

## LA DENUNCIA ADMINISTRATIVA DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA CONSTITUTIVA DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

**Joan Iglesias Capellas**

*Doctor en Derecho*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, don Francisco Alfredo GARCÍA PRATS, don FRANCISCO MAGRANER MORENO, don Juan MESTRE CHESA y don JAVIER SANCHO SEBASTIÁN.

---

### EXTRACTO

El propósito de este trabajo es analizar la denuncia administrativa del delito contra la Hacienda Pública, tanto desde su perspectiva tributaria como desde su perspectiva procesal. Para ello, en primer lugar, nos ocuparemos de estudiar las circunstancias en las que aparecen los indicios de la posible comisión de una defraudación tributaria delictiva. Seguidamente, examinaremos las características procesales de cada uno de los cauces de los que dispone la Administración para promover el ejercicio de la acción penal cuando estima que el incumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos reviste relevancia penal. Y, finalmente, analizaremos los aspectos formales del procedimiento administrativo que se sigue desde el momento en que se descubre una defraudación tributaria presuntamente delictiva hasta que efectivamente los hechos se ponen en conocimiento del juez competente para decidir si merece o no una sanción privativa de libertad.

**Palabras claves:** delito, Hacienda Pública, defraudación, denuncia, juez, proceso, Ministerio Fiscal, inspección, suspensión, Administración tributaria y procedimiento.

---

*Fecha de entrada: 03-05-2013 / Fecha de aceptación: 09-07-2013 / Fecha de revisión: 22-07-2013*

## ADMINISTRATIVE COMPLAINT OF TAX FRAUD CONSTITUTES A CRIME AGAINST PUBLIC TREASURY

Joan Iglesias Capellas

---

### ABSTRACT

The purpose of this paper is to analyze the administrative complaint against the Treasury crime, both from their perspective and from the perspective tax proceedings. To do this, first we will study the circumstances in which the evidence shows the possible commission of a criminal tax fraud. Then examine the procedural characteristics of each of the channels available to the Administration to promote the exercise of criminal action where it considers that a breach of the general duty to contribute to the maintenance of public expenditure is of criminal relevance. And finally, we discuss the formal aspects of the administrative procedure followed from the time you discover an alleged criminal tax fraud when actually the facts are made known to the judge to decide whether you deserve a custodial sentence.

**Keywords:** crime, Public Treasury, fraud, complaint, judge, process, prosecution, inspection, suspension, tax administration and procedure.

---

---

## Sumario

### Introducción

1. El descubrimiento de hechos presuntamente constitutivos de delito en un procedimiento de comprobación tributaria
  - 1.1. La manifestación de la *notitia criminis* en un procedimiento de inspección tributaria
  - 1.2. La existencia de indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública previa a la iniciación de un procedimiento de comprobación
2. Características procesales de la denuncia administrativa del delito contra la Hacienda Pública
  - 2.1. El traslado del tanto de culpa a la jurisdicción competente
  - 2.2. La remisión del expediente al Ministerio Fiscal
3. La tramitación administrativa de la denuncia por la presunta comisión de un delito de defraudación tributaria
  - 3.1. La apreciación de una conducta presuntamente delictiva en la fase de instrucción del procedimiento inspector
  - 3.2. La apreciación de una conducta presuntamente delictiva en la fase de resolución del procedimiento inspector
  - 3.3. La apreciación de una conducta presuntamente delictiva en la fase de instrucción del procedimiento sancionador tributario
  - 3.4. Otros momentos en los que puede apreciarse la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública
4. Órgano competente para denunciar los hechos presuntamente delictivos
5. El contenido del expediente que acompaña la denuncia de un delito de defraudación tributaria
  - 5.1. El informe de la Unidad o Equipo responsable de la comprobación
  - 5.2. El informe de la unidad de delito fiscal
  - 5.3. El informe de los órganos consultivos
6. Consecuencias de la devolución del expediente a la Unidad o Equipo que informó de la posible existencia de una defraudación tributaria delictiva
7. Conclusión final

### Bibliografía

## INTRODUCCIÓN

Denunciar la comisión de un delito no es una opción; es un deber jurídico que se concreta en una obligación de hacer cuya inobservancia deliberada puede llegar a constituir una conducta tipificada como delito<sup>1</sup>.

Desde la reforma penal de 1985 los delitos contra la Hacienda Pública son perseguibles de oficio<sup>2</sup>. Por consiguiente, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 259 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECr.), cualquier ciudadano puede dirigirse a un juez de instrucción para que practique las diligencias necesarias para verificar si unos determinados hechos pueden ser constitutivos del delito tipificado en el artículo 305.1 del Código Penal. Para ello, el instrumento mediante el que se activa la investigación judicial es la denuncia, entendida prima facie como el medio legalmente establecido para trasladar la *notitia criminis* al juzgado competente para conocer y en su caso sancionar unos hechos presuntamente delictivos<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, el incumplimiento de dicha obligación puede suponer la imposición de una multa o, en determinadas circunstancias, llegar a ser constitutivo de un delito. En este sentido, en los artículos 407 y 408 del Código Penal, en la redacción dada por la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, se sanciona con pena de prisión (o multa) a la autoridad o funcionario público que abandona su destino con el propósito de no impedir, no perseguir o no promover la persecución de los delitos de los que tenga noticia. Al propio tiempo, en el artículo 456 del Código Penal se tipifica y se sanciona la imputación, efectuada ante funcionario judicial o administrativo que tenga el deber de proceder a la averiguación de hechos delictivos a una persona con conocimiento de su falsedad o temerario desprecio a la verdad.

<sup>2</sup> En el apartado primero del artículo 37 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, que, entre otros aspectos, modificó el Título del Código Penal de 1973 relativo a las falsedades e introdujo por primera vez un único artículo (el 319 CP) mediante el que se tipifica el fraude fiscal, se estableció que: «Los delitos fiscales solo son perseguibles a instancias de la Administración, sin necesidad de querrela ni conciliación previa». Con la aprobación de la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, se elimina dicha condición de perseguibilidad, de modo que el ejercicio de la acción penal queda desde entonces sujeto a las reglas generales de iniciación del proceso penal. La propia Exposición de Motivos justifica la reforma con el argumento de que: «La redacción del artículo 37 de la Ley 50/1977, que exige el agotamiento de la vía administrativa antes de que la propia Administración tributaria, única legitimada para ello, promueva el ejercicio de la acción penal, es ciertamente un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal y sustantivo y, por ello, esta ley incluye su derogación, consciente, además, de que imponer una prejudicialidad tributaria con carácter necesario choca con el principio tradicional en nuestro ordenamiento que, con suficiente elasticidad, aparece recogido en el capítulo II del libro I de la Ley de Enjuiciamiento Criminal».

<sup>3</sup> Según GIMENO SENDRA: «La denuncia es una declaración de conocimiento y, en su caso, de voluntad por la que se transmite a un órgano judicial, Ministerio Fiscal o Autoridad con funciones de policía judicial la noticia de un hecho

No obstante lo anterior, y por la singular configuración de su hecho típico, son escasos (por no decir inexistentes) los procesos penales por delito contra la Hacienda Pública que se inician por la mera iniciativa de un ciudadano<sup>4</sup>, pues para presentar una denuncia fundada en el artículo 305 del Código Penal es necesario disponer de una información que tiene carácter reservado<sup>5</sup>. Por ello, a nadie debe extrañar que sea la Administración tributaria la que habitualmente promueva el ejercicio de la acción penal en este tipo de procesos pues, por regla general, la posible comisión de un delito de defraudación tributaria se pondrá de manifiesto en un procedimiento administrativo (fundamentalmente el de inspección) que tiene por finalidad comprobar la situación tributaria de un determinado contribuyente (art. 141 LGT).

A diferencia de la denuncia común, la denuncia administrativa es una denuncia cualificada<sup>6</sup>. Como veremos a continuación, su presentación, no solo requiere la observancia de unos deter-

---

constitutivo de delito», añadiendo seguidamente que: «[...] el único elemento material de la denuncia es la "notitia criminis" o sospecha de la comisión de un delito, cuya puesta en conocimiento por el denunciante a la policía judicial o a la autoridad judicial ha de provocar la apertura de diligencias policiales de prevención (cuando se deduzca en comisaría), primeras diligencias (ante un Juez de Instrucción incompetente), o, en función de la gravedad del delito, diligencias previas o sumario con la única salvedad de que el hecho punible carezca de tipicidad o sea inexistente ("manifiestamente falso" en los términos del art. 269 LECr.)». GIMENO SENDRA, V.: *Manual de Derecho Procesal Penal*, Madrid, 2008, págs. 160 y 164. Por su parte, MORENO CATENA y CORTÉS DOMÍNGUEZ consideran que: «El denunciante pone en conocimiento del órgano judicial o de la autoridad correspondiente unos hechos que entiende que son constitutivos de delito, pero con ello no pide nada, ni está obligado a nada (a no ser a la veracidad en el relato, art. 264) [...]». MORENO CATENA, V. y CORTÉS DOMÍNGUEZ, V.: *Derecho Procesal Penal*, Valencia, 2008, pág. 179. Por último, mención especial merece TORRES ROSELL cuando sostiene que: «[...] la denuncia es un modo de comunicación, una concreción del diálogo que se desarrolla en el proceso jurisdiccional y, específicamente es uno de los actos de comunicación que permiten que el proceso se inicie». TORRES ROSELL, N.: *La denuncia en el proceso penal*, Madrid, 1991, pág. 14.

<sup>4</sup> En este sentido coincidimos con COLLADO YURRITA cuando señala que: «La posibilidad de ejercitar la acción penal por cualquier administrado respecto a delitos de este tipo se nos antoja, en cierta medida, peligrosa. Evidentemente, a nadie escapa la compleja y peculiar naturaleza de este ilícito, complejidad que "padece" incluso la propia Administración tributaria aún contando con el auxilio de un vasto aparato integrado por medios humanos y materiales.» COLLADO YURRITA, P.: *La actuación de la inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, Valencia, 1996, pág. 59.

<sup>5</sup> Según establece el artículo 95.1 de la LGT, salvo en los supuestos tasados previstos en la ley: «Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y solo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros [...]».

<sup>6</sup> Así lo entiende la Fiscalía General del Estado que en su informe de 22 de mayo de 1995 (punto quinto) concluye: «[...] la decisión de la Administración tributaria de remitir un expediente al Fiscal o Autoridad judicial por considerar que las acciones u omisiones detectadas fruto de su actividad inspectora pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal no puede ser concebida como una actividad puramente mecánica en la que el órgano administrativo ha de limitarse a constatar si el importe de la cuota defraudada que arroja la actividad inspectora rebasa o no la cuantía legalmente establecida. El delito fiscal no es una infracción tributaria por importe superior a 5.000.000 pts. La Administración tributaria tiene la obligación de dilucidar previamente en sede administrativa si la conducta es o no susceptible de dar lugar a responsabilidad penal, realizando una valoración completa de los hechos y comparándolos con el tipo penal, y no solo en su vertiente objetiva, sino también la culpabilística.»

minados trámites administrativos sino que, además, exige una valoración previa de los indicios puestos de manifiesto en un procedimiento tributario de comprobación para decidir si deben ser puestos en conocimiento de la autoridad judicial. Por consiguiente, mediante la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública, a menudo la Administración no se limita a dar traslado de unos hechos presuntamente delictivos, sino que manifiesta un interés inequívoco en que se ejerza la acción penal contra un determinado contribuyente<sup>7</sup>.

Por otra parte, si bien es cierto que la *notitia criminis* de una defraudación tributaria suele manifestarse en el seno de un procedimiento administrativo de comprobación, la trascendencia penal de la conducta de la persona física o de la entidad objeto de la investigación no siempre se advierte al inicio de la actuación de los órganos de la Administración tributaria. Además, la definición legal de un umbral económico para atribuir relevancia criminal al incumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos<sup>8</sup> determina que, en ocasiones, sea necesario ultimar la comprobación del hecho imponible para valorar la posible comisión de un hecho delictivo. Por consiguiente, el grado de correspondencia entre los hechos denunciados por la Administración tributaria y la conducta observada por el contribuyente dependerá de cuál haya sido el resultado de la investigación realizada en sede administrativa<sup>9</sup>.

<sup>7</sup> Aunque por su forma y naturaleza únicamente producirá los efectos procesales de la denuncia común, por su contenido se aproxima al que, según la doctrina, se predica de la querrela, considerada por CORTÉS DOMÍNGUEZ como una declaración de voluntad que encierra en sí misma una declaración de conocimiento mediante la cual se pone en conocimiento del órgano judicial una serie de hechos delictivos: «[...] no para que aquel los conozca y los compruebe, sino para que, basándose en ellos, pedir el inicio del proceso contra alguien al que se la acusará formalmente de la comisión de los mismos.» CORTÉS DOMÍNGUEZ, V.: *Manual...*, cit., pág. 182. En este sentido, para COLLADO YURRITA: «La actuación de la Inspección de los Tributos se asemeja, en estos casos, a la de un fiscal que tendrá por objetivo fundamental encontrar las pruebas precisas para proceder a la acusación del contribuyente, debiendo serle exigido, durante aquella, un respeto escrupuloso de los derechos del administrado», COLLADO YURRITA, P.: *La actuación...*, cit., pág. 59.

<sup>8</sup> Según la actual redacción del artículo 305.1 del Código Penal introducida por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre: «El que, por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local (...) siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de *ciento veinte mil euros*, será castigado con la pena de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía [...].» Asimismo, en el nuevo artículo 305 bis a) del Código Penal se establece que el delito contra la Hacienda Pública será castigado con una pena de dos a seis años, cuando: «la cuantía de la cuota defraudada exceda de *seiscientos mil euros*.»

<sup>9</sup> En este sentido, coincidimos con CASADO OLLERO cuando advierte que: «Es inequívoco, pues, el deber que incumbe a la Inspección de comprobar globalmente los hechos con trascendencia tributaria, con independencia de que favorezcan o no al obligado tributario o a la Administración gestora: «allí donde ha existido una investigación en el ejercicio de las facultades públicas, la actuación inspectora no puede limitarse a declarar lo gravoso para el contribuyente y a obviar lo que le beneficia, porque la Inspección actúa para comprobar y en su caso restablecer el orden jurídico tributario. La declaración de una situación de hecho debe agotar sus efectos legales en la doble vertiente de lo que favorece y no favorece al contribuyente» (Sentencia de la Audiencia Nacional, de 3 de julio de 2003, Fundamento jurídico Cuarto).», CASADO OLLERO, G.: «Ganancias patrimoniales no justificadas y delito fiscal», en *Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor Julio Banacloche*, Madrid, 2008, pág. 298.

En estos casos, cuando en el procedimiento de inspección se han puesto de manifiesto hechos con trascendencia tributaria que no vienen reflejados en la autoliquidación que el contribuyente viene obligado a presentar, de los cuales se deriva una presunta elusión del pago de tributos por importe superior a 120.000 euros, estaremos ante una denuncia de «cuotas tributarias defraudadas». Por consiguiente, se tratará de una denuncia que irá acompañada de un informe evacuado por la Inspección de los tributos en el que se fijará el importe de la deuda tributaria cuyo pago se ha eludido y se indicarán los hechos determinantes de que el comportamiento seguido por el contribuyente merezca la calificación de defraudación tributaria<sup>10</sup>.

No obstante lo anterior, en aquellos casos en los que, por el *modus operandi* del obligado tributario<sup>11</sup> o por otras circunstancias conocidas por la Administración, existan sospechas fundadas de un incumplimiento deliberado del deber de contribuir susceptible de constituir un delito contra la Hacienda Pública no será necesario iniciar un procedimiento administrativo de comprobación, ni que en la denuncia se efectúe una cuantificación definitiva del importe de la deuda presuntamente dejada de ingresar, sino que basta con la existencia de indicios de la comisión del delito de defraudación tributaria para poner los hechos en conocimiento del Ministerio Fiscal, a fin de que practique las diligencias de investigación pertinentes con carácter previo al inicio del proceso penal.

Es decir, la referencia cuantitativa establecida en los artículos 305.1 y 305 bis a) del Código Penal opera al admitir a trámite la denuncia o la querrela<sup>12</sup>, proponer la apertura del juicio oral (art. 783 LECr.) y, en su caso, dictar sentencia. Luego, para dar traslado al Ministerio Fiscal (o al juez penal) de las sospechas fundadas de que pueda haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública no es indispensable iniciar un procedimiento administrativo de comprobación ni efectuar una liquidación completa y exhaustiva de la deuda tributaria resultante de los hechos ocultados a la Administración. Por consiguiente, en estos casos, no estaremos ante la denuncia de unas cuotas defraudadas sino ante la simple «sospecha» de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, para cuya determinación será imprescindible la actuación del Ministerio Fiscal una vez iniciado el proceso penal<sup>13</sup>.

<sup>10</sup> Según lo dispuesto en el artículo 32.2 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del régimen sancionador tributario (RST), se establece que: «[...] el órgano, equipo o unidad, remitirá las actuaciones practicadas con las diligencias en las que consten los hechos y circunstancias que, a su juicio, determinan la posible responsabilidad penal, y un informe preceptivo sobre la presunta concurrencia en los hechos de los elementos constitutivos del delito [...]».

<sup>11</sup> En este sentido resulta particularmente ilustrativa la Instrucción 3/2007 de la Fiscalía General del Estado sobre la actuación del Ministerio Fiscal en la persecución de los delitos de defraudación tributaria cometidos por grupos organizados en relación con las operaciones intracomunitarias del Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>12</sup> En la Sentencia de 10 de octubre de 2001 (NFJ011004) el Tribunal Supremo indica que: «Sin una liquidación al menos provisional, sería jurídicamente imposible que el juez que recibe la denuncia de la evasión tributaria pueda llegar a pronunciarse sobre los extremos que establecen los arts. 269 y 313 LECrim. así como informar al imputado en la forma prevista en el art. 118 de la misma ley.»

<sup>13</sup> Como explica MORENO CATENA: «Aunque la investigación de los hechos presuntamente delictivos se encomienda a la autoridad judicial, al Ministerio Fiscal se le atribuye la inspección directa de los sumarios por delitos públicos,

## 1. EL DESCUBRIMIENTO DE HECHOS PRESUNTAMENTE CONSTITUTIVOS DE DELITO EN UN PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA

Por la propia configuración del modelo de gestión tributaria actualmente vigente en el ordenamiento jurídico español (que se articula alrededor de la autoliquidación), en el delito de defraudación tributaria la comisión del hecho típico (eludir el pago de un tributo) permanece en la esfera de conocimiento del contribuyente (autor del hecho delictivo), de modo que difícilmente puede ser conocido y, por consiguiente, perseguido sin una previa actuación de comprobación a cargo de la Administración tributaria en la que se pongan de manifiesto, al menos, tres elementos como son: a) De una parte, la existencia de una obligación tributaria nacida de la realización de un hecho imponible; b) De otra, el incumplimiento de un deber de ingreso; c) Y, finalmente, la cuantía de la cuota defraudada.

Por ello, si bien es cierto que, como consecuencia del límite cuantitativo establecido en el artículo 305.1 del Código Penal, el importe de la cuota tributaria defraudada será el elemento determinante para decidir el cauce que debe seguirse para sancionar el incumplimiento tributario descubierto por la Administración, como veremos a continuación, ni todos los procesos penales por delito contra la Hacienda Pública se inician como consecuencia de un procedimiento de comprobación administrativa previo del que resulta una posible cuota defraudada superior a 120.000 euros, ni de todos aquellos procedimientos de comprobación de los que resulta una cuota tributaria defraudada superior a 120.000 euros se deriva una denuncia por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

### 1.1. LA MANIFESTACIÓN DE LA *NOTITIA CRIMINIS* EN UN PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA

La Administración tributaria tiene el deber legal de investigar la realización de «hechos imponibles» que puedan permanecer ocultos<sup>14</sup>, pero no de investigar «hechos delictivos». Sin embargo, por la especial configuración del delito contra la Hacienda Pública, los primeros constituyen el presupuesto lógico de los segundos, pues solo nacida la obligación tributaria puede consumarse una defraudación del deber de contribuir que, por superar una determinada cuantía, convierta en delictiva la insolidaridad fiscal de una determinada persona física o jurídica<sup>15</sup>.

---

debiendo darles los instructores las noticias que les pidieron (arts. 306 y 324 LECrim. y 4.I EOMF) y sin que la investigación pueda declararse secreta para ellos (arts. 302.II LECrim.)), MORENO CATENA, V.: *Derecho Procesal Penal*, cit., pág. 99.

<sup>14</sup> Con arreglo a lo dispuesto en el párrafo 3 del artículo 103.Uno de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre: «Corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación [...]».

<sup>15</sup> Como explica CASADO OLLERO: «En la realidad jurídico-penal, relativa al delito fiscal, la existencia de una relación jurídico-tributaria válida constituye un auténtico presupuesto objetivo (implícito) del tipo delictivo. [...] Luego, tra-

Con arreglo a lo dispuesto en los artículos 141 y 142 de la LGT, las actuaciones de los órganos de la Inspección de los tributos tienen por finalidad principal obtener las pruebas en las que fundamentar la regularización de la situación tributaria del contribuyente. Al propio tiempo, según lo dispuesto en el artículo 145 de la LGT, la finalidad del procedimiento inspector es comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias del conjunto de contribuyentes sujetos a la jurisdicción fiscal del Estado español. Por consiguiente, los procedimientos tributarios de comprobación en general (y el de inspección en particular) no son el cauce legalmente establecido para la investigación de conductas delictivas, ni siquiera de aquellas que tengan por objeto el incumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, pues la Administración tributaria no forma parte de los Cuerpos y Fuerzas de seguridad del Estado que tienen encomendada la persecución de los delincuentes<sup>16</sup>.

Planteada la cuestión en estos términos, una las principales cuestiones a resolver es determinar en qué momento del procedimiento inspector debe entenderse producida la *notitia criminis* de la presunta comisión de un delito de defraudación tributaria, pues a partir de dicho instante, para preservar las garantías procesales del presunto autor del delito, la investigación de los hechos debe realizarse de conformidad con lo dispuesto en la LECr. En otras palabras, hasta la manifestación de los indicios racionales de que un incumplimiento tributario puede ser constitutivo de delito, las actuaciones de los órganos de la inspección tendrán naturaleza administrativa y, por consiguiente, quedarán sujetas al régimen de eficacia jurídica y revisión a posteriori propia de los actos administrativos<sup>17</sup>. Sin embargo, cuando la Administración considere que los hechos descubiertos en el curso de un procedimiento administrativo de comprobación, no solo revelan un incumplimiento de las normas tributarias sino que constituyen indicios racionales de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, tiene el deber jurídico de dar traslado de todo lo actuado a los órganos del Poder Judicial y, al propio tiempo, de

---

tándose del tipo delictivo del artículo 305 del CP es de meridiana evidencia que sin hecho imponible (*prius*) no puede existir hecho punible (*posterius*) ni defraudación fiscal alguna: un impuesto que no es debido no puede ser objeto de evasión.» CASADO OLLERO, G.: «Ganancias patrimoniales no justificadas...», cit., págs. 279-280.

<sup>16</sup> En este sentido CASADO OLLERO indica que: «Si bien todos los poderes públicos tienen en la "lucha contra el fraude fiscal (...) un fin y un mandato constitucional", cada uno de ellos habrá de acometerlo de la forma que constitucionalmente y legalmente le sea encomendada, sin que resulte admisible que la Administración tributaria se dedique a la investigación y persecución de la delincuencia fiscal, mientras la Jurisdicción penal acaba desempeñando funciones de liquidación y recaudación tributaria.», CASADO OLLERO, G.: «Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal», en AA.VV, *Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana*, IEF, Madrid, 2008, pág. 1.597.

<sup>17</sup> En este sentido, compartimos la posición de RUIZ GARCÍA para quien, del mismo modo que: «[...] la Administración tributaria no puede utilizar el procedimiento de inspección para, en la ignorancia del sujeto pasivo, acumular el material probatorio que posteriormente será empleado en el proceso penal, retrasando deliberadamente el inicio del proceso [...]» tampoco resulta admisible: «[...] que la Administración tributaria propicie la iniciación de un proceso penal, para, con las facultades extraordinarias que el ordenamiento otorga al juez instructor, lograr la prueba de hechos que pueden ser posteriormente relevantes a efectos tributarios.», RUIZ GARCÍA, J. R.: «La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública», en *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 151/2011, según el texto publicado en *westlaw.es* BIB 2011/1148, pág. 3.

evitar que con su actuación investigadora se conculquen los derechos fundamentales del presunto responsable del delito.

La determinación del instante a partir del cual muta la naturaleza jurídica de las actuaciones que deben realizarse para obtener los elementos de prueba indispensables para fundamentar una denuncia por delito contra la Hacienda Pública constituye uno de los principales retos de la doctrina penal y tributaria actual pues, según la postura que se adopte, o bien se puede llegar al automatismo de criminalizar cualquier defraudación tributaria superior a 120.000 euros (desposeyendo a la Administración de su facultad de apreciación), o bien se confiere a los órganos de la Administración tributaria una potestad de valoración preprocesal ilimitada sin sujetar su ejercicio a control jurisdiccional de ningún género<sup>18</sup>.

### 1.1.1. La comprobación de los elementos constitutivos del hecho imponible

Las actuaciones de investigación desarrolladas por la Inspección de los tributos tienen por finalidad principal comprobar el hecho imponible, y su adecuada declaración y liquidación por el sujeto pasivo. Por consiguiente, se trata de la fase instructora del procedimiento de comprobación en la que se obtiene aquella información con trascendencia tributaria que permita a la Administración conocer los elementos subjetivos, objetivos, temporales y cuantitativos de un acto o negocio del que nace una obligación tributaria<sup>19</sup>.

En consecuencia, el inicio del procedimiento inspector pone de manifiesto que el propósito de la acción administrativa es la comprobación de la situación tributaria de un determinado contribuyente, del que a priori no existen sospechas de que hubiera podido cometer una defraudación tributaria delictiva. Luego, en estos casos, la *notitia criminis* de un posible delito contra la Hacienda Pública se producirá de forma sobrevenida (y sorpresiva) en el curso de las actuaciones inspectoras como consecuencia de los elementos probatorios obtenidos por la Inspección de los tributos que se pone de manifiesto: (i) la realización de un hecho imponible no declarado, (ii) la indebida obtención de una devolución tributaria, (iii) o, en su caso, la falsedad o inexactitud de los datos incluidos en la autoliquidación presentada determinantes de una menor tributación a la que resulta de la adecuada aplicación de las normas tributarias.

<sup>18</sup> Como explica COLLADO YURRITA: «El amplio abanico de actuaciones practicadas por la Administración tributaria desde que percibe la existencia de datos reveladores de posibles defraudaciones hasta que se forma la convicción seria de la existencia de "indicios racionales de delito fiscal" exige la adopción de un marco procedimental propio y también la fijación de los criterios homogéneos necesarios para proceder a la configuración del tipo del delito. Ambos requisitos serán decisivos a la hora de decidir si un expediente tiene la suficiente entidad para ser remitido o no al Ministerio Fiscal o al Juez.» COLLADO YURRITA, P.: *La actuación...*, cit., pág. 67.

<sup>19</sup> Así lo establece el artículo 145.1 de la LGT según el cual: «El procedimiento de inspección tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones.»

### 1.1.2. La determinación de la cuota tributaria defraudada como presupuesto de la manifestación de la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública

Iniciado un procedimiento administrativo que tiene por objeto la comprobación del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de un determinado contribuyente (particularmente, un procedimiento inspector), las actuaciones que desarrollan los órganos de la Administración están encaminadas a obtener las pruebas que permitan verificar y, en su caso, corregir el contenido de la autoliquidación presentada (u omitida) por el obligado tributario. Luego, los elementos probatorios obtenidos en el curso de la instrucción administrativa tienen por finalidad acreditar el hecho imponible efectivamente realizado y servirán de fundamento para regularizar la situación tributaria del contribuyente objeto de la comprobación<sup>20</sup>.

La conversión de los hechos descubiertos en una magnitud económica (base imponible) y la posterior determinación del importe de la cuota tributaria derivada de tales hechos no forma parte de la instrucción propiamente dicha sino que constituye una actividad de aplicación normativa (susceptible de interpretaciones divergentes) mediante la cual, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 153 d) de la LGT, la Administración presenta al contribuyente una «propuesta de regularización» a la que este puede prestar su conformidad (art. 156 LGT) o, por el contrario, mostrar su disconformidad (art. 157 LGT). Dicha propuesta de regularización es la que contiene la liquidación administrativa de la deuda tributaria exigible al contribuyente y la que pone de manifiesto un posible incumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Luego, si esto es así, hasta el momento en que por el órgano instructor del procedimiento inspector se formule la propuesta de liquidación no se manifiesta la trascendencia cuantitativa del comportamiento del obligado tributario. Por ello, es en el momento de confeccionar el acta cuando el artículo 153 g) de la LGT establece que por parte del funcionario responsable de las actuaciones desarrolladas deberá emitirse un pronunciamiento acerca de la posible existencia de indicios de la comisión de una infracción tributaria. Aunque se trata de una valoración subjetiva, cuya constancia en el cuerpo del acta únicamente puede obedecer al derecho del contribuyente a conocer las consecuencias que puede derivarse de la regularización administrativa de su situación tributaria, desde la perspectiva procedimental, constituye la referencia temporal más exacta de que disponemos para establecer el momento en que surge la posible *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública.

Por consiguiente, cuando el resultado de la propuesta de liquidación determine una cuota tributaria superior a 120.000 euros, corresponde al órgano instructor decidir si, a la vista de los elementos probatorios de que dispone, los hechos puestos de manifiesto en el curso del procedimiento inspector revelan indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Cuando

<sup>20</sup> Según establece el artículo 143.2 de la LGT: «Las actas son los documentos públicos que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma.»

entienda que la defraudación tributaria puede ser delictiva, en lugar de ofrecer al contribuyente la suscripción del acta, elevará un informe a su superior jerárquico (Inspector Jefe). Por el contrario, si no aprecia trascendencia penal en el comportamiento del obligado tributario, ultimaré la fase instructora mediante la formalización del acta de conformidad o disconformidad, según proceda.

Por todo ello, a nuestro modo de ver, si en el curso de una comprobación inspectora se ponen de manifiesto hechos con trascendencia tributaria no incluidos en la autoliquidación presentada por el contribuyente, aunque por la previsible cuantía de la cuota tributaria dejada de ingresar (o de la cantidad indebidamente obtenida) pudiera entenderse que se superará el límite establecido en el artículo 305.1 del Código Penal, salvo que concurran circunstancias excepcionales que aconsejen trasladar inmediatamente los hechos a la jurisdicción penal, la Inspección de los tributos debe ultimar la fase instructora del procedimiento o, lo que es lo mismo, debe establecer en toda su extensión (fáctica y cuantitativa) cuál es el hecho imponible realizado por el contribuyente con relación al tributo y periodo objeto de comprobación. Una vez concluida la instrucción, y antes de presentar la propuesta de regularización, es el momento en que por el funcionario que ha tenido conocimiento directo de los hechos que constan en el expediente se efectuará la valoración de la posible trascendencia penal del comportamiento del obligado tributario y, en su caso, cuando se iniciará el trámite de denuncia que estudiaremos más adelante.

## 1.2. LA EXISTENCIA DE INDICIOS DE LA COMISIÓN DE UN DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA PREVIA A LA INICIACIÓN DE UN PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN

No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en algunos casos, la Administración tributaria, como consecuencia de la información obtenida por otros cauces, puede apreciar la existencia de indicios de la comisión de una defraudación tributaria delictiva sin necesidad de iniciar la comprobación administrativa de la situación tributaria de un determinado contribuyente. Luego, considerando que la *notitia criminis* de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública ya se ha manifestado, en la medida en que los órganos de la Administración tributaria no disponen de las competencias necesarias para investigar hechos delictivos, deben abstenerse de iniciar un procedimiento inspector para comprobar el impuesto y periodo impositivo en el que presuntamente se ha consumado el delito. Sin embargo, ante la ausencia de elementos probatorios en los que sustentar la liquidación administrativa de la cuota tributaria no ingresada o indebidamente obtenida, difícilmente puede promoverse el ejercicio de la acción penal basada en una mera sospecha de defraudación.

Ante una situación como la descrita, la Administración tributaria dispone de la posibilidad de dar traslado del expediente al Ministerio Fiscal para que las actuaciones de comprobación de la situación tributaria del contribuyente sospechoso de ser el autor de un delito contra la Hacienda Pública se desarrollen con arreglo a las reglas de la investigación criminal, siendo en dicha sede donde deberán obtenerse los elementos de prueba que permitan determinar el importe de la cuota tributaria defraudada. Por consiguiente, y a diferencia del supuesto examinado en el apartado anterior (en el que la denuncia contiene la liquidación de la cuota tributaria defraudada y la

apreciación de la Administración denunciante acerca del carácter delictivo del comportamiento del obligado tributario), la comunicación de la *notitia criminis* que permitirá iniciar las diligencias de investigación de carácter preprocesal (art. 773.2 LECr.) únicamente contendrá la «sospecha» fundada de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

## 2. CARACTERÍSTICAS PROCESALES DE LA DENUNCIA ADMINISTRATIVA DEL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

La denuncia administrativa de los hechos presuntamente constitutivos de delito contra la Hacienda Pública puede adoptar distintas modalidades en función del momento en que se realiza, en función de las circunstancias en que se ponga de manifiesto la *notitia criminis* de una defraudación tributaria aparentemente delictiva y, sobre todo, en función del órgano al que se dirige, pues la LGT deja en manos de la Administración la elección de la posición procesal que en cada caso considera que debe asumir respecto al impulso de la acción penal<sup>21</sup>.

Esta facultad de decidir el instrumento formal mediante el que se promueve el inicio del proceso penal constituye un factor de discrecionalidad que, añadido a la facultad de estimar si los hechos descubiertos constituyen o no indicios de una conducta delictiva, proporciona a la decisión de la Administración tributaria un carácter y una intensidad de la que carece la denuncia que, por los mismos hechos, podría presentar un particular. Es decir, como veremos a continuación, los órganos de la Administración pueden decidir: a) En primer lugar, si en la conducta del obligado tributario concurren o no los elementos de un comportamiento constitutivo de delito contra la Hacienda Pública; b) Y, en segundo lugar, si los hechos deben ponerse en conocimiento del Ministerio Fiscal o directamente reclamar la intervención del juez penal.

Dicha decisión, que no parece sujeta a ningún tipo de control (ni de legalidad ni de oportunidad), constituye el único parámetro del que podemos disponer para conocer cuál es la posición de partida de la Administración tributaria y en qué medida se manifiesta su interés en que la acción penal se dirija efectivamente contra un determinado contribuyente<sup>22</sup>. Dicho de otro modo, no es lo

<sup>21</sup> Curiosamente, lo que resulta válido para los órganos de la Administración Central del Estado no lo es para los órganos de las comunidades autónomas por cuanto, en el artículo 62.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, al igual que todas las normas reguladoras de la cesión de tributos que la han precedido, únicamente contemplan la posibilidad de remitir el expediente al Ministerio Fiscal, omitiendo cualquier referencia a pasar el tanto de culpa directamente al órgano judicial competente.

<sup>22</sup> Como explica RUIZ GARCÍA: «La regulación establecida por el citado artículo 180.1 de la LGT en este punto ha sido criticada por algunos autores que entienden carente de sentido la opción entre dirigirse al Juzgado o al Ministerio Fiscal; en los casos de simple constatación de la posible relevancia penal de los hechos, y no existiendo aún ningún proceso penal pendiente sobre los mismos, la Administración tributaria no debería dirigirse a ningún órgano jurisdiccional, sino al Ministerio Fiscal. La indeterminación de la ley permite, sin embargo, que la Administración tributaria adopte la solución que crea más adecuada en función de las circunstancias del caso concreto; si del procedimiento inspector se

mismo comunicar al Ministerio Fiscal la existencia de posibles indicios de la comisión de una defraudación tributaria dejando en sus manos la investigación de los hechos y la calificación del comportamiento del contribuyente, que poner a disposición judicial el resultado de un procedimiento inspector terminado en el que se cuantifica detalladamente la cuota tributaria defraudada y se acompaña de diversos informes jurídicos que consideran que la conducta del obligado tributario es constitutiva de delito contra la Hacienda Pública. En el primer caso, los órganos de la Administración se limitan a cumplir con su deber de denunciar pero sin manifestar interés alguno en el ejercicio de la acusación, mientras que en el segundo se adopta una decisión fundada en derecho acerca del carácter delictivo de los hechos descubiertos y de la necesidad de sancionarlos en la vía jurisdiccional.

El antecedente normativo del actual artículo 180 de la LGT es el artículo 37.2 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, en el que, entre otras cuestiones, únicamente se contemplaba la posibilidad de que la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública descubierto por la Administración tributaria se comunicara al Ministerio Fiscal. Posteriormente, con la reforma introducida por la Ley 10/1985, de 26 de abril, se modificó el artículo 77.6 de la LGT y el legislador optó por un criterio distinto, pues únicamente se contemplaba la posibilidad de pasar el tanto de culpa al juez penal. En el mismo sentido se pronunciaba el artículo 10 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento sancionador tributario. Sin embargo, en el artículo 66 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, sorprendentemente se admitían ambas formas de comunicar la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública. En la reforma del artículo 77.6 de la LGT impulsada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, se mantiene el tanto de culpa como única posibilidad de denuncia pero, al enumerar las causas de reanudación de las actuaciones, se menciona la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Sin embargo, el artículo 5.1 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento Sancionador Tributario, únicamente contemplaba la posibilidad de pasar el tanto de culpa al juez penal.

Con la aprobación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se eleva a rango de ley lo establecido en el Reglamento General de la Inspección, y se consolida definitivamente el doble cauce para promover el ejercicio de la acción penal por delito contra la Hacienda Pública. Por consiguiente, en la actualidad, las alternativas de que dispone la Administración tributaria son dos: a) O bien remitir el expediente al Ministerio Fiscal; b) O bien, pasar el tanto de culpa al juez penal. Luego, de los distintos órganos ante los que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 264 de la LECr., puede presentarse la denuncia de un hecho presuntamente delictivo parece que la norma tributaria excluye únicamente la posibilidad de que la Administración se dirija directamente a un funcionario de policía<sup>23</sup>.

---

deduce con claridad la comisión del delito, parece lógico que se pase directamente el tanto de culpa al órgano judicial; si por el contrario existen dudas sobre la existencia del delito será más adecuado remitir el expediente al Ministerio Fiscal para que sea este quien decida, en su caso, interponer la querrela o denuncia», RUIZ GARCÍA, J. R.: «La relación...», cit., pág. 13.

<sup>23</sup> Según lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley Orgánica 2/1986, de 13 de marzo, y en los artículos 3 y 4 del Real Decreto 796/1987, de 19 de junio, la denuncia puede presentarse ante cualquier dependencia o puesto de los distintos miembros que integran los cuerpos y fuerzas de seguridad del Estado y naturalmente de la policía judicial.

## 2.1. EL TRASLADO DEL TANTO DE CULPA A LA JURISDICCIÓN COMPETENTE

Con carácter general la doctrina procesal define el «tanto de culpa»<sup>24</sup> como el acto emitido por un órgano administrativo (o judicial) y remitido al juez penal, en el que se contiene la noticia de la comisión de un hecho delictivo conocido en el desempeño de sus funciones<sup>25</sup>. Por lo que se refiere a su contenido y naturaleza jurídica, se considera que consiste en un acto de comunicación de la noticia delictiva realizado por el órgano que, en el ejercicio de sus funciones, conoce o presencia la comisión de un hecho de apariencia delictiva y decide remitirlo al Juzgado del orden penal que resulte competente<sup>26</sup>.

Definido en estos términos, no se aprecian diferencias sustanciales entre el acto de remisión del tanto de culpa y la denuncia presentada ante el juez penal<sup>27</sup>, de modo que entre uno y otro se establece una relación género-especie, siendo la segunda una modalidad de denuncia cuando los hechos presuntamente delictivos son conocidos por un funcionario público (distinto a los agentes que forman parte de la policía judicial) en el ejercicio de las competencias que le son propias. Sin embargo, precisamente por la singular naturaleza de su emisor, el tanto de culpa se configura como una denuncia *cualificada* que, por ministerio de la ley, debe revestir mayores garantías de certeza y de veracidad que la denuncia común al alcance de cualquier ciudadano, sin que con ello se prejuzgue o se vincule al juez instructor a incoar el procedimiento, ni se le exima de ordenar la práctica de cuantas diligencias resulten necesarias para la averiguación de los hechos denunciados.

Desde la perspectiva del delito contra la Hacienda Pública, la remisión del tanto de culpa de una defraudación tributaria se efectuará mediante oficio del órgano competente de la Administración tributaria dirigido al juzgado penal al que, por razón del territorio, le corresponda conocer de los hechos puestos de manifiesto en ocasión de la comprobación de la situación tributaria de un determinado contribuyente. Dicho oficio (en ocasiones confundido con la denuncia propiamente dicha) deberá ir acompañado de los elementos probatorios obtenidos en el curso de las actuaciones inspectoras realizadas y, en todo caso, de los informes preceptivos que, según la normativa tributaria, deben evacuarse para expresar la apreciación que de dichos hechos han realizado los distintos órganos que intervienen en el procedimiento de valoración de la trascendencia penal del incumplimiento de las normas tributarias. Todo ello, entendido como un único acto de contenido reglado, configura la denuncia administrativa del delito contra la Hacienda Pública y ex-

<sup>24</sup> Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española se trata del «testimonio que se libra de una parte de un pleito o expediente, cuando resultan pruebas o indicios de responsabilidad criminal, para que acerca de ella se instruya proceso».

<sup>25</sup> TORRES ROSELL, N., *op. cit.*, pág. 438.

<sup>26</sup> TORRES ROSELL, N., *op. cit.*, pág. 440.

<sup>27</sup> Véase nota anterior.

presa un inequívoco interés de la Administración tributaria de que los hechos descubiertos sean sancionados en la vía penal<sup>28</sup>.

Por consiguiente, como veremos en los apartados siguientes, en la denuncia de una defraudación tributaria, por lo general no coincide la condición de órgano que tiene conocimiento de los hechos y la condición de órgano que decide pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal. En el primer caso, se trata de la Unidad o Equipo de Inspección que ha descubierto un incumplimiento de las normas tributarias que, por la cuantía de la cuota defraudada, puede subsumirse en el artículo 305.1 del Código Penal, mientras que en el segundo se trata del órgano con funciones de representación institucional de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que resulte competente por razón de la adscripción del contribuyente. Esta disociación, entre el funcionario que da la noticia de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública y el funcionario (o autoridad) que, en último término, valora la trascendencia penal del incumplimiento de las normas tributarias, es una característica distintiva de la denuncia administrativa de las defraudaciones tributarias delictivas que permite distinguirla del atestado en los delitos de contrabando<sup>29</sup>, y que trae causa de un tipo penal en el que, para decidir el régimen sancionador aplicable, primero es necesario cuantificar el importe de la cuota tributaria dejada de ingresar o indebidamente obtenida por la persona física o jurídica respecto a la cual se dirigirá la acción penal.

Si esto es así, podemos caracterizar el «tanto de culpa» de un delito contra la Hacienda Pública como la denuncia calificada presentada ante el juez penal por el órgano de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se encuentra procurar que el sistema tributario se aplique con generalidad a todos los contribuyentes incluidos en su ámbito de competencia<sup>30</sup>. Por consiguiente, se trata de un acto de comunicación de la *notitia criminis* con plenos efectos procesales

<sup>28</sup> A una conclusión semejante llega RUIZ GARCÍA cuando señala que: «Es cierto que la Administración tributaria, en su condición de denunciante no está obligada a probar los hechos consignados en la denuncia. Pero el pase del tanto de culpa presupone que la Administración tributaria dispone de los elementos de prueba que le permiten sostener fundamentalmente la comisión del delito, y que formarán parte del expediente de comprobación remitido al órgano jurisdiccional. La especial conexión existente entre el procedimiento inspector y el proceso penal presupone, como ya se ha indicado, que en no pocas ocasiones los medios de prueba decisivos para fundamentar la condena penal se habrán obtenido durante la tramitación del procedimiento inspector, lo que acentúa la participación de la Administración tributaria en la prueba de los hechos penalmente relevantes.» RUIZ GARCÍA, J. R.: «La relación...», cit., pág. 15.

<sup>29</sup> Con arreglo a lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, el Servicio de Vigilancia Aduanera, integrado en el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en todo lo que se refiera a la investigación de persecución y represión de los delitos de contrabando, actuará en coordinación con las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado y tendrá, a todos los efectos legales, carácter colaborador de los mismos. Por consiguiente, a diferencia del resto de funcionarios de la Administración tributaria, los funcionarios de Vigilancia Aduanera tienen la consideración legal de policía fiscal, de modo que el resultado de las actuaciones de investigación que realizan y de las diligencias que practican se documentan mediante atestado y quedan sujetas a lo dispuesto en los artículos 292 y siguientes de la LECr.

<sup>30</sup> Según establece el artículo 5.2 de la LGT: «En el ámbito de las competencias del Estado, la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora corresponde al Ministerio de Hacienda, en tanto no haya sido encomendada por ley a otro órgano o entidad de derecho público. En los términos previstos en su ley de creación, dichas competencias corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.»

pero sin que de ello pueda concluirse que la Administración tributaria esté ejerciendo la función de acusador particular sino que, sin perjuicio de que, una vez iniciado el proceso, pueda llegar a ostentar la condición de víctima o perjudicada por el acto delictivo, deja que sea el juez penal quien traslade los hechos al Ministerio Fiscal (en su condición de acusador público) y determine si procede o no iniciar el proceso penal<sup>31</sup>.

La elección del «tanto de culpa» como instrumento formal para promover la acción penal lleva asociadas determinadas consecuencias procesales, habida cuenta de que es el juez quien, al recibir el oficio procedente de la Administración tributaria mediante el que se le da traslado de unos hechos con apariencia de delito contra la Hacienda Pública, deberá comprobar si se cumplen los requisitos formales y sustantivos de la denuncia (art. 266 LECr.) y, sin perjuicio de la posición que pueda adoptar el Ministerio Fiscal<sup>32</sup>, decidir si inicia diligencias previas (art. 777.1 LECr.), o devuelve el expediente al órgano denunciante. En el primer caso, la investigación de los hechos presuntamente constitutivos de una defraudación tributaria deja de ser administrativa para convertirse en judicial, quedando desde ese momento sujeta a lo dispuesto en los artículos 326 y siguientes de la LECr. En el segundo, según la doctrina procesal<sup>33</sup>, caben dos posibilidades: a) O bien que, por motivos formales, inadmita a trámite la denuncia y se abstenga de actuar; b) O bien, que, por considerar que los hechos son manifiestamente no delictivos, la desestime y devuelva el expediente a la Administración denunciante<sup>34</sup>.

De todos modos, por las especiales características de la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública, resulta difícil que sea rechazada por el juez penal sin realizar ninguna diligencia para comprobar los hechos comunicados por la Administración (art. 269 LECr.). Por ello, en aquellas ocasiones que la Administración decida pasar el «tanto de culpa» de una defraudación tributaria presuntamente delictiva directamente al órgano judicial competente, se tratará de una denuncia que efectivamente provocará el inicio del proceso penal, sin perjuicio de que, si el

<sup>31</sup> En este sentido TORRES ROSELL entiende que: «La simple y sola adquisición por el juez de la noticia delictiva estimula la actuación jurisdiccional; el acto que la transmite constituye ejercicio de la acción y este ejercicio recibe un único y definitivo pronunciamiento: la apertura o la denegación de la apertura del proceso penal.» TORRES ROSELL, *op. cit.*, pág. 265.

<sup>32</sup> Si el Ministerio Fiscal comparte la apreciación realizada por la Administración tributaria presentará la correspondiente querrela (art. 271 LECr.) ejerciendo la acusación pública. Si, por el contrario, considera que los hechos no revisten trascendencia penal, no solo no ejercerá la acción sino que puede oponerse a la admisión de la denuncia mediante la interposición de los correspondientes recursos contra la resolución que, a tal efecto, adopte el juez de lo penal (art. 313 LECr.).

<sup>33</sup> Según TORRES ROSELL: «[...] a pesar de los límites marcados por el artículo 269 de la LECr., el juez debe enjuiciar si el acto de transmisión es una denuncia y si el hecho que se le comunica reviste tintes de criminalidad. Este doble enjuiciamiento se realiza atendiendo a razones de forma y de fondo y determinará respectivamente la inadmisión o la desestimación de la denuncia». TORRES ROSELL, *op. cit.*, pág. 313.

<sup>34</sup> En uno y otro caso RUIZ GARCÍA pone de manifiesto que: «La posición de la Administración tributaria como simple denunciante, desvinculada por lo tanto de la tramitación del proceso penal, resulta difícilmente compatible con las normas del artículo 180.1 de la LGT sobre reanudación del procedimiento inspector que quedó suspendido con la formulación de la denuncia; si la Administración tributaria no es parte en el proceso penal, será preciso establecer el deber a cargo del órgano judicial de notificar la expresada resolución, para que de esta manera prosiga la tramitación del procedimiento inspector.» RUIZ GARCÍA, J. R.: «La relación...», *cit.*, pág. 15.

juez instructor, después de tomar declaración al imputado y de ordenar la práctica de las diligencias que estime oportunas, considera que los hechos denunciados no revisten trascendencia penal, dicte auto de sobreseimiento (art. 779.1.1.ª LECr.) y devuelva el expediente a la Administración.

## 2.2. LA REMISIÓN DEL EXPEDIENTE AL MINISTERIO FISCAL

A diferencia del instrumento procesal examinado en el apartado anterior, remitir el expediente al Ministerio Fiscal no equivale a denunciar la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, aunque lo cierto es que en la práctica este es el cauce habitualmente utilizado por la Administración para promover la persecución de las defraudaciones tributarias presuntamente delictivas que se ponen de manifiesto en el curso de un procedimiento administrativo de comprobación<sup>35</sup>.

Cuando se escoge esta vía de traslado del expediente tributario, puesto que el destinatario de la *notitia criminis* no es un órgano judicial, el oficio remitido por la Administración tributaria informando de unos hechos presuntamente delictivos no constituye una denuncia en el sentido procesal de esta figura sino que mantiene todavía un cierto carácter administrativo (de predenuncia), por cuanto deja la decisión de iniciar el proceso penal en manos de los funcionarios del Ministerio Fiscal mediante la interposición de la correspondiente querrela (art. 271 LECr.) o, en su caso, mediante la simple denuncia al juez penal de los hechos que la Administración ha comunicado (art. 773.2 LECr.)<sup>36</sup>. En este caso, sí resulta necesario completar la investigación de los hechos constitutivos de una posible defraudación tributaria, las actuaciones correspondientes se desarrollarán por la Policía Judicial (art. 282 y siguientes LECr.) que, si lo considera oportuno, podrá reclamar el auxilio de los funcionarios de la Inspección de los tributos [art. 95.1 a) LGT y 141 k) LGT]<sup>37</sup>.

<sup>35</sup> En este sentido compartimos la posición de COLLADO YURRITA para quien: «[...] el Fiscal no debe actuar nunca como un "delegado" de la Administración tributaria y, por tanto, ha de llevar a cabo su actuaciones conforme al más estricto sometimiento a los principios de legalidad y de imparcialidad, tal como prevén los artículos 124 de la Constitución, 435 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y 1 y 2 del Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal», COLLADO YURRITA, P.: *La actuación...*, cit., pág. 90.

<sup>36</sup> En la Consulta 1/1982 de la Fiscalía General del Estado sobre el destino que deba darse a las denuncias transformadas en querrelas por el Ministerio Fiscal se plantean las siguientes posibilidades: «La formalización de la querrela es, ciertamente, una de las actitudes procesales que debe seguir a la recepción de una denuncia por el Ministerio Fiscal. Pero no es la única actividad legalmente posible. Efectivamente, el Ministerio Fiscal puede abstenerse de tramitarla ante el órgano judicial acordando el archivo; ello ocurrirá siempre que los hechos sean, en absoluto, ajenos a típicas estructuras penales (art. 5 del Estatuto del Ministerio Fiscal en relación con el art. 269 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal). Otra postura distinta es remitir la denuncia al Juez competente, ya sea en su forma originaria si se estima completa, o con expresión de las diligencias a practicar de inmediato, posibilidad que también se prevé en las normas citadas. Y, por último, como antes se apuntaba, es dable construir, con fundamento en los hechos y documentos constitutivos de la denuncia, la correspondiente querrela en la forma prevista por la Ley de Enjuiciamiento Criminal, ejercitando la acción penal al modo que establecen los artículos 105 y 271 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y el artículo 3.4.º del Estatuto del Ministerio Fiscal.»

<sup>37</sup> Con arreglo a lo dispuesto en punto 6 del artículo 103.Dos de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre (en la redacción dada por la disp. adic. 56.ª de la Ley 66/1997, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social: «Especial-

Planteadas la cuestión en estos términos, cabe interrogarse acerca de la actuación que debe realizar el Ministerio Fiscal cuando recibe un oficio de la Administración tributaria mediante el que se le da traslado de una relación circunstanciada de hechos presuntamente constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública y, para ello, cabe distinguir según las características de la *notitia criminis* que en cada caso se comunica<sup>38</sup>.

Cuando la Administración ha ultimado la comprobación de la situación tributaria de un contribuyente y ha puesto de manifiesto una cuota defraudada superior a 120.000 euros, considerando que en el comportamiento del obligado tributario concurren circunstancias que permiten calificar actuación como intencionada o premeditada (dolo), los funcionarios del Ministerio Fiscal difícilmente podrán realizar por sí mismos diligencias informativas más allá de los términos en los que la defraudación tributaria les ha sido participada, sin solicitar al juez el inicio de la instrucción penal<sup>39</sup>. Por ello, en este caso, considerando que, aunque solo sea por la cuantía, los hechos descubiertos revisten apariencia delictiva, la intervención del Ministerio público consistirá en decidir si, por compartir la calificación previa de la Administración, ejerce directamente la acción penal mediante la interposición de querrela, o bien prefiere que dicha valoración la realice el propio juez penal (en cuyo caso se limitará a dar traslado de los hechos en forma de denuncia), lo cual, desde la perspectiva procesal, produce los mismos efectos que si la Administración tributaria le hubiera pasado directamente el «tanto de culpa». Lo que, a nuestro modo de ver, resultará muy improbable es que en dicha sede se decrete el archivo de las actuaciones y se ordene la devolución del expediente a la Administración<sup>40</sup>.

Por el contrario, cuando el expediente que la Administración remite al Ministerio Fiscal, en lugar de contener los elementos probatorios obtenidos en el curso de un procedimiento inspector debidamente valorados y cuantificados por los órganos de la Administración, contenga únicamente una sospecha fundada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública cuya investigación deba realizarse al amparo de la normativa procesal, la actuación del Ministerio Fiscal resultará de-

---

mente corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el auxilio a los Juzgados y Tribunales de Justicia y al Ministerio Fiscal en la investigación, enjuiciamiento y represión de delitos públicos. A este fin la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecerá los medios humanos y materiales especializados en el ejercicio de dicha función de auxilio.»

<sup>38</sup> Siguiendo a COLLADO YURRITA, junto al contenido del expediente que se le remite, en su condición de garante de la legalidad y de órgano imparcial: «[...] el Ministerio Fiscal deberá examinar si han sido cumplidos los derechos y principios constitucionales que amparan al contribuyente, durante la actuación inspectora, con las lógicas consecuencias que se deriven de esta apreciación en su decisión de redactar o no la querrela correspondiente.» COLLADO YURRITA, P.: *La actuación...*, cit., pág. 93.

<sup>39</sup> Según GIMENO SENDRA: «La principal función de las diligencias informativas consiste en determinar si concurren los elementos de hecho necesarios para que el Ministerio Fiscal pueda o no ejercitar la acción penal. Pero, junto a esta inmediata función, tampoco es menos cierto que, en su seno, se practican no pocos actos de investigación, con lo que inmediatamente ha de surgir la pregunta, consistente en determinar, si tales actos instructorios gozan o no de valor "probatorio" suficiente para desvirtuar, por sí mismos, la presunción constitucional de inocencia.» GIMENO SENDRA, V.: *Manual...*, cit., pág. 200.

<sup>40</sup> En un sentido semejante COLLADO YURRITA, *op. cit.*, pág. 86.

terminante para decidir si los hechos deben ser puestos en conocimiento de la autoridad judicial o, por no revestir trascendencia penal, deben ser objeto de la correspondiente regularización en la vía administrativa. En este caso, serán los funcionarios de la policía judicial quienes se encargarán de obtener los elementos probatorios de la defraudación tributaria presuntamente cometida y el resultado de sus actuaciones quedará reflejado en el correspondiente atestado<sup>41</sup> (art. 292 y siguientes LECr.). Por el contrario, si de los hechos puestos de manifiesto no se advierte la concurrencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública, se archivarán las actuaciones (art. 773.2 LECr.) y el resultado de la investigación se remitirá a la Administración para que decida lo que considere oportuno.

### 3. LA TRAMITACIÓN ADMINISTRATIVA DE LA DENUNCIA POR LA PRESUNTA COMISIÓN DE UN DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

Cuando la *notitia criminis* de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública se pone de manifiesto en el curso de un procedimiento administrativo de comprobación o investigación de la situación tributaria de un determinado contribuyente, es la normativa reguladora del procedimiento sancionador tributario<sup>42</sup> la que establece el cauce que debe seguirse para que los hechos descubiertos por la Administración puedan ser conocidos por el órgano judicial competente para imponer la sanción penal<sup>43</sup>. Concretamente, en el artículo 32 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Procedimiento Sancionador Tributario (en adelante RST), modificado por el Real Decreto 1804/2008, de 13 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Prevención del Fraude Fiscal,

<sup>41</sup> Como explica GIMENO SENDRA: «Tradicionalmente el contenido de las diligencias policiales de instrucción se circunscribía al aseguramiento de los efectos y cuerpo del delito, a la práctica de la detención del imputado y a su toma de declaración, así como la de los testigos presenciales de la comisión del delito (cfr. arts. 282 y 297). Pero, con el devenir de los tiempos la policía judicial vino ampliando sus competencias y, así, junto a las diligencias específicas que le puede encomendar tanto el Juez de Instrucción como el Ministerio Fiscal (v. gr. la práctica de una entrada en domicilio, la de una intervención telefónica, la realización de informes periciales dactiloscópicos, de balística, etc.), los anteriores preceptos de la LECrim. han de ser completados con lo dispuesto en los artículos 770-776 y 796, redactados conforme a la Ley 38/2002 [...]». GIMENO SENDRA, V.: *Manual...*, cit., pág. 186.

<sup>42</sup> Hasta la aprobación del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, la regulación de los trámites a seguir en los expedientes de delito contra la Hacienda Pública se encontraba en el artículo 66 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos y en el artículo 5 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento Sancionador Tributario.

<sup>43</sup> Como explica ALONSO GONZÁLEZ: «En buena medida nos hallamos ante una tramitación que no pertenece ni a un procedimiento de inspección ni a uno de gestión ni a un procedimiento de imposición de sanciones porque el RGST lo configura como un apéndice o extensión de cualquiera de aquellos procedimientos que, en principio, ya se encuentran suspendidos, salvo que el jefe del órgano administrativo, primero, o el delegado especial, después, decidan lo contrario.» ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: «La supresión del trámite de audiencia al interesado previo al proceso penal por delito fiscal», en *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 5/2007, según el texto publicado por *westlaw.es*, BIB 2007/103, pág. 17.

se regula la intervención sucesiva de los diversos funcionarios, unidades y órganos de la Inspección de los tributos desde el momento en que surge la sospecha de que el comportamiento de la persona o entidad respecto a la cual se están desarrollando las actuaciones inspectoras pudiera ser constitutivo de una defraudación tributaria con trascendencia penal<sup>44</sup>.

Sin embargo, con arreglo a lo dispuesto en el nuevo artículo 305.5 del Código Penal, introducido por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, según el cual la Administración tributaria podrá liquidar de forma separada la parte de cuota tributaria vinculada al hecho presuntamente delictivo, de la parte de cuota tributaria en la que no concurren las circunstancias determinantes de responsabilidad penal, es de suponer que en un futuro no muy lejano desaparecerá el efecto suspensivo actualmente establecido en el artículo 180.1 de la LGT, de forma que el procedimiento inspector finalice mediante la correspondiente liquidación, total o parcial de la deuda defraudada, independientemente de si los hechos descubiertos son comunicados al Ministerio Fiscal o al juez penal para que decidan si constituyen indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

De todos modos, y a la espera del desarrollo tributario de la norma penal, en la actualidad, según lo dispuesto en el artículo 32 del RST, la *notitia criminis* de una defraudación tributaria con trascendencia penal puede manifestarse en tres momentos distintos<sup>45</sup>. Concretamente: i) Durante la instrucción del procedimiento y antes de formalizar el acta en la que se contiene la propuesta de regularización de la situación tributaria del contribuyente; ii) Durante la fase de resolución del procedimiento y antes de dictar el acto resolutorio por el que se le pone fin; iii) Y durante la instrucción del procedimiento sancionador tributario, una vez dictado el correspondiente acuerdo de liquidación.

<sup>44</sup> Según PALAO TABOADA se trata de una actividad administrativa que califica como de «fase previa» a la remisión del expediente. PALAO TABOADA, C.: *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Madrid, 2008, págs. 121 y siguientes. Por su parte, SANZ-DÍAZ PALACIOS considera que se trata de un procedimiento tributario con entidad propia, de naturaleza represiva que tiene por finalidad la elaboración de un informe que se remitirá a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal. SANZ-DÍAZ PALACIOS, J. A.: *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, 2004, pág. 128. Para RUIZ GARCÍA se trata de un subprocedimiento cuyas actuaciones, si bien se insertan formalmente en el procedimiento inspector: «[...] están dotadas de una especificidad y singularidad que las diferencia de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación. El objeto de ambos tipos de actuaciones, las integrantes en la citada fase previa y las inspectoras en sentido estricto, es distinto aunque están relacionados. La citada fase previa o subprocedimiento está integrada por un conjunto de actuaciones que se insertan en una situación intermedia o de tránsito entre el procedimiento inspector y el proceso penal; por ello, aunque el proceso penal no ha comenzado, la conexión entre ambos es patente.» RUIZ GARCÍA, J. R.: «La relación...», cit., pág. 10. Finalmente, ALONSO GONZÁLEZ indica que: «[...] se puede sostener perfectamente que las actuaciones comprendidas en el tránsito que sigue un expediente desde su procedimiento administrativo de origen hasta la jurisdicción penal, por más breve o incompleta que sea su regulación, no pueden dejar de considerarse un procedimiento administrativo sui generis. Así, se puede distinguir en él una suerte de iniciación, que corresponde al órgano que aprecia prima facie la existencia de indicios delictivos; una instrucción, que desarrolla otro órgano, el jefe del órgano administrativo, que se dedica a recopilar información, incluida la versión del interesado; y una terminación, fase final que corre a cargo del delegado especial.» ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: «La supresión...», cit., 17.

<sup>45</sup> Como explica ALONSO GONZÁLEZ: «La diferenciación de las posibles situaciones es obvia. No venía explícitamente recogida en la vigente LGT ni en la anterior, sino que responde a la lógica aunque ello no quita que durante la tramitación de la ley no estuvo muy claro qué opción iba finalmente a prevalecer.» ALONSO GONZÁLEZ, *op. cit.*, pág. 2.

### 3.1. LA APRECIACIÓN DE UNA CONDUCTA PRESUNTAMENTE DELICTIVA EN LA FASE DE INSTRUCCIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

Según establece el párrafo primero del artículo 32.2 del RST, cuando el carácter presuntamente delictivo del comportamiento tributario del contribuyente objeto de un procedimiento inspector se aprecie antes de la propuesta de liquidación: «[...] el equipo o unidad remitirá las actuaciones practicadas con las diligencias en las que consten los hechos y circunstancias que, a su juicio, determinan la posible responsabilidad penal y un informe preceptivo sobre la presunta concurrencia en los hechos de los elementos constitutivos del delito al jefe del órgano administrativo competente, por medio de su superior jerárquico».

Dejando a un lado los aspectos competenciales que examinaremos en el apartado correspondiente, lo que aquí interesa es analizar en qué situación se encuentra el procedimiento inspector cuando el funcionario responsable de las actuaciones advierte que los hechos que ha descubierto podrían ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, y para ello la principal referencia es lo dispuesto en los artículos 156 y 157 de la LGT cuando regulan el trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente, previo a la formalización de las actas de conformidad o disconformidad<sup>46</sup>.

Según lo indicado en apartados anteriores, el establecimiento de un límite cuantitativo superado el cual un determinado incumplimiento de las obligaciones tributarias adquiere relevancia penal determina que, iniciado un procedimiento inspector, será necesario realizar una cuantificación de la deuda tributaria defraudada para valorar si los hechos puestos de manifiesto en el curso de las actuaciones inspectoras deben ser denunciados como indicios de un delito contra la Hacienda Pública. Luego, aunque en ocasiones, por la propia naturaleza y magnitud económica del hecho imponible ocultado a la Administración tributaria, la relevancia cuantitativa de la defraudación puede advertirse sin necesidad de agotar la comprobación, lo habitual será que se ultime la instrucción del procedimiento inspector antes de valorar si el comportamiento del obligado tributario presenta indicios de infracción tributaria o, en su caso, de delito contra la Hacienda Pública.

Si esto es así, la decisión del instructor del procedimiento de iniciar los trámites indicados en el artículo 32.2 del RST puede adoptarse en dos momentos distintos: o bien antes del trámite de audiencia en el que se pone en conocimiento del obligado tributario el resultado de la comprobación, o después de dicho trámite pero antes de suscribir el acta en la que se contiene la propuesta de regularización de su situación tributaria. En el primer caso, el contribuyente no tendrá

<sup>46</sup> Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 183 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RAT): «Cuando el órgano de inspección considere que se han obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación del obligado tributario, se notificará el inicio del trámite de audiencia previo a la formalización de las actas de conformidad o de disconformidad que se regirá por lo dispuesto en el artículo 96 [...]. Por su parte, dicho precepto reglamentario establece en su apartado 4 que: «Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución.»

conocimiento alguno del contenido del expediente ni de los hechos descubiertos por la Administración, mientras que en el segundo habrá podido acceder a los elementos probatorios en los que la Inspección fundamentará su propuesta de regularización. En uno y otro caso, las actuaciones inspectoras quedarán interrumpidas mientras se decide si los indicios advertidos por el instructor del procedimiento constituyen o no la *notitia criminis* de una defraudación tributaria, sin que dicha circunstancia afecte en modo alguno al cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150.1 de la LGT, pudiendo llegar a producir una interrupción injustificada en los términos y con los efectos jurídicos señalados en el artículo 150.2 de la LGT.

### 3.2. LA APRECIACIÓN DE UNA CONDUCTA PRESUNTAMENTE DELICTIVA EN LA FASE DE RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

Con arreglo a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 32.2 del RST: «Cuando la apreciación tenga lugar después de la propuesta de liquidación, será el órgano competente para liquidar quien debe proceder a impulsar el procedimiento, previa elaboración del preceptivo informe».

En este caso, la apreciación de la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública no la realiza el equipo o unidad de inspección responsable de la instrucción del procedimiento de comprobación sino el órgano competente para dictar el acuerdo de liquidación. Esta posibilidad, que no venía contemplada en la normativa anterior<sup>47</sup>, presenta significativas diferencias respecto a la examinada en primer lugar, por cuanto la propuesta de regularización contenida en el acta delimitará la posición de la Administración (y en caso de conformidad también del propio obligado tributario) respecto a los hechos puestos de manifiesto a lo largo de las actuaciones inspectoras, y también respecto a las magnitudes (base imponible y cuota tributaria) resultantes de la aplicación de la normativa del tributo comprobado.

Planteadas la cuestión en estos términos, a nuestro modo de ver, la norma que resulta fundamental para desentrañar la especialidad de este supuesto es la contenida en el artículo 153 g) de la LGT, según la cual las actas mediante las que se pone fin a la fase instructora de un procedimiento inspector deben contener: «La existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias». Es decir, si el actuario instructor del procedimiento, ante una propuesta de liquidación de la que resulta una cuota tributaria superior a 120.000 euros, en lugar de informar de la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública, procede a regularizar la situación tributaria del contribuyente inspeccionado y le presenta una propuesta de liquidación, en aplicación del principio constitucional de presunción de inocencia (art. 24.2 CE), cabe entender que, en su opinión, los hechos puestos de manifiesto en el curso de las actuaciones no constituyen indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

<sup>47</sup> Ni el artículo 66 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, ni el artículo 5 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, prevén que, habiéndose concluido el procedimiento inspector mediante una propuesta de liquidación, sea el órgano competente para dictar la liquidación tributaria el que promueva la presentación de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

Luego, para que posteriormente estos mismos hechos puedan considerarse como *notitia criminis* de una defraudación tributaria penalmente sancionable será necesario que se justifiquen adecuadamente las razones por las que la Inspección ha rectificado la posición expresada ante el propio contribuyente y reflejada en el acta de conformidad o disconformidad que le ha entregado. Para ello, habida cuenta de que, concluida la instrucción no cabe incorporar hechos nuevos al expediente si no es mediante un acuerdo de ampliación de las actuaciones<sup>48</sup>, la apreciación del órgano competente para resolver acerca del carácter presuntamente delictivo de los hechos descubiertos por la Inspección únicamente puede constreñirse a la valoración del comportamiento del obligado tributario.

Dicho de otro modo, siendo inalterable el presupuesto fáctico de la regularización contenida en el acta (salvo que se apruebe la ampliación de actuaciones), únicamente cabe divergir respecto al instructor del procedimiento en lo que se refiere a la trascendencia penal o meramente administrativa del elemento subjetivo, pues si la cuota liquidada excede de 120.000 euros, la única razón que explica que no se inicien los trámites que deben conducir a la denuncia de un delito contra la Hacienda Pública es que, a juicio del instructor, el obligado tributario: o bien no es responsable del incumplimiento de sus obligaciones tributarias<sup>49</sup>, o bien su responsabilidad no alcanza el grado de culpabilidad que determina la imputación de un ilícito penal<sup>50</sup>. En consecuencia, la opinión del instructor que figura en el acta constituye la única referencia que permite contrastar y conocer las razones del cambio de parecer del órgano de liquidación.

Si en el acta consta que, a juicio del equipo o unidad de inspección, los hechos podrían ser constitutivos de infracción tributaria, cabe entender que la razón por la que no se ha iniciado el trámite de denuncia es que el incumplimiento tributario descubierto no es intencionado (en el sentido de que no concurre dolo penal) sino el resultado de una actuación negligente del obli-

<sup>48</sup> Según lo dispuesto en el artículo 187.3 c) del RAT que desarrolla lo previsto en el artículo 156.3 b) de la LGT en caso de que se hubieren suscrito actas de conformidad y dentro del plazo de un mes por el Inspector Jefe se ordene la práctica de «actuaciones complementarias»: «[...] se dejará sin efecto el acta formalizada, se notificará esta circunstancia al obligado tributario y se realizarán las actuaciones que procedan cuyo resultado se documentará en un acta que sustituirá a todos los efectos la anteriormente formalizada y se tramitará según proceda.» Por el contrario, en el artículo 188.4 del RAT por el que se desarrolla lo previsto en el artículo 157.4 de la LGT en caso de que se formalicen actas de disconformidad, únicamente se dejará sin efecto el acta formalizada si como consecuencia de las actuaciones complementarias se considera necesario modificar la propuesta de regularización.

<sup>49</sup> Es decir, se entiende que concurre alguna de las causas de exención de la responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la LGT.

<sup>50</sup> En este sentido resulta particularmente ilustrativa la reflexión de CHOCLAN MONTALVO en el sentido de que: «[...] en la Ley General Tributaria, la gravedad de la infracción que genera perjuicio económico se determina en función de haber existido ocultación, utilización de facturas falsas o anomalías contables, considerándose muy grave si se han utilizado medios fraudulentos. En ausencia de estas circunstancias la infracción es considerada leve. Una simple deducción lógica nos llevaría a poder afirmar que, al menos, el delito fiscal requiere un comportamiento de ocultación de la situación económica, sin que baste en consecuencia, la mera elusión del pago de un tributo, aún dolosa. En la sofisticación del fraude reside el mayor desvalor de acción en el delito fiscal.» CHOCLAN MONTALVO, J. A.: *La aplicación práctica del delito fiscal: Cuestiones y soluciones*, Barcelona, 2011, págs. 66-67.

gado tributario<sup>51</sup>. Luego, en este caso, para iniciar el trámite de denuncia en lugar del procedimiento sancionador tributario, el informe que debe evacuar el órgano competente para dictar la liquidación tendrá por objeto principal desarrollar los criterios en los que se fundamenta la valoración del comportamiento del contribuyente y de su posible consideración como doloso. Si así no se hiciere, se produciría una actuación discrecional, no solo contraria al principio de presunción de inocencia, sino fundamentalmente al derecho constitucional a la defensa de los propios intereses. Sin embargo, si en el acta el instructor hace constar que, a su juicio, los hechos puestos de manifiesto a lo largo del procedimiento no constituyen indicios de la comisión de una infracción tributaria, no basta con la evacuación de un informe para iniciar los trámites de la denuncia de un delito contra la Hacienda Pública, sino que antes será necesario que se ordene la práctica de nuevas actuaciones<sup>52</sup>, con conocimiento formal del obligado tributario, a fin de que se aporten los elementos probatorios necesarios para rectificar la impresión inicial del equipo o unidad responsable de las actuaciones inspectoras<sup>53</sup>.

Finalmente, si en el acta no figura indicación alguna respecto al elemento subjetivo del comportamiento tributario del contribuyente inspeccionado, el principio de presunción de inocencia obliga a entender que, salvo que aparezcan nuevos hechos o se obtengan pruebas adicionales a las que constan en el expediente, no existen indicios de la comisión de una infracción tributaria y, en consecuencia, tampoco de la consumación de un delito contra la Hacienda Pública. Por ello, al igual que en el supuesto anterior, para iniciar el trámite de denuncia, no basta con un informe que rectifique la omisión respecto a la valoración del comportamiento del obligado tributario, sino que debería ordenarse la práctica de nuevas actuaciones.

### 3.2.1. La propuesta de denuncia derivada de acta de conformidad

Otro aspecto que incidirá en la decisión de iniciar el trámite de denuncia después de concluida la instrucción del procedimiento inspector será el tipo de acta mediante la que se documenta la propuesta de regularización de la situación tributaria del contribuyente inspeccionado<sup>54</sup>.

<sup>51</sup> La simple negligencia viene prevista como grado de responsabilidad infractora en el artículo 183.1 de la LGT.

<sup>52</sup> Además, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 32.3 del RST, dichas actuaciones probablemente se encomienden a un Equipo o Unidad distinto al que ha desarrollado la comprobación que, una vez concluidas deberá levantar nueva acta y reflejar su opinión acerca de la existencia de indicios de la comisión de una infracción tributaria.

<sup>53</sup> En este sentido compartimos la opinión de RUIZ GARCÍA para quien: «La finalidad de las actuaciones complementarias previstas en el artículo 32.3 del RST no es la de buscar los medios de prueba que justifiquen en este caso la eventual condena en vía penal, sino únicamente la de disipar las dudas que pueden existir en la Administración tributaria sobre la concurrencia de los requisitos para pasar el tanto de culpa al órgano jurisdiccional o remitir el expediente al Ministerio Fiscal.» RUIZ GARCÍA, J. R.: «La relación...», cit., pág. 9.

<sup>54</sup> Según el texto del artículo 155 de la LGT no parece que de la formalización de un acta con acuerdo pueda generarse un supuesto en el que se aprecie que el comportamiento del obligado tributario puede ser constitutivo delito contra la Hacienda Pública.

Cuando se trate de un acta de conformidad de la que resulta una cuota a ingresar superior a 120.000 euros por un determinado tributo y periodo impositivo, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 156.5 de la LGT, el obligado tributario habrá aceptado como ciertos los hechos descu­biertos por la Administración y, además, también se habrá mostrado de acuerdo con la normati­va aplicada para liquidar la cuota tributaria que de ellos resultan<sup>55</sup>. Asimismo, considerando que en el cuerpo del acta debe hacerse constar la opinión del actuario acerca de la posible comisión de una infracción tributaria y que, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 156.4 y 188.1 de la LGT, la conformidad del obligado tributario determina la aplicación de una reducción en el importe de la sanción administrativa que pudiera imponerse por los hechos reconocidos, cabe entender que también respecto a esta cuestión se extienden los efectos recíprocos entre Admi­nistración y contribuyente en la fijación consensuada del alcance que, respecto al ejercicio del *ius puniendi*, tiene el incumplimiento de las obligaciones tributarias que justifican la regulari­zación propuesta por el instructor del procedimiento y tácitamente aceptada por el órgano com­petente para dictar la liquidación.

Si esto es así, salvo que en el plazo señalado en el artículo 156.2 de la LGT se ordene la realización de nuevas actuaciones para completar el expediente, no cabe incorporar al procedi­miento hechos nuevos ni valoraciones distintas a las que figuran en el cuerpo del acta. En conse­cuencia, si el órgano de liquidación, a diferencia del instructor, considera que los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector pueden ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, no puede dejar transcurrir el plazo de confirmación del acta de conformidad para segui­damente iniciar el trámite de denuncia, pues con ello se estaría defraudando, no solo el derecho a la presunción de inocencia y a la no autoincriminación, sino fundamentalmente el derecho a la defensa. Luego, cuando la fase de instrucción del procedimiento inspector concluya mediante acta de conformidad, el órgano de liquidación que pretenda separarse de la apreciación inicialmente realizada por el órgano instructor deberá poner dicha circunstancia en conocimiento del obligado tributario y dejar sin efecto jurídico alguno la aceptación de la propuesta de regularización que le fue presentada. Si así no lo hiciere, una vez transcurrido un mes, debería prevalecer la *aprecia­ción* de los hechos contenida en el acta de conformidad que tácitamente ha sido asumida por el órgano competente para dictar la liquidación.

Dicho de otro modo, a nuestro modo de ver, la Administración tributaria no puede ir contra sus propios actos y aprovecharse del reconocimiento de los hechos prestado por el contribuyen­te para reforzar el presupuesto fáctico de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública sin permitir que el obligado tributario se desvincule de los efectos de la conformidad que prestó en un contexto en el que la Administración, obrando por cuenta del órgano instructor, consideró que los hechos, o bien no eran sancionables, o en caso de serlo eran constitutivos de una infracción tributaria sancionable en vía administrativa.

<sup>55</sup> Según lo dispuesto en el artículo 144.2 de la LGT los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y solo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.

### 3.2.2. La propuesta de denuncia derivada de acta de disconformidad

A diferencia de lo expuesto en el apartado anterior, cuando se trata de un acta de disconformidad, según lo establecido en el artículo 157.2 de la LGT, el órgano instructor deberá elaborar y entregar al obligado tributario un informe ampliatorio en el que se desarrollen los criterios jurídicos en los que se fundamenta la propuesta de liquidación. Por consiguiente, en este caso, el órgano de liquidación, además de la posibilidad de ordenar la realización de actuaciones complementarias si considera que la instrucción ha sido insuficiente o incompleta, cuando el contribuyente haya ejercido su derecho a presentar alegaciones, conoce los motivos de la oposición a la propuesta de regularización contenida en el acta, entre cuyo contenido figurará la impresión del actuario acerca de la existencia de indicios de la comisión de una infracción tributaria.

En estas circunstancias, el órgano de liquidación puede decidir iniciar el trámite de denuncia de la presunta comisión de una defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública en los términos examinados en los apartados anteriores sin otro límite que el señalado respecto a la justificación del cambio de criterio valorativo. Sin embargo, la cuestión que debe resolverse es si, por entender que los hechos deben ser conocidos por la jurisdicción penal, el Inspector Jefe debe abstenerse de dictar el acto liquidatorio o, por el contrario, debe finalizar el procedimiento inspector, notificando al obligado tributario el acuerdo de liquidación.

Hasta ahora, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT, el efecto suspensivo sobre los procedimientos tributarios se produce *ex lege* a partir del momento en que la Administración traslada el expediente al Ministerio Fiscal o remite el tanto de culpa a la autoridad judicial competente, lo que nos conduciría a la conclusión de que, en este caso, no debe dictarse el acto resolutorio del procedimiento inspector. Sin embargo, según el artículo 32.2 del RST, cuando la apreciación de la existencia de indicios de delito se realice una vez formalizada la propuesta de regularización (acta), lo que queda suspendido no es el procedimiento sino la *ejecución* de la liquidación (acuerdo) que le pone fin<sup>56</sup>. Luego, de la interpretación de dicha norma reglamentaria (que, por otra parte, se ajusta a lo dispuesto en el nuevo art. 305.5 CP), se llegaría a la conclusión de que la decisión del órgano de liquidación de iniciar el trámite de denuncia no afecta al deber de resolver el procedimiento inspector, de modo que, sin perjuicio de evacuar el informe correspondiente para su elevación al órgano competente para presentar la denuncia, debe dictar el acuerdo de liquidación cuya ejecución solo quedará suspendida si finalmente se da traslado del expediente al Ministerio Fiscal o se pasa en tanto de culpa al juez penal. Otra cosa distinta será decidir si dicha liquidación debe notificarse al interesado con la advertencia de que quedan suspendidos los plazos de ingreso y de impugnación, o no se notifica hasta que se dicte la correspondiente resolución judicial.

<sup>56</sup> Respecto al fundamento jurídico de esta norma reglamentaria, compartimos plenamente la opinión de RUIZ GARCÍA para quien de lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT no se desprende que el efecto suspensivo se extienda al acto resolutorio del procedimiento inspector cuando ha sido dictado antes de que se hubiere presentado la denuncia por delito contra la Hacienda Pública. En particular, dicho autor pone de manifiesto que: «[...] reconocida la ejecutividad del acto de liquidación por diferentes preceptos de la LGT, y de manera especial por los artículos 102.2 e), 62.2, 160 y 161, las excepciones a dicha ejecutividad deberían venir establecidas también en una norma de rango legal [...]», RUIZ GARCÍA, J. R.: «La relación...», cit., pág. 20.

En definitiva, la iniciación del trámite de denuncia por el órgano de liquidación una vez formalizada la propuesta de regularización, sin que por el órgano instructor se haya considerado presuntamente delictivo el comportamiento del obligado tributario, pone de manifiesto la existencia de una discrepancia en el seno de la propia Inspección acerca de la trascendencia del comportamiento del obligado tributario a efectos de determinar el régimen sancionador aplicable. Dicha discrepancia no puede ser ajena al proceso penal (si es que llega a iniciarse), pues constituye un elemento de primera magnitud para enjuiciar si el incumplimiento de la normativa tributaria trae causa de un acto consciente y querido por el contribuyente o, por el contrario, es el resultado de una actuación negligente, o que viene amparada en una causa de justificación (art. 179.2 LGT). Luego, en el expediente a remitir al Ministerio Fiscal o al juez penal debería figurar tanto la propuesta de liquidación del órgano instructor, como la liquidación definitiva dictada por el órgano competente para resolver adoptada a la vista de las alegaciones presentadas por el obligado tributario o, en su defecto, a sabiendas de su disconformidad.

### 3.3. LA APRECIACIÓN DE UNA CONDUCTA PRESUNTAMENTE DELICTIVA EN LA FASE DE INSTRUCCIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO

El elenco de situaciones en las que puede iniciarse el trámite de denuncia de un delito contra la Hacienda Pública puesto de manifiesto en el curso de un procedimiento de inspección se completa en el párrafo tercero del artículo 32.2 del RST según el cual: «Cuando dicha apreciación se produzca durante la tramitación del procedimiento sancionador, y los actos de liquidación hayan sido dictados, el órgano, equipo o unidad que instruya dicho procedimiento suspenderá su tramitación y trasladará las actuaciones de comprobación y las del procedimiento sancionador, junto con el correspondiente informe, al jefe del órgano administrativo competente, por medio de su superior jerárquico. Asimismo, se suspenderá la ejecución de la liquidación hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial».

En este caso nos encontramos con una *notitia criminis* que no surge en la fase de instrucción del procedimiento inspector ni tampoco en la fase de resolución, sino durante la instrucción de un procedimiento sancionador tributario iniciado para determinar las posibles infracciones tributarias cometidas por el contribuyente inspeccionado. Sin embargo, considerando que el elemento objetivo del tipo infractor y, por consiguiente, el importe de la cuota tributaria defraudada ha quedado fijado en el procedimiento de liquidación, cabe entender que tanto el órgano responsable de la instrucción como el órgano responsable de dictar la liquidación consideran que, pese a que la deuda liquidada excede de 120.000 euros, los hechos descubiertos no presentan indicios de delito contra la Hacienda Pública, pues en caso contrario ya habrían iniciado el correspondiente trámite de denuncia sin ordenar el inicio del procedimiento sancionador tributario.

Si esto es así, a nuestro modo de ver, una situación como la descrita únicamente puede prosperar si en el curso de la instrucción del procedimiento sancionador aparecen elementos de

prueba nuevos sobre el comportamiento seguido por el obligado tributario que modifican las conclusiones que, respecto al elemento subjetivo del tipo infractor, se realizaron por los órganos responsables del procedimiento inspector. En caso contrario, y considerando que la instrucción del procedimiento sancionador suele recaer en el mismo equipo o unidad de inspección que desarrolló la comprobación, se daría la circunstancia que el mismo órgano que consideró que unos determinados hechos no constituían indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, posteriormente rectifica su valoración y propone la iniciación del trámite de denuncia sin justificar dicho cambio de criterio en elemento probatorio alguno.

Planteada la cuestión en estos términos, el principal aspecto a considerar para delimitar el ámbito de aplicación de lo dispuesto en el artículo 32.2 del RST será el tipo de procedimiento sancionador que se ha iniciado, pues la instrucción no será la misma (i) en un procedimiento de tramitación conjunta, (ii) en un procedimiento separado abreviado, (iii) o en un procedimiento separado ordinario.

Según establece el artículo 208.1 de la LGT en el procedimiento sancionador tramitado conjuntamente con el procedimiento de comprobación, las cuestiones relativas a las posibles infracciones cometidas por el obligado tributario se instruirán y resolverán conjuntamente con aquellas que se refieren al hecho imponible objeto de comprobación. Luego, siendo única la fase instrucción de ambos procedimientos, el acta mediante la que se dan por concluidas las actuaciones inspectoras contendrá tanto una propuesta de regularización como una propuesta de sanción (art. 208.2 LGT). En consecuencia, difícilmente en este caso puede producirse la situación descrita en el artículo 32.2 del RST pues de su lectura se desprende que la apreciación de la existencia de indicios de delito se produce durante la instrucción del procedimiento sancionador tributario, dando a entender que se trata de una actuación instructora distinta de la realizada en el procedimiento inspector. Luego, en este caso, la apreciación sobrevenida de indicios de delito contra la Hacienda Pública necesariamente tendrá lugar en sede del órgano competente para dictar la liquidación y para imponer la sanción [art. 211.5 d) LGT].

Cuando, conforme a lo dispuesto en el artículo 210.5 de la LGT, se inicie un procedimiento sancionador formalmente separado del procedimiento de comprobación pero sin desarrollar una instrucción diferenciada, se produce una situación semejante a la descrita en el párrafo anterior, pues los únicos hechos a considerar para fundamentar el acuerdo de imposición de la sanción tributaria son los descubiertos durante la comprobación de la situación tributaria del contribuyente. Luego, en este caso, es evidente que el órgano instructor no aprecia la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública a pesar de que la cuota tributaria defraudada supere los 120.000 euros pues, en lugar de elevar las actuaciones proponiendo el inicio del trámite de denuncia, notifica al interesado una propuesta de sanción tributaria. En consecuencia, también en este caso, se trata de una situación que no se incluye en el ámbito de aplicación del tercer párrafo del artículo 32.2 del RST, sino en el correspondiente al segundo párrafo donde se contempla que la decisión de iniciar el trámite de denuncia se toma por el órgano competente para dictar el acto resolutorio del procedimiento inspector.

Por último, en aquellos casos en los que las posibles infracciones tributarias cometidas por el contribuyente objeto del procedimiento inspector constituyan el objeto de un procedimiento

sancionador tributario ordinario de tramitación separada, puesto que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 210.1 de la LGT, y sin perjuicio de la incorporación de los elementos probatorios obtenidos en el procedimiento de comprobación, debe desarrollarse una instrucción distinta y complementaria de la realizada para determinar la deuda tributaria defraudada, es posible que la apreciación inicial respecto a la trascendencia penal del comportamiento seguido por el obligado tributario se vea modificada como consecuencia de la aparición de nuevas pruebas que pongan de manifiesto la concurrencia del elemento subjetivo del tipo penal o, lo que es lo mismo, que una actuación inicialmente considerada justificada o negligente, se considere intencionada o dolosa. En este caso la norma contenida en el artículo 32.2 del RST adquiere todo su sentido, pues facilita el cauce necesario para reorientar las actuaciones de la Administración tributaria cuando la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública surge en el procedimiento sancionador tributario.

### 3.4. OTROS MOMENTOS EN LOS QUE PUEDE APRECIARSE LA EXISTENCIA DE INDICIOS DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

La casuística de los procedimientos de comprobación tributaria es tan abundante que los tres supuestos previstos en la norma reglamentaria no agotan las posibles situaciones en las que la Administración puede considerar que unos determinados hechos pueden constituir indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, pues dicha apreciación puede producirse: (i) antes de la iniciación de las actuaciones de comprobación; (ii) después de dictada la liquidación administrativa e impuesta, en su caso, una sanción tributaria; (iii) e incluso una vez prescrito el derecho de la Administración a comprobar la situación tributaria del contribuyente.

#### 3.4.1. La apreciación de la conducta presuntamente delictiva antes del inicio del procedimiento inspector

Según se ha expuesto en apartados anteriores, la *notitia criminis* de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública puede ponerse de manifiesto antes del inicio de un procedimiento administrativo de comprobación de la situación tributaria de un determinado contribuyente. En estos casos, de la información que obra en poder de la Administración tributaria y, sobre todo, del *modus operandi* característico de determinadas tipologías de fraude, puede presumirse la existencia de un comportamiento delictivo sin necesidad de liquidar la cuota tributaria defraudada. En estos casos, el trámite de denuncia no lo iniciará el órgano instructor del procedimiento inspector, ni menos aún el órgano responsable de la instrucción del procedimiento sancionador tributario, sino el órgano que recibe y gestiona la información con trascendencia tributaria obtenida al margen de los procedimientos de comprobación<sup>57</sup>.

<sup>57</sup> Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93.1 de la LGT determinados obligados tributarios deben suministrar a la Administración información con trascendencia tributaria de forma continuada. Dichos datos se integran en las bases de datos que se explotan por los servicios y unidades especializadas en la selección de contribuyentes y análisis del riesgo de fraude.

Naturalmente, cuando concurren dichas circunstancias, habida cuenta de que no se habrá iniciado ningún procedimiento administrativo, las actuaciones tendentes a obtener los elementos de prueba en los que fundamentar la acusación se desarrollarán por el Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la colaboración que pueda requerir de los funcionarios de la Inspección. Por consiguiente, a diferencia de los supuestos regulados en el artículo 32.2 del RST, no se requiere el seguimiento de una tramitación reglada, sino que bastará con la exposición de los indicios que, a juicio de la Administración, revelan la trascendencia penal de unos determinados hechos sin que proceda efectuar valoración alguna acerca de la calificación jurídica del comportamiento del obligado tributario.

### 3.4.2. La apreciación de la conducta presuntamente delictiva una vez concluido el procedimiento sancionador tributario

Hasta ahora hemos examinado las distintas situaciones en las que la *notitia criminis* de una defraudación tributaria con trascendencia penal se ha manifestado antes de que por la Administración se ejerza el *ius puniendi* que el ordenamiento jurídico le confiere para sancionar el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Sin embargo, con ello no se agotan las posibilidades de descubrir la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, pues la apreciación de la existencia de indicios de una conducta presuntamente delictiva puede producirse después de que, por los mismos hechos, se haya impuesto una sanción tributaria.

Sin perjuicio de las consecuencias que se producen respecto al principio constitucional de no duplicidad de sanciones (*non bis in ídem*), si consideramos que la responsabilidad penal es independiente del resultado de los procedimientos tributarios, la Administración tiene el deber legal de denunciar ante el Poder Judicial la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, aun cuando en su apreciación inicial no hubiere advertido la trascendencia penal de la defraudación tributaria puesta de manifiesto en el curso de un procedimiento de inspección.

Desde la perspectiva procedimental, si en el momento de decidir iniciar el trámite de denuncia ya se ha dictado una liquidación administrativa por la que se resuelve el procedimiento de comprobación y un acuerdo de imposición de sanción por el que se resuelve el procedimiento de sanción, es indiscutible que la Administración tributaria ya ha efectuado una valoración acerca de la trascendencia de los hechos puestos de manifiesto como consecuencia de la comprobación de la situación tributaria del contribuyente. Luego, para no contravenir el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), la decisión de rectificar, y de dar traslado de todo lo actuado al órgano competente para imponer una sanción privativa de libertad, deberá fundamentarse no tanto en un informe justificativo del cambio de criterio jurídico como en elementos probatorios que pongan de manifiesto hechos con trascendencia tributaria a los que la Administración haya tenido acceso una vez concluidos los procedimientos administrativos, y que resulten manifiestamente reveladores del propósito defraudatorio del comportamiento del obligado tributario.

Planteadas la cuestión en estos términos, habida cuenta de que, concluido el procedimiento inspector, la Administración no puede desarrollar nuevas actuaciones de comprobación por el mismo tributo y periodo impositivo (art. 148.3 LGT), el origen de las pruebas del carácter delicti-

vo de la defraudación, o bien será externo a la propia Administración (p.e. una denuncia pública), o bien serán otros procedimientos de comprobación (del propio obligado tributario o de terceros) de los que resulten acreditados hechos distintos a los considerados por los órganos de la Inspección durante la comprobación del tributo y periodo impositivo cuya defraudación constituye un posible delito contra la Hacienda Pública. En este caso, si bien los nuevos elementos probatorios no afectarán a la validez y eficacia de los actos dictados en los procedimientos administrativos ya concluidos<sup>58</sup>, no por ello dejarán de constituir evidencias de la lesión del bien jurídico protegido por la norma penal, en cuyo caso pueden ser considerados por el juez instructor para imputar al contribuyente la comisión de un delito contra la Hacienda Pública y, en su caso, por el juez sentenciador para fundamentar la imposición de una sanción privativa de libertad.

Si esto es así, la decisión de denunciar una defraudación tributaria ya sancionada en vía administrativa puede producirse como consecuencia de dos circunstancias: a) De una parte, si se pone de manifiesto que la cuota tributaria efectivamente defraudada es superior a la liquidada por la Administración, superando el límite cuantitativo fijado en el artículo 305.1 del Código Penal; b) Y, de otra, si se pone de manifiesto que el incumplimiento tributario descubierto por la Administración, en lugar de constituir un supuesto de negligencia o de venir amparado en una causa de justificación, ha sido intencionado.

En el primer caso, los hechos puestos de manifiesto con posterioridad a la conclusión del procedimiento inspector afectarán al elemento cuantitativo de la defraudación produciéndose la paradoja de que la liquidación administrativa de la cuota tributaria no podrá rectificarse pero, a efectos penales, podrá considerarse que la defraudación supera los 120.000 euros. En el segundo caso, los elementos probatorios obtenidos por la Administración una vez finalizado el procedimiento sancionador tributario, deberán evidenciar la inadecuada calificación administrativa del comportamiento observado por el obligado tributario más allá de un simple cambio de criterio y, en todo caso, identificando los hechos o actos jurídicos de los que se desprende dicha nueva apreciación.

Por otra parte, puesto que la decisión de denunciar se habrá tomado una vez dictada y notificada la liquidación y el acuerdo de imposición de la sanción tributaria, cabe interrogarse acerca de la situación que se genera en los procedimientos de recaudación y, en su caso, de revisión en vía administrativa iniciados con la notificación de los actos resolutorios de los procedimientos de comprobación y sancionador tributario.

### **3.4.3. La apreciación de la conducta presuntamente delictiva una vez prescrito el derecho a comprobar la situación tributaria del contribuyente**

Para completar el examen de las situaciones en las que la Administración puede apreciar el carácter delictivo de una defraudación tributaria, es necesario contemplar la situación que se produce

<sup>58</sup> Salvo que se incurra en causa de nulidad de pleno derecho (art. 217 LGT), o que se justifique la declaración de lesividad para el interés público (art. 218 LGT).

cuando los hechos presuntamente delictivos se realizaron en un periodo impositivo respecto al cual ha concluido el plazo de prescripción establecido en el artículo 67 de la LGT. Es decir, considerando que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 131 del Código Penal, el plazo legal de prescripción del delito contra la Hacienda Pública es superior al plazo de prescripción del derecho de la Administración a comprobar la situación tributaria de los contribuyentes y, en su caso, a practicar la correspondiente liquidación administrativa, cabe la posibilidad de que se sancione penalmente un incumplimiento tributario una vez extinguida la deuda tributaria devengada con la realización del hecho imponible.

En este caso, desde la perspectiva procedimental, el principal problema interpretativo que se plantea se refiere a la manifestación de la *notitia criminis* y, en particular, en relación con la determinación de la cuantía de la deuda defraudada como presupuesto del inicio del trámite de denuncia. Por ello, ante el silencio de la norma reglamentaria, nos inclinamos por aplicar analógicamente lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 32.2 del RST en el sentido de que corresponde al órgano competente para dictar la liquidación de la cuota tributaria defraudada apreciar si los elementos probatorios obtenidos por la Administración constituyen o no indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, en cuyo caso, y aunque sea al margen del procedimiento inspector, deberá efectuar un cálculo preliminar de la cuota tributaria que resulta de los hechos puestos de manifiesto con posterioridad a la consumación del plazo legal de comprobación de un determinado impuesto y periodo impositivo.

#### 4. ÓRGANO COMPETENTE PARA DENUNCIAR LOS HECHOS PRESUNTAMENTE DELICTIVOS

La determinación del órgano competente para decidir si los hechos puestos de manifiesto en el curso de la comprobación de la situación tributaria de un determinado contribuyente deben ser puestos en conocimiento de la jurisdicción penal constituye un elemento fundamental para estructurar el trámite interno que la Administración tributaria debe seguir para recabar la tutela penal del crédito tributario.

Como es sabido, hasta el año 1986 predominó en el ordenamiento jurídico español un modelo que podríamos calificar de «preferencia administrativa»<sup>59</sup>, en virtud del cual el ejercicio de la acción penal requería la previa firmeza de la liquidación tributaria por la que se fijaba definitivamente la cuota defraudada. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 37.2 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, correspondía al Delegado de Hacienda de la provincia en la que se hubiera practicado la liquidación tributaria poner los hechos presuntamente delictivos en conocimiento del Ministerio Fiscal.

<sup>59</sup> Pese a que dicha situación de preferencia se ha asimilado al régimen de la *cuestión prejudicial*, el Tribunal Supremo [STS de 5 de noviembre de 1991 (NFJ051351)] consideró que lo que la ley establecía era un *requisito de procedibilidad* previo a la acción penal. En un sentido semejante, se pronuncia RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *El principio ne bis in idem en el ámbito Tributario*, Madrid, 2000, pág. 73.

Como reacción ante la constatación del fracaso del modelo de preferencia administrativa<sup>60</sup>, mediante la Ley 25/1995, de 20 de julio, se estableció un modelo de «preferencia penal» en virtud del cual, en caso de que unos mismos hechos pudieran ser el fundamento objetivo de una regularización administrativa y de una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, por aplicación del principio constitucional de non bis in idem<sup>61</sup>, la mera presentación de la denuncia o de la querrela provoca la suspensión automática e inmediata, no solo del procedimiento sancionador tributario, sino de cualesquiera procedimientos administrativos concurrentes con el proceso penal<sup>62</sup>. En este nuevo escenario normativo, el artículo 66.3 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (hoy derogado) se indica que corresponde a la Inspección de los tributos pasar el tanto de culpa al órgano judicial competente o remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal, a través de los Directores Generales o Delegados de Hacienda especiales correspondientes.

Por consiguiente, la función del Delegado era meramente institucional, pues la decisión de denunciar recaía en el Inspector Jefe en cuyo ámbito territorial de competencia se pusieran de manifiesto los hechos presuntamente constitutivos de delito contra la Hacienda Pública. Posteriormente, en el artículo 5.2 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento Sancionador Tributario (hoy también derogado), se introduce el trámite de remisión interna del expediente de modo que la competencia para apreciar la existencia de indicios de delito recae en los Delegados Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o en los Directores de Departamento correspondientes.

En la actualidad, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 32.3 del RST, la competencia para denunciar la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública depende de la adscripción funcional del órgano en el que se pone de manifiesto la *notitia criminis* de la defraudación tributaria con trascendencia penal. Por consiguiente, cuando los hechos presuntamente constitutivos de delito contra la Hacienda Pública son descubiertos en el ámbito de competencia de los órganos territoriales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la decisión acerca de dar traslado del expediente al Ministerio Fiscal o de pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial corresponde al Delegado Especial<sup>63</sup>. Por el contrario, cuando los indicios de la comisión de una

<sup>60</sup> Como explica CASADO OLLERO, al analizar los precedentes normativos mediante los que se atribuyen las competencias en la lucha contra el fraude fiscal: «[...] es fácil advertir que la principal tarea (consciente o no) del legislador consistió en liberar al delito fiscal de su tradicional dependencia administrativa [...]», CASADO OLLERO, *op. cit.*, pág. 1.598. Por su parte, DE JUAN CASADEVALL, al valorar el cambio de concepción producido a partir de la reforma de 1985, concluye que: «La ley del péndulo supuso que la reforma de 1985 desterrara la vieja prejudicialidad administrativa y entregara la facultad liquidatoria al órgano jurisdiccional.» DE JUAN CASADEVALL, J.: «La articulación de la regla ne bis in idem en el ámbito Tributario», en AA.VV, *Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana*, IEF, Madrid, 2008, pág. 1.463.

<sup>61</sup> En este sentido pueden verse entre otras la STC 2/1981, de 30 de enero (FJ 4.º) y la STC 77/1983, de 3 de octubre (FJ 4.º) (NFJ000032).

<sup>62</sup> Así lo contempla, por primera vez, el artículo 5.1 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre.

<sup>63</sup> La determinación del ámbito territorial de competencias de las Delegaciones especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria viene desarrollado en la Resolución de 21 de septiembre de 2004, de la Presidencia de la Agen-

defraudación tributaria presuntamente delictiva los aprecie un órgano adscrito a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, la denuncia administrativa deberá ser cursada por el Delegado Central<sup>64</sup>. Finalmente, en los casos en los que haya intervenido la Oficina Nacional de Investigación del Fraude<sup>65</sup> la competencia para denunciar recae en el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

No obstante lo anterior, si examinamos detenidamente las normas reguladoras del trámite de denuncia, advertiremos que, a diferencia de la común, la denuncia administrativa de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública no es una decisión unilateral o individual sino que es el resultado de una apreciación colectiva en la que participan diferentes órganos de la Administración tributaria, de modo que la intervención final de Delegado o del Director del Departamento, si bien tiene un carácter decisorio, de ello no se sigue que necesariamente exprese la apreciación de los hechos que pueda realizar el funcionario que, en cada momento, ocupa dicho cargo, pues su función institucional, más que valorar la trascendencia penal del comportamiento de un determinado contribuyente, es velar por que se hayan observado todas las garantías y formalidades establecidas en la normativa que, en cada momento, resulte de aplicación, para poner en conocimiento de la jurisdicción penal los hechos puestos de manifiesto en un procedimiento administrativo de comprobación<sup>66</sup>.

A tal efecto, la norma reglamentaria indica que, con carácter previo a dar traslado del expediente al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial, deberá recabarse el informe del órgano con funciones de asesoramiento que en cada caso corresponda. Es decir, por el Abogado del Estado adscrito al Servicio Jurídico<sup>67</sup> de la Delegación Especial o Central (o del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria) deberá evacuarse un informe en el que, entre otros aspectos, habrá de pronunciarse sobre el contenido del informe elevado al Delegado por el órgano competente para proponer el inicio del trámite de denuncia.

---

cia Estatal de Administración Tributaria por la que se establece la estructura y organización territorial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

<sup>64</sup> Así se establece en el punto 2, letra l) del apartado quinto de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

<sup>65</sup> Así se desprende de lo dispuesto en el apartado Dos de la Resolución de 24 de marzo de 1992 sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los tributos, en la redacción dada por la Resolución de 26 de noviembre de 2008.

<sup>66</sup> En este sentido ALONSO GONZÁLEZ, al referirse al acuerdo del delegado de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa al juez penal, advierte que: «Este acuerdo es un acto administrativo formal que viene exigido expresamente por el RGST en el art. 32.4 y que no puede ser sustituido por la interposición de denuncia o querrela, por el Ministerio Fiscal a instancias de la Administración, pues una y otra serían la consecuencia obligada de la previa adopción de aquel acto o acuerdo todavía en sede administrativa.» ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: «La supresión...», cit., pág. 19.

<sup>67</sup> Según lo indicado en el punto 6 del apartado Tercero de la Resolución de 21 de septiembre de 2004, en el ámbito de cada Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se constituirá un Servicio Jurídico Regional que prestará asistencia jurídica a los distintos órganos integrados en dicha Delegación y particularmente al Delegado Especial. Así lo establece también respecto al ámbito de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes el punto 3 del apartado Cuarto de la Resolución de 26 de diciembre de 2005.

Si la apreciación del órgano consultivo y del órgano de la Inspección de los tributos que ha promovido la iniciación del trámite coincide, difícilmente el Delegado se opondrá a cursar la denuncia pues, como veremos a continuación, aunque la apreciación personal o técnica del funcionario que ejerce dicha responsabilidad fuera otra, el artículo 262 de la LECr. exige que los indicios de la comisión de un delito sean inmediatamente comunicados al Ministerio Fiscal o al juez penal. Por el contrario, si el Abogado del Estado se muestra contrario a la trascendencia penal de los hechos sobre los que debe fundamentarse la eventual denuncia, la decisión de denunciar recaerá exclusivamente en el Delegado pues, habida cuenta de que dicho informe no tiene el carácter vinculante, si comparte la apreciación de su Servicio Jurídico devolverá el expediente a la Inspección para que continúen las actuaciones en vía administrativa, pero si no la comparte puede remitir el expediente al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial.

## 5. EL CONTENIDO DEL EXPEDIENTE QUE ACOMPAÑA LA DENUNCIA DE UN DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

De lo que llevamos expuesto hasta ahora, se pone de manifiesto que la denuncia administrativa del delito contra la Hacienda Pública tiene un contenido predeterminado por la normativa reguladora del procedimiento sancionador tributario. Dicho de otro modo, «remitir el expediente» al Ministerio Fiscal o «pasar el tanto de culpa» a la autoridad judicial constituye una actividad administrativa reglada en la que intervienen diversos órganos de la Administración tributaria<sup>68</sup>, cuya apreciación acerca de la posible existencia de una defraudación tributaria delictiva forma parte de la documentación que debe acompañar a la denuncia propiamente dicha. Por ello, seguidamente pasamos a analizar el contenido de cada uno de los informes preceptivos que, por regla general, configuran un expediente de denuncia.

### 5.1. EL INFORME DE LA UNIDAD O EQUIPO RESPONSABLE DE LA COMPROBACIÓN

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 32.2 del RST, cuando en el curso de una comprobación inspectora la Unidad o Equipo que instruya el procedimiento aprecie que la conducta del obligado tributario puede ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, debe reflejar dicha aprecia-

<sup>68</sup> Como indica ALONSO GONZÁLEZ: «[...] nos encontramos con que el eslabón que, todavía en vía administrativa, enlaza el procedimiento administrativo tributario de origen (liquidador, sancionador) con el proceso penal puede adquirir notable complejidad dada la variedad de órganos que intervienen (por ejemplo: inspector-actuuario, inspector-jefe, delegado especial), la confección progresiva del expediente (por ejemplo: expediente inspector, informe específico del actuuario, otros informes solicitados por su superior, alegaciones presentadas por el interesado), el triple filtro por el que atraviesan los indicios de delito en el curso del mismo (por ejemplo: descubrimiento de los mismos por el inspector actuuario, confirmación de los indicios por el inspector jefe, y acuerdo del delegado especial de remitir el expediente a la jurisdicción penal) y, por qué no, su indeterminada duración.» ALONSO GONZÁLEZ, J. M.: «La supresión...», cit., pág. 17.

ción en un informe en el que se pronunciará acerca de: «[...] la posible concurrencia en los hechos de los elementos constitutivos del delito [...]». Dicho informe deberá acompañarse de la documentación obtenida en el curso de las actuaciones junto con las: «[...] diligencias en las que consten los hechos y circunstancias que, a su juicio, determinan la posible responsabilidad penal [...]» del contribuyente objeto de comprobación.

Por consiguiente, el expediente de denuncia lo formarán: a) De una parte, los elementos probatorios obtenidos por la Inspección en el curso de la instrucción del procedimiento inspector; b) Las diligencias en las que conste el resultado de las actuaciones realizadas con el propio obligado tributario o con terceros; c) Y el informe del Jefe de la Unidad o Equipo de Inspección en el que se desarrollaran los fundamentos jurídicos (tributarios y penales) en virtud de los cuales se considera que los hechos puestos de manifiesto pueden ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública. Luego, podemos diferenciar claramente un contenido «fáctico» o documental, que tiene por finalidad principal acreditar el descubrimiento de un hecho imponible no declarado o declarado de forma incompleta o inexacta, y un contenido «jurídico» o valorativo, que se corresponde con la *apreciación* de la trascendencia penal conducta del obligado tributario.

Respecto al contenido fáctico del expediente de denuncia, considerando que se trata de la relación de pruebas en las que se fundamenta la regularización de la situación tributaria del contribuyente objeto del procedimiento de comprobación, constituye también la base probatoria del elemento objetivo del delito contra la Hacienda Pública<sup>69</sup>. Es decir, habida cuenta que con arreglo a la descripción contenida en el artículo 305.1 del Código Penal, el comportamiento típico de la defraudación tributaria consiste en eludir el pago de tributos, corresponde a la acusación acreditar la existencia de un hecho imponible que, habiendo sido realizado por el contribuyente que figura como imputado en la denuncia, no fue declarado dentro del plazo legalmente establecido para ello. Luego, sin perjuicio del resultado de las diligencias que puedan practicarse ante la jurisdicción penal, la prueba de los hechos y circunstancias determinantes del deber jurídico de contribuir exigible al obligado tributario coincidirá total o parcialmente con la documentación que consta en el expediente administrativo mediante el que se recoge el resultado de la comprobación realizada por la Inspección.

Por lo que se refiere al contenido jurídico del informe mediante el que se inicia el trámite de denuncia, los aspectos sobre los que necesariamente deberá pronunciarse el órgano instructor son: a) De una parte, acerca del importe al que asciende la cuota tributaria dejada de ingresar o la devolución indebidamente obtenida; b) Y, de otra, acerca de los hechos o indicios de los que se desprende que la actuación del obligado tributario ha sido realizada con el propósito de eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

<sup>69</sup> En este sentido, en la STS 2069/2002, de 12 de diciembre (FJ 1.º) (NFJ013722), el Tribunal Supremo entiende que: «Es cierto que el expediente de la Agencia Tributaria, en cuanto conjunto de actuaciones administrativas documentadas, no tiene otro carácter que el correspondiente a una denuncia. Ello no impide que las declaraciones prestadas en el juicio oral por quienes han intervenido en el mismo y en las actuaciones que en él aparecen reflejadas pueda ser valorado por el Tribunal como una prueba testifical que complementa, y al mismo tiempo introduce válidamente en el juicio oral, los datos que consten en el expediente».

Respecto a la primera cuestión, el Jefe del Equipo o Unidad de inspección deberá cuantificar la base imponible y la cuota tributaria resultante de los hechos con trascendencia tributaria puestos de manifiesto en el curso de la instrucción del procedimiento inspector. Para ello, necesariamente deberá aplicar la normativa correspondiente al impuesto y periodo objeto de comprobación, y motivar adecuadamente los criterios interpretativos seguidos para determinar el importe de la cantidad que se considera defraudada. Por consiguiente, se trata de una auténtica *liquidación* de la deuda tributaria exigible al contribuyente que rectifica, subsana o corrige la presentada (u omitida) dentro del plazo legalmente establecido para ello. Sin embargo, considerando que dicha liquidación se realiza a los efectos de fundamentar una posible acción penal, únicamente se incluirán en el informe aquellas cantidades dejadas de ingresar o indebidamente obtenidas en las que concurra el elemento subjetivo del delito contra la Hacienda Pública (lo que se conoce como *cuota dolosa*), excluyendo cualquier referencia a la posible liquidación administrativa que pueda dictarse para regularizar otro tipo de irregularidades.

Respecto a la segunda cuestión, la configuración del delito contra la Hacienda como un delito de comisión dolosa<sup>70</sup>, requiere realizar un juicio de valor acerca de las circunstancias en las que se produjo la acción u omisión del contribuyente. En este caso, desde la perspectiva del órgano instructor, para apreciar la existencia de indicios de una defraudación tributaria delictiva, no se trataría tanto de afirmar categóricamente el carácter intencionado del comportamiento del obligado tributario, como de excluir que su actuación venga justificada en alguna de las causas de exención establecidas en el artículo 179.2 de la LGT, o de concluir que no es el resultado de un descuido o negligencia en el cumplimiento de sus deberes tributarios. Precisamente, este componente valorativo del informe evacuado por el órgano instructor constituirá el objeto del pronunciamiento de los informes que posteriormente evacuarán los demás órganos que intervienen en el procedimiento de denuncia.

## 5.2. EL INFORME DE LA UNIDAD DE DELITO FISCAL

El informe de la Unidad o Equipo especializado en los expedientes de delito contra la Hacienda Pública (o, en su caso, de la Unidad Central de Coordinación) tiene por destinatario al Inspector Jefe de la Dependencia Regional, de la Dependencia Central de Control Tributario o

<sup>70</sup> En este sentido conviene tener en cuenta, con BAJO FERNÁNDEZ y BACIGALUPO que: «El delito fiscal no plantea ningún problema específico en lo relativo a la concurrencia de error invencible de tipo o de prohibición que excluye la responsabilidad penal. Más ardua es la cuestión del error vencible, cuya naturaleza de error de tipo o de error de prohibición es sumamente discutible en algunos casos. [...] Hay que tener en cuenta que está muy extendida la opinión de que en las leyes penales en blanco, como el delito fiscal, la normativa que complementa el comportamiento punible pertenece al tipo del injusto, por lo que un error sobre el contenido de dicha normativa habrá de interpretarse en el sentido de error de tipo, con la consecuencia en el delito fiscal de que si ese error es vencible, dará lugar a la impunidad. [...] Esta interpretación no elimina la posibilidad de la producción de errores sobre la prohibición, porque estos se producen cuando el sujeto conocedor de la normativa reguladora del deber de contribución al sostenimiento del gasto público, desconoce que el incumplimiento de la misma está sancionado penalmente.» BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO, S.: *Derecho Penal Económico*, Madrid, 2001, págs. 246-247.

de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, a los efectos de fundamentar su decisión de elevar al Delegado o al Director la propuesta de denuncia, o de devolver el expediente a la Unidad o Equipo de inspección.

Puesto que los funcionarios que lo emiten no han tenido un conocimiento directo de los hechos puestos de manifiesto en el curso de las actuaciones de comprobación, su contenido será eminentemente jurídico y tendrá un cierto carácter revisor. Es decir, considerando que dichas unidades intervienen por expresa decisión del Inspector Jefe, están investidas de la facultad de valorar los hechos puestos de manifiesto por el órgano instructor desde la perspectiva del órgano competente para dictar la liquidación. Por ello, a la vista de los elementos probatorios que figuren en el expediente deberán pronunciarse acerca de la adecuación a derecho de la propuesta de cuantificación de la cuota defraudada que realiza el Jefe del Equipo o Unidad de inspección y, sobre todo, acerca de la valoración del comportamiento del obligado tributario.

Si la conclusión a la que llegan coincide con la del órgano instructor, propondrán que se eleve el expediente al Delegado, en cuyo caso el informe que emiten se entiende que cumple con lo dispuesto en el artículo 32.3 del RST, sin necesidad de que por el Inspector Jefe deba emitirse uno distinto. Por el contrario, si no comparten la apreciación acerca de la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública, deberán pronunciarse acerca de las razones de su discrepancia y, en su caso, acerca de la procedencia de realizar actuaciones complementarias para reforzar los elementos probatorios de la propuesta de denuncia. En este caso, será el Inspector Jefe quien decidirá en uno u otro sentido.

### 5.3. EL INFORME DE LOS ÓRGANOS CONSULTIVOS

El informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico al Delegado Especial, al Delegado Central o al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria constituye un trámite preceptivo introducido por el Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre. Por consiguiente, forma parte del expediente de denuncia a remitir al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial.

A diferencia de los dos anteriores, por la especial cualificación jurídica y técnica del funcionario que lo emite, el informe acerca de la procedencia de ejercer la acción penal cumple una función claramente procesal y, en todo caso, preventiva. Es decir, más allá de revisar el criterio seguido por la Inspección de los tributos al liquidar la cuota tributaria defraudada y valorar el comportamiento del obligado tributario, el Abogado del Estado adscrito a la Administración tributaria examinará el caso desde una perspectiva estrictamente penal y emitirá un juicio de legalidad. Para ello, además de verificar la solvencia del elemento probatorio en el que se sustentará la posible acusación, deberá contrastar la apreciación efectuada por los órganos administrativos con los criterios que rigen el enjuiciamiento criminal, a fin de decidir si efectivamente los hechos puestos de manifiesto en el curso del procedimiento inspector revisten trascendencia penal y si concurren todos los presupuestos materiales, subjetivos y temporales para promover el inicio de un proceso por delito contra la Hacienda Pública.

Si el Abogado del Estado comparte la apreciación de la Inspección y no se opone a la presentación de la denuncia, es indiscutible que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial constituye un acto que excede de la mera comunicación de una *notitia criminis*, pues el propio contenido de su informe expresa la voluntad administrativa de que la acción penal efectivamente se dirija contra la persona o personas que figuran como posibles responsables de una defraudación tributaria de carácter delictivo. Si, por el contrario, el Abogado del Estado, aún sin compartir el criterio sostenido por la Inspección, no se opone a la presentación de la denuncia, considerando que el informe no es vinculante, corresponde al Delegado decidir si devuelve el expediente o, pese a ello, lo remite al Ministerio Fiscal o al juez penal. En este caso, la Administración tributaria adoptaría una posición procesal más cercana a quien comunica unos hechos presuntamente delictivos que a quien promueve el ejercicio de una acción penal. Por último, si el Abogado del Estado se opone a la presentación de la denuncia por entender que los hechos no revisten trascendencia penal, cabe entender que dicha apreciación enerva del deber legal de denunciar contenido en el artículo 262 de la LECr., en cuyo caso el Delegado no vendría obligado a cursar la denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

En definitiva, la introducción por la norma reglamentaria de un informe jurídico previo a la presentación de la denuncia, refuerza el carácter preprocesal de la decisión de la Administración tributaria de poner en conocimiento de la jurisdicción penal unos hechos que, a su juicio, pueden subsumirse en el comportamiento tipificado en el artículo 305.1 del Código Penal, recabando en consecuencia la tutela penal del crédito tributario, y solicitando el castigo de la persona o personas que han cometido un delito contra la Hacienda Pública.

## **6. CONSECUENCIAS DE LA DEVOLUCIÓN DEL EXPEDIENTE A LA UNIDAD O EQUIPO QUE INFORMÓ DE LA POSIBLE EXISTENCIA DE UNA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA DELICTIVA**

Para concluir el análisis de la normativa reguladora del procedimiento para presentar una denuncia administrativa por delito contra la Hacienda Pública, es preciso examinar las consecuencias que, desde la perspectiva de lo dispuesto en el artículo 262 de la LECr., pueden derivarse de la decisión de no dar traslado del expediente al Ministerio Fiscal o de no pasar el tanto del culpa a la autoridad judicial.

Según lo dispuesto en el artículo 32.3 del RST, recibido el informe del órgano instructor en el que se propone denunciar a un determinado contribuyente por delito contra la Hacienda Pública, si el Inspector Jefe no comparte dicha apreciación podrá devolver el expediente para que se continúen las actuaciones administrativas. Del mismo modo, el artículo 32.4 del RST establece que el Delegado o el Director del Departamento, si no aprecian indicios de delito contra la Hacienda Pública, en lugar de dar traslado del expediente al Ministerio Fiscal o al juez penal, podrán devolverlo a la Dependencia Regional de Inspección o a la Oficina Nacional de Investigación del Fraude que adoptarán la resolución que en cada caso proceda para finalizar los procedimientos

tributarios en tramitación. Sin embargo, habida cuenta de que la norma reglamentaria no indica si dicha decisión de no promover la acción penal debe ser reflejada en un informe motivado, es preciso analizar caso por caso cuál es la situación que se plantea cuando dos órganos de la Administración tributaria difieren en la apreciación de la relevancia penal de los hechos puestos de manifiesto en un procedimiento inspector.

Cuando es el órgano instructor del procedimiento quien no aprecia la existencia de indicios de delito en los hechos puestos de manifiesto en el curso de la comprobación, su posición contraria a la denuncia no requiere la evacuación de un informe sobre la trascendencia penal del comportamiento del contribuyente, sino que se deriva tácitamente de la decisión de notificar al obligado tributario la propuesta de regularización mediante la que se pone fin a las actuaciones inspectoras. En este caso, salvo que concorra mala fe o se trate de una decisión deliberada para favorecer a un determinado contribuyente<sup>71</sup>, el funcionario que no ha apreciado la existencia de indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública no se encuentra sujeto al deber de denunciar contenido en el artículo 262 de la LECr.

Cuando es el Inspector Jefe quien no aprecia la existencia de indicios de la comisión de una defraudación tributaria de carácter delictivo pueden plantearse dos situaciones: a) Que dicha apreciación coincida con la del órgano instructor; b) Que dicha apreciación no coincida con la del órgano instructor. En el primer caso, el funcionario que ocupa el cargo de Jefe de la Dependencia Regional de Inspección, de la Dependencia Central de Control Tributario o de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, se encuentra en la misma situación que el funcionario que ocupa la jefatura de la Unidad o Equipo de Inspección responsable de un determinado procedimiento inspector. Es decir, si no aprecian la existencia de indicios de la comisión de un delito no están sujetos al deber de denunciar contenido en el artículo 262 de la LECr. Sin embargo, en el segundo caso, la conclusión no puede ser la misma pues, como hemos visto en el apartado anterior, desde el momento en que por el órgano instructor se aprecia la existencia de indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, ha surgido la *notitia criminis* de una posible defraudación tributaria con trascendencia penal, en cuyo caso simultáneamente habrá nacido también el deber que afecta a todo funcionario público que tiene conocimiento de hechos presuntamente delictivos de comunicarlos al Ministerio Fiscal o al juzgado penal competente.

Planteadas la cuestión en estos términos, para determinar el margen de decisión del que dispone el Inspector Jefe para rechazar la propuesta de denuncia que le formula una Unidad o Equipo de Inspección, es necesario establecer con claridad los parámetros de la discrepancia de criterio. Para ello, a nuestro modo de ver, cabe contemplar las siguientes posibilidades: a) Que la discrepancia se produzca respecto a los hechos presuntamente constitutivos de delito contra la Hacienda Pública; b) Que la discrepancia se produzca respecto a la normativa aplicable para determinar

<sup>71</sup> Según lo dispuesto en el artículo 408 del Código Penal: «La autoridad o funcionario que, faltando a la obligación de su cargo, dejare intencionadamente de promover la persecución de los delitos de los que tenga noticia o de sus responsables, incurrirá en pena de inhabilitación especial para empleo o cargo público por tiempo de seis meses a dos años.»

la deuda tributaria defraudada; c) Que la discrepancia se produzca respecto a la valoración del comportamiento del obligado tributario; d) Y, finalmente, que la discrepancia se produzca respecto a la interpretación de la normativa penal.

En los dos primeros casos, considerando que el Inspector Jefe es el órgano competente para dictar el acto resolutorio del procedimiento inspector, cabe entender que su valoración de los elementos probatorios obtenidos durante la instrucción del procedimiento y de las normas aplicables para determinar la deuda tributaria debe prevalecer frente al contenido del informe evacuado por el Jefe de la Unidad o Equipo de Inspección. Por consiguiente, si la discrepancia se produce en estos términos, la apreciación del Inspector Jefe acerca de la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública resultará cualitativamente superior y, en consecuencia, prevalecerá frente al criterio del instructor, sin que a tal efecto se entienda infringido el deber de denunciar. Sin embargo, en los dos últimos casos, habida cuenta de que la interpretación de la norma penal no forma parte de las competencias propias del Inspector Jefe, la apreciación que el funcionario que ocupa dicho cargo pueda realizar acerca de la trascendencia penal de los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector no reviste una especial cualidad respecto a la realizada por el funcionario encargado de la instrucción del procedimiento. Por ello, en estos casos, entendemos que lo procedente será elevar el informe al Delegado o al Director del Departamento, haciendo constar la existencia de la discrepancia (y, en su caso, desaconsejando la presentación de la denuncia) para que sea el Abogado del Estado quien se pronuncie sobre la posible responsabilidad penal del obligado tributario.

Desde el punto de vista procedimental, en aquellas Dependencias Regionales de Inspección en las que se hubiere creado una unidad o equipo específicamente dedicado al examen y valoración de los informes de delito procedentes de las Unidades o Equipos de Inspección, el informe que pueda emitir dicha unidad (o, en su caso, la Unidad Central de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública) constituirá la motivación de la decisión del Inspector Jefe respecto a la procedencia de proponer al Delegado la presentación de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública o, por el contrario, de devolver el expediente para que se continúe la tramitación en vía administrativa. No obstante lo anterior, considerando que el informe que dichas unidades de apoyo pudieran evacuar no es vinculante, si la apreciación del Inspector Jefe fuera otra, podría decidir en sentido contrario al que se le indica siempre que lo motivara adecuadamente.

Finalmente, cuando la decisión de devolver un expediente la adopta el Delegado Especial, del Delegado Central o del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, será necesaria una motivación específica que explique las razones por las que los hechos respecto a los cuales el órgano instructor del procedimiento inspector, el Inspector Jefe (o ambos a la vez), aprecian la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública no son objeto de denuncia, y dicha motivación únicamente puede provenir del informe preceptivo del órgano con funciones de asesoramiento jurídico. Es decir, si el Abogado del Estado coincide en la apreciación de que los hechos que figuran en los informes remitidos por los órganos de inspección pueden ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, difícilmente el Delegado podrá oponerse a remitir el expediente al Ministerio Fiscal o a pasar el tanto del culpa a la autoridad judicial sin quebrantar

tar lo dispuesto en el artículo 262 de la LECr., lo cual nos lleva a concluir que cuando todos los informes evacuados en el trámite de denuncia coinciden en la apreciación de que la defraudación tributaria puede ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, se produce un cierto efecto vinculante sobre la decisión del órgano competente para trasladar a la jurisdicción penal el conocimiento de los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector. Por el contrario, cuando a juicio del Abogado del Estado no se adviertan indicios de delito, el Delegado dispone de la motivación necesaria para justificar su decisión de devolver el expediente a la Dependencia Regional de Inspección. No obstante, habida cuenta de que el informe jurídico no es vinculante, si comparte la apreciación de la Inspección, debe promover el ejercicio de la acción penal pues, desde la perspectiva del artículo 262 de la LECr., el deber de denunciar un delito contra la Hacienda Pública recae principalmente en el funcionario que, por ministerio de la ley, dispone de la competencia para ordenar la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o, en su caso, de pasar el tanto de culpa al juez penal.

En otras palabras, el funcionario responsable de la instrucción del procedimiento inspector y el Inspector Jefe cumplen con su deber de denunciar la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública mediante la remisión a su superior jerárquico de los hechos de los que tienen conocimiento como consecuencia del ejercicio de sus funciones. Por el contrario, el Delegado Especial, el Delegado Central y el Director del Departamento, solo cumplen con lo dispuesto en el artículo 262 de la LECr. si deciden presentar la denuncia administrativa por delito contra la Hacienda Pública. Cuando, advertidos de la posible existencia de indicios de una defraudación tributaria presuntamente delictiva, no dan traslado del expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial, se exponen a que su apreciación discrepante respecto a la propuesta de la Inspección se considere como un incumplimiento del deber legal de denunciar.

## 7. CONCLUSIÓN FINAL

El acto jurídico en virtud del cual la Administración tributaria comunica la *notitia criminis* de un posible delito contra la Hacienda Pública constituye una denuncia cualificada, para cuya presentación se requiere la observancia de unos determinados trámites y formalidades administrativas en virtud de los cuales, por regla general, incorpora una valoración previa de los indicios delictivos puestos de manifiesto en un procedimiento tributario de comprobación. Por ello, aunque la ley tributaria faculta a la Administración para decidir discrecionalmente el cauce formal a seguir para promover el ejercicio de la acción penal, cuando la denuncia tenga su origen en las cuotas tributarias puestas de manifiesto en un procedimiento inspector, habida cuenta de que en estos casos no es necesario que, por la fiscalía, se efectúen diligencias de investigación que complementen la instrucción administrativa ya realizada, quizás sería conveniente pasar el «tanto de culpa» del posible delito contra la Hacienda Pública directamente al juez de instrucción competente. De este modo, la remisión del expediente al Ministerio Fiscal quedaría circunscrita a aquellos supuestos en los que, por las circunstancias de la defraudación descubierta, resulte aconsejable que la investigación previa al proceso penal se realice por los funcionarios de la policía judicial.

---

**Bibliografía**

- ALONSO GONZÁLEZ, L. M. [2007]: «La supresión del trámite de audiencia al interesado previo al proceso penal por delito fiscal», en *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 5.
- BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO, S. [2001]: *Derecho Penal Económico*, Madrid.
- CASADO OLLERO, G. [2008]: «Ganancias patrimoniales no justificadas y delito fiscal», en *Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor Julio Banacloche*, Madrid.
- [2008]: «Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal», en *Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana*, IEF, Madrid.
- CHOCLAN MONTALVO, J. A. [2011]: *La aplicación práctica del delito fiscal: Cuestiones y soluciones*, Barcelona.
- COLLADO YURRITA, P. [1996]: *La actuación de la inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, Valencia.
- DE JUAN CASADEVALL, J. [2008]: «La articulación de la regla ne bis in idem en el ámbito Tributario», en *Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana*, IEF, Madrid.
- GIMENO SENDRA, V. [2008]: *Manual de Derecho Procesal Penal*, Madrid.
- MORENO CATENA, V. y CORTÉS DOMÍNGUEZ, V. [2008]: *Derecho Procesal Penal*, Valencia.
- PALAO TABOADA, C. [2008]: *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Madrid.
- RAMÍREZ GÓMEZ, S. [2000]: *El principio ne bis in idem en el ámbito Tributario*, Madrid.
- RUIZ GARCÍA, J. R. [2011]: «La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública», en *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 151.
- SANZ-DÍAZ PALACIOS, J. A. [2004]: *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid.
- TORRES ROSELL, N. [1991]: *La denuncia en el proceso penal*, Madrid.