

CLAVES PRÁCTICAS

FRANCIS LEFEBVRE

**Delitos contra la
Hacienda Pública:
Fiscal, Seguridad Social
y Subvenciones**

Fecha de edición: 22 de julio de 2022

Esta monografía de la Colección
CLAVES PRÁCTICAS
es una obra editada por iniciativa y bajo
la coordinación de
Francis Lefebvre

SILVINA BACIGALUPO
Catedrática de Derecho penal. Universidad Autónoma de Madrid

NOTA. – Esta obra es fruto de las reflexiones personales del autor sobre la normativa analizada. Los comentarios y conclusiones que se incluyen no suponen en ningún caso un asesoramiento jurídico directo. En consecuencia, ni la editorial ni el autor aceptarán responsabilidades por las consecuencias ocasionadas a las personas o entidades que actúen o dejen de actuar como consecuencia de las opiniones, interpretaciones e informaciones contenidas en esta obra.

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00.
clientes@lefebvre.es
www.eff.es
Precio: 35,88 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-18899-91-1
Depósito legal: M-20919-2022
Impreso en España por Printing'94
Paseo de la Castellana, 93, 2º – 28046 Madrid

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

Plan general

| | nº marginal |
|---|------------------------|
| Capítulo 1. Aspectos generales y de política criminal | 100 |
| A. Reformas de los delitos contra la Hacienda Pública desde la LO 10/1995 | 110 |
| B. Delitos comunes | 120 |
| C. Procedimiento administrativo y penal: cuatro cuestiones claves | 125 |
| D. Responsabilidad civil «ex delicto» | 155 |
| E. Especialidades para suspensión de la ejecución de la pena y cumplimiento de la responsabilidad civil | 170 |
| Capítulo 2. Delito fiscal | 600 |
| A. Bien jurídico | 620 |
| B. Tipicidad del delito fiscal | 650 |
| C. Antijuricidad. Causas de justificación | 975 |
| D. Penalidad | 980 |
| E. Concursos | 1000 |
| F. Excusa absolutoria. Regularización fiscal | 1080 |
| G. Prescripción | 1120 |
| H. Ideas Clave | 1140 |
| Capítulo 3. Delito contable | 1700 |
| A. Bien jurídico | 1730 |
| B. Tipicidad | 1750 |
| C. Concurso | 1860 |
| D. Ideas Clave | 1880 |
| Capítulo 4. Delito de defraudación a la Seguridad Social | 2000 |
| A. Bien jurídico | 2030 |
| B. Condición objetiva de punibilidad: cuantía defraudada | 2050 |
| C. Tipicidad del delito contra la Seguridad Social | 2090 |
| D. Ideas Clave | 2210 |

| | nº marginal |
|---|------------------------|
| Capítulo 5. Delito de fraude de subvenciones y ayudas públicas | 2500 |
| A. Bien jurídico | 2515 |
| B. Condición objetiva de punibilidad | 2520 |
| C. Tipicidad del delito de fraude de subvenciones y ayudas públicas | 2525 |
| D. Penalidad | 2590 |
| E. Excusa absolutoria. La regularización | 2595 |
| F. Concursos | 2600 |
| G. Ideas Clave | 2610 |
| Capítulo 6. Protección de los intereses financieros de la Unión Europea | 3000 |
| A. Introducción | 3005 |
| B. Sistema de financiación de la UE. El presupuesto | 3010 |
| C. Tipicidad. Las distintas conductas típicas | 3018 |
| D. La Fiscalía Europea | 3038 |
| E. Ideas Claves | 3052 |
| Capítulo 7. Responsabilidad penal de las personas jurídicas y administradores. Cuestiones esenciales de compliance | 4500 |
| A. Introducción | 4505 |
| B. Presupuestos de la imputación de las personas jurídicas y entes colectivos | 4530 |
| C. Ideas Clave | 4750 |
| D. Esquema Responsabilidad Penal de los Entes Colectivos | 4760 |
| Anexos | 6000 |
| A. Jurisprudencia | 6005 |
| B. Legislación Penal | 6700 |
| | Página |
| Tabla Alfabética | 189 |

Abreviaturas

| | |
|-------------------|---|
| AEAT | Agencia Estatal de Administración Tributaria |
| art. | artículo |
| CCAA | Comunidades Autónomas |
| CEDH | Convenio Europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales (Convenio Roma 4-11-1950) |
| Const | Constitución Española |
| CP | Código Penal (LO 10/1995) |
| Dir | Directiva |
| disp.adic. | disposición adicional |
| EDJ | El Derecho Jurisprudencia |
| FEDER | Fondo Europeo de Desarrollo Regional |
| FEOGA | Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola |
| FGE | Fiscalía General del Estado |
| IVA | Impuesto del Valor Añadido |
| L | Ley |
| LECr | Ley de Enjuiciamiento Criminal (RD 14-9-1882) |
| LGP | Ley General Presupuestaria (L 47/2003) |
| LGSS | Ley General de la Seguridad Social (RDLeg 8/2015) |
| LGSub | Ley General de Subvenciones (L 38/2003) |
| LGT | Ley General Tributaria (L 58/2003) |
| LIRPF | Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006) |
| LISOS | Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social (RDLeg 5/2000) |
| LO | Ley Orgánica |
| LEO | Ley Orgánica de la Fiscalía Europea (LO 9/2021) |
| LRJSP | Ley de Régimen Jurídico del Sector Público (L 40/2015) |
| LSC | Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010) |
| NGEU | Fondos <i>Next Generation</i> EU |
| OLAF | Oficina Europea para la Lucha contra el Fraude |
| PIF | Protección de Intereses Financieros |
| PNB | Producto Nacional Bruto |
| RD | Real Decreto |
| RDL | Real Decreto-ley |
| RDLeg | Real Decreto Legislativo |
| RRM | Reglamento del Registro Mercantil (RD 1784/1996) |
| TCo | Tribunal Constitucional |
| TEHD | Tribunal Europeo de Derechos Humanos |
| TFUE | Tratado de funcionamiento de la Unión Europea |
| TS | Tribunal Supremo |
| TUE | Tratado de la Unión Europea |
| UCLAF | Unidad de Lucha contra el Fraude |
| UE | Unión Europea |

Prólogo

El presente *Claves Delitos contra la Hacienda pública* responde a una petición expresa que me hiciera la Editorial Lefebvre-El Derecho con la intención de publicar en el marco de la Colección Claves una obra compacta y breve sobre los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social desde una perspectiva práctica. Agradezco muy sinceramente a la Editorial Lefebvre-El Derecho por esta oportunidad y a todo su equipo editorial por la ayuda y paciencia en la preparación de este Claves.

Como ya señalara, mi maestro, el Prof. Miguel Bajo, los delitos contra la Hacienda Pública constituyen un grupo de delitos que marcan el eje del Derecho penal económico, en el sentido, de que son el banco de pruebas de todos los problemas nucleares y paradigmáticos del Derecho penal económico: desde los derechos y garantías del derecho sancionador (principio de subsidiaridad, principio de legalidad, principio de culpabilidad, *ne bis in idem*, proporcionalidad), la legitimidad de la potestad sancionadora, la colisión Derecho administrativo sancionador-Derecho penal (régimen especial de infracciones administrativas y delito), así como las cuestiones inherentes a los derechos y garantías del propio proceso, pasando a las cuestiones dogmáticas nucleares de la Parte general (tipicidad, ley penal en blanco y remisión normativa, dolo-error, autoría y participación, responsabilidad penal de los administradores, de los asesores fiscales y de las personas jurídicas, entre otros, hasta los aspectos inherentes a la responsabilidad civil *ex delicto* y suspensión de la ejecución de la pena. El delito fiscal, en particular, es sin lugar a dudas el delito económico por excelencia precisamente porque se presentan en él todas estas cuestiones. Pocas figuras del Derecho penal económico permiten abarcar un elenco de problemas dogmáticos de tan amplio espectro que hayan exigido tantos esfuerzos de interpretación por parte de la doctrina y jurisprudencia.

Como la propia colección exige se ha prescindido, en la medida en la que era posible, de referencias históricas, discusiones doctrinales o jurisprudenciales ya superadas, aunque estas fueran el origen de posiciones hoy consolidadas. Sin embargo, se ha intentado – dentro de la dimensión permitida para este estudio – reflejar el estado actual de la cuestión o discusión científica en todos los ámbitos en los que la doctrina o jurisprudencia mantiene aún opiniones no unánimes. Esta colección tampoco lleva notas a pie de página, referencias que se pueden encontrar, sin embargo, en otros trabajos sobre la materia de mi propia autoría.

El delito fiscal y las demás figuras típicas contra la Hacienda pública han sufrido, desde la reforma radical y profunda que supuso en su día la llevada a cabo por el Código penal de 1995, un número verdaderamente impensables de reformas para una ley penal. Han transcurrido casi 30 años desde entonces y casi 40 desde su incorporación al Código penal, por lo que, además, este grupo de delitos es reflejo de la evolución de la política criminal de los delitos económicos en este largo periodo de tiempo. La política criminal de los delitos económicos, pone de manifiesto una característica indiscutible: la extraordinaria expansión del Derecho penal en el ámbito económico. Poco queda del principio de subsidiaridad habiéndose consolidado un efecto inverso en las últimas reformas, en particular

desde 2003 en adelante: una progresiva *administrativización* del Derecho penal económico. Los delitos contra la Hacienda pública son el ejemplo paradigmático: valga como muestra de ello, la disposición introducida por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, que incorporó el art.305.7 (en el mismo sentido, art.307.6), por el que los Tribunales pueden recabar el *auxilio* de la Administración para la *ejecución de la pena* de multa y la responsabilidad civil que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos de la Ley General Tributaria. La ejecución de una pena –y no cabe duda que la multa es una pena– es ejercicio de la potestad estrictamente jurisdiccional atribuida por las leyes según las normas de competencia y procedimiento dispuesta en la Constitución a los Tribunales (Const art.117.2).

En la evolución jurisprudencial, sobre todo la del Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), se puede apreciar un tratamiento cada vez más profundo de los problemas dogmáticos que la doctrina ha ido discutiendo, pudiendo hoy contar jurisprudencia rigurosa, aunque aún no siempre acertada. En este Claves se ha incorporado un anexo jurisprudencial con una selección de sentencias que abordan algunos de los temas más recurrentes que han sido objeto de recientes pronunciamientos. Aprovecho para agradecer la inestimable colaboración de la recopilación jurisprudencial a Ángel Romero Pérez, becario de investigación del Departamento de Derecho público y Filosofía jurídica.

En este libro afrontamos estos y otros problemas con el acierto que el lector juzgará. No es posible decir que se han abordado todos los problemas de delito fiscal y los delitos contra la Hacienda pública, porque a diario surgen nuevos dilemas que exigen continuar con nuevos esfuerzos de interpretación por parte de la doctrina y la jurisprudencia.

Silvina Bacigalupo

*Catedrática de Derecho penal.
Universidad Autónoma de Madrid*

Capítulo 1. Aspectos generales y de política criminal

| | | | |
|----|---|------|------------|
| A. | Reformas de los Delitos contra la Hacienda Pública desde la LO 10/1995 . | 110 | 100 |
| B. | Delitos comunes..... | 120 | |
| C. | Procedimiento administrativo y penal: cuatro cuestiones claves..... | 125 | |
| 1. | Cuota defraudada. Liquidación de la cuota. ¿Cuestión prejudicial?..... | 130 | |
| 2. | Indicio de delito y traslado a la jurisdicción penal..... | 135 | |
| 3. | Presunciones y Derecho penal..... | 140 | |
| 4. | Actuarios y peritos..... | 148 | |
| D. | Responsabilidad civil «ex delicto»..... | 155 | |
| 1. | Acumulación de la acción civil al procedimiento penal y los requisitos para su ejercicio..... | 160 | |
| 2. | Requisitos materiales y procesales de la responsabilidad civil «ex delicto»..... | 165 | |
| E. | Especialidades para suspensión de la ejecución de la pena y cumplimiento de la responsabilidad civil..... | 170 | |
| 1. | La suspensión de la pena privativa de libertad..... | 175 | |
| 2. | Fraccionamiento del pago de la responsabilidad civil..... | 183 | |
| | Resumen de jurisprudencia relevante..... | 6000 | |

El esquema legal de las infracciones contra la Hacienda Pública se basa en la existencia, por un lado, de **infracciones administrativas** y, por otro, de infracciones constitutivas de **delito**. Esta particularidad, presente en un número importante de delitos económicos, pone en primer plano un tema clásico como es la tensión de la potestad sancionadora administrativa y penal como manifestación del *ius puniendi* del Estado (desde el TCo 18/1981, TCo 6/1983 y TCo 77/1983). Esta doble manifestación del derecho sancionador implica el sometimiento a los mismos principios rectores de dicha potestad (Const art.9, 25, 105 y 106), y, en particular, el **principio de legalidad** (Const art.9.3 y 24) y el **principio de culpabilidad** (no tiene un expreso reconocimiento constitucional, pero pertenece a la esencia del Derecho sancionador y la jurisprudencia lo deriva de forma directa del derecho fundamental a la dignidad humana y al libre desarrollo de la personalidad, Const art.10) y jurisprudencia, así como todas las garantías procesales (Const art.105 y 106).

- Del principio de legalidad se derivan **garantías tan esenciales** como:
 - que la ley es la única fuente del derecho sancionador (*lex scripta*);
 - que las normas deben ser precisas (*lex certa*);
 - la prohibición de la analogía (*lex stricta*); y
 - la prohibición de retroactividad de la ley sancionadora (*lex praevia*).
- Del principio de culpabilidad se derivan **garantías tan importantes** como:
 - la prohibición de la responsabilidad objetiva (CP art.5 y 10);
 - la relevancia del error de tipo y de prohibición (CP art.14.1 y 2, LGT art.179.3), así como también los principios *non bis in ídem* (TCo 177/1999 (Voto Particular), y desde entonces TCo 2/2003 y TCo 52/2003) y de proporcionalidad (entre la infracción y la sanción).

La jurisprudencia del **Tribunal Supremo** (TS auto (sala de lo penal), 18-6-92, Caso Naseiro), así como la **doctrina administrativista** venía reconociendo desde principios de los años 80 la vigencia de los derechos fundamentales en el marco de la potestad sancionadora reconocidos en nuestra Constitución de 1978.

Supuso un hito jurisprudencial importante el TEDH 21-2-84, sentencia del caso *Oztürk*, en la que el tribunal reconocía que en base al CEDH art.6 las infracciones administrativas debían estar sometidas a los principios rectores y las garantías del **ius puniendi del Estado**. Sin embargo, en España no fue hasta la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC L30/1992), que la ley de procedimiento administrativo recogiera estas cuestiones esenciales del derecho sancionador dedicándole su Título IX a la Potestad administrativa, cuyo Capítulo I recogía los principios de la potestad sancionadora y el Capítulo II los principios del procedimiento sancionar. Posteriormente, en materia tributaria, se sancionaba la L 1/1998, de garantías y derechos de los contribuyentes, hoy todos recogidos en la LGT (L 58/2003).

Actualmente la **L 40/2015**, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP), los recoge de forma expresa y precisa en el Capítulo III, **Principios de la potestad sancionadora**, del Título Preliminar (LRJSP art.25 principio de legalidad, LRJSP art.26 principio de irretroactividad, LRJSP art.27 principio de tipicidad, LRJSP art.28 principio de responsabilidad, LRJSP art.29 principio de proporcionalidad, LRJSP art.30 principio de prescripción LRJSP art.31 principio de concurrencia de sanciones).

Por último, es necesario hacer una consideración sobre la **jurisprudencia** reciente en relación a la potestad administrativa en materia tributaria en relación al principio de proporcionalidad. El TJUE 27-1-22, EDJ 501915, ha reaccionado contra la extrema desproporción sancionadora del legislador español relativa a la información legal sobre bienes y derechos en el extranjero, el conocido como Modelo-720, cuya sanción suponía prácticamente una confiscación.

Ello quiere que abordemos, en primer lugar, algunas **cuestiones generales previas** antes de centrarnos en el estudio de las distintas figuras típicas del Título XIV de los Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Como veremos, todas ellas están directamente vinculadas precisamente con estas características y con las garantías inherentes al derecho sancionador del Estado.

A. Reformas de los delitos contra la Hacienda Pública desde la LO 10/1995

- 110** El Código Penal de 1995, LO 10/1995, de 23 de noviembre, introdujo sin duda la reforma más relevante de los delitos contra la Hacienda pública desde su creación en 1977, solamente reformados por la LO 3/1985 para adaptar las **primeras cuestiones técnicas** que se mostraron disfuncionales en la persecución del delito fiscal, como era la previsión de la determinación de la cuantía como cuestión prejudicial y la necesidad de incorporar de forma autónoma los delitos contra la Seguridad Social.

El nuevo Código Penal de 1995 llevó a cabo así una **revisión integral** de todos aquellos temas que se habían ido planteando en la jurisprudencia desde la incorporación del delito fiscal al ordenamiento penal español. Casi 20 años de juris-

prudencia y numerosos problemas prácticos de la primera legislación penal requerían una revisión importante que se llevó a cabo con el nuevo Título XIV (CP art.305-310).

A pesar de que aquella reforma fue integral, los preceptos del Título XIV han sido modificados desde 1995 en numerosas oportunidades, dando lugar a una **regulación penal cada vez más detallada** o, por decirlo con otras palabras, cada vez más administrativizada. Muestra de dicha administrativización son la cantidad de reformas que desde entonces han tenido lugar y por las que se otorgan en la ley penal potestades a la Administración de muy difícil explicación (como, por ejemplo, la facultad para la ejecución de la pena de multa y de la responsabilidad civil por el procedimiento administrativo de apremio previsto en la LGT, CP art.305.7), llegando incluso al punto de que los distintos párrafos de un precepto han sido modificados por distintas leyes:

| CP art. | Reformado por |
|---------|----------------------------|
| 305.3 | LO 1/2019 art.único.10 |
| 305.7 | LO 7/2012 art.único.2 |
| 305 bis | LO 7/2012 art.único.3 |
| 306 | LO 9/2021 disp.final 4 |
| 307 | LO 7/2012 art.único.5 |
| 307 bis | LO 7/2012 art.único.6 |
| 307 ter | LO 7/2012 art.único.7 |
| 308 | LO 1/2019 art.único.11 |
| 308 bis | LO 1/2015 art.único.167 |
| 309 * | LO 7/2012 disp.derog única |
| 310 | LO 15/2003 art.único.115 |
| 310 bis | LO 7/2012 art.único.9 |

* Derogado.

El Título XIV de los Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social recoge en la actualidad diversas **conductas típicas** en el siguiente orden: **113**

- a) Delito fiscal o defraudación tributaria (CP art.305, art.305 bis).
- b) Delito contra la Seguridad Social (CP art.307, art.307 bis, art.307 ter).
- c) Delito de fraude de subvenciones y ayudas pública (CP art.308, art.308 bis).
- d) Delito contable (CP art.310).
- e) Delitos contra los intereses financieros de la UE. Defraudación de los presupuestos generales de la UE (CP art.305.3) y el fraude de subvenciones comunitarias (CP art.306 y art.308.1 y 2).
- f) Responsabilidad penal de las personas jurídicas (CP art.310 bis, desde la reforma de la LO 10/2010).

A su vez, las reformas del Código Penal se ven acompañadas de modificaciones constantes del **Derecho tributario sancionador** (L 58/2003 General Tributaria) que no se pueden dejar de tener presentes (la más reciente, L 11/2021, de **116**

9-7-2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Dir (UE) 2016/1164, del Consejo) por la importancia que ello tiene en relación con la técnica legislativa de ley penal en blanco utilizada para los tipos penales contra la Hacienda Pública.

Para distinguir entre **delito e infracción administrativa** el legislador ha optado por establecer una cuantía de la cuota defraudada para delimitar así la frontera entre unos y otras: en delito fiscal la cuota defraudada debe exceder de 120.000 euros, en el delito contra la Seguridad Social más de 50.000 euros, en el fraude de subvenciones y ayudas públicas más de 10.000 y más 100.000 euros, etc. Las defraudaciones por debajo de dichas cuantías serán siempre constitutivas de infracciones tributarias administrativas sometidas a las reglas específicas de cada ley específica y del procedimiento administrativo sancionador (RD 2063/2004, Procedimiento tributario sancionador; RDL 8/2015, Texto refundido LGSS; RDLeg 38/2003, LGSUB). En este sentido, estamos ante un **régimen especial** que no da lugar a que comportamientos que estuvieran por debajo de dichas cuantías puedan ser considerados delitos comunes (nº 120).

Por último, desde una **perspectiva sistemática**, convendría hacer una breve referencia a la denominación del propio Título XIV. La referencia a la Hacienda pública y la Seguridad Social no abarca todas las conductas típicas del Título. La incorporación de la **Seguridad Social** proviene de cuando dichas defraudaciones fueron incorporadas como delito específico en este Título independiente. Sin embargo, deja afuera la protección de los intereses financieros de la UE. Sería suficiente que el legislador se hubiese referido a la protección de la Hacienda Pública y la economía, pues permite reflejar la distribución económico-territorial del Estado e incluir todos los intereses económicos en el mismo sentido del Título VII (Const art.128-136). Una referencia más amplia a los intereses económicos del Estado o al Erario público incluye, sin duda, a las distintas **Haciendas Públicas** –estatal, autonómica, foral y local– como parte de la Administración del Estado y de las distintas administraciones autonómicas, locales y forales, que gestionan los ingresos y gastos de los presupuestos del Estado, de las CCAA, de las entidades locales y forales, en definitiva, permite abarcar todos los intereses financieros vinculados a las políticas públicas protegidas en este Título.

B. Delitos comunes

- 120** Como hemos mencionado, el **régimen específico** de todos los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad Social impide que en caso de dificultades para la persecución del delito se puedan subsumir dichos comportamientos en otras figuras delictivas comunes como la estafa, el alzamiento de bienes o las falsedades. La jurisprudencia ha negado siempre la idoneidad de estos tipos delictivos para ser aplicados a **infracciones fiscales**, es decir, a comportamientos realizados con ánimo de defraudar al fisco, pero sin llegar a la cuantía de lo defraudado establecido en la correspondiente figura delictiva. Para negar dicha subsunción la doctrina ha alegado distintas razones. En lo relativo a la **estafa** y al **alzamiento de bienes** se ha argumentado que cuando se quieren defender los intereses patrimoniales de la Hacienda Pública se crean tipos especiales, deduciendo que es voluntad legal que las figuras comunes como la estafa o el alzamiento de bienes no son aplicables en los supuestos en los que la víctima lo es el Estado. En cuanto al alzamiento de bienes, esta explicación, sin embargo, hoy requiere precisar

que el tras la reforma de este delito está castigado el alzamiento de bienes cuando el acreedor sea la Hacienda Pública o la Seguridad Social (CP art.257.3 en relación con el art.257.1.1ª y 2ª); es decir, que de acuerdo a la legislación vigente nos podemos encontrar ante un concurso de delito fiscal y alzamiento de bienes (véase *infra*). Los mismos argumentos que excluyen los delitos tradicionales, se han utilizado también para los supuestos de **falsedades materiales**.

En cualquier caso, cuando el perjuicio causado a la entidad pública sea **inferior a la cuantía** prevista en el tipo, dicha defraudación será siempre constitutiva de infracción administrativa y no cabe castigar las defraudaciones de cuantías inferiores por las demás figuras comunes de delito de estafa, apropiación indebida, alzamiento de bienes o falsedad, dado que existe un régimen administrativo sancionar específico para dichas infracciones.

Distinta es la situación del delito de **falsedad ideológica** que solo es punible, para el particular, cuando el legislador expresamente lo indique, como ocurre en el caso del delito contable del CP art.310.

C. Procedimiento administrativo y penal

La colisión del Derecho administrativo y penal o, dicho con otras palabras, en concreto la existencia de un proceso administrativo de inspección y la consiguiente posibilidad de un proceso penal por delito fiscal, arroja algunas cuestiones –como ya hemos señalado en la introducción– que ponen de manifiesto precisamente las **tensiones existentes entre ambos ordenamientos**, muchas de las cuales inciden de forma directa en los distintos aspectos vinculados a los derechos de presunción de inocencia y de defensa. Por ello, creemos oportuno tratar aquí, al menos, las cuestiones más importantes relativas a los derechos y garantías del derecho sancionador y del proceso.

125

I. Cuota defraudada. Liquidación de la cuota. ¿Cuestión prejudicial?

En la Exposición de Motivos de la Ley de 1985 se hacía referencia a distintos **obstáculos procesales** como una de las razones del pretendido fracaso del derogado delito fiscal eliminando desde entonces el requisito de que se agote la vía administrativa para proceder por delito fiscal (LECr art.3 y 4). Ya desde RD 2631/1985 art.10 no se debe esperar a la incoación del acta para remitir el expediente al Ministerio Fiscal, sino proceder a ello en cuanto se aprecie la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública, siempre que el inspector entienda que se tienen ya elementos probatorios suficientes.

130

Ante la existencia de **indicios de delito** la Administración debe dar traslado al Ministerio Fiscal para proseguir la investigación en la jurisdicción penal. La Ley General Tributaria (en adelante LGT) dedica un título específico a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública (LGT Título VI, art.250-259, en relación con la LRJSP art.25 s.). Como veremos más adelante en el estudio de cada delito, doctrina y jurisprudencia entienden que la cuantía de los defraudado es una **condición objetiva de punibilidad**.

Vinculado con ello y, superando la discusión tradicional de la doctrina en torno a si la cuantía defraudada debía obedecer a la **liquidación definitiva o provisional**, se ha establecido un mecanismo por el cual se permite la continuación del procedimiento de liquidación son perjuicio de dar traslado al Ministerio Fiscal (LGT art.250.1 que reforma la anterior LGT art.180, que imponía la suspensión del procedimiento administrativo) e incluso el LGT art.251 establece excepciones a la práctica de la liquidación en caso de existencia de indicios de delito en **diversas situaciones**:

- cuando haya riesgo de prescripción (LGT art.251.1.a);
- cuando no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no se pudiese atribuir a un determinado obligado tributario (LGT art.251.1.b);
- cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación (LGT art.251.1.c);

Esta nueva regulación conllevó la correspondiente reforma introducida en el CP art.305.5.

Una vez determinada la cuantía defraudada en el procedimiento penal si se dicta **sentencia condenatoria**, ello impedirá que se puede sancionar por la vía administrativa (LGT art.251.2).

Por el contrario, si –tras fijados los hechos y cuantía– hubiese un **sobreseimiento libre o sentencia absolutoria**, tal y como se dispone en la LGT art.251.3, la Administración Tributaria continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los órganos jurisdiccionales hubieran considerado probados en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere la LGT art.150.1 o en el plazo de 6 meses, si este último fuese superior, a computar desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.

En este último, hay que tener en cuenta que el cómputo de los **plazos de prescripción** se iniciará de nuevo desde la entrada de la resolución judicial en el registro de la Administración Tributaria competente.

2. Indicio de delito y traslado a la jurisdicción penal

- 135** La **iniciación de un procedimiento penal** por delito suele ser consecuencia de una primera incoación de un procedimiento de investigación administrativo. Nada impide que se inicie de oficio (LECr art.303), pero suele ser determinante la previa investigación administrativa que da traslado al Ministerio Fiscal cuando hay indicios de delito (LECr art.262 en relación con la LGT art.250 s.). También puede dar comienzo, sin duda, por presentación de **querrela o denuncia** por ejercicio de la acusación popular (LECr art.101), por investigación policial (LECr art.282) o por mera denuncia de particular (LECr art.259).

Aquí se nos presenta un primer problema vinculado con la **opción de la prueba y la doctrina de la prueba ilícita**, según la cual no pueden emplearse en juicio aquellos medios de prueba obtenidos con violación de derechos fundamentales (Const art.24.2).

Esta doctrina, que ha sido matizada con el tiempo también en derecho comparado, adquiere un importante hito tras la sentencia del **caso de la Lista Falciani**. La «Lista Falciani» contenía datos financieros de particulares que habían sido sustraídos de forma no autorizada por el empleado Falciani del banco Private Bank

Suisse del HSBC en Ginebra. Los datos contenidos en dicha lista se referían a clientes del banco, no residentes en Suiza, que presuntamente no habían declarado sus cuentas ante las autoridades tributarias de su lugar de residencia. La lista contenía nombres, números de cuentas y saldos. Sobre la base de dichos archivos informáticos, facilitados por las autoridades fiscales francesas a la Agencia Tributaria –al igual que se hizo con autoridades fiscales de otros países– tras ser intervenidos en un registro judicial practicado en el domicilio del mismo, se iniciaron actuaciones penales contra obligados tributarios en nuestro país.

El Tribunal Supremo en su TS 23-2-17, EDJ 8639, ha admitido una **importante excepción** a la doctrina de la prueba ilícita, limitando la aplicación de la regla a las actuaciones de los organismos públicos, por lo que reconoce que resultan admisibles dichas pruebas si proceden de un particular. La sentencia aborda varios temas de particular interés e importancia en relación a la obtención de la prueba (LOPJ art.11) y los derechos fundamentales que no pueden dejarse de mencionar:

- principio de no indagación y principio *locus regit actum*, (TS 20-7-06, EDJ 109810);
- principio de no doble incriminación;
- la regla de exclusión de pruebas ilícitas (TS 4-11-09, EDJ 276019; 1-4-14, EDJ 67178; 26-6-13, EDJ 142788);
- por último, el TS 23-2-17, EDJ 8639 (FJ 6º) establece los presupuestos que pueden avalar la posible valoración de las pruebas no afectadas por el principio de exclusión.

El **Tribunal Constitucional** en TCo 97/2019, avala la doctrina del Tribunal Supremo, concluyendo que el hecho de que la vulneración originaria del derecho sustantivo fuera cometida por un particular no implica alteración alguna estándar constitucionalidad del derecho a un proceso con todas las garantías (Const art.24.2), «de suerte que la **exclusión de los elementos probatorios** obtenidos ha de ser, también en este tipo de supuestos, el punto de partida o regla general, no obstante el órgano judicial podrá valorar en cada supuesto, con arreglo a los parámetros que ya han sido expuestos, la ausencia de necesidades de tutela procesal». Asimismo, considera que desde el punto de vista de control interno, esos listados solo contenían los datos de la existencia de la cuenta bancaria y su saldo, por lo que parece deducirse que, según la sentencia, no hubo una intromisión en el **derecho a la intimidad** y tampoco ha existido la necesaria conexión instrumental entre el proceso penal y el acto de intromisión del particular.

En todo caso, en el marco de las investigaciones de las autoridades administrativas y del procedimiento tributario sancionador se han de **respetar los mismos principios rectores** del Derecho penal y procesal penal.

Consecuencia del principio de legalidad y culpabilidad son la vigencia indiscutible también en materia de Derecho administrativo sancionador del llamado por la doctrina administrativista **principio de tipicidad** (LRJSP art.26), que no es otra cosa que el propio principio de legalidad, y que exige una descripción clara, concreta y exhaustiva de la conducta y la determinación de la sanción a imponer y la prohibición de analogía (*in malam partem*), el **principio non bis in ídem**, la garantía de audiencia del interesado (Const art.105), el control jurisdiccional de las sanciones administrativas (Const art.106), la imposibilidad de que los órganos de la administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores en aquellos casos en que los hechos pueden ser constitutivos de delito o falta mien-

tras la autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellas, la necesidad de respetar la cosa juzgada, entre las más significativas.

Por último, no hay que olvidar el principio *non bis in idem*: durante el proceso de inspección o investigación pudiera darse el caso que de haberse impuesto una **primera sanción administrativa** por infracción de alguno de los deberes formales y, posteriormente llegarse a la jurisdicción penal con parte del hecho ya sancionado. En dicho supuesto, como hemos señalado el Tribunal Constitucional acepta la posible coexistencia de sanciones administrativas y penales, siempre y cuando se respete en la imposición de la segunda sanción (penal) el principio de proporcionalidad (TCo 2/2003).

3. Presunciones y Derecho penal

- 140** La regulación administrativa de las infracciones de la LGT, LGSS o la LGSub contiene –como tantas otras normas administrativas– numerosas **presunciones legales**.

Nos encontramos en el ámbito del Derecho tributario con presunciones de particular relevancia en relación a la **prueba** (LGT art.104 s):

- «el valor probatorio de las diligencias de inspección» (LGT art.107);
- el «valor tributario de las presunciones» (LGT art.108); o
- las «presunciones de los medios fraudulentos» (LGT art.184).

Aunque la LGT art.108 establezca que las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba, para salvar cualquier duda sobre la inconstitucionalidad que supondría lo contrario, lo cierto es que puede ser muy probable que esta inversión de la carga de la prueba pueda ser lesiva de la **presunción de inocencia** y del **derecho de defensa** (Const art.24).

- 143** En el procedimiento penal, no es posible operar con presunciones legales ni aun cuando admitiesen la prueba en contrario, ya que toda prueba debe estar sometida al **principio de contradicción** y lo contrario implicaría una inversión de la prueba. En el proceso penal tampoco se puede hablar legítimamente de la existencia de un *onus probandi*, dado el **principio de investigación de oficio** que rige en dicho proceso.

Sobre este asunto ya se pronunció el Tribunal Constitucional (TCo Pleno 76/1990) realizando una interpretación según la cual los preceptos que contengan **presunciones en el ámbito administrativo** son medio de prueba, un medio más de prueba. Dichos preceptos no suponen una inversión de la carga de la prueba, ni implican en modo alguno el desplazamiento de la carga de la prueba, ni un ataque al principio de la libre valoración de la prueba, porque, si así fuera, el precepto «sería inconstitucional, como así lo afirman con toda razón los senadores recurrentes». El Tribunal Constitucional entiende que interpretado de otro modo es conforme a la Constitución y así niega que establezca presunción legal alguna e interpreta que las presunciones incorporadas al expediente sancionador y al procedimiento contencioso-administrativo o penal **no gozan de mayor relevancia** que los demás medios de prueba admitidos en Derecho, ni han de prevalecer necesariamente frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas, ni pueden impedir que el juez forme su convicción sobre la base de una

valoración o apreciación razonada de las pruebas practicadas. En conclusión, según la interpretación de nuestro Tribunal Constitucional cualquier presunción deberá ser valorada como cualquier otro medio de prueba frente a la cual, naturalmente cabe alegar, cualquier otra prueba de descargo.

Las presunciones legales solo podrán tener la misma consideración de cualquier **prueba de indicios**, por lo que deberá reunir todos los requisitos materiales y formales establecidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS 17-11-1999, EDJ 35553; 21-12-2001, EDJ 53369) y, tal y como ha señalado en la TS 16/5/2002, EDJ 20092, en la que se debatía precisamente esta cuestión en un supuesto delito fiscal, «[el contribuyente] solo deberá aportar una explicación alternativa razonable o plausible no desvirtuada por la acusación, pues en caso de duda razonable se ha de resolver a favor del acusado».

Por lo tanto, las pruebas basadas en indicios sobre la base de presunciones establecidas en la LGT solo podrán ser consideradas en el proceso penal en calidad de prueba de indicio, siempre y cuando **reúna todas las exigencias** determinadas por el TS para este tipo de prueba en el marco del proceso penal y, como no podría ser de otra manera, se podrá desvirtuar con cualquier otra prueba que ofrezca una explicación alternativa y razonable (TS 16-5-2002, EDJ 20092).

Es preciso en este ámbito hacer referencia otra cuestión también relacionada con el **derecho de defensa** (Const art.24): el derecho a **no autoincriminarse** o principio *nemo tenetur se ipsum accusare* (Const art.24.2, CEDH art.2 y 6) que rige también en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, como ya reconocieran las siempre citadas sentencias TJUE 18-10-89 asunto 374/87 y el TEDH 25-2-93, 8-2-96, 17-12-96, 20-10-97, 21-12-00, 21-12-00, 3-5-01 y 8-4-04, así como la innumerable jurisprudencia del Tribunal Constitucional (TCo 18/2005) como del TS en esta materia. Dichas sentencias no solo tuvieron importancia en cuanto a su pronunciamiento sobre el derecho a no autoincriminarse, sino también y especialmente por la referencia que en estas se hace a que las pruebas deben ser obtenidas **sin mediar medios coercitivos**. Ello hace aflorar otra cuestión inmediata relacionada con el mismo derecho: la problemática concreta que se plantea en este ámbito de colisión entre en el derecho tributario sancionador y proceso penal en relación al **deber de aportación de información** (LGT art.93) y a la infracción tributaria que castiga la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria (LGT art.203).

PRECISIONES Véase, por todos, Palao Taboada, «El derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario», Madrid, 2008.

Particular interés tiene el reciente TS 8-4-22, EDJ 544500, en la que el recurrente planteaba dos cuestiones particulares relacionados con esta colisión entre el deber de aportación de información y documentación y el **derecho a no autoincriminarse**.

145

La primera cuestión, se refería a que la **iniciación de inspección** por parte de agencia Tributaria debe estar precedida de la carga en el plan y no puede hacerse pesquisas generales. Una cuestión no menor.

La segunda cuestión, se centra ya en el deber de información y el **requerimiento individualizado** que podrá realizar la Administración en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos (LGT art.93.2). Es decir, el requerimiento de información puede tener lugar al margen del procedimiento inspector que puede tener trascendencia tributaria con muy diverso destino, entre los que no cabe descartar un pos-

terior procedimiento de investigación con indicios de delito (TS cont-adm 30-9-19, EDJ 710885). Precisamente lo que ocurrió en este caso: el obligado tributario se vió **compelido a aportar documentación** en las actuaciones iniciales de carácter administrativo que fue utilizada para soportar la condena penal. El TJUE 25-1-07, asunto C-407/2004, ya advirtió que el derecho a no declarar contra uno mismo solo es aplicable cuando se trata de solicitudes de información que obligan al destinatario, coercitivamente, a dar respuesta sobre una específica cuestión inculpativa; sin embargo, en el marco de una investigación la administración puede requerir la facilitación de toda la documentación necesaria relacionada con hechos de los que pueda tener conocimiento, pero no puede imponer la obligación de dar respuesta que impliquen la existencia de una infracción cuya prueba incumbe a quien lleva la acusación (en el mismo sentido, TCo 103/1985, 161/1997, 68/2004, 319/2006). Por todas, TS 8-7-18, EDJ 93970, que resume pormenorizadamente la cuestión.

Por último, en este contexto, se plantea también la cuestión respecto de los **datos obtenidos de los ordenadores intervenidos** en una diligencia de entrada y registro. Como señala el TS 8-4-22, EDJ 544500, si se tratan de datos de **trascendencia tributaria** no se encuentran amparados por el derecho a la intimidad personal o familiar. En este mismo contexto, no se puede dejar de mencionar el TJUE 2-2-21, asunto C-481/2019, ha sentado criterios interpretativos desde la perspectiva del derecho a no autoincriminarse que pudieran afectar a la sanción tipificada en el LGT art.203.6 (resistencia, obstrucción, negativa a las actuaciones), cuando exista conexión comunitaria para poner en marcha los principios y las reglas del ordenamiento de la UE. No obstante, el Tribunal Constitucional en su reciente TCo 74/2022, acaba de avalar la constitucionalidad del LGT art.203.6, en particular desde la perspectiva del principio de proporcionalidad de las sanciones.

El **sistema de sanciones tributarias** ha sido objeto también de recientes sentencias del TEDH en cuanto a el sistema procesal español cumple con las garantías inherentes a la revisión de las sanciones: TEDH 30-6-20. El Tribunal Constitucional con su sentencia TCo 74/2022, así como las anteriores del Tribunal Supremo, (TS cont-adm 25-11-21, EDJ 772113; 15-12-21, EDJ 780307; 20-12-21, EDJ 793838), sin embargo, no parecen ir en la dirección de la jurisprudencia europea.

En todo caso, ante cualquier colisión, todos los **derechos fundamentales del proceso** han de prevalecer y respetarse tanto en la fase de investigación administrativa, como en la penal.

4. Actuarios y peritos

- 148** Una cuestión que ha dado lugar también a una importante jurisprudencia del Tribunal Supremo es la relativa al rol procesal en que los actuarios comparecen en el proceso penal: era práctica común –aunque aún hay algún caso en que todavía se ha puesto de manifiesto de forma relativamente reciente– que los **actuarios** que habían tomado parte en la inspección e investigación de los expedientes de la AEAT, fueran llamados al proceso penal en **calidad de peritos**. El problema que ello plantea es claro: difícilmente podrá emitir un juicio independiente y objetivo quien previamente ha estado involucrado en la inspección de un caso.

Teniendo en cuenta que el Ministerio Fiscal **basa sus denuncias**, preliminarmente, en los informes de traslado de inspección de la AEAT, los actuarios podrán y