios al afectado por posible recusación. Para GIL MARTÍNEZ y SANTOS ALONSO, una mayor pureza procesal, hace aconsejable que un posible informe pericial se formule, a instancia judicial, por funcionarios distintos a aquellos que informaran en el expediente administrativo. En línea con lo anterior, se expresa la STS 3-1-2003.

La posición jurídica del actuario como testigo supondría:

- No estaría sujeto a las normas de recusación.
- Su declaración sería por separado.
- Podría incurrir en falso testimonio.
- Su declaración sería insustituible con posibilidad, en su caso, de aplicar el art. 730 LECRIM.

- Podría ser sometido a careo con procesados y otros testigos (arts. 451 y ss. LECRIM).
- El valor de su testimonio se estima en términos de verosimilitud.

En definitiva, STS 20-1-2006, su misión consistiría en ratificar, y ampliar, los hechos de las actas.

Una tercera línea de consideración sería entender como asumible la figura del testigo-perito generándose, en su entorno, un estatuto intermedio entre el testigo y el perito; sería recusable, sometible a careo, podría declarar junto a otros peritos (SAP de Barcelona de 6-6-2005, y el valor de su aportación, según sea científica o no, se plantearía, dice TORRES GELLA, en estimación de razonamiento o verosimilitud (STS 20-1-2005).

Para concluir diremos que estamos ante un tema debatido y no cerrado pero que, en todo caso, el informe del actuario puede enervar la presunción de inocencia, STS 14-11-2005, y su incorporación al plenario, por ratificación testifical, o como documento al que se une una pericial distinta será un material relevante y apto en términos procesales y constitucionales y sometido a la discusión de otras alternativas probatorias (STS 21-2-2003).

5. Algunas singularidades del proceso probatorio.

La prueba, elemento nuclear del proceso penal y expresión máxima de la tutela judicial efectiva, adquiere en materia de delito fiscal determinadas especialidades o singularidades que vamos a intentar apuntar y que, en todo caso, STS 30-5-2003, debe nutrir un canon de racionalidad procesal y constitucional.

En principio el material documental apuntado por la Agencia Tributaria, el expediente como conjunto de actuaciones documentadas, STS 5-12-2002 y 3-1-2003, opera como simple “notitiacriminis” con valor de denuncia, art. 297 LECRIM; las actas de inspección, art. 144 LGT, “... hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo que se acredite lo contrario”, en suma, STC 26 de abril de 1990, son un medio de prueba más sometido al principio de libre valoración previsto en el art. 741 LECRIM. Las actas, en sentido estricto, tendrían consideración de documento público, arts. 143 y 144 LGT, y los informes o explicaciones jurídicas emanadas de los Inspectores serían, simplemente, un documento oficial, todo ello trascendente a los efectos de los arts. 390 y ss. del CP. La relevancia del expediente administrativo se actualizará, vía testifical del actuario, en el marco del Juicio oral y con las consideraciones periciales que procedan. La STS 21-2-2003 perfila la trascendencia de este material aportado y, como no podía ser de otra forma, establece la consideración de que todo lo traído al proceso por la Agencia Tributaria es discutible y puede el Tribunal optar por dictámenes o pericias alternativas ofrecidas por la defensa.

Partiendo del principio de que la fijación de la cuota defraudada, base objetiva del tipo del art. 305 CP, es una cuestión Prejudicial Administrativa que debe decidir el Tribunal Penal, STS 24-12-93 y 30-10-2001, y que, dentro del carácter de Ley Penal en blanco del precepto, tal determinación se nutre en su cuantificación de criterios de Legislación Fiscal, arts. 51 y ss. LGT. Las estimaciones directa, con sustrato documental, y objetiva, por índices, no presentan especiales dificultades; la cuestión, de trascendencia procesal, se plantea con la denominada estimación indirecta, art. 53 LGT, que se aplica “... cuando la Administración no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la Base Imponible, como consecuencia (...) de la falta de presentación de

declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas; resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora; incumplimiento de obligaciones contables o registrales; desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de libros o registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos”. En esos supuestos, de falta de colaboración del contribuyente, procede, según GIL MARTÍNEZ, aplicar medios supletorios deductivos que permitan plasmar la situación económica imputable al contribuyente. El uso de este método de estimación plantea el problema de su asunción como prueba apta para enervar la presunción de inocencia. La Jurisprudencia, SSTS 30-5-2003 y 3-1-2003, admite la estimación indirecta como forma de establecer la cantidad defraudada siempre que se fundamente el hecho de acudir a este mecanismo y se someta el material obtenido a las garantías de la prueba de presunciones (STS 17-11-1999 y 21-12-2001): Indicios plurales acreditados e interrelacionados de los que, en términos de “comprensión” razonable de la realidad, se derivan como consecuencia la determinación de la realidad económica que se afirma.

En el mismo orden de ideas, plantea problemas probatorios el tratamiento de los incrementos patrimoniales no justificados o aumentos de patrimonio carentes de una explicación lógica, al carecer el sujeto de ingresos bastantes para el aumento patrimonial.

La STC 26-9-2005, que alude a la STC 87/2001, entiende que en estos supuestos, la calidad probatoria se alcanza demostrando la existencia del incremento patrimonial y la ausencia de explicación razonable del mismo.

En igual sentido, la STS 21-12-2001, asume el mismo criterio de considerar relevante la discordancia entre ingresos y elementos patrimoniales en presencia siempre que su entronque procesal se

haga respetando los criterios de la prueba indiciaria. En esta materia es básico, asunto Murray del TEDH, la ausencia de explicación razonable de los hechos por el obligado tributario.

En todos estos supuestos el problema, en muchos casos, es establecer el periodo temporal de los ingresos reputados en una materia tan determinada temporalmente como es el Delito Fiscal (la presunción administrativa de anualidad de los ingresos es difícilmente extrapolable).

Otro ámbito de uso indiciario, plantea muy acertadamente TORRES GELLA, es el marco de la simulación de operaciones con trascendencia fiscal; así, con cita de la STS 28-11-2003, se pueden citar, entre otros:

- Insuficiencia de medios en un comprador para llegar a cabo una operación.
- Continuidad en el control de activos previamente enajenados.
- Vinculación familiar entre los partícipes en las operaciones.
- Fechas concatenadas de los movimientos de adquisición y venta.
- Mantenimiento de domicilios sociales en sociedades sucesivas.
- Ocultación de la situación económica real mediante la no presentación de cuentas al registro.
- Carácter antieconómico de los negocios llevados a cabo; por ejemplo, STC 21-11-2008, la “compra” de sociedades en pérdidas para rebajar las bases imponibles. Estaríamos, en suma, en los supuestos de realización de operaciones carentes de razonabilidad económica y que no pueden escudarse en el fraude de la Ley Tributaria ni en las denominadas, y legítimas, economías de opción.

En suma, los indicios, STC 11-11-2006, motivados pueden justificar una sentencia condenatoria.

LA EJECUCIÓN DE LA SENTENCIA CONDENATORIA POR DELITO FISCAL

La Disposición Adicional 10ª de la Ley General Tributaria, cuyo texto vigente queda redactado por la Ley 34/2016, de modificación parcial de la LGT:

1. 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.

2. Una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que compete la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración Tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. En la misma forma se procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida.

3. Cuando se hubiera acordado el fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil o de la multa conforme al artículo 125 del Código Penal, el juez o tribunal lo comunicará a la Administración Tributaria. En este caso, el procedimiento de apremio se iniciará si se incumplieran los términos del fraccionamiento.

4. La Administración Tributaria informará al juez o tribunal sentenciador, a los efectos del artículo 117.3 de la Constitución Española, de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada.

El contenido de la antes citada Disposición, que supone un matiz importante a la ejecución convencional prevista en los arts. 983 y ss. LECRIM, plantea problemas importantes de encaje y convivencia entre los campos administrativos y judiciales.

Se ha planteado la posible dudosa constitucionalidad de la Disposición ya que la función, tradicional, al “ejecutar lo juzgado” corresponde exclusivamente a Jueces y Tribunales, según el art. 117 de nuestra Ley fundamental. En todo caso, de la lectura formal de la Disposición es claro que la actuación de la Administración estará siempre subordinada al Juez, que será quien ordenará la misma y la controlará; la razón de utilizar a la Administración, como un auxilio judicial, se basaría, según CALDERÓN CEREZO, en la mejor eficacia de la estructura administrativa, de medios e información, para ejecutar el fallo. El Procedimiento para la ejecución, como mecanismo, será el Procedimiento de apremio de los arts. 163 y ss. LGT lo que puede crear problemas, respecto a quién resolvería los posibles recursos que se plantearan (el Juez de ejecución o el competente en materia Contenciosa-Administrativa). El art. 128 del Reglamento General de Recaudación, residencia el recurso contra los actos del Procedimiento de apremio en la vía administrativa oportuna, salvo que la impugnación se refiera a la adecuación o conformidad de los actos de ejecución con la Sentencia Penal, en cuyo caso, es el Juez penal el competente.

Por otro lado, respecto al contenido de la responsabilidad civil derivada del delito, arts. 109 y ss. CP, tradicionalmente se ha considerado, STS 4-12-03 y 30-4-2003, que la cantidad que conforma la responsabilidad civil es la cuota a ingresar y, en su caso, el interés legal, o interés procesal del art. 576 LEC, entendiéndose que pretender, además, introducir interés de demora sería contrario al principio “non bis in idem”, al tener aquél un contenido sancionatorio y, por tanto, no sería aplicable el art. 58 LGT. La Disposición

Adicional 10ª comentada, perfila el contenido de la responsabilidad civil y establece 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”; el interés de demora implica, art. 26.6 LGT, el interés legal del dinero incrementado en un 25%, de este modo se equipara, relativamente, el tratamiento económico al responsable de un delito de aquel que lo sea de una infracción tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

BAL FRANCÉS, E., «El delito fiscal» en *Estudios Jurídicos*, 2007.

CALDERÓN CEREZO, A., *Delitos contra el orden socioeconómico*, La Ley, 2008.

MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F., *Derecho Tributario*, Aranzadi, 2007.

MARTÍNEZ GIL, A., «La instrucción de los delitos fiscales» en *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 64, CGPJ.

OROZCO JIMÉNEZ, M., «Procedimiento de colaboración entre las distintas instituciones involucradas en la lucha contra la delincuencia económica», en *Estudios de derecho judicial*, núm. 119, CGPJ.

SANTOS ALONSO, J., «El contenido del Delito Fiscal, las Penas y la Responsabilidad Civil» en *El delito fiscal*, Foro de Abogados Tributaristas/Gaceta Fiscal, 2000.

TORRES GELLA, F.J., «Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal» en *El delito fiscal* (SABADELL CARNICERO, C., CÁRCAMO GIL, A. et al.), CISS, 2009.