

**ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad  
Rey Juan Carlos  
Máster en Tributación/Asesoría Fiscal por el CEF*

**Extracto:**

**E**N este artículo el autor trata de analizar si es o no válido procesalmente que la Administración se querelle contra un deudor como consecuencia de una autoliquidación no ingresada y no comprobada administrativamente. Es decir, como resultado de un acto propio del sujeto pasivo del que no se tiene ni la más mínima certeza que es correcto y sobre el que la Administración tenía, además, el deber/poder de comprobar.

---

## Sumario:

---

1. Introducción.
2. Presupuesto del delito de alzamiento de bienes y deudas autoliquidadas.
3. Naturaleza de las autoliquidaciones y el título ejecutivo.
4. Incidencia de la naturaleza de las autoliquidaciones en el delito de alzamiento de bienes.
5. Principio de intervención mínima del Derecho penal.
6. Contenido de la querrela y tratamiento procesal en el caso de que no hubiera habido comprobación previa de las deudas tributarias.
  - a) La no operatividad en sede penal de la presunción de veracidad de los hechos declarados por el sujeto pasivo.
  - b) Las cuestiones prejudiciales en sede penal y la impugnación de las deudas autoliquidadas.
  - c) Autoliquidaciones que no se impugnan una vez admitida la querrela a trámite.
7. La aportación de documentos por parte del sujeto pasivo para determinar la deuda y el derecho a no declarar contra sí mismo.
8. Conclusiones.

### Bibliografía.

## 1. INTRODUCCIÓN

Dentro de la tipología de fraudes a la Hacienda Pública se puede hacer una clasificación general entre fraudes en vía de gestión o inspección y fraudes en vía de recaudación. En el primero de los casos, la Administración tiene, por un lado, la posibilidad de acudir a una serie de instrumentos recogidos en la LGT 58/2003, tales como la simulación, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria o la calificación (arts. 13 a 15). Y de la misma manera todas las denominadas normas complementarias o sustitutivas del hecho imponible para evitar la defraudación (como, por ejemplo, el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores) están pensadas para ser aplicadas por la Inspección tributaria. En segunda instancia, la ocultación o no declaración de tributos supone la comisión de un ilícito que la propia Administración castiga y donde el Derecho penal sólo entra como última instancia. Sin embargo, el fraude en vía de recaudación es más difícil atajarlo, pues dichos instrumentos no resultan aplicables <sup>1</sup>. En efecto, en muchos casos los contribuyentes van a preferir defraudar en sede de recaudación que en sede de inspección. Pensemos en los administradores de sociedades, donde la comisión de una infracción les hace responsables tributarios de las deudas [arts. 42.1 a) y 43.1 a) de la LGT 58/2003]. Quizás para ellos será más interesante despatrimonializar la sociedad para salvar su responsabilidad y, además, no pagar la deuda tributaria. Hay que pensar que la Administración, dejando al margen el procedimiento de apremio, las únicas armas de las que dispondrá para evitar esa despatrimonialización serán las exclusivamente civiles, ya sean las de tutela preventiva o las que tienden a remediar una conducta incumplidora del acreedor <sup>2</sup>. Naturalmente, el legislador es consciente de cierto tipo de fraudes en sede de recaudación y trata de atajarlos median-

---

<sup>1</sup> PÉREZ ROYO (1986, págs. 120 y 121) recoge la distinción entre los fraudes en sede de comprobación y de recaudación incidiendo en que la posición de la Administración en sede de gestión es vulnerable mientras que en procedimiento de recaudación su posición está fortalecida. Y precisamente por dicho motivo se ha entendido en el ordenamiento tributario español que la protección penal o represiva debía quedar reservada para las actuaciones realizadas en la primera fase, pero no en la segunda.

<sup>2</sup> Sobre la aplicación de estas medidas en el ámbito tributario se puede consultar MARTÍN QUERALT (1996, págs. 63 y ss.).

te expedientes de declaración de responsabilidad; nos referimos a los casos de sucesión de empresa, de responsabilidad del contratista o subcontratista, responsabilidad en caso de ayudar al incumplimiento del embargo, o bien de la responsabilidad de los liquidadores o de los administradores concursales<sup>3</sup>. Y a esto habría que añadir las medidas cautelares<sup>4</sup>.

Una de las vías que tiene la Hacienda Pública para atajar estas prácticas es acudir a los delitos de insolvencias punibles (arts. 257 y ss. del Código Penal). En estos casos, a la problemática intrínseca del delito de alzamiento hay que añadir que el delito de alzamiento de bienes ha tenido su ubicación propia por deudas de Derecho privado y no con relación a deudas frente a una Administración con autotutela ejecutiva y donde la Administración goza de prerrogativas de las que carecen los privados. Es decir, se trata de un delito *común* que presenta especialidades cuando el acreedor es la Administración tributaria<sup>5</sup>. De hecho, creemos que incluso el bien jurídico protegido no es el mismo cuando el acreedor es la Administración<sup>6</sup>. A esto hay que añadir el solapamiento que se produce entre el alzamiento de bienes penal y la declaración de responsabilidad tributaria por las mismas conductas (art. 42.2 de la LGT 58/2003). Pero los problemas no se agotan en estos aspectos. Es necesario valorar si la Administración debe terminar o no el procedimiento de apremio, buscando a los responsables tributarios, para poder querellarse contra el deudor. Hay que estudiar si para iniciar un proceso penal la deuda tiene que ser superior a la cantidad de 120.000 euros o no, de la misma manera que se exige este mínimo en los delitos contra la Hacienda Pública<sup>7</sup>. Y hay que añadir los problemas de autoría, prescripción, consumación, etc., con relación a un acreedor excepcional como es la Administración.

<sup>3</sup> El caso de la sucesión de empresa es paradigmático. Así, en el ámbito del Derecho penal PAREDES CASTAÑÓN (2001, pág. 1.638) advierte que la sucesión de personas en el desempeño de una actividad se debe considerar un supuesto de alzamiento de bienes cuando dicha sucesión no lleva aparejada la asunción de obligaciones de la antigua. Pues bien, en el ámbito tributario, la sucesión de empresas da lugar a la responsabilidad solidaria del adquirente [art. 42.1 c)] y lo que cabe preguntarse es si, a su vez, no podría derivar en un procedimiento penal iniciado por la Administración contra el transmitente por delito de alzamiento.

<sup>4</sup> Así, en las Directrices Generales del Plan General de Control Tributario de 2004 (BOE de 5 de febrero de 2004) se hace mención a la coordinación de actuaciones en materia de *riesgo recaudatorio*, de tal manera que en el ámbito inspector se establece un procedimiento de colaboración con recaudación con el objeto de determinar aquellos contribuyentes que presentan altos índices de riesgo recaudatorio y adoptar las medidas cautelares de la LGT o de facilitar la información con trascendencia recaudatoria.

<sup>5</sup> Un delito común es aquel en el que cualquier persona puede realizar la acción típica y, por tanto, no se requiere ninguna especial cualificación del sujeto activo. En el delito contra la Hacienda Pública se tiene que ser obligado tributario, lo que hace que sea un delito especial. En el delito de alzamiento se tiene que ser, simplemente, deudor.

<sup>6</sup> Por otro lado, señalar que el delito de alzamiento se ha calificado por la doctrina como un delito de tendencia o de mera actividad y no de resultado. De esta manera, es suficiente con la realización de conductas fraudulentas con independencia de que se produzca o no la lesión del derecho a la satisfacción del crédito (por todos, PAREDES CASTAÑÓN, 2001, pág. 1.631). A nuestro juicio, sin embargo, en el delito de alzamiento de bienes por deudas tributarias sí es necesario la existencia de un resultado; la imposibilidad de cobrar las deudas y sólo cuando no se ha podido recaudar se puede iniciar el proceso penal. De hecho, MUÑOZ CONDE (1999, pág. 125) señala que en caso de delito de alzamiento de bienes por créditos tributarios su ámbito debería restringirse a la frustración de la ejecución misma, y naturalmente, siempre que la Hacienda, que dispone de medios ejecutivos que no tiene el acreedor particular, no tenga otros medios de cobrar la deuda tributaria.

<sup>7</sup> A favor de esta tesis se han pronunciado, por ejemplo, BAJO y BACIGALUPO (2001, pág. 206). A esto habría que añadir que según la SAP de Barcelona de 29 de octubre de 2001 (ARP 2001\804) la deuda alzada no sólo es la obligación tributaria en sentido estricto, sino que incluye los intereses demora, recargos e incluso sanciones.

Con independencia de que estos temas sean objeto, esperamos, de posteriores análisis, el alcance del presente estudio es más modesto. En concreto, se trata de analizar si es o no válido procesalmente que la Administración se querelle contra un deudor como consecuencia de una autoliquidación no ingresada y no comprobada administrativamente. Es decir, como resultado de un acto propio del sujeto pasivo del que no se tiene ni la más mínima certeza que es correcto y sobre el que la Administración tenía, además, el deber/poder de comprobar. Como hemos advertido, no hay que olvidar que precisamente se trata de llevar el fraude de sede de inspección al ámbito de recaudación, donde el sujeto pasivo autoliquidada para salvar las responsabilidades tributarias y sancionadoras pero sin pagar porque ha puesto a buen recaudo su patrimonio.

## 2. PRESUPUESTO DEL DELITO DE ALZAMIENTO DE BIENES Y DEUDAS AUTOLIQUIDADAS

El delito de alzamiento de bienes descansa en varios presupuestos objetivos y subjetivos. Y uno de ellos es la existencia de una relación jurídica obligacional entre el acreedor y el deudor. Es decir, la existencia de la deuda como presupuesto necesario para que exista insolvencia punible (MUÑOZ CONDE, 1999, pág. 79 y VIVES y GONZÁLEZ, 1998, pág. 50). A estos efectos, se puede afirmar que para que exista delito de alzamiento es necesario que exista deuda *real y existente* en el momento de alzarse, aunque no sea todavía exigible (STS de 21 de noviembre de 1996, RJ 1996/8888) <sup>8</sup>. Pero la *naturaleza* de esas deudas no es la misma en Derecho privado que en Derecho tributario y, por tanto, las especialidades del Derecho público pueden tener incidencia en la propia existencia de la deuda.

En concreto, nos referimos a las deudas autoliquidadas. Como hemos señalado, cada vez es más frecuentes que los fraudes por deudas tributarias se desplacen de la vía de la inspección y comprobación a la de la recaudación. Se trata de declarar la deuda tributaria en el período voluntario de pago o regularizando la situación tributaria fuera de plazo pero sin ingresar la deuda <sup>9</sup>. De esta manera se excluyen las infracciones y/o el delito fiscal y, además, se evita incurrir en supuestos de responsabilidad tributaria solidaria o subsidiaria de los administradores de personas jurídicas (arts. 42 y 43 de la LGT 58/2003) y no se procede al pago íntegro porque se ha procedido previamente a vaciar el patrimonio del deudor.

<sup>8</sup> Por ejemplo, en la STS de 28 de mayo de 1979 (RJ 1979\2198) se hace referencia a «*la presencia de una deuda preexistente, legítima y real, generalmente vencida, líquida y exigible*». Y de la misma manera en la SAP de Barcelona de 2 de marzo de 2000 (ARP 2000\590) se señala que la «*relación jurídica obligacional debe ser preexistente cuando se realice el acto de disposición*».

<sup>9</sup> La opción de regularizar la deuda tributaria sin ingresar, con arreglo al artículo 27 de la LGT 58/2003, tiene pleno sentido en el caso de cuotas tributarias inferiores a 120.000 euros. En caso de cifras superiores estaríamos en sede penal y en estos casos existen dudas sobre si la regularización fuera de plazo *sin ingreso* excluye o no el delito fiscal ya que se ha mantenido por la doctrina penal que para que opere la exención de responsabilidad penal por autodenuncia es necesario tanto una declaración completa y veraz como el *pago* de la deuda. *Vide*, por todos, IGLESIA RÍO (2003, págs. 329 y ss.) y SÁNCHEZ-OSTIZ (2002, págs. 93 y ss.). *Vide* también la STS de 3 abril de 2003 (*Normacef Fiscal*, NFJ016242).

Pero desde el punto de vista penal cabe plantearse si una deuda declarada por un sujeto pasivo pero no *comprobada*, ni siquiera formalmente, puede ser o no objeto de delito de alzamiento de bienes. No hay que perder de vista que las autoliquidaciones tributarias las realiza el contribuyente; califica, cuantifica y declara. Pero es posible no sólo que la autoliquidación sea incorrecta por exceso, sino también que incluso no exista. Es decir, que el sujeto pasivo haya liquidado incorrectamente una deuda por la que ahora la Hacienda Pública ha interpuesto una querrela sin haber comprobado <sup>10</sup>. Por identificar esta situación con un ejemplo: una persona adquiere un determinado bien y liquida el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales cuando lo que procedía pagar era el Impuesto sobre el Valor Añadido, impuesto del que no es sujeto pasivo y que no da lugar a ninguna deuda frente a la Hacienda Pública. Como se puede advertir esta situación no puede dar lugar a un delito de alzamiento de bienes en tanto que falta el presupuesto existencial del delito, que exista acreedor y relación jurídica obligacional. Pero desde el punto de vista del procedimiento las cuestiones distan de ser sencillas.

### 3. NATURALEZA DE LAS AUTOLIQUIDACIONES Y EL TÍTULO EJECUTIVO

Cabe preguntarse, entonces, si la Administración tributaria está obligada a realizar o no una comprobación previa de la deuda para instrumentar la denuncia o querrela por alzamiento y, más en concreto, qué sucede en aquellos casos en que no se haya hecho así. Y para avanzar en esta vía es necesario hacer una mención previa al concepto de autoliquidaciones y su incidencia en el sistema tributario.

El sistema tributario tradicional se fundamentaba en los actos *declarativos* de la Administración, actos de liquidación tributaria que se entendían eran el fundamento de la gestión de los tributos y que eran requisito previo para poder exigir el *pago* al contribuyente. La masificación de las relaciones tributarias con el incremento de las declaraciones y la creciente complejidad del sistema tributario hace que el método tradicional, debido a los recursos escasos de los que dispone, se muestre incapaz en esta evolución. Aparecen, entonces, las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, que implican una *privatización* de la gestión tributaria donde la recaudación de los tributos no requiere una liquidación por parte de la Administración. Y este deber de colaboración de los ciudadanos se justifica en el deber de contribuir y de solidaridad, que requieren una mayor participación de los mismos que no puede limitarse hoy en día a la sola satisfacción del tributo. Por tanto, en las autoli-

<sup>10</sup> Y esta situación no es anormal. Así, en el periódico *La Gaceta* de 17 de mayo de 2004 (pág. 8) se advierte que la nueva dirección de la Agencia Tributaria, a cargo de D. Luis Pedroche, tiene entre sus objetivos el combatir con más *eficacia* el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Y a estos efectos se pretenden crear unos equipos *multifuncionales* en los que se rompan los actuales *departamentos estancos* con la falta de información entre las diferentes áreas, lo que lleva, por ejemplo, «a elevar un acta de inspección a un contribuyente que se ha declarado insolvente en el departamento de recaudación». Esta afirmación es, a nuestro juicio, clarificadora de cómo operan para la Administración los principios de eficacia y eficiencia; si no hay dinero, no tiene sentido incoar un acta. Y también alumbra el sentido que para la AEAT tiene sobre el deber de contribuir y los principios de igualdad y solidaridad. Pero por lo que aquí interesa, esta afirmación no supone sino incidir en la idea central de este trabajo: la Administración puede iniciar un procedimiento penal de alzamiento por deudas autoliquidadas sin haber entrado a valorar la deuda, pues si es insolvente ¿para qué levantar un acta?

quidaciones, el contribuyente actúa de intérprete de la ley, cuantifica y, además, ingresa. Se produce, por tanto, una mutación del papel tradicional de la Hacienda, que en esta concepción pasa a asumir un papel de comprobación y control de las actuaciones tributarias de los administrados ya sean actividades de control global o masivo o bien de carácter selectivo. Pero, en todo caso, lo único cierto es que no es ni materialmente ni económicamente posible proceder a comprobar la totalidad de las autoliquidaciones, con las consecuencias que esta solución acarrea tanto de control del fraude como su anverso, ingresos indebidos que van a parar al Erario público <sup>11</sup>. De esta manera, en gran parte de las declaraciones-liquidaciones de los sujetos pasivos éstas serán el principio y el fin del propio procedimiento, sin que la Administración haya intervenido en ningún momento.

En concreto, con relación a las autoliquidaciones, el artículo 120.1 de la LGT, Ley 58/2003, señala que:

*«Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar».*

La LGT 58/2003 ha venido a recoger el concepto que doctrinalmente se había acuñado de las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones <sup>12</sup>. Se trata, por tanto, de una declaración de conocimiento que contiene indirecta y eventualmente manifestaciones de voluntad, de tal manera que el contribuyente realiza una serie de operaciones lógicas, jurídicas y aritméticas dirigidas a determinar la deuda tributaria <sup>13</sup>. Pero, por lo que aquí interesa, es necesario analizar cuáles son las consecuencias de ese proceso de declaración, de calificación y de cuantificación.

Las autoliquidaciones tributarias son, en su contenido mínimo, *declaraciones*, y como tales, la LGT 58/2003 les aparea ciertos efectos. En primer lugar, el artículo 108.4 dispone que los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones se *presumen ciertos para ellos* y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario. En segundo, la presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria (art. 119.1 pfo. 2). Y en tercer lugar, el artículo 101.1 párrafo 2 dispo-

<sup>11</sup> Con relación a esta evolución del sistema tributario y al papel de las autoliquidaciones y de las liquidaciones administrativas *vide*, por todos, FERNÁNDEZ MARÍN (2000, págs. 159 y ss.).

<sup>12</sup> FERNÁNDEZ PAVÉS (1995, págs. 90 a 93) señalaba que la autoliquidación tenía las siguientes características; iniciaba el procedimiento de gestión; era una manifestación de voluntad en el que el sujeto proponía una cuantía y quería cumplirla en dicha cantidad; y, finalmente, era un acto de colaboración, entendiéndose por tal un acto de un particular inserto en un procedimiento de gestión, mediante el que aquél colabora con la administración para llevarlo a feliz término.

<sup>13</sup> VICENTE-ARCHE y HERRERA MOLINA (1996, pág. 349) advierten que en las autoliquidaciones su resultado, que es la determinación de una deuda nacida *ex lege*, es externo a la voluntad del declarante.

ne que la Administración no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los *datos* consignados por los sujetos pasivos en las autoliquidaciones y, como consecuencia, el artículo 120.2 establece que las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios *podrán* ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación procedente.

Como se puede observar, la presunción de veracidad de los hechos sólo afecta al sujeto pasivo, pero no a la Administración. Y, desde luego, no vinculan a la Administraciones ni las calificaciones tributarias, donde no cabe hablar de prueba, ni las operaciones de cuantificación. Es más, la Administración tiene el *poder* y el *deber* de verificar los datos consignados en las autoliquidaciones tributarias, de comprobar el hecho imponible declarado y de llegar a la evidencia de la procedencia de la declaración y, después, de su exactitud o su inexactitud según corresponda o no con la realidad <sup>14</sup>. La presunción de veracidad de los *hechos*, que según el artículo 108.4 sólo opera para el propio contribuyente, no es, como advierte LÓPEZ MOLINO (1998, pág. 151), en puridad una verdadera presunción legal, pues, por un lado, no se trata un proceso lógico a través del cual se pretende averiguar un hecho desconocido a partir de otro que se conoce ni se propone razonamiento alguno del cual quepa extraer alguna conclusión. Y por otro, lo que en realidad se pretende es dotar de efectos probatorios a las declaraciones tributarias de tal modo que tanto lo que en ellas se consigna como lo que *queda omitido* y después es objeto de comprobación e investigación administrativa hacen prueba sobre la veracidad y certeza de la declaración y, naturalmente, se vuelve en contra del sujeto pasivo cuando lo afirmado en ella no se corresponde con la realidad jurídico tributaria del administrado.

En cualquier caso, el resultado de comprobar e investigar las autoliquidaciones del sujeto pasivo puede dar lugar no sólo a ingreso, sino también a una devolución incluso por el total, pues es posible que el sujeto pasivo haya cometido errores en la calificación del hecho imponible o en la dimensión declarada que dé lugar a un exceso de deuda.

Pero la problemática de las autoliquidaciones no se limita a su fase declarativa sino que sigue teniendo consecuencias en la actividad de *recaudación*. En efecto, en el sistema de autoliquidaciones la Administración se limita a *recaudar*. Admite el ingreso sin prejuzgar la cuantía de la obligación respecto de la cual no existe pronunciamiento ni tácito ni presunto. Se llega a afirmar, por tanto, que la deuda autoliquidada es *líquida y exigible*. Es más, es posible que se presente una autoliqui-

<sup>14</sup> No hay que olvidar que el Tribunal Constitucional ya ha tenido ocasión de señalar que en la lucha contra el fraude fiscal y el necesario logro del principio de igualdad la Inspección de los tributos no es algo que deba quedar a la voluntad de la Administración; «La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a "un sistema tributario justo" como el que la Constitución propugna en el artículo 31.1: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria» (STC 76/1990). Por su parte, FÉRNANDEZ LÓPEZ (1998, pág. 140) advierte que la Inspección no sólo tiene un poder sino que además «tiene el deber de llegar hasta el fondo en la percepción de la verdad material sobre unos hechos o realidades con trascendencia tributaria, agotando, si fuere preciso, todos los medios o facultades que la ley le atribuye». Por su parte LASARTE ÁLVAREZ (1999, pág. 59) señala que la Administración se debe asegurar que todos hemos pagado lo que debemos cumpliendo de esa manera con los postulados constitucionales de interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 de la CE) y servir con objetividad los intereses generales, sin discriminaciones (art. 103.1 de la CE).



dación y no se ingrese la deuda en plazo. En estos casos, se inicia el período ejecutivo [art. 161.1 b) de la LGT 58/2003] y se dictará la providencia de apremio, que será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios (art. 167.2 de la LGT 58/2003). Pero precisamente desde el punto de vista de la ejecución la existencia de una deuda autoliquidada supone, incluso, una novedad respecto de los perfiles tradicionales de la autotutela ejecutiva del Derecho administrativo en la medida en que se trata *de ejecutar un acto ajeno*. Es decir, se atribuye a un acto de un particular la fuerza y el valor suficiente para acarrear una consecuencia tan relevante como es la posible acción directa sobre su patrimonio cuando dicha consecuencia es propia de los *actos administrativos* (LITAGO LLEDÓ, 2000, pág. 223) <sup>15</sup>. Es más, hay que cuestionarse cómo es posible que un acto privado dé lugar a la apertura del procedimiento de apremio, teniendo en consideración que la autoliquidación no es una liquidación provisional, no es un acto administrativo, carece de presunción de legalidad y, por tanto, con arreglo a los esquemas clásicos no podría basarse en ella el procedimiento de apremio (VICENTE-ARCHE y HERRERA MOLINA, 1996, pág. 364). De hecho, no hay que olvidar que al no producirse un procedimiento de liquidación (autotutela declarativa) se priva al particular de la garantía constitucional que en sí mismo representa el procedimiento administrativo, lo que plantea las consecuentes dudas desde el derecho de defensa de los administrados, pues no han podido alegar todo aquello que a su derecho convenga y que la Administración está en la obligación de tutelar (LITAGO LLEDÓ, 2000, pág. 252) <sup>16</sup>.

Se considera, en definitiva, que lejos de encontrarnos ante un *acto administrativo presunto* simplemente nos hallamos ante el presupuesto habilitante exigido por la ley para iniciar la vía de apremio <sup>17</sup>. Pero con unos efectos para los contribuyentes ciertamente negativos, pues no se puede solicitar la suspensión de la ejecución de la propia autoliquidación ni, tampoco, oponerse a la misma debido a que en el procedimiento de apremio las causas de impugnación son tasadas (art. 167.3 de la LGT 58/2003).

El sujeto pasivo sólo podría *impugnar* su propia autoliquidación. Pero la misma no provoca, salvo excepciones tasadas, la suspensión del procedimiento de apremio (arts. 120.3 y 165.2 de la LGT 58/2003). Por tanto, sobre una misma deuda habría dos procedimientos independientes frente a la Administración. Uno, en vía de recaudación, que seguiría su curso autónomamente con inde-

<sup>15</sup> En el ámbito administrativo requisito previo para la procedencia de la ejecución forzosa es la existencia de un acto declarativo. Se trata del principio *nulla executio sine titulo*, actualmente recogido en el artículo 93.1 de la LRJAP-PAC.

<sup>16</sup> En la STS de 7 de mayo de 1999 (RJ 1999\936) se señala que «*El privilegio de ejecutoriedad de los actos administrativos es la cualidad de todo acto administrativo de producir sus normales efectos. El fundamento jurídico de tal privilegio es la presunción de legalidad del acto y la necesidad de que se realicen los intereses públicos. Por ello precisa la sentencia apelada que son de aplicación los artículos 101 y 116 de la LPA. Lo único que sucede en los actos de ejecución forzosa, es que la Administración no puede iniciar ninguna actuación material que limite derechos de los particulares sin que previamente haya sido adoptada la decisión que le sirva de fundamento (art. 100 de la LPA y, hoy, art. 93.1 de la LRJAP-PAC)*»

<sup>17</sup> Se ha afirmado que el inicio de la vía de apremio con base en una autoliquidación no se explica correctamente ni con la tesis del acto administrativo *presunto*, ni tampoco resulta válido mantener que la providencia de apremio notificada donde se identifica la deuda (art. 167.1 de la LGT 58/2003) supone una liquidación tácita (VICENTE-ARCHE y HERRERA MOLINA, 1996, págs. 363-366).

pendencia de lo que se esté sustanciando en el procedimiento de comprobación. Y otro vigente en sede de comprobación, donde el sujeto pasivo ha iniciado un proceso de devolución y que, incluso, puede estar en vía de reclamación económico-administrativa al recurrirse la desestimación tácita por silencio administrativo (art. 104 de la LGT 58/2003).

#### 4. INCIDENCIA DE LA NATURALEZA DE LAS AUTOLIQUIDACIONES EN EL DELITO DE ALZAMIENTO DE BIENES

Como acabamos de ver las autoliquidaciones tributarias suponen, en primer lugar, una declaración y cuantificación de unos hechos que la Administración no entra a conocer, donde se limita a dar por válida la autoliquidación a los efectos del inicio de procedimiento de recaudación. De esta manera, no se sabe si los hechos y datos son reales ni si el sujeto pasivo ha aplicado correctamente el derecho. Es más, no hay que olvidar que la aplicación del sistema tributario es sumamente compleja, y en ciertos tributos se puede afirmar que la determinación de la deuda determinada por el contribuyente es normalmente contraria a la ley. Esta complejidad ha llevado al Tribunal Supremo a sostener que para poder sancionar por deudas autoliquidadas, y debido precisamente a que la aplicación e interpretación de la norma recae sobre el sujeto pasivo, *«es lógico exigir que la declaración-liquidación sea tan manifiesta e injustificadamente errónea como para calificarla de inexistente»*<sup>18</sup>. Se viene a reconocer, por tanto, que no es lo mismo autoliquidar de forma errónea, situación en la que están muchos contribuyentes, que haber actuado de forma culposa, donde la complejidad del ordenamiento implica que sólo pueda apreciarse negligencia en casos claros.

En segundo lugar, la propia autoliquidación actúa de presupuesto válido para iniciar el procedimiento de apremio, de tal manera que la Administración ejecuta un *acto ajeno* rompiendo la exigencia de que exista un acto administrativo declarativo para iniciar un procedimiento de ejecución (arts 93.1 y 97.1 de la LRJAP-PAC). Y no hay que olvidar que la exigencia de ese procedimiento declarativo tiene su fundamento en la protección de los derechos de los administrados, pues no es posible dictar resoluciones sin que los ampare el mismo –principio de legalidad– y porque no es posible realizar actuaciones materiales limitativas de derechos sin resolución previa que los justifique (art. 53.2 de la LRJAP-PAC).

<sup>18</sup> En la STS de 9 de diciembre de 1997 (RJ 1998\485) se afirma que *«para que la Administración tributaria pueda sancionar por el tipo definido en el artículo 79 a) de la LGT en los casos de obligada autoliquidación, en la versión de dicho precepto introducida por la Ley 10/1985, y aun la derivada de la reforma llevada a cabo por la Ley 25/1995, y, en general, por los tipos que hacen hoy referencia a declaraciones inexactas o incorrectas –siempre, e importa resaltarlo, en supuestos de autoliquidación impuesta al sujeto pasivo– es lógico exigir que la declaración-liquidación sea tan manifiesta e injustificadamente errónea como para calificarla de inexistente. Sería contrario a toda lógica que la ley atribuyera al sujeto pasivo la facultad de interpretar, en relación con el caso concreto a él aplicable, el ordenamiento tributario y, tras una interpretación razonada y razonable de su parte, pudiera imponérsele una sanción por no haber ingresado una deuda tributaria que sólo con posterioridad a la discrepancia técnica de la Administración era posible concretar, o que, igualmente, pudiera sancionársele por inexactitudes o defectos de la misma naturaleza en la declaración que hubiera precedido a la propia liquidación»*.

Por tanto, en caso de que la Hacienda denuncie los hechos ante el Ministerio Fiscal se va a intentar procesar por un delito de alzamiento de bienes donde se desconoce cuál es la realidad de la deuda, porque la Administración ha dado por válidas unas declaraciones que no ha comprobado si son o no ajustadas a ley. Y, además, ni siquiera se tiene, a nuestro juicio, título ejecutivo válido a efectos penales, pues la Administración no ha realizado un previo procedimiento administrativo, que es presupuesto necesario para salvaguardar los derechos constitucionales de los administrados. Es más, para que exista un delito de alzamiento de bienes no es suficiente con un título ejecutivo *formalmente* válido sino, siguiendo a MUÑOZ CONDE (1999, pág. 69), es requisito imprescindible que exista una *obligación realmente existente*<sup>19</sup>. Y en las deudas autoliquidadas y no comprobadas la *realidad* de un deuda está todavía pendiente de demostrar a efectos penales<sup>20</sup>.

A la vista de lo señalado con relación a las liquidaciones-declaraciones creemos que el Ministerio Fiscal no debería instrumentar una querrela penal si no ha comprobado que existe el presupuesto de hecho previo; la existencia de una deuda en un procedimiento administrativo con todas las garantías para el administrado. No hay que olvidar que *no* nos encontramos ante una situación de igualdad entre partes, que es precisamente donde había operado históricamente el delito de alzamiento de bienes<sup>21</sup>. Estamos ante un delito *general* que conoce de una deuda *especial*, con una situación de *sujeción* del sujeto pasivo frente a la Administración y, por consiguiente, debería ser exigible una conducta de la Administración cuanto menos diligente. Dicho en otros términos, el acreedor no es un acreedor cualquiera. Es un acreedor totalmente privilegiado, tanto a la hora de recaudar como a la hora de comprobar y determinar la deuda tributaria<sup>22</sup>. Y no parece posible que la existencia de un delito de alzamiento dependa exclusivamente de una declaración de parte cuando el acreedor ha teni-

<sup>19</sup> MUÑOZ CONDE (1999, págs. 68 y 69) se preguntaba con relación al delito de alzamiento de bienes si era necesario que la relación obligacional *haya nacido realmente* o era suficiente con que estuviera declarada en un título ejecutivo, independientemente de que exista o no. Y el autor concluía que «La responsabilidad del deudor y el consiguiente interés del acreedor a satisfacerse sólo pueden derivarse de obligación realmente existente, nunca de un título ejecutivo formalmente válido, pero que tiene por base una obligación inexistente». De esta manera, el título ejecutivo, si no contiene una obligación realmente existente, no es válido.

<sup>20</sup> Así, en la SAP de Zaragoza de 24 de junio de 2002 (JUR 2002/203010), con relación a un delito de alzamiento de bienes por deudas tributarias, señala que en el IRPF el obligado tributario deberá realizar la autoliquidación del tributo que «*claro está, se encuentra sometida a la ulterior liquidación administrativa realizada, de ordinario, a partir de un procedimiento administrativo de comprobación, y en su caso, investigación. Determinada la existencia de la deuda aparece, sin duda, para el Tesoro el crédito que es elemento estructural de la figura delictiva reclamado por la jurisprudencia de forma constante*». Por su parte, en la SAP de Barcelona de 29 de octubre de 2001 (ARP 2001/804) que conocía de un delito de alzamiento de bienes por una deuda proveniente de un acta de Inspección hace mención a la necesidad de que se haya *establecido* la deuda del contribuyente.

<sup>21</sup> Vide MUÑOZ CONDE (1999, pág. 75).

<sup>22</sup> Es necesario recordar que el contribuyente se encuentra frente a la Administración en una relación de *sujeción*, entendida ésta en el moderno sentido del término. Ya la STC 76/1990, y también la 195/1994, advertían que la Administración era un *potentior personae*, que se encontraba en una situación de superioridad. Y a pesar de que la doctrina tributaria ha criticado las afirmaciones de la STC 76/1990, lo que no se puede ignorar, como afirma AGUALLO (2001, pág. 96), es que es preceptivo que las leyes doten a la Administración tributaria de las potestades o instrumentos necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, poderes exorbitantes que sin remedio han de afectar a los derechos constitucionales reconocidos a los ciudadanos como consecuencia de una interpretación unitaria de la Constitución que también tenga en cuenta el deber de contribuir y el principio del Estado social.

do la posibilidad de revisar dicha deuda y no lo ha hecho. Es más, como hemos señalado, no es que la Administración *pueda* revisar, es que tiene el *deber* de hacerlo en aquellos casos en que sea necesario, como se ha afirmado expresamente por la STC 76/1990. Y, a nuestro parecer, éste debe ser uno de esos supuestos de intervención obligatoria, pues otra solución atentaría contra los derechos constitucionales de los administrados, porque la aplicación del principio de eficacia, que es en última instancia donde descansa la posibilidad de ejecutar deudas autoliquidadas, no parece que pueda realizarse sin ponderar el resto de principios constitucionales. En este caso, el derecho a la tutela judicial efectiva <sup>23</sup>.

Y este aserto es predicable con independencia de que el sujeto pasivo haya o no impugnado su propia declaración-liquidación. Si se ha impugnado y todavía está sustanciándose el procedimiento nos parece claro que se está exigiendo del acreedor que determine la deuda conforme a la ley, de tal manera que éste no podría interponer una querrela o denuncia contra un deudor que, precisamente, está cuestionando la deuda. Pero aun en el caso de que no se haya impugnado la autoliquidación, ya sea porque ha prescrito dicho derecho o bien porque el deudor no lo ha considerado procedente o ni siquiera conocía que tenía tal posibilidad, tampoco creemos que se pueda iniciar un procedimiento penal donde se trataría de derivar al juez una cuestión que previamente debería haber solventado la propia Administración tributaria.

## 5. PRINCIPIO DE INTERVENCIÓN MÍNIMA DEL DERECHO PENAL

Íntimamente relacionado con la anterior cuestión está, a nuestro parecer, el principio de *intervención mínima* del Derecho penal. Con arreglo a este principio, y partiendo del carácter fragmentario y de la naturaleza subsidiaria del Derecho penal, sólo cuando las acciones civiles y administrativas no son suficientes se debería acudir al Derecho penal. Es decir, el Derecho penal debe configurarse como la última instancia allí donde no exista una tutela suficiente con otros instrumentos no penales <sup>24</sup>. Pero resulta necesario convenir que precisamente por este carácter subsidiario del Derecho penal, para acudir a sus instancias será necesario limitarse a plantear cuestiones *penales* y no cuestiones previas que estaban en este caso en manos del acreedor. La Administración, que tutela intereses generales y no particulares, precisamente como garante de la legalidad, no puede pretender que el objeto de su competencia pase ahora a sustanciarse ante el juez penal. Es decir, el principio de intervención mínima no debe operar sólo en la fase de creación del derecho sino también en la fase de *aplicación*. En este sentido, CHOCLÁN (2003, pág. 108) advierte que el intérprete debe formular las oportunas correcciones de la apariencia que resultan de la literalidad de la norma, debiendo relegarse al ámbito extrapenal las situaciones jurídicas que quedan fuera del ámbito penal. Y pre-

<sup>23</sup> *Vide*, con relación al principio de tutela judicial efectiva como límite a la autotutela administrativa, LITAGO LLEDÓ (2000, págs. 52 y ss). De hecho, en la SAP de Barcelona de 2 de septiembre de 2001 (JUR 2001\325728) se confirma la absolución por un delito de alzamiento de bienes debido a que no se había acreditado la representación para actuar ante la Inspección de Hacienda y, por tanto, se le privó del derecho a «no mostrar su conformidad a los actos de la Inspección de los Tributos que firma su marido, supuestamente autorizado, autorización que no se probó».

<sup>24</sup> *Vide*, por todos, QUINTERO OLIVARES (2001, pág. 1.698).

cisamente en este sentido la STS de 29 de octubre de 1998 (RJ 1998\6980), conociendo de un delito de estafa, advierte que debido a que el tráfico mercantil está inspirado simultáneamente por la pauta de la confianza y desconfianza, no existirá engaño bastante cuando el sujeto pasivo –el estafado– no haya actuado con arreglo a la pauta de desconfianza a que estaba obligado. Es decir, en la estafa la protección debe alcanzar sólo a aquellos supuestos donde la víctima no disponga de mecanismos suficientes de autotutela o cuando pueda exigírsele una intervención mínima para evitar el engaño (CHOCLÁN, 2003, pág. 108).

A nuestro juicio, por tanto, no parece tolerable que teniendo la Administración todos los medios a su alcance para determinar la existencia y cuantía de las deudas tributarias, siendo además un deber inherente a su posición jurídica, pueda desplazarse a la vía penal que se discute, aunque sea a meros efectos prejudiciales, la existencia de la deuda. Otra solución supondría una vulneración del principio de intervención mínima del Derecho penal, del Derecho punitivo como *ultima ratio*.

## **6. CONTENIDO DE LA QUERRELLA Y TRATAMIENTO PROCESAL EN EL CASO DE QUE NO HUBIERA HABIDO COMPROBACIÓN PREVIA DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS**

Desde un punto de vista procesal la Administración tributaria, según se dispone en la Resolución de la Secretaría General de Hacienda de 7 de mayo 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 <sup>25</sup>, la Dirección General de Recaudación, una vez recibido el informe de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, comunicará la decisión al Delegado de Hacienda Especial que formulará denuncia de los hechos al Ministerio Fiscal, acompañado el expediente tramitado al efecto.

La Fiscalía, una vez que las ha analizado, puede o bien remitirlas al Juzgado de Instrucción de forma inmediata o tras su análisis tramitar las diligencias de investigación (art. 773.2 de la LECr) que concluirán con el archivo de la instrucción o bien acordando su traslado al Juzgado de Instrucción.

Dejando al margen cuál es, a nuestro parecer, el procedimiento a seguir, lo cierto es que la práctica ha demostrado la posibilidad de que una querrela se instrumente tomando como base la propia autoliquidación del sujeto pasivo sin haberse realizado una mínima comprobación previa por parte de la Administración. Es más, el Ministerio Fiscal, normalmente no realizará en estos casos, de la misma manera que ocurre en los delitos contra la Hacienda Pública, ningún trámite previo debido a que el origen de la denuncia está en un informe de la Administración tributaria. Se limitará a tramitar la denuncia de la Administración ante el Juzgado mediante la presentación de una querrela <sup>26</sup>.

<sup>25</sup> Esta resolución se puede consultar en *Normacef Fiscal*.

<sup>26</sup> Pilar COLLADO YURRITA (1996, pág. 85, nota a pie 99) señala que para la Fiscalía la labor realizada por la Inspección está desarrollada por un cuerpo de funcionarios altamente cualificados que realizan sus actuaciones con gran profesionalidad e independencia. Esto hace que la actitud de la Fiscalía con relación al expediente administrativo sea favorable.

Ahora bien ¿es procesalmente válida esta actuación? Hay que partir de la base que la querrela 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 LECr). De esta manera 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 querrela (RIFÁ, VALLS y RICHARD, 2003, pág. 104, nota a pie 15). Y si esto es así, ¿cómo es posible relacionar un hecho tomando sólo la *confesión* del deudor y donde el acreedor no tiene constancia verdadera que se ha producido cuando, además, tenía en su mano poder para hacerlo? Es decir, entendemos que el juez debería desestimar la querrela, por considerar una *cuestión de procedibilidad* el no haber realizado la comprobación, con las consecuencias que en el ámbito de la prescripción tendría. Esta solución está avalada por el principio de intervención mínima y otra solución supondría irrogar al imputado una serie de perjuicios sin ningún tipo de motivos que incluso podría vulnerar la seguridad jurídica <sup>27</sup>.

Creemos, por tanto, que no debería admitirse la querrela en dicha hipótesis. Y un apoyo a esta afirmación se puede extraer, a nuestro juicio, de la última jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de delito fiscal con relación, precisamente, a la *notitia criminis*. La STS de 10 de octubre de 2001 (*Normacef Fiscal* NFJ011004) señaló que sólo desde el momento en que se ha practicado una liquidación, aunque sea provisional, conforme a los métodos regulados en la LGT, se puede decir que existe una determinación del hecho imputable a una persona, pues la liquidación del impuesto presupone la *comprobación* del hecho imponible y su imputación a una persona. Es más, la sentencia sostiene que sin una liquidación sería imposible que el juez pudiera pronunciarse sobre los extremos que establecen los artículos 269 y 313 de la LECr así como informar al imputado en la forma prevista en el artículo 118 de la misma ley <sup>28</sup>. De esta manera el Tribunal Supremo concluye que la liquidación provisional *se convierte en requisito de procedibilidad* en el sentido técnico que la doctrina le da: circunstancias de las que depende la admisión del proceso en su totalidad o ciertas partes del mismo.

Esta doctrina, que hacía mención como requisito de procedibilidad a la existencia de una liquidación provisional, ha sido *revisada* por las SSTS de 3 de abril de 2003 (*Normacef Fiscal*, NFJ016242) y 28 de noviembre de 2003 (RJ 2004\91). En las mismas se afirma que la liquidación provisional no es un requisito de procedibilidad, pues la propia LGT 230/1963 disponía que la Inspección se abstendría de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dictara sentencia firme. Y, ciertamente, como señaló en su día la doctrina al comentar la Sentencia de 10 de octubre de 2001, la existencia de una liquidación provisional, en el sentido *técnico* de la palabra, no es pre-

<sup>27</sup> Pilar COLLADO YURRITA (1996, pág. 54) glosando el delito contra la Hacienda Pública advierte que el hecho de que la Administración tributaria fije la cuota defraudada supone una mayor probabilidad de que la iniciación del procedimiento penal esté justificada, mientras que si no se ha pasado por ese tamiz el administrado se puede ver involucrado en un proceso penal, que finalmente no lleve a buen término, por lo que «la seguridad jurídica del contribuyente parece resultar violentada».

<sup>28</sup> Por su parte, el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 76/1990 y con relación al contenido de las actas y diligencias como documento público que hacen prueba sobre los hechos que motiven su formalización, señala que el acta de inspección contiene unos hechos de los cuales se infiere una *notitia criminis* suficiente para la apertura de un proceso penal reconociéndoles el valor de denuncia. Pero adviértase que la *notitia criminis* proviene de una constatación de hechos realizados por la Administración que se considera necesaria.

ceptiva<sup>29</sup>. Sin embargo, el fondo procesal de la Sentencia de 10 de octubre con relación a la *notitia criminis* a efectos del delito fiscal sigue plenamente vigente, pues lo realmente esencial es que para considerar que el procedimiento se dirige contra el culpable «no es suficiente con que en el escrito de defensa se sugiera que un ciudadano podría haber eludido el pago de un tributo cualquiera», siendo necesario «que exista una cierta precisión del deber fiscal infringiendo». Es más, ya la STS de 6 de noviembre de 2000 (*Normacef Fiscal*, NFJ009502) advertía que si bien para interrumpir la prescripción bastaba con la presentación de la denuncia o querrela era necesario que contuvieran las debidas indicaciones fácticas indiciarias sobre el comportamiento delictivo denunciado, que permitieran conocer el alcance genérico de la infracción criminal.

Podemos concluir, por tanto, que no es suficiente con una *imputación general* para la interrupción de la prescripción<sup>30</sup>. Y en el ámbito del Derecho financiero y tributario esa identificación o bien pasa por una *comprobación* administrativa o si el origen de la denuncia es otro por la aportación de las pruebas necesarias<sup>31</sup>. Por tanto, cuando un delito fiscal tiene su origen en una querrela o denuncia iniciada por la Administración tributaria, será necesario que se identifiquen los hechos y los sujetos tras una *comprobación* previa de los hechos. En otro caso, la interposición de la denuncia o querrela no interrumpiría la prescripción penal (art. 132.2 del Código Penal).

Pero es que en el delito de alzamiento de bienes, y a diferencia de lo que sucede con los delitos de la Hacienda Pública, sí que creemos que es posible hablar de una previa comprobación y, ahora sí, liquidación, para dar un efectivo cumplimiento de la *notitia criminis*. En efecto, en los delitos fiscales puede afirmarse que es competencia del juez penal determinar la cuota defraudada, al menos

<sup>29</sup> Tanto SILVA SÁNCHEZ y RAGUÉS I VALLÉS (2001, pág. 3) como FALCÓN Y TELLA (2001) advirtieron que un acto *formal* de liquidación no era obligatorio conforme a la legalidad vigente. Sin embargo, sí entendían que lo que era necesario era una liquidación *material*, o, dicho en otros términos, la concreción de los hechos, la aplicación del derecho y el sujeto imputado por parte de la Administración.

<sup>30</sup> La SAP de Barcelona de 27 de enero de 2003 (JUR 2003\87748) ha señalado que «se cumplirán las exigencias mínimas para admitir a trámite una denuncia o querrela por un presunto delito fiscal (interpuestas siempre claro es antes del cumplimiento del plazo de cinco años de comisión de los hechos) en los siguientes casos: 1.º) Cuando en la denuncia o querrela presentadas se describan expresamente los elementos fácticos cumplidores indiciariamente del tipo objetivo de la figura legal, consignándose expresamente que la cuota presuntamente defraudada excede de 15.000.000 de pesetas cualquiera que haya sido el medio empleado de los legalmente establecidos para poder precisar aquella entre los que, naturalmente, se hallan la liquidación provisional o estimada realizada por la Agencia Tributaria. 2.º) Cuando en la denuncia o querrela, aun cuando no se haga constar expresamente que la cuota defraudada excede de 15.000.000 de pesetas, se consignen datos o hechos que permitan inferir, lógica y racionalmente, que la cuota presuntamente defraudada deberá exceder de aquella cantidad (por ejemplo se hace constar, acompañando documentación, que el denunciado o querrelado ha ingresado durante el período impositivo una cantidad de cien millones de euros que no ha hecho constar en su declaración de Impuesto de Sociedades). 3.º) E igualmente por tratarse de un delito público cuando de las diligencias de investigación practicadas judicialmente por la presunta comisión de un delito de distinta naturaleza, se evidencien datos o hechos de los que debe inferirse indiciariamente la posible concurrencia de los elementos típicos definitivos del delito fiscal de que se trate (así, piénsese en el supuesto que ingresos societarios eludidos presuntamente al fisco aparecen en el marco de una investigación penal seguida por delito de estafa y delito societario)».

<sup>31</sup> La iniciación del proceso fiscal si bien tendrá su origen normal en un procedimiento inspector es posible también que venga de otras vías. Es el caso conocido, por ejemplo, tanto por la STS de 30 de octubre de 2001 (*Normacef Fiscal*, NFJ 011115) como por la de 15 de julio de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ 012842) donde la inspección no contaba con los datos para liquidar y el procedimiento se ha iniciado ya sea por medio de una denuncia de terceros, ya sea porque de la instrucción se deduce la *notitia criminis*.

a los efectos de la punibilidad <sup>32</sup>. La propia Sentencia de 3 de abril de 2003 expresamente señala que «la liquidación no es competencia de la Administración tributaria en los casos de delito fiscal», de tal manera que una eventual liquidación de la Administración se configura como una «prueba más, sin duda atendible pero en todo caso sometida al pertinente debate entre las partes, y a la posterior valoración por el Tribunal». Por el contrario, en el delito de alzamiento no es competencia del juez determinar la deuda como *objeto* del tipo, sino en su caso como una *cuestión* incidental. Dicho en otros términos, en los delitos de alzamiento se parte de la base de una querrela de un *acreedor*, que defiende sus intereses particulares, lo que supone que la querrela debe demostrar la existencia de la deuda con criterios mínimamente objetivos para que el juez pueda pronunciarse al respecto. Y esto requiere, a nuestro parecer sin duda, una liquidación de la Administración realizada tras la pertinente investigación y comprobación, porque, como hemos señalado, la deuda es el requisito necesario para poder hablar de un fraude a los *acreedores*.

a) *La no operatividad en sede penal de la presunción de veracidad de los hechos declarados por el sujeto pasivo.*

Pero todavía podemos avanzar un paso más. Si la querrela viene interpuesta por el Ministerio Fiscal y con un informe de la Administración tributaria el juez de instrucción es muy posible que admita la querrela. Y a partir de este instante las cosas se complican. En efecto, desde el momento procesal en el que el imputado ponga en duda la existencia de la deuda el alzamiento de bienes se sitúa ahora en un momento previo fundamental; la necesidad de que exista una *deuda real* para poder hablar de insolvencia punible.

Las autoliquidaciones son, como hemos señalado, una manifestación de conocimiento sobre datos y hechos. Y las declaraciones tributarias tienen naturaleza *confesoria extrajudicial* con relación a los *hechos*, de tal manera que un procedimiento tributario hace prueba en su contra <sup>33</sup>. Pero es que hay que recordar que, en todo caso, la presunción de veracidad del artículo 108.3 operaría, exclusivamente, sobre los *datos y hechos*, pero en ningún caso sobre cuestiones jurídicas referentes a calificación o cuantificación, operaciones sobre las que ha tenido que actuar el contribuyente <sup>34</sup>. Por otro lado, no hay que olvidar que en un procedimiento *administrativo* la Administración está obligada a buscar la verdad en la medida que tutela intereses generales y, por consiguiente, no puede dar por válidos ni la declaración sobre los hechos, aunque hagan prueba en contra del contribuyente, ni las calificaciones y cuantificaciones realizadas por el contribuyente, sobre las que no opera ninguna presunción tributaria.

<sup>32</sup> No es objeto de este comentario analizar el delito de defraudación tributaria pero creemos necesario reseñar que se ha cuestionado que el juez penal pueda determinar la cuota tributaria a los efectos de la responsabilidad civil, porque se entiende que ésa es competencia de la Administración tributaria. *Vide*, ya analizando la LGT 58/2003, FALCÓN Y TELLA (2004).

<sup>33</sup> El artículo 316.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil dispone que se «considerarán ciertos los hechos que una parte haya reconocido como tales si en ellos intervino personalmente y su fijación como ciertos le es enteramente perjudicial».

<sup>34</sup> Y lo cierto es que no es sencillo distinguir en muchos casos entre lo que son cuestiones de hecho y de derecho. *Vide*, al respecto, LÓPEZ MOLINO (1998, pág. 365).



Pero entrando ya en el ámbito penal cabe preguntarse cuál es valor que debe darse a dicha confesión *extrajudicial* realizada en un sede administrativa –y que haría prueba en su contra por los hechos en un procedimiento tributario– en un proceso penal<sup>35</sup>. Y, a nuestro parecer, si el sujeto imputado niega ahora los hechos no es posible que los efectos *negativos* para el obligado tributario de la confesión extrajudicial operen en sede penal.

En primer lugar, todos los hechos declarados dentro de procedimiento administrativo deben posteriormente ser ratificados en el proceso penal. En efecto, la propia STC 76/1990 ha sostenido que la constatación de unos hechos por la Inspección son suficiente *notitia criminis* para la apertura de un proceso penal, pero dentro del juicio penal deberá reproducirse lo manifestado con observación de los requisitos de inmediación y contradicción. Pues bien, es posible, por tanto, que en el proceso el imputado no ratifique su confesión, sino que la niegue. Y a estos efectos hay que recordar que se ha señalado que la confesión penal y civil presentan notas que las distancian. En concreto, los elementos que las distinguen son la divisibilidad y la revocabilidad (BONET Y NAVARRO, 1979, pág. 99). Así, la confesión penal es revocable, de tal manera que frente al estrecho camino de la revocabilidad civil que exige probar que se incurrió en error de hecho, el acusado podrá declarar cuantas veces quiera (art. 400 de la LECr). Es más, en el proceso penal no es infrecuente que después de reconocer la participación en un delito posteriormente se retracte en el juicio oral. En dicho caso, se debe valorar la calidad de las declaraciones y optar por la que resulte más creíble (STS de 15 de marzo de 1993, RJ 1993\2387). Y, sobre todo, la confesión es de libre apreciación por el juez penal. O dicho en otros términos, la confesión puede ser un indicio de prueba que debe, en todo caso, ser confirmado por otros medios probatorios, de tal manera que la confesión del inculcado no obsta para que el juez de instrucción practique todas las diligencias necesarias a fin de adquirir el convencimiento de la verdad de la confesión y la existencia del delito (RIFÁ, VALLS Y RICHARD, 2003, pág. 532)<sup>36</sup>.

De esta manera, ¿qué es lo que debe hacer el juez penal en el caso de que el contribuyente niegue ahora la existencia de la deuda? Es más, el contribuyente podría impugnar su propia autoliquidación, ¿qué pasaría hasta que la Administración se pronunciase? A nuestro juicio, es suficiente con que el contribuyente cuestione en sede penal la existencia de la deuda, sin necesidad de impugnar la autoliquidación, para que el juez instructor deba pronunciarse previamente sobre si existe o no relación jurídico-obligacional. Si se hubiera impugnado la autoliquidación aparecen, entonces, las denominadas cuestiones prejudiciales en sede penal<sup>37</sup>.

<sup>35</sup> En el ámbito tributario se ha afirmado que la declaración tributaria tiene la naturaleza de confesión, siéndole aplicables los correspondientes preceptos de la Ley de Enjuiciamiento Civil y, en consecuencia, la doctrina científica y jurisprudencia de la confesión le sería aplicable (PITA GRANDAL, 1998, pág. 180).

<sup>36</sup> El artículo 406 de la LECr dispone que «La confesión del procesado no dispensará al juez de instrucción de practicar todas las diligencias necesarias a fin de adquirir el convencimiento de la verdad de la confesión y de la existencia del delito».

<sup>37</sup> Cuando en el delito de alzamiento de bienes se cuestiona la deuda la doctrina señala que será necesario acudir a las cuestiones prejudiciales reguladas en los artículos 3 a 7 de la LECr (MUÑOZ CONDE, 1999, págs. 80-84 y VIVES y GONZÁLEZ, 1998, pág. 35).

*b) Las cuestiones prejudiciales en sede penal y la impugnación de las deudas autoliquidadas.*

Las cuestiones prejudiciales son aquellas de naturaleza distinta a la materia penal que son objeto de proceso y cuya resolución previa resulta necesaria para determinar la responsabilidad penal en un procedimiento criminal. Se trata, además, de una cuestión que por sí sola pudiera formar el objeto de una declaración jurisdiccional. En concreto, a estos efectos, donde se sustancian deudas tributarias, nos interesan las cuestiones prejudiciales de carácter administrativo. Y de forma más precisa, cuando la deuda autoliquidada ha sido impugnada por el propio sujeto pasivo ante la Administración tributaria.

En la LECr, artículos 3 a 7, y también conforme al artículo 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, existen dos tipos de cuestiones prejudiciales<sup>38</sup>. Las no devolutivas son aquellas donde el órgano penal se extiende a resolver, para el solo efecto de la represión, las cuestiones civiles o administrativas prejudiciales propuestas con motivo de los hechos perseguidos «*cuando tales cuestiones aparezcan tan íntimamente ligadas al hecho punible que sea racionalmente imposible su separación*» (art. 3). El otro de los supuestos es el de las devolutivas o excluyentes, de tal manera que si la cuestión prejudicial «*fuese determinante de la culpabilidad o de la inocencia*» se suspenderá el procedimiento hasta la resolución de aquella por quien corresponda (art. 4 de la LECr). Es más, el órgano penal puede suspender el procedimiento para que se acuda a un procedimiento contencioso-administrativo. Es decir, el órgano penal no se pronuncia sobre la cuestión que pertenece a otra jurisdicción y debe deferir su tramitación hasta conocer, a nuestros efectos, la sentencia del tribunal contencioso-administrativo<sup>39</sup>.

A nuestro juicio, sin embargo, esta estructura general, que es la que se ha estudiado por la doctrina procesalista, tiene pleno sentido en aquellos casos donde *acreedor* y *juez* son distintos, pero a mi parecer presentan matices cuando el *acreedor* y el *juzgador* coinciden. El artículo 10.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial señala que «*A los solos efectos prejudiciales, cada orden jurisdiccional podrá conocer de asuntos que no le estén atribuidos privativamente*». Esto presupone la existencia de dos jueces y la posibilidad de que haya dos sentencias de signo distinto. Pero en las autoliquidaciones tributarias juez y parte son la misma persona.

<sup>38</sup> Señalar que una de las cuestiones que se ha planteado es la posible derogación del artículo 4 de la LECr por el artículo 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. *Vide*, al respecto, GUILLÉN PÉREZ (1999, pág. 1.759) y RODRÍGUEZ RAMOS (1997a).

<sup>39</sup> Precisamente por deudas tributarias la SAP de Barcelona de 29 de octubre de 2001 (ARP 2001\804) señala que ni las impugnaciones administrativas ni las contencioso-administrativas deben paralizar el proceso penal, debiendo conocer el juez penal sobre las mismas. RUIZ MARCO (1995, págs. 170 y ss.) señala que la condición de deudor constituye un elemento normativo de los tipos en los que aparece y el juicio sobre la existencia o no de la deuda plantea la necesidad de acudir a las cuestiones prejudiciales. A su juicio, existen argumentos para entender que la existencia de la deuda puede ser tanto una cuestión devolutiva como no devolutiva aunque entiendo que deben ser solventadas por el propio juez penal. Por su parte, en la STC 147/2002, de 15 de julio, se cuestiona precisamente la existencia previa de una deuda para considerar si era procedente un delito de alzamiento de bienes y cómo debía operar la cuestión prejudicial. El Tribunal Constitucional entiende que aunque el tribunal penal pudiera haber abordado el asunto como una cuestión prejudicial devolutiva es correcto que él mismo declare su propia competencia tras una interpretación motivada, razonable y no arbitraria de la normativa procesal aplicable.

A la vista de lo anterior nos parece que no es posible acudir a la cuestión prejudicial *no devolutiva* cuando, precisamente, es el *propio acreedor* el que se tiene que pronunciar sobre si procede o no la deuda tributaria. En efecto, imaginemos que la deuda que es objeto del procedimiento de alzamiento se ha autoimpugnado. No parece adecuado que un juez del ámbito penal tenga que resolver sobre una cuestión en la que el propio *acreedor* tiene que pronunciarse previamente. En el ámbito del Derecho penal, y salvo ciertas excepciones, es perfectamente válido que se produzcan pronunciamientos contradictorios en diversos órdenes jurisdiccionales ya que la eficacia de las resoluciones judiciales no trascienden a la jurisdicción donde se producen <sup>40</sup>. Ahora bien, cuando es el propio acreedor quien tiene que pronunciarse no parece que tenga ningún sentido que una postura en contrario de la jurisdicción penal pueda ser aceptable. A nuestro juicio, la autonomía del juez penal para resolver cuestiones a los solos efectos de la represión no puede proceder cuando el propio acreedor se manifiesta en sentido contrario.

Otra opción sería acudir a una *cuestión prejudicial devolutiva*, de tal manera que el procedimiento penal se suspendiera hasta que la Administración se pronunciase previamente. Sin embargo, tampoco creemos que se pueda presentar una cuestión prejudicial dependiente no de un tercero sino del propio acreedor. Es cuanto menos cuestionable que un acreedor interponga una querrela y posteriormente vuelva el mismo asunto al propio acreedor para que se pronuncie sobre su existencia.

Procesalmente, por tanto, tiene difícil encaje legal la materia referente a la cuestión prejudicial de las deudas autoliquidadas e impugnadas. Pero más que un difícil encaje estos argumentos procesales inciden en la necesidad de que exista una previa comprobación como requisito de procedibilidad para interponer una querrela en sede penal.

*c) Autoliquidaciones que no se impugnan una vez admitida la querrela a trámite.*

Otra posibilidad es que el contribuyente no impugne su autoliquidación, bien porque haya prescrito su derecho a hacerlo por el paso de los cuatro años, bien porque no lo estime conveniente plantearlo ante la Administración <sup>41</sup>. En estos casos, el juez tendrá, previamente, que verificar que existe o no deuda, teniendo en consideración, como hemos señalado, que no es posible hablar de cuestiones previas devolutivas cuando acreedor y juez coinciden.

<sup>40</sup> Vide la jurisprudencia y doctrina citada por GUILLÉN PÉREZ (1999, pág. 1.760, y notas a pie 51 a 54). Con relación a la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva en relación con el instituto de la prejudicialidad hay que recordar que el Tribunal Constitucional ha señalado que en la Sentencia 170/2002, citando otras muchas, que «no existiendo norma legal alguna que establezca la necesidad de deferir a un concreto orden jurisdiccional el conocimiento de una cuestión prejudicial, corresponde a cada uno de ellos, en el ejercicio independiente de la potestad que les confiere el artículo 117.3 de la CE, decidir si se han cumplido o no los presupuestos de las pretensiones que ante ellos se ejercitan y que, como regla general, carece de relevancia constitucional que puedan producirse resultados contradictorios entre resoluciones de órganos judiciales de distintos órdenes, cuando esta contradicción tiene como soporte el haber abordado, bajo ópticas distintas, unos mismos hechos sometidos al conocimiento judicial, pues, en estos casos, los resultados contradictorios son consecuencia de los criterios informadores del reparto de competencias llevado a cabo por el legislador entre los diversos órdenes jurisdiccionales». Sobre la cuestión prejudicial y la vulneración de la tutela judicial efectiva vide GIMENO SENDRA (2003).

<sup>41</sup> Reseñar que las actuaciones realizadas en el procedimiento de recaudación no interrumpen la prescripción para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación o para la solicitud de ingresos indebidos. Son procedimientos que no se comunican entre sí. De esta manera, en el procedimiento de apremio, que no tiene plazo para ter-

Es más, tanto el Ministerio Fiscal como el Abogado del Estado, por una parte, como el contribuyente, por otra, deberán *probar* la existencia de la deuda o no. Para el contribuyente, se plantea además un problema adicional importante, y es el del derecho a no declarar contra sí mismo, cuestión sobre la que luego incidiremos. Pero en el caso de que se logren aportar pruebas que demuestren que se han realizado los hechos, ya sea mediante la documentación que ha presentado voluntariamente el obligado tributario, ya sea mediante los datos que obren en poder de la Administración por otras vías (declaraciones de terceros) el problema está en la valoración de la prueba y si la Administración tributaria puede o no operar como *perito* <sup>42</sup>.

En nuestro caso, se trataría de que el propio acreedor fuera, a su vez, el perito en la instrucción, lo que *a priori* podría causar alguna duda <sup>43</sup>. En los delitos contra la Hacienda Pública se ha reconocido que el hecho de que un Inspector de Finanzas del Estado actúe como *perito* en un delito fiscal no vulnera la imparcialidad de éstos en la medida en que su función es servir con objetividad los intereses generales [SSTS de 18 de marzo de 2001 (RJ 2001, 751) y de 6 de noviembre de 2000 (*Normacef*)] <sup>44</sup>. Ahora bien, a nuestro juicio no es posible comparar la naturaleza del delito fiscal con la del delito de alzamiento de bienes y con el papel de la Inspección a los efectos de determinar la deuda; baste recordar que mientras que el delito tributario *sanciona* actuaciones de ocultación el delito de alzamiento lo hace con relación al *pago*. Así, en el delito fiscal se ha afirmado que el bien jurídico protegido es el derecho-deber de solidaridad ciudadana que constituye el fundamento del sistema tributario y sólo de manera indirecta o mediata se protege el patrimonio público (SIMÓN ACOSTA, 1998, pág. 25). Más en concreto, se ha mantenido que el delito tributario es un delito contra la función pública de tal manera que la protección se dispensa a la Hacienda no como conjunto patrimonial sino como titular de funciones públicas, en cuanto concepto general que resume la posición en que el ordenamiento jurídico coloca a la Administración para la defensa del interés público

---

minarse (art. 104.1 de la LGT 58/2003), el plazo de prescripción se interrumpe con cada actuación en dicha sede. Pero dichos actos no afectan a comprobación de la deuda, sobre la que se podrá actuar en el plazo de 4 años desde la finalización del período voluntario.

- <sup>42</sup> Como ha afirmado QUINTERO OLIVARES (2001, pág. 1.713) muchos son los delitos económico-patrimoniales en los que el juez necesita una información técnica o pericial como único modo de tomar consciencia de la realidad de lo sucedido y no por eso aparece una cuestión prejudicial.
- <sup>43</sup> Reseñar que en el ámbito penal la pericia puede ser una diligencia de investigación instructora o bien una fuente de prueba o de valoración de prueba en el juicio oral (RODRÍGUEZ RAMOS, 1997b). En este caso, lo que se plantea es la pericia como diligencia instructora.
- <sup>44</sup> *Vide* la crítica que RODRÍGUEZ RAMOS (1997b) hace sobre la imparcialidad de los Inspectores en los delitos contra la Hacienda Pública y sobre lo que denomina «divinización del funcionario público». Y, en el mismo sentido BOIX REIG (2001, págs. 134-137), siguiendo a MARCHENA GÓMEZ, resalta la hipervaloración de la opinión de los centros oficiales y, sobre todo, cuestiona el hecho de que la Inspección goce de la imparcialidad debida. Con relación a esta divinización el Tribunal Supremo ha llegado a afirmar, conociendo de un procedimiento con relación al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que partiendo de la base de que nos encontramos ante una cuestión eminentemente técnica que sólo es posible abordar desde los conocimientos de esa rama del saber, «la objetividad y solvencia que caracteriza a los órganos especializados de la Administración aconseja admitir como improbable su error o desacierto técnico en esa calificación económica. Mientras que, por el contrario, la posición claramente interesada de la parte recurrente permite dudar de la neutralidad de su valoración» (Sentencia de 12 de mayo de 2003, RJ 2003\4738). Ciertamente, siguiendo hasta el final la postura del Tribunal Supremo, no harían falta, ni siquiera, tribunales, pues no hay nada que juzgar.

relativo a la eficacia de las normas tributarias (PÉREZ ROYO, 1986, pág. 77) <sup>45</sup>. Por su parte, en el caso del delito de alzamiento de bienes el bien jurídico protegido se halla constituido por los derechos de los acreedores de crédito con el patrimonio del deudor (art. 1.911 del CC); por consiguiente, el alzamiento de bienes se limita fundamentalmente a la protección de intereses patrimoniales *particulares* <sup>46</sup>.

Partiendo precisamente del bien jurídico protegido el papel de la Administración como perito en el delito fiscal no es comparable al que tendría en el de alzamiento <sup>47</sup>. En las SSTs de 28 de marzo de 2001 (*Normacef Fiscal*, NFJ 010460) y 6 de noviembre de 2000 se sostiene que la vinculación laboral de los funcionarios públicos que ejercitan el *ius puniendi* con un sector concreto de la Administración pública que *gestiona intereses generales* afectados por la acción concreta que se enjuicia –como el delito contra la Hacienda Pública– no genera en absoluto interés personal en la causa ni inhabilita a los funcionarios técnicos especializados para actuar como peritos objetivos e imparciales a propuesta del Ministerio fiscal, que promueve el interés público tutelado por la ley. Con independencia de que estemos en desacuerdo con dichos argumentos lo cierto es que en un delito fiscal la Inspección actúa como perito a la hora de perseguir un delito donde se atenta contra la función pública. Pero en el delito de alzamiento, *no existe ese interés general*, sino se trata de una relación *particular* entre Administración y deudor en un procedimiento por un delito *común* que tutela las relaciones obligacionales <sup>48</sup>. Y, por tanto, tomando como base esta consideración podríamos afirmar que no parece procedente que en este estadio se le pida al propio acreedor que actúe como perito del Ministerio fiscal para determinar la deuda, de la misma manera que en un crédito privado el acreedor no actúa como perito independiente. Como se ha señalado en la STS de 18 de octubre de 2002 (RJ 2002\9012) corresponde probar al acusador *la preexistencia de la deuda*. Y si se actúa como acusador no parece posible que actúe como perito, sino como parte.

<sup>45</sup> Aunque desde luego estas construcciones fiscalistas no deben arrinconar las que en sede penal se mantienen; en concreto, se afirma que en el primer plano de la protección está el *patrimonio* del Erario público. *Vide* BAJO y BACIGALUPO (2001, pág. 219) y MARTÍNEZ-BUJÁN (1995, pág. 25).

<sup>46</sup> Con independencia de que se pueda hablar de otro tipo de bienes jurídicos protegidos, como es el de las exigencias del sistema de crédito que se basan en la fluidez de las operaciones y en la confianza de los inversores en su funcionamiento (VIVES ANTÓN y GONZÁLEZ CUSSAC, 1998, pág. 26).

<sup>47</sup> A esto hay que reseñar que no es comparable un delito fiscal con un delito por alzamiento de bienes por deudas tributarias. De hecho, es posible que entre el delito fiscal y el delito contra la Hacienda Pública se produzca un concurso (VIVES ANTÓN y GONZÁLEZ CUSSAC, 1998, págs. 95-97). No es objeto de este trabajo hacer un análisis detallado de la diferencia entre ambos delitos. No obstante, sí podemos señalar cómo se ha pronunciado la jurisprudencia al respecto. Así, se ha mantenido que mientras que el delito de alzamiento es un delito de tendencia el delito fiscal es de resultado; mientras que el delito fiscal requiere una deuda defraudada de 120.000 euros en el delito de alzamiento no se exige cantidad alguna y no sólo alcanza a la cuota a ingresar sino que cubre tanto los intereses como los recargos y sanciones; mientras que en el delito fiscal se puede condenar al pago de la cuota en concepto de responsabilidad civil en el delito de alzamiento se reconoce que la deuda no nace del delito y, por tanto, no debe comprender el montante de la obligación que el deudor quería eludir; mientras el delito fiscal es un delito especial el delito de alzamiento tiene carácter común.

<sup>48</sup> De hecho, con el Código Penal de 1973 se había cuestionado si la Hacienda Pública podía ser sujeto pasivo del delito de alzamiento de bienes o si se limitaba a relaciones jurídico-privadas (*vide*, por todos, VAELLO ESQUERDO, 1999). Pero en las sentencias que se ha reconocido de forma favorable [*vide*, por todas, la SAP de Toledo de 23 de abril de 2003 (ARP 2003\511) y la SAP de Barcelona de 29 de octubre de 2001 (ARP 2001\804)] se afirma que el delito de alzamiento garantiza cualquier tipo de deuda, siendo indiferente que el acreedor lo sea por una relación civil, mercantil o tributaria, ya que se aplica a todo el ordenamiento jurídico.

Por tanto, creemos que la Administración tributaria no podría actuar como perito en el procedimiento penal. Esta situación deja una difícil salida en el proceso debido a que el juez debería pronunciarse sin que tenga los conocimientos apropiados al respecto<sup>49</sup>. En el fondo, esta idea no es sino un nuevo argumento a lo que estamos sostenido de forma reiterada; la comprobación administrativa previa es un requisito de procedibilidad en los delitos de alzamiento de bienes por deudas autoliquidadas. Es tal el impedimento procesal que, de admitirse a trámite la querrela, no es impensable que terminase con el sobreseimiento provisional de la causa<sup>50</sup>.

## 7. LA APORTACIÓN DE DOCUMENTOS POR PARTE DEL SUJETO PASIVO PARA DETERMINAR LA DEUDA Y EL DERECHO A NO DECLARAR CONTRA SÍ MISMO

Si el sujeto imputado cuestiona la existencia de la deuda pueden aparecer problemas procesales de difícil resolución. Cuando un tribunal de lo penal conoce de una cuestión prejudicial lo hace a los solos efectos de resolver la responsabilidad derivada del delito aplicando las normas sustantivas al supuesto que se trate. Ahora bien, como han señalado RIFÁ, VALLS y RICHARD (2003, pág. 99) el tribunal debe valorar el hecho según los criterios y principios del proceso penal y específicamente teniendo en cuenta que en el proceso penal la prueba de la culpabilidad del acusado, que incluye los elementos objetivos y subjetivos, corresponde a la acusación; que no son admisibles presunciones legales ni tampoco la inversión de la carga de la prueba y resulta de obligada aplicación el principio constitucional de *indubio pro reo* y de presunción de inocencia. Y entre los principios constitucionales están las establecidas a favor del imputado tales como el derecho al silencio, a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. Cabe preguntarse, entonces, si es jurídicamente admisible que el sujeto pasivo no aporte ningún solo documento que acredite la existencia de la deuda en un delito de alzamiento de bienes.

El fundamento último del derecho a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable hay que buscarlo en el principio de presunción de inocencia o, mejor dicho, en una de sus manifestaciones: la que sitúa en la acusación la carga de la prueba. En efecto, parece evidente que si alguien acusa ha de *probar*, debe *aportar*, los elementos de prueba que cimientan en un procedimiento penal y no es lícito trasladar sobre el acusado la carga de suministrar las evidencias que lo incriminan

<sup>49</sup> En este sentido, la ya citada Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2001 (*Normacef Fiscal*, NFJ011004, aunque sea a efectos de delito fiscal y la prescripción de la acción para liquidar, advierte que no es fácilmente imaginable una liquidación tributaria sin referirse a los documentos e informes de la Agencia Tributaria, pues carecería de racionalidad jurídica pretender eliminar a un organismo estatal especializado, trasladando sus facultades a otros órganos no especializados para actuar eficazmente. Y esta idea cobra más fuerza si la Administración no ha entrado a conocer algo que sí debía haberlo hecho.

<sup>50</sup> Y esta actuación no es, afortunadamente, desconocida por motivos fiscales. Así, en la SAP de 24 de septiembre de 2003 (JUR 2004\86767) el juez de instrucción dicta el sobreseimiento provisional de la causa del artículo 641.1 de la LECr por un delito contra la Hacienda Pública debido a que en una presunta deuda por incremento no justificado de patrimonio el imputado dio una explicación alternativa, razonable y pausable, conforme a la STS de 21 de diciembre de 2001 (*Normacef Fiscal*, NFJ011773).

(AGUALLO y GARCÍA BERRO, 2000, págs. 92 y 93). Es decir, en un procedimiento penal, el imputado puede ser requerido, pero no obligado, a que aporte pruebas que le puedan incriminar. Las pruebas aportadas voluntariamente surten pleno efecto pero no las obtenidas bajo coacción.

Y en el ámbito tributario se ha discutido si la exigencia de datos y hechos en un procedimiento tributario de comprobación e inspección, que conforme a la LGT el obligado tributario está obligado a aportar, y que luego hacen prueba en su contra en el ámbito administrativo sancionador o incluso en el penal, si se pasa el tanto de culpa a esta jurisdicción, vulnera el derecho a no declarar contra sí mismo. Hay que partir de la base, con la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y la de nuestro Tribunal Constitucional, que el derecho a no autoincriminarse opera tanto para imponer una condena penal o una sanción administrativa. De esta manera, el derecho a no declarar contra sí mismo resultaría vulnerado cuando la sanción administrativa o condena penal se hayan adoptado basándose en pruebas obtenidas del obligado tributario bajo amenaza o coacción, pero no cuando la prueba se haya obtenido de otra forma. Esto supone, según manifiesta la mejor doctrina, que las pruebas obtenidas en un procedimiento inspector de forma coactiva no pueden luego utilizarse posteriormente en un proceso penal o procedimiento administrativo sancionador contra el sujeto obligado a colaborar.

Pero centrándonos ya en el ámbito del delito de alzamiento de bienes por autoliquidaciones el derecho a no declarar contra sí mismo podría actuar en dos ámbitos. En primer lugar, cuando la Administración, antes de dirigir la correspondiente querrela, iniciase un procedimiento inspector o comprobador como requisito previo de procedibilidad. En segundo lugar, que es el que ahora interesa, qué sucede si la querrela se ha tramitado sin haberse procedido a comprobar previamente la deuda del ahora sujeto imputado. A nuestro juicio, y como hemos señalado, hay que partir de la base que la autoliquidación presentada no hace prueba en el proceso penal. Bastará con negar la procedencia de la deuda para que sea la parte querellante la que tenga que probar la existencia de la misma<sup>51</sup>. Y, precisamente, el derecho a no autoinculparse permite al imputado no aportar ningún hecho, dato o documento que tengan trascendencia en un proceso de carácter penal. Es decir, a no aportar ningún dato. Para *probar* la deuda, por tanto, la Administración debería acudir a los datos obtenidos de terceras personas, los que consten en registros públicos o los que pueda obtener la propia Administración sin necesidad de obligar al imputado a aportar prueba del ilícito<sup>52</sup>.

<sup>51</sup> En la STS de 18 de octubre de 2002 (RJ 2002\9012) se afirma que corresponde probar al acusador que en un delito de alzamiento de bienes había deuda. Así, señala que «*Pretende el recurrente que la carga de la prueba de la preexistencia de la deuda le incumbe a las partes acusadoras, y es cierto, pues la presunción de inocencia obliga a absolver cuando la prueba deja duda sobre la existencia de alguno de los elementos del tipo. Pero la duda la tiene que tener el Tribunal que dicta la Sentencia y sobre los criterios de dicho Tribunal no pueden prevalecer los argumentos de las partes*».

<sup>52</sup> El artículo 108.4 de la LGT 58/2003 dispone que los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información de los artículos 93 y 94 y que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados tributarios se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue inexactitud o falsedad de los mismos. Para ellos podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas.

De esta manera, en el caso de que la información que pueda aportar sea imprescindible para la justificación de la deuda es posible que no sea posible instruir el delito. El juez, al no tener datos para pronunciarse sobre la relación obligacional previa, siendo requisito necesario para que exista un delito de alzamiento de bienes, debería proceder a sobreseer la causa.

## 8. CONCLUSIONES

El objeto de este estudio se limitaba a estudiar un problema concreto en el ámbito del delito de alzamiento de bienes; si es posible admitir a trámite una querrela por delito de alzamiento por deudas tributarias autoliquidadas no ingresadas y no comprobadas administrativamente. Y a nuestro parecer la respuesta es negativa. Es necesario, como requisito de procedibilidad, una previa comprobación de la deuda. Creemos que no es tolerable procesar por una deuda que no se ha comprobado, que ni siquiera se sabe si es o no ajustada a derecho, y donde el procedimiento ejecutivo se basa en un acto del propio contribuyente sin que haya habido procedimiento administrativo que garantice los derechos del obligado tributario. No se cumple, por tanto, con la necesaria identificación de la *notitia criminis* para entender válidamente dirigido contra un imputado un proceso penal. A esto hay que añadir la vulneración del principio de intervención mínima del Derecho penal y la necesidad de que el Derecho penal sólo entre a conocer aquellos aspectos donde la propia parte no disponga de los mecanismos suficientes.

Pero es que en el caso de admitir la querrela a trámite los problemas procesales son, a nuestro parecer, insalvables. Ni cabe cuestión prejudicial devolutiva, ni tampoco la no devolutiva, ni es aceptable un peritaje de una Administración que es a su vez parte. A esto hay que añadir que el derecho a no declarar contra sí mismo permite al contribuyente no aportar ni un solo documento al procedimiento. Todos estos datos avalan la siguiente conclusión; la Administración, antes de iniciar un procedimiento penal, debe comprobar la deuda. Se trata, por tanto, de un requisito previo de procedibilidad.

## BIBLIOGRAFÍA

(Las citas doctrinales del presente trabajo recogen la página correspondiente. No obstante, cuando el trabajo se ha conseguido en soporte electrónico no es posible hacer referencia a la paginación y sólo se recoge el autor y el año).

AGUALLO AVILÉS, A. (2001), «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un *Derecho Financiero Constitucional*», *Revista española de Derecho Financiero*, núms. 109-110.



- AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F. (2000), «Deber de colaborar con la Administración tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente», en AA.VV., *El asesor fiscal ante el nuevo siglo*, Asociación Española de Asesores Fiscales.
- BAJO, M. y BACIGALUPO, S. (2001), *Derecho Penal Económico*, Ceura, Madrid.
- BOIX REIG, J. (2001), «Cuestiones relativas al proceso penal por delito fiscal», en AA.VV., *Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario*, Instituto de Estudios Fiscales (en su página web).
- BONET Y NAVARRO, A. (1979), *La prueba de confesión en un juicio*, Bosch, Barcelona.
- CHOCLÁN MONTALVO, J.A. (2003), «Fundamentos y límites del delito fiscal. Una perspectiva armonizadora del ordenamiento jurídico-tributario», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 248.
- COLLADO YURRITA, P. (1996), *La actuación de la Inspección Financiera y Tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, Tirant lo blanch, Valencia.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2001), «La "liquidación provisional" como presupuesto de procedibilidad en materia de delito fiscal y sus consecuencias en relación con los efectos de la prescripción tributaria: la STS de 10 de octubre de 2001», *Quincena Fiscal*, núm. 18 (ejemplar en soporte informático).
- FALCÓN Y TELLA, R. (2004), «La ejecución de las sentencias penales por la Agencia Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 5 (ejemplar en soporte informático).
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. (1998), *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, Marcial Pons, Madrid.
- FERNÁNDEZ MARÍN, F. (2000), *Las liquidaciones tributarias*, Comares, Granada.
- FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J. (1995), *La autoliquidación tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid.
- GIMENO SENDRA, V. (2003), «Cuestiones prejudiciales devolutivas y *non bis in idem* en el proceso penal», *La Ley*, núm. 5.817 (ejemplar en soporte informático).
- GUILLÉN PÉREZ, E. (1999), «Las cuestiones prejudiciales administrativas devolutivas en el proceso penal», *La Ley*, D-278.
- IGLESIAS RÍO, M.A. (2003), *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*, Tirant lo blanch, Valencia.
- LASARTE ÁLVAREZ, J. (1999), «Comentarios al artículo 1 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ed. Estudios Financieros, Madrid.
- LITAGO LLEDÓ, R. (2000), *Las autoliquidaciones tributarias ante la recaudación ejecutiva*, Aranzadi, Pamplona.
- LÓPEZ MOLINO, A.M. (1998), *Régimen jurídico de la prueba en la aplicación de los tributos*, Aranzadi, Pamplona.
- MARTÍN QUERALT, J. (1996), «El fraude fiscal en el procedimiento de recaudación», en AA.VV., *Las últimas reformas fiscales y su efectividad frente al fraude*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid.

- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. (1995), *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Estudio de las modificaciones introducidas por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio*, Tecnos, Madrid.
- MUÑOZ CONDE, F. (1999), *El delito de alzamiento de bienes*, 2.ª edición, Bosch, Barcelona.
- PAREDES CASTAÑÓN, J.M. (2001), «Lo subjetivo y lo objetivo en el tipo del delito del alzamiento de bienes», en AA.VV., *El nuevo Derecho Penal Español. Estudios Penales en Memoria del Profesor José Manuel Valle Muñiz*, Aranzadi, Pamplona.
- PÉREZ ROYO, F. (1986), *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- PITA GRANDAL, A.M. (1998), *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- QUINTERO OLIVARES, G. (2001), «El principio de intervención mínima y algunos delitos patrimoniales y societarios», en AA.VV., *El nuevo Derecho Penal Español. Estudios Penales en Memoria del Profesor José Manuel Valle Muñiz*, Aranzadi, Pamplona.
- RIFÁ SOLER, J.M., VALLS GOMBAU, J.F. y RICHARD GONZÁLEZ, M. (2003), «El proceso penal práctico», *La Ley*, Madrid.
- RODRÍGUEZ RAMOS, L. (1997a), «Cuestión prejudicial devolutiva, conflicto de competencia y derecho al juez predeterminado por la Ley (Actualización de la prejudicialidad en el proceso penal)», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 285 (ejemplar en soporte informático).
- RODRÍGUEZ RAMOS, L. (1997b), «¿Atestado, pericia o cuestión prejudicial? Sobre ciertas corruptelas en la tramitación de causas por injustos administrativos criminalizados», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 310 (ejemplar en soporte informático).
- RUIZ MARCO, F. (1995), *La tutela penal del Derecho de crédito*, Dilex, Madrid.
- SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P. (2002), *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, Asociación Española de Asesores Fiscales-Aranzadi, Pamplona.
- SILVA SÁNCHEZ, J.M. y RAGUÉS I VALLÉS, R. (2001), «La determinación del hecho a efectos de prescripción del delito fiscal», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 507.
- SIMÓN ACOSTA, E. (1998), *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona.
- VAELLO ESQUERDO, E. (1999), «Consideraciones en torno al alzamiento de bienes», *Actualidad Penal*, ref. XXIV (ejemplar en soporte informático).
- VICENTE-ARCHE, F. y HERRERA MOLINA, P. M. (1996), «La declaración-autoliquidación en el ordenamiento tributario», en AA.VV., *Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Homenaje al Profesor Fernando Vicente-Arche Domingo*, Universidad Complutense de Madrid.
- VIVES ANTÓN, T.S. y GONZÁLEZ CUSSAC, J.L. (1998), *Los delitos de alzamiento de bienes*, Tirant lo blanch, Valencia.