

TRIBUTACIÓN	DEUDAS AUTOLIQUIDADAS Y NO INGRESADAS EN EL DELITO DE ALZAMIENTO DE BIENES	Núm. 23/2005
--------------------	---	-------------------------



ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario (EU).
Universidad Rey Juan Carlos*

**(Comentario al Auto de la AP de Madrid de 17 de diciembre de 2004,
rollo de apelación 425/2004) ***

Dentro de los fraudes a la Hacienda Pública podemos distinguir, haciendo un ejercicio de simplificación, entre fraudes en vías de inspección o comprobación y fraudes en vías de recaudación. En muchos casos, el segundo no es sino la culminación del primero. Pero también aparece de forma independiente el fraude en vía de recaudación, donde ciertas entidades declaran las cantidades realmente debidas a la Hacienda Pública, evitando de esta manera la aplicación del régimen sancionador y la aparición de responsabilidades tributarias de los artículos 42 y 43 de la Ley General Tributaria (LGT) 58/2003 en la medida en que el presupuesto de la responsabilidad descansa en la comisión de ilícitos. Pero la declaración no va acompañada de un ingreso, ya que la entidad, previamente, ha puesto a buen recaudo su patrimonio. Y frente a estas conductas, las únicas soluciones específicas que ofrece la normativa tributaria son el procedimiento de apremio y el supuesto de responsabilidad tributaria solidaria del artículo 42.2 de la LGT 58/2003.

La Hacienda es consciente de este fraude. De hecho, con fecha 29 de noviembre de 2004, la Agencia Estatal de Administración Tributaria hizo público el Plan de Prevención del Fraude Fiscal (http://www.aeat.es/download/plan_fraude.pdf) donde, entre muchas cuestiones, se abordaba este tipo de fraude (punto 9.1.7). En dicho apartado, bajo el título de «*Presentación sistemática de declaraciones sin ingreso de la deuda*», se decía:

«Se trata de un fraude específico del área de recaudación en el que el contribuyente, sociedad mercantil, cumple formalmente sus obligaciones con la Hacienda Pública eludiendo, sin embargo, el ingreso de la deuda. Se presentan declaraciones trimestrales o mensuales sin ingreso de la deuda con el fin de evitar actuaciones inspectoras que podrían finalizar en recaudación con la derivación de responsabilidad a los adminis-

* Véase el texto íntegro de este Auto en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF. Núm. 264, marzo 2005.

tradores. Son empresas en las que por sus características resulta insuficiente la gestión recaudatoria tradicional, bien porque no existe posibilidad de embargo de bienes, o porque las cantidades embargadas son inferiores a las nuevas declaraciones presentadas, lo que conduce a un incremento sistemático de la deuda pendiente. Además, estas empresas suponen una competencia desleal para aquellas otras empresas que cumplen sus obligaciones tributarias.»

El Plan de Prevención señala como una de las posibles soluciones ante estas conductas para la Administración acudir a la draconiana Ley Concursal. Pero otra de las vías que caben es, desde luego, el procedimiento penal por delito de alzamiento de bienes (*vide* la Resolución de la Secretaría General de Hacienda, de 7 de marzo de 1991, por la que se dictan instrucciones a los órganos de recaudación del Ministerio de Economía y Hacienda sobre el modo de proceder ante actuaciones realizadas en perjuicio de los derechos de la Hacienda Pública, en *Normacef Fiscal*, NFL001700). Y, de hecho, en el Plan General de Control Tributario para 2005 (Resolución de 7 de febrero de 2005), expresamente se hace mención entre las medidas para combatir el fraude en fase de recaudación, a la necesidad de potenciar las medidas de responsabilidad tributaria solidaria en el caso de ocultación y transmisión de bienes del obligado y a impulsar tanto las acciones civiles (nulidad, revocación y tercerías de dominio y de mejor derecho) como las querellas por alzamiento de bienes.

Precisamente el Auto de la Audiencia Provincial (AP) de Madrid objeto de este comentario versa sobre este caso. Por lo que se desprende del Auto, un contribuyente presenta una autoliquidación en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido y no ingresa la cantidad declarada. Pero lo que se discute en este proceso es si ante una deuda autoliquidada es necesario que la Administración previamente demuestre que esa deuda es *real* o es suficiente con la autoliquidación presentada por el contribuyente para seguir con el procedimiento penal. A juicio del Abogado del Estado parece que la autoliquidación es título suficiente, mientras que para los recurrentes no es suficiente con la manifestación de parte y la Administración tiene que demostrar que la deuda es real y existente para poder acusar de un delito de alzamiento.

Nosotros nos ocupamos recientemente de este asunto en un estudio publicado en esta misma Revista [BLÁZQUEZ LIDOY, A., (2004), «El delito de alzamiento de bienes por deudas autoliquidadas y no ingresadas. La necesidad de previa comprobación como requisito de procedibilidad penal», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF. Núm. 256, págs. 3 a 28] y el Auto de la AP presenta una similitud en los razonamientos y en las palabras con nuestro trabajo que nos hace pensar que el mismo estuvo encima de la mesa del ponente o del recurrente. Pero a efectos de la práctica jurídica no es lo mismo lo que pueda decir un autor en un estudio doctrinal que lo que un Tribunal en el ejercicio de su labor jurisdiccional pueda afirmar. Y por eso, el Auto de la AP de Madrid, primero que nosotros conocemos al respecto, presenta a nuestro parecer una gran relevancia teórica y práctica.

En efecto, la AP de Madrid, después de analizar de manera precisa cuál es la naturaleza de las autoliquidaciones y su papel en el ámbito de los procedimientos de gestión llega a la siguiente conclusión:

«En el ámbito penal, por un delito de alzamiento de bienes, no es suficiente con la autoliquidación, que es tan sólo un título formalmente ejecutorio en vía recaudatoria, pues tal tipo penal exige que exista una obligación de pago real, comprobada y cierta y que se haya incumplido, alzándose con sus bienes el deudor para eludir el pago de tales deudas tributarias. Sin la existencia, pues, de una "deuda real" no puede hablarse de insolvencia punible.»

Y esta afirmación la sazona con dos argumentos penales adicionales. En primer lugar, que a pesar de la naturaleza confesoria de las declaraciones en el procedimiento tributario, en un proceso penal no hay que olvidar que el imputado tiene derecho a que su declaración no sea veraz, e incluso aun cuando ratifique en el procedimiento su declaración, no le exime al juez de probar por otros medios la verdad de la confesión y la existencia del delito. En segundo lugar, es la acusación quien debe probar que concurren los elementos constitutivos del tipo penal, de tal manera que debe acreditar que se originó una deuda tributaria cierta y determinada, que no fue satisfecha por el sujeto pasivo del impuesto y que éste se alzó con sus bienes para impedir su cobro.

Las conclusiones de la AP, con las que estamos de acuerdo (y remitimos al contenido de nuestro trabajo antes citado, donde se estudia con detenimiento la naturaleza de las autoliquidaciones y cuál es su papel en un proceso penal), mantienen la necesidad de realizar una inspección y comprobación tributaria sobre la autoliquidación presentada. Es decir, la Administración tendrá que demostrar que nos encontramos ante una deuda real y existente para que se pueda entender que hay delito de alzamiento de bienes por deudas tributarias autoliquidadas. Una declaración de parte no es requisito suficiente.

Ahora bien, desde un punto de vista procesal, y esto es lo que no se aborda directamente por la AP, lo importante es determinar si esa acreditación puede hacerse en vía penal o es necesario, como un requisito de procedibilidad, que se realice con anterioridad. Y no es ésta una cuestión baladí desde un punto de vista procesal. No hay que olvidar que el delito de alzamiento de bienes prescribe a los 5 años y, en teoría, el plazo de inicio de ese cómputo es en el momento en el que el deudor realiza los actos de disposición, de tal manera, que el resultado lesivo para los acreedores (momento posterior) pertenece a la fase de *agotamiento* del delito (VIVES y GONZÁLEZ, 1998, *Los delitos de alzamiento de bienes*, Tirant lo Blanch, Valencia pág. 65). A esto hay que añadir que la Resolución de 7 de marzo de 1991 establece la necesidad de agotar las vías administrativas (incluida la búsqueda de responsables tributarios), de tal manera que si es razonable prever que *conduzcan al cobro íntegro de la deuda* debe entenderse impropio el inicio de la vía penal. Teniendo en consideración que la vía penal es el último recurso al que acudirá la Hacienda Pública, es posible que haya pasado un tiempo considerable desde que se inició el *dies a quo* penal para el alzamiento de bienes. Pero si, además, entendemos que es un requisito de procedibilidad penal realizar una inspección y comprobación que determine la deuda, que requerirá también un margen de tiempo considerable, es posible que antes de poder actuar en vía penal el delito ya haya prescrito. Es decir, en Derecho tributario los procedimientos de recaudación y de inspección operan normalmente de forma autónoma (dejando al margen las relaciones que en los procedimientos de liquidación se tienen con los órganos de recaudación para detectar contribuyentes con riesgos recauda-

torios), de tal manera que ambos procedimientos recorren su propio camino (*vide* la STS de 18 de junio de 2004, *Normacef Fiscal*, NFJ018023, donde se señala la independencia prescriptiva de ambos procedimientos). Pero para actuar contra un contribuyente en un delito de alzamiento de bienes no bastaría con la existencia de uno solo de ambos procedimientos, sino que sería necesario que haya existido tanto un procedimiento de investigación y comprobación como el de recaudación, donde se justifique la existencia de la deuda y la situación de insolvencia derivada de una actividad del deudor tendente a ocultar sus bienes.

Por el contrario, si es suficiente indicio de alzamiento de bienes la sola deuda autoliquidada, la querella debería admitirse a trámite, interrumpiendo la prescripción penal, aun cuando la deuda no estuviera comprobada, y sería posteriormente, durante el procedimiento, cuando la Administración tendría que probar la realidad y existencia de la deuda. Lo cual, dicho sea de paso, podría ser complejo en la medida en que los imputados están protegidos por el derecho a no declarar contra sí mismos.

A nuestro juicio, y tal como expusimos en el estudio antes citado, la comprobación previa debe ser un requisito de procedibilidad penal. Hay que partir de la base de que una querella debe expresar «*La realización circunstanciada del hecho*» y «*Expresión de las diligencias que se deberán practicar para la comprobación del hecho*» (art. 277 de la LECrim.). Se requiere del querellante una cierta exigencia para que acredite o proporcione los elementos necesarios para la investigación de los hechos que se imputan y que fundamentan la querella (RIFÁ, VALLS y RICHARD, 2003, *El proceso penal práctico*, La Ley, Madrid, pág. 104, nota a pie 15). La necesaria especificación de la *notitia criminis* exige que el deudor que esté en disposición de determinar la deuda, como es una Administración tributaria con poderes exorbitantes, lo haga. Esta solución está avalada por el principio de intervención mínima y otra conclusión supondría irrogar al imputado una serie de perjuicios injustificados que incluso podría vulnerar la seguridad jurídica.

Por tanto, si se comparte la tesis de que nos encontramos ante un requisito de procedibilidad penal, entendemos que en el caso de deudas autoliquidadas la vía penal se cerraría si el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación ha prescrito, aun cuando el procedimiento de recaudación siga vivo. Por tanto, lo cierto es que si para proceder penalmente contra un contribuyente por delito de alzamiento en el caso de deudas autoliquidadas es necesario haber inspeccionado y haber seguido un procedimiento de recaudación sin éxito no serán pocos los casos donde el delito penal haya prescrito.