



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

LII Semana de Estudios de Derecho Financiero

LA AEAT y los Inspectores de Hacienda del Estado ante el deber de auxilio a los Juzgados y Tribunales, y al Ministerio Fiscal, en la investigación, enjuiciamiento y represión de los delitos públicos

D. Álvaro Gascón Juste

AUXILIO PENAL

Acaban de cumplirse, la semana pasada, 30 años de la aprobación de la Ley 50/77, que introdujo en nuestro derecho penal el delito entonces llamado fiscal. En aquella etapa de transición política y homologación y modernización a muchos niveles, se entendió que faltaban en nuestro sistema tributario algunas cosas: un impuesto sobre el Patrimonio, que introdujo la propia Ley 50/77, y un reproche penal a las formas más graves del fraude tributario.

La introducción del delito contra la Hacienda Pública en nuestro país supuso una novedad notable en el ámbito tributario y en el quehacer de la Inspección, al dar a las actuaciones inspectoras una dimensión nueva, que suponía un contacto cotidiano e inevitable entre el ámbito tributario y el penal, que es irreversible y que además lo previsible, según veremos, es que se acentúe en el futuro.

El antecedente más reciente y decisivo, sin embargo, se remonta a 1985, año en el que se reformó en profundidad el delito que pasó a llamarse contra la Hacienda Pública (Ley 2/85, de 29 de abril) en el nuevo art. 349 del Código Penal.

Casi simultáneamente, la Ley 10/85, de 26 de abril, dio nueva redacción al art. 77.6 de la LGT para abordar el aspecto procedimental del delito contra la Hacienda Pública en la vía administrativa. Como se recordará, este precepto ordenaba, en casos de apreciación de un posible delito contra la Hacienda Pública, paralizar el procedimiento sancionador y fue una norma de rango inferior, el RD 2631/85 regulador de este procedimiento, quien amplió el efecto suspensivo de esa apreciación al procedimiento administrativo.

Se había desechado, por tanto, la alternativa de la prejudicialidad tributaria, que era, con algunos matices, el sistema seguido por la Ley



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

50/77. La prejudicialidad tributaria supone un previo pronunciamiento firme por la jurisdicción competente, la administrativa, de las cuestiones tributarias, que quedan resueltas de modo definitivo antes del inicio de la vía penal, cuyos órganos quedarían vinculados por ese previo pronunciamiento, y sólo les quedaría determinar la trascendencia penal de las conductas.

No vale la pena extenderse sobre el motivo de esta opción, lo que importa señalar ahora es que marcó un rumbo que hoy se mantiene y que fue decisivo a la hora de dar una dimensión a la labor de auxilio de la que hoy nos ocupamos.

También hay que señalar, en este aspecto procedimental, que la introducción del Delito Fiscal supuso simplemente la existencia de un modo distinto de terminarse las actuaciones inspectoras: mediante el informe/denuncia, en lugar de a través de un acta. La repercusión procedimental fue mínima, porque el procedimiento era y sigue siendo único, no existe ninguna especialidad en consideración al posible delito, que surge a lo largo de las actuaciones inspectoras y determina una forma especial de finalizarse. La capacidad investigadora del actuario y el estatus jurídico del obligado tributario son en todo caso los mismos.

La implantación del Delito Fiscal supuso para la Administración Tributaria la aparición de dos nuevos deberes:

- a) El deber de denuncia, ejercitado al final de las actuaciones inspectoras. Este deber de denuncia ha originado la articulación de un procedimiento en la apreciación de la existencia de indicios de delito que afecta a diferentes órganos, de distinto nivel jerárquico, unos decisorios y otros consultivos. En virtud de este deber, el fraude tributario descubierto sale del ámbito tributario para pasar a ser competencia de otro orden jurisdiccional distinto y separado, el penal, produciéndose la doble paralización procedimental, en la liquidación y en materia sancionadora.
- b) El deber de auxilio, en cuya virtud se nos reclama desde ese orden penal para que retomemos ese fraude tributario que



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

había sido competencia nuestra, y que ahora volvía a nosotros en un concepto distinto.

Pero debe tenerse en cuenta que, de la misma forma que la introducción del delito fiscal supuso una novedad importante en el ámbito tributario, en órganos jurisdiccionales, primero Juzgados de Instrucción y Fiscalías, y después Juez o Tribunal sentenciador, el delito contra la Hacienda Pública supuso a su vez la investigación y enjuiciamiento de unas conductas delictivas nuevas que acarrearán cuestiones tributarias a veces complejas.

Y como consecuencia de esta opción sobre el aspecto procedimental del delito contra la Hacienda Pública, tomada en un principio por vía de decreto, resultó que las denuncias o querellas llegaban a los Juzgados no sólo sin un acto firme en vía administrativa como mínimo, como ocurría con la Ley 50/77, sino que ni siquiera se hubiera dictado un acto administrativo de liquidación.

Solamente habrá una cuota defraudada no liquidada, sino simplemente calculada a efectos de comprobar si se supera o no el límite objetivo. Y ello supuso el traslado a la sede penal de la litigiosidad tributaria subyacente en la denuncia. Una litigiosidad a veces complicada y, sobre todo, cuya comprensión es necesaria para valorar, desde el punto de vista penal, la intencionalidad o elemento subjetivo de las conductas.

Todo ello fue un factor que dio una trascendencia especial al auxilio judicial en estos expedientes.

Otra circunstancia que añadió nuevas cuestiones penales a la comprobación tributaria fue la implantación en 1986 del IVA, en dos aspectos:

- a) La importancia de la factura como documento probatorio central en la gestión del tributo, lo que propició la aparición en los años siguientes de una verdadera plaga de falsedades documentales, como delitos mediales o instrumentales en la comisión de fraudes tributarios, fueran o no delictivos por razón de la cuantía.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

- b) El mecanismo de devoluciones, lo que propició una nueva modalidad de fraude que acabó siendo tipificada expresamente como delito contra la Hacienda Pública en la reforma penal de 1995, y que hoy es un problema grave, el de las tramas defraudatorias de todos conocidas.

A ello se añadió la aparición y proliferación de formas de delincuencia económica complejas, en las que aparecía, como delito conexo, el delito contra la Hacienda Pública.

El art. 103.6) de la Ley 31/1990, tal y como lo redactó la Ley 14/2000, encomienda "especialmente" a la A.E.A.T. el auxilio judicial en los términos que recoge el título de esta ponencia.

Hay que decir que el auxilio judicial que contiene esta Ley es en realidad la concreción de un mandato que arranca de la Constitución (art. 118) y que se desarrolla en los arts. 17 y 18 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Sin embargo, tal y como se concibe en estos preceptos, se trata de un auxilio genérico que incumbe a cualquier persona o entidad, pública o privada.

Efectivamente, el término auxilio tiene un doble significado: el **genérico**, que es el que recoge la normativa citada, y en este sentido un testigo o un perito que asisten a un juicio están auxiliando a la Justicia; y en un sentido **estricto**, el auxilio es otra forma de concretar esa colaboración con los órganos jurisdiccionales, distinta al peritaje y el testimonio, como veremos luego.

El ámbito del deber de auxilio puede concretarse distinguiendo varios tipos de procesos penales en los que se suele solicitar y también el doble aspecto que señala el propio art. 103.6: la investigación y el enjuiciamiento.

- a) El fraude tributario en sentido estricto: Se trata de delitos contra la Hacienda Pública detectados normalmente en el curso de actuaciones inspectoras, aunque vienen produciéndose últimamente algunos casos de delitos fiscales denunciados desde ámbitos distintos de la Agencia Tributaria.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

En este tipo de fraudes la Inspección habrá sido, en muchas ocasiones, capaz de obtener las pruebas que fundamenten la denuncia, y la instrucción en sede penal puede llegar a limitarse básicamente a una recepción de esos medios probatorios, completándolo con las declaraciones de los testigos y los acusados, y poco más.

En estos casos, el auxilio requerido consistirá principalmente en la ratificación de lo actuado en vía administrativa.

El contenido básico de esta actuación será:

1. Unos medios de prueba, que habrá que volver a valorar y a apreciar en sede penal.
 2. La aplicación de una normativa tributaria que dé lugar a la cuota presuntamente defraudada.
- b) En otros muchos casos de delincuencia más compleja, sin embargo, los límites de la Inspección para la obtención de pruebas serán evidentes. En estos casos debe intentarse apurar al máximo la capacidad investigadora de la Inspección; pero al final la denuncia se formulará para que la instrucción penal culmine la obtención de esos medios de prueba que aún faltan.

Puede, por tanto hablarse en cierto sentido de un auxilio que circula de hecho en una doble dirección: nuestra labor complementa los aspectos tributarios de la instrucción, y la mayor capacidad de los órganos penales en materia investigadora hace posible la obtención de pruebas suplementarias.

Articulación de la labor de auxilio.-

De las diferentes modalidades posibles de auxilio, la que se utilizó en un principio fue el peritaje, a través de peticiones formuladas por lo diferentes Juzgados de Instrucción a la Agencia Tributaria para que realizara la designación de funcionarios, del cuerpo de Inspección o Subinspección, que después eran nombrados por el Juzgado.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

Posteriormente se crearon dos tipos de órganos específicos para el auxilio:

A) Las Unidades de Apoyo Judicial de las Delegaciones Especiales, de las Dependencias Regionales de Inspección, creadas en 1998.

B) La Unidad de apoyo de la Fiscalía Anticorrupción, creada en 1995.

Se plantea aquí el ámbito del deber de auxilio según los delitos que se hayan cometido. De hecho, se está solicitando el nombramiento de compañeros nuestros como peritos en casos de delincuencia económica que no tienen especial relevancia tributaria (delitos de estafa, societarios, etc.)

En este punto, el art. 103.6) antes citado aclara que la labor de auxilio se prestará por la Agencia Tributaria dentro de las competencias que el ordenamiento jurídico le atribuye. Este inciso es importante porque sirve de base para entender que el deber general de auxilio se concreta sólo en un auxilio específico y cualificado, circunscrito a aquellos casos en los que se vea afectado el sistema tributario y el aduanero. Es verdad que la Unidad de Apoyo a la Fiscalía Anticorrupción es una excepción, por el propio ámbito de actuaciones de la este Fiscalía, pero, en términos generales sería deseable y lógico que el ámbito del auxilio que nos deba corresponder venga determinado, de acuerdo con el citado art. 103.6, a los casos en que el fraude tributario o aduanero sea el núcleo principal de los delitos a investigar y juzgar.

En cuanto al origen de las peticiones, en corriente que lleguen a las distintas delegaciones de Hacienda procedentes directamente de los diferentes juzgados en la medida en que éstos lo soliciten. Sería conveniente algún tipo de convenio con el Consejo General del Poder Judicial para centralizar las peticiones de auxilio y a la vez limitar su ámbito por razón de la materia, repartiendo la carga del auxilio con otros colectivos profesionales.