



**LA RESPONSABILIDAD CIVIL EN EL DELITO FISCAL**

**Tesis Doctoral**

**de**

**JOSÉ ALBERTO COLOMA CHICOT**

**Dirigida por el Dr.**

**PABLO SALVADOR CODERCH**

**DOCTORADO EN DERECHO PATRIMONIAL**

**UNIVERSITAT POMPEU FABRA**

**BARCELONA 2000**

como una solución adecuada, la posibilidad de entender que la Jurisdicción Penal, primero el Juez de Instrucción y después el Juez de lo Penal, sea competente para recabar datos, imponer la pena, y paralelamente en la misma Sentencia imponer el pago de la propia deuda tributaria adeudada y proceder a ejecutarla <sup>244</sup>.

De acuerdo con lo que hemos expuesto más arriba, por razones de eficacia práctica, en ocasiones es aconsejable el otorgar a una determinada Jurisdicción competencia para decidir cuestiones que por regla general se encomiendan a otra. No vemos motivo por el que esta solución deba limitarse a los supuestos de conexidad entre Derecho Civil y Penal, y no pueda aplicarse en aquéllos supuestos en que exista conexión o vinculación entre una infracción penal y una relación jurídico-tributaria (de carácter administrativo), otorgando competencia a la Jurisdicción Penal para ejecutar la cuota tributaria como tal y no configurándola como Responsabilidad Civil<sup>245</sup>. ¿Que sentido tendría que la Jurisdicción Penal tuviese competencia para fijar la cuantía de la cuota tributaria defraudada, y luego no se pudiese aprovechar de las ventajas prácticas que se podrían derivar de la declaración previamente realizada?. ¿Para que remitir nuevamente las actuaciones a la Administración Tributaria después de haber declarado el importe de la cuota tributaria?. Como hemos visto tampoco le faltan a esta posibilidad antecedentes en Derecho Comparado.

#### 4.- Toma de posición y aclaración sistemática.

En la exposición realizada hasta el momento presente, ya hemos dejado traslucir, cual es la solución que defendemos como más adecuada para la ejecución de la deuda tributaria defraudada cuando la defraudación es a su vez constitutiva de Delito Fiscal. Hemos desechando de entrada la posición de nuestro Tribunal Supremo de considerarla como Responsabilidad Civil, por carecer de lógica desde el punto de vista de la técnica jurídica, aunque reconociendo algunas de las ventajas prácticas que aporta dicha solución entre las que se encuentra la de evitar un largo peregrinar por varias

---

<sup>244</sup>Los recargos únicamente podrían ser tomados en consideración en proceso penal, en la medida, en que entendamos que los mismos no tienen naturaleza sancionadora, ya que de lo contrario al igual que ocurriría si incluyésemos en la cuantía objeto de resarcimiento el importe de las sanciones, penaríamos dos veces los mismos hechos.

<sup>245</sup>La anterior solución no tiene porque entrar en contradicción con lo preceptuado en el artículo 3 de la LECRIM según el cual: "*Por regla general, la competencia de los Tribunales encargados de la justicia penal se extiende a resolver para el sólo efecto de la represión, las cuestiones civiles y administrativas prejudiciales propuestas con motivo de los hechos perseguidos, cuando tales cuestiones aparezcan ligadas al hecho punible que sea racionalmente imponible su separación*". Toda regla general puede tener sus excepciones, en vistas a dar cabida a las distintas situaciones que se dan en la vida real, debiendo tomarse en consideración asimismo que las reglas de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, no han sido redactadas pensando en los problemas que plantea la delincuencia económica.

Jurisdicciones<sup>246</sup>. Por ello, en todo caso es necesario que el legislador se ponga a trabajar, en vistas a mejorar el sistema.

También hemos desechado la atribución de competencia a la Administración Tributaria para la ejecución de la deuda en los supuestos de delito, dado que si admitimos la paralización del expediente administrativo mientras se dilucidaban los autos penales, y mantenemos la competencia de la Administración para ejecutar la deuda una vez finalizado el proceso penal, damos lugar a un procedimiento interminable. Por el contrario si admitimos la tramitación coetánea de procedimiento penal y administrativo, se nos plantea el problema de la necesaria intercomunicación entre ambos, en vistas a evitar pronunciamientos contradictorios en las distintas jurisdicciones, sobre cuestiones que puedan afectar al orden público, o simplemente por razones de coherencia; la resolución de dichos problemas de intercomunicación no nos aporta si no la negación del sistema, toda vez que llegamos a la conclusión de que necesariamente debe tener lugar una vía procesal antes que otra.

La solución intermedia o mixta que hemos visto establece en Francia el artículo 1745 del CGI, tampoco nos parece del todo satisfactoria, puesto que el declarar a los criminalmente responsables como solidariamente ligados al pago del impuesto defraudado, (remitiendo para la ejecución de la misma a la Administración Tributaria), no deja de suponer el ejercicio competencias que en principio deberían corresponder a la Administración por la Jurisdicción Penal, o lo que es lo mismo supone la atribución de una cierta competencia incidental a la Jurisdicción Penal en el orden tributario. Por ello, entendemos que no tiene sentido el recurrir a la competencia incidental para la declaración de la solidaridad en el pago de la deuda y no evitar un nuevo procedimiento en vía administrativa, dado que lo que realizaríamos sería soportar las desventajas de las dos opciones.

La salida que nos parece más acertada, que es la consistente en la **atribución de competencia a la Jurisdicción Penal para la ejecución de la deuda tributaria defraudada**, de acuerdo con los antecedentes y argumentos expuestos, no supone sino incardinar dentro de la lógica jurídica, la solución que por exigencia de la práctica se ha acabado admitiendo, y que no es otra que en los supuestos de Delito Fiscal se solucione en un único procedimiento las cuestiones penales y la

---

<sup>246</sup> Si bien es cierto que la articulación de la competencia de las distintas Jurisdicciones debe atender a la tradicional división entre materias o ramas del Derecho, es también cierto que no puede perderse de vista que la Administración de Justicia es un servicio público que debe llevar a cabo una función esencial en toda sociedad moderna. Por ello la especialización de los distintos Ordenes no puede perder de vista las cuestiones prácticas que van a plantearse en cada modalidad delictiva, sin que ello venga a suponer la negativa a la necesaria especialización. En tal sentido resulta totalmente reprochable y por desgracia frecuente el abuso de las cuestiones prejudiciales devolutivas, (reguladas en nuestro ordenamiento jurídico en el artículo 4 de la LECRIM), como maniobra dilatoria en vistas a hacer interminables los procedimientos penales.

reintegración del tributo defraudado. Dicho procedimiento no puede ser otro que el penal, dada la "vis atractiva" que se le atribuye al tener encomendada la protección de aquéllos "bienes jurídicos" más relevantes lo que hace que a su vez también se encuentre dotado de un mayor número de garantías<sup>247</sup>.

En definitiva y a efectos prácticos la solución defendida se acerca con la que ha impuesto el TS, aunque se opone radicalmente a ella en los conceptos y estructuras jurídicas utilizadas<sup>248</sup>. Creemos que al igual que sucedió con la Responsabilidad Civil en los hechos delictivos en general, en donde en el tratamiento de la materia durante muchos años se sufrieron importantes errores conceptuales los cuales tan sólo han sido superados por la más reciente Doctrina y Jurisprudencia, así como por las recientes reformas legislativas, en el supuesto de los Delitos contra la Hacienda Pública, es lógico que ante figuras delictivas de relativamente reciente implantación práctica, y respecto de los cuales el TS ha tenido contadas ocasiones de pronunciarse, y cuando lo ha hecho ha sido de forma muy escueta, serán necesarias reformas legislativas en aras a una mayor precisión técnica.

Como tuvimos ocasión de ver más arriba, existe en Derecho Comparado en concreto en Francia, en materia de contribuciones indirectas un antecedente a la solución aquí propuesta, y del artículo 71 de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1976, tampoco se desprende que por ser objeto de un Delito Fiscal la deuda tributaria cambie su naturaleza y se convierta en Responsabilidad Civil, sino más bien todo lo contrario<sup>249</sup>.

---

<sup>247</sup>En efecto ningún sentido puede tener el acumular a un procedimiento tributario cuestiones de naturaleza penal, cuando de una parte la administración tiene vedado por el artículo 25.3 de la Constitución, según el cual " 3. La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad", la imposición de reacciones penales, y de otra la Jurisdicción Contencioso administrativa tiene como función, la revisión de la actuación de la Administración.

<sup>248</sup>Su encaje precisaría de algunas modificaciones en derecho positivo, pero otorgaría algunas ventajas como sería la de poder establecer conexión o continuidad entre las medidas cautelares tendentes a asegurar el pago de la deuda tributaria en vía administrativa y en vía penal, así como permitiría que el crédito tributario continuase manteniendo su carácter de privilegiado en el proceso penal. En el sistema actual cualquier medida cautelar, como las anotaciones registrales, embargos etc., tomadas por la Administración Tributaria, no puede beneficiar a la Jurisdicción Penal, dado que en el torticero sistema de fingir Responsabilidad Civil donde no la hay, sólo le servirá a la Jurisdicción Penal las medidas cautelares adoptadas por sí misma, para asegurar la supuesta Responsabilidad Civil. Claro que nuestra imaginación nos permite pensar en soluciones ciertamente disparatadas.

<sup>249</sup>En Alemania el Delito Fiscal se encuentra tipificado en la Parte Octava (Artículos 369 a 376). de la Ordenanza Tributaria de 16 de marzo de 1976 (publicada el día 23 de marzo de 1976), no modificada en este punto. No obstante ello, el régimen de responsabilidad se encuentra en el artículo 71 de la referida norma el cual establece la extensión de la responsabilidad en las sumas defraudadas a todas las personas que han intervenido en la defraudación, en los siguientes términos: "*Quien cometa una defraudación tributaria o una receptación tributaria, o participe en un hecho de esta naturaleza, responderá de los impuestos no pagados y de los beneficios fiscales ilegítimamente concedidos, así como de los intereses a que se refiere el artículo 235*".



\*\*\*\*\*

Expuesta en los apartados anteriores la concepción que hemos considerado acertada sobre la manera en que debe tener la ejecución de la deuda tributaria en los supuestos de Delito Fiscal, en los tres Capítulos sucesivos, estudiaremos en detalle el problema de la determinación y cuantificación de la cuota tributaria defraudada en tales supuestos, la imputación de las responsabilidades en el pago de la cuota tributaria defraudada, y la ejecución de dicha responsabilidad en el proceso penal. En dicho estudio deberemos tomar en consideración como punto de partida la posición mayoritariamente aceptada por nuestro TS. No obstante ello mantendremos en todo momento una posición crítica, haciendo referencia a las soluciones que proponemos como alternativas, intentando conciliar ambas posturas en la medida de lo posible. En realidad y dado el sentido mayoritario de la Jurisprudencia, nuestro trabajo no puede dejar de hacer referencia a todas las cuestiones que afectan a la Responsabilidad Civil en el hecho delictivo, e intentarlas esclarecer en el supuesto concreto del Delito Fiscal. Pero sin duda alguna y como podrá apreciarse cuando más se profundiza en la posición sostenida por el TS, más argumentos se obtienen para combatirla. De este modo deberemos centrarnos a continuación en el estudio de la identificabilidad entre la cuota tributaria defraudada, y el presupuesto de la responsabilidad civil, que no es otro que el perjuicio patrimonial. Seguidamente abordaremos el problema de la imputabilidad de responsabilidades y en concreto la correspondencia entre las normas de imputación de responsabilidad civil del CP y los supuestos de responsabilidad tributaria de la LGT. Por último y de acuerdo con lo ya anunciado, deberemos estudiar en el marco del proceso penal, las distintas posibilidades para hacer efectiva en dicho marco procesal la reintegración de la cuantía defraudada.

\*\*\*\*\*



### **CAPÍTULO III LA CUANTIFICACIÓN DE LA CUOTA TRIBUTARIA DEFRAUDADA, LA DEVOLUCIÓN INDEBIDAMENTE OBTENIDA, O EL INDEBIDO DISFRUTE DE BENEFICIOS FISCALES. SU CONFIGURACIÓN COMO RESPONSABILIDAD CIVIL.**

De acuerdo con la posición sostenida por el Tribunal Supremo como consecuencia de las defraudaciones tributarias constitutivas de delito, se produce un perjuicio para la Administración, el cual se corresponde con el importe de la cuota tributaria defraudada, o de la devolución o beneficio fiscal indebidamente obtenidos, del que deriva Responsabilidad Civil. En vistas a analizar dicha posición, en primer lugar estudiaremos como se determinan los conceptos de cuota tributaria, devolución y beneficio fiscal. A continuación veremos como se determinan cuantifican y delimitan en Derecho Civil los daños y perjuicios. Seguidamente y una vez defendida en los Capítulos anteriores la configuración del Delito Fiscal como delito de resultado lesivo, deberemos intentar dar solución a una serie de preguntas, como la de si es equiparable cuantitativamente el perjuicio sufrido por la Administración Tributaria con ocasión de las defraudaciones típicas, con el importe de la cuota tributaria defraudada o la devolución o el beneficio indebidamente obtenido, y sobre todo, cual es la trascendencia extrapenal de dichos conceptos en el Delito Fiscal. Abordados los anteriores problemas, y localizándonos ya en el marco del proceso penal, deberemos ver el alcance de la labor llevada a cabo por los Jueces Penales a la hora de valorar y delimitar la cuestión "civil", o tributaria, según se quiera entender, y la relevancia que en el proceso penal pueden tener los principios informadores del procedimiento civil y administrativo tributario, en la determinación de la cuantía que procede reintegrar al Fisco.

#### **1.-Los conceptos de cuota tributaria defraudada, devolución indebidamente obtenida, o el indebido disfrute de beneficios fiscales.**

El tipo objetivo del artículo 305 del Código Penal, establece como elemento de la acción para que esta sea criminalmente relevante, *"que la cuantía de la cuota tributaria 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 quince millones de pesetas."* Ante todo debemos partir de que el referido artículo, se configura según la Doctrina, como una "LEY PENAL EN BLANCO"<sup>250</sup>, lo cual como pone de manifiesto SIMON ACIOSTA implica que su contenido debe

---

<sup>250</sup>En tal sentido se pronuncia la STS 2ª, de 20 de mayo de 1996, Pte: Bacigalupo Zapater, Enrique según la cual: Ref ED. 96/2682 según la cual *"La circunstancia de que el tipo penal del art. 349 CP tenga la estructura de una ley penal en blanco (la STS 5 noviembre 1991 donde se dice que el antiguo art. 319 CP no tiene estas características no se refiere al tipo penal, sino a la cláusula que contenía una condición de procedibilidad), determina que quien haya conocido la calificación*

ser necesariamente integrado por las normas de otro sector del Ordenamiento"<sup>251</sup>. Por ello, para determinar la concurrencia o no de Delito Fiscal, es preciso tomar en consideración tanto la Ley General Tributaria, como las Leyes reguladoras de cada uno de los impuestos, ya tengan estas carácter Estatal o Autonómico y por remisión de aquéllas, cada uno de los Reglamentos de aplicación<sup>252</sup>. Debemos remarcar que el objeto del delito lo constituye en su caso cada cuota tributaria o cada devolución indebidamente obtenida, (sin olvidar las reglas del artículo 77 CP sobre concursos de delitos). No obstante ello, el propio artículo 305.2 del Código Penal, establece algunos criterios de cuantificación que hacen referencia a la imputación de cantidades a los distintos períodos

---

*penal del hecho que constituye el ilícito contenido en el art. 349 CP conoce también el reenvío a la ley fiscal y, por lo tanto, al régimen de imputación de los hechos imposables en ella establecido. Dicho en otras palabras: el conocimiento de la acusación formulada en los términos del art. 24,2 CE no requiere que el acusado y su Defensa hayan sido informados de otra cosa que no sean los hechos y el derecho aplicable."*

<sup>251</sup>Tal es la opinión de Eugenio SIMÓN ACOSA: "El Delito de defraudación tributaria". Ed. Aranzadi. Pamplona 1993. Pg.71.

<sup>252</sup> Si bien la doctrina ha discutido sobre la validez de la técnica de la ley penal en blanco, desde el punto de vista del respeto del principio de legalidad, el TC en la S. de 5 de julio de 1990, núm. 127/1990, Fecha BOE 30-07-90. Pte: García-Mon y González-Regueral, Fernando Ref ED. 90/7269, establece en que medida la referida técnica legislativa, la cual resulta hoy en día imprescindible para la incriminación de delitos que afectan a determinados bienes jurídicos como la Hacienda Pública, el medio ambiente o la defensa de consumidores, es admisible. Dice así el TC "TERCERO.- Desde la perspectiva del art. 25.1 CE, que consagra el derecho fundamental incorporado a la regla "nullum crimen nulla poena sine lege", resulta necesario tener en cuenta los siguientes principios generales que constituyen un cuerpo de doctrina formulada por la jurisprudencia de este Tribunal (SSTC 160/1986, 122/1987, 3/1988 y 29/1989, entre otras): A) El derecho a la legalidad penal comprende una doble garantía: por una parte, de carácter formal, vinculada a la necesidad de una ley como presupuesto de la actuación punitiva del Estado en los bienes jurídicos de los ciudadanos, que exige el rango necesario para las normas tipificadoras de las conductas punibles y de previsión de las correspondientes sanciones, que en el ámbito penal estricto, que es del que se trata en el presente supuesto, debe entenderse como de reserva absoluta de ley, e, incluso, respecto de las penas privativas de libertad de ley orgánica; por otra, referida la seguridad a la prohibición que comporta la necesidad de la predeterminación normativa de las conductas y sus penas a través de una tipificación precisa dotada de la suficiente concreción en la descripción que incorpora. En definitiva, en términos de nuestra S 133/1987, el principio de legalidad penal implica, al menos, la existencia de una ley ("lex scripta"), que la ley sea anterior ("lex previa") y que la ley describa un supuesto de hecho determinado ("lex certa"). B) Las exigencias expuestas no suponen que sólo resulte constitucionalmente admisible la redacción descriptiva y acabada en la ley penal de los supuestos de hecho penalmente ilícitos. Por el contrario, es posible la incorporación al tipo de elementos normativos (STC 62/1982) y es conciliable con los postulados constitucionales la utilización legislativa y aplicación judicial de las llamadas leyes penales en blanco (STC 122/1987); esto es, de normas penales incompletas en las que la conducta o la consecuencia jurídico-penal no se encuentre agotadoramente prevista en ellas, debiendo acudir para su integración a otra norma distinta, siempre que se den los siguientes requisitos: que el reenvío normativo sea expreso y esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal; que la ley, además de señalar la pena, contenga el núcleo esencial de la prohibición y sea satisfecha la exigencia de certeza o, como señala la citada STC 122/1987, se dé la suficiente concreción, para que la conducta calificada de delictiva quede suficientemente precisada con el complemento indispensable de la norma a la que la ley penal se remite, y resulte de esta forma salvaguardada la función de garantía de tipo con la posibilidad de conocimiento de la actuación penalmente conminada."

impositivos, y que obligan a tomar en consideración de modo conjunto a los puros efectos penales deudas tributarias que desde el punto de vista de la LGT se configurarían como autónomas:

a) De este modo, *"si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta de devoluciones periódicos o de declaración periódica se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración. En el supuesto en que los periodos impositivos o de declaración fueren inferiores a 12 meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural."* A través de este precepto se ha pretendido dar solución a determinados problemas que se habían planteado en la aplicación de la normativa precedente en la acumulación de las cuotas. Aunque se ha logrado clarificar algunos supuestos como el de los tributos instantáneos con hechos imponibles realizables en masa por su repetición, los cuales deberán ser considerados como periódicos a efectos penales, se plantean otros problemas complejos, por ejemplo en el impuesto de sociedades en donde existe libertad a la hora de fijar en los estatutos la duración del ejercicio social. En tales supuestos podrá ser muy difícil el determinar que cuota se correspondería con cada ejercicio fiscal.

b) Continúa diciendo así el Art.305.2, último párrafo: *"En los demás supuestos se entenderá referida la cuantía a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación."* Lo que implica el referido precepto, es que en los impuestos que no tienen naturaleza periódica, a los efectos de determinar si existe o no delito, cada hecho imponible dará lugar a una deuda independiente, la cual será tomada en consideración por separado.

En el presente trabajo no debemos perder de vista algunos problemas que se le han planteado al propio Derecho Tributario, como son por ejemplo la variación de la cuota, en función de que por ejemplo se opte por el régimen de tributación conjunta o separada, o el interesado pueda optar entre varios regímenes fiscales<sup>253</sup>. En tales supuestos y dado que ante un problema penal nos encontramos deberá prevalecer la interpretación más favorable al reo, por lo que si en alguno de los sistemas por

---

<sup>253</sup>En efecto la opción por el régimen de trituration conjunta o separada establecido a raíz de la declaración de inconstitucionalidad de algunos preceptos de la Ley 44/1978, en su día reguladora del IRPF por la STC 2ª, S 20-02-1989, núm. 45/1989, Fecha BOE 02-03-89. Pte: Rubio LLorente, Francisco Ref. ED. 9/1854, implica que la cuota a pagar puede resultar distinta. Dado el carácter de "ley penal en blanco" que tienen los preceptos penales reguladores del delito fiscal, como consecuencia de la anterior Sentencia del TC que dejaba sin contenido algunos de los artículos que precisamente tenían como función integrar el tipo delictivo se cuestionó la doctrina si ante la situación de vacío legal continuaba existiendo el tipo del delito, en el periodo de vigencia de los artículos declarados inconstitucionales. El TS en la S de 27 de diciembre de 1990, rec. 2458/1989. Pte: Ruiz Vadillo, Enrique Ref ED. 90/12038 dictó segunda sentencia en la que integrando el vacío legal con las disposiciones subsistentes que condenó a la procesada por los delitos de fraude fiscal y contra la Hacienda eludiendo el pago de tributos y omisión de declaración del IRPF. La referida Sentencia que cuenta con un voto particular del Magistrado Marino Barbero, fue muy criticada por al doctrina.

los que el interesado podía optar no se llega a la cuota delictiva, independientemente de cual haya sido la opción realizada, deberá entenderse que no hay delito. Tendremos ocasión de hablar más adelante de la incidencia de la referida facultad de opción entre los distintos regímenes normativos por parte del contribuyente, a la hora de cuantificar la cuota defraudada o los daños y perjuicios sufridos, en vistas a su ejecución en el proceso penal o a los efectos de hacer efectiva la indemnización.

Distinto es el problema que se presenta en el supuesto de los impuestos parcialmente cedidos a las Comunidades Autónomas de acuerdo con el artículo 4.1 c) de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas 8/1980 de 22 de septiembre de 1980<sup>254</sup> y la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas 14/1996 de 30 de diciembre de 1996. En concreto en el supuesto del IRPF, para determinar la existencia de una defraudación constitutiva de delito, deberá tomarse en consideración que a pesar de la cesión del tributo, los elementos de su estructura han permanecido inalterados, por lo que uno es el hecho imponible y sobre todo una es la cuota que deriva de su realización y en último extremo una es la deuda tributaria. Ningún sentido tendrá hacer una separación entre la parte de la cuota derivada del tramo correspondiente a la Comunidad Autónoma y la parte de la cuota derivada del tramo del impuesto correspondiente al Estado. En definitiva y a diferencia de lo que opina SIMÓN ACOSTA<sup>255</sup> para ver si se han defraudado o no los quince millones de pesetas se considerarán globalmente ambas cantidades, ya que de lo contrario estaríamos elevando torticeramente la cuantía delictiva típica. En tales supuestos nos vamos a encontrar con un problema adicional que es el de la atribución de competencia normativa a las Comunidades Autónomas, a la hora de establecer determinados elementos que afectarán en la cuantificación de la cuota líquida, que repercutirán a la parte cedida del impuesto<sup>256</sup>, y que deberán por supuesto ser tomados en consideración para ver si hay o no delito.

---

<sup>254</sup>Dice así el Artículo 11 de la LOFCA según al redacción dada por la LO 3/1996 de 27 diciembre "Sólo pueden ser cedidos a las comunidades autónomas en las condiciones que establece la presente Ley, los siguientes tributos : a) Impuesto sobre la renta de las personas físicas, con carácter parcial con el límite máximo del 30 por ciento. b) Impuesto sobre el patrimonio. c) Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. d) Impuesto sobre sucesiones y donaciones. e) La imposición general sobre las ventas en su fase minorista. f) Los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios Fiscales. g) Los tributos sobre el juego."

<sup>255</sup>Obra citada.Pg.70.

<sup>256</sup>De este modo según el artículo 13 de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas 14/1996 (de 30 del 12), determina en alcance de las competencias normativas que en todo caso afectará al impuesto o tramo cedido. En tal sentido:"Uno. En relación con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: 1º) Las Comunidades Autónomas podrán regular: a) La tarifa autonómica, individual y conjunta, aplicable a la base liquidable regular, con los siguientes límites: - Su estructura deberá ser progresiva. - Sólo podrá establecerse una individual y otra conjunta.

Por último debemos decir que la Ley de Cesión de Tributos en su artículo 22 establece que “*Respecto de los tributos cedidos, excepto el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, será la autoridad competente de la Comunidad Autónoma respectiva la que pondrá en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que estime constitutivos de Delitos contra la Hacienda Pública con arreglo al Código Penal.*” Sin perjuicio de poner de manifiesto la poca precisión con la que el legislador aborda las cuestiones de Derecho Procesal Criminal<sup>257</sup>, pues parece desconocer el artículo 101 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, (según el cual cualquier persona que tenga conocimiento de su perpetración puede denunciar un delito perseguible de oficio), entendemos que sobre todo si nos empeñamos en configurar la deuda tributaria defraudada como Responsabilidad Civil nada impediría a una Comunidad Autónoma personarse en el proceso penal como perjudicada para hacer efectiva la “reparación por el daño que le hubiese sido causado”. PÉREZ ROYO<sup>258</sup> entiende por el contrario, que en estos supuestos de reparto o participación tributaria, “debemos considerar como sujeto pasivo de la defraudación al titular “primario”, es decir a la Hacienda que originalmente recibe la recaudación y desarrolla las competencias relativas a la gestión, aun cuando el producto posteriormente sea objeto de reparto. No obstante ello, creemos que esta limitación sólo es acertada si admitimos de modo abierto que lo que estamos ejecutando en el proceso penal, es la deuda tributaria en sentido estricto, caso en que si tiene sentido el hablar de la titularidad del impuesto. No obstante si lo que entendemos que tiene lugar es una reparación de daños y perjuicios,  toda persona a la que se haya perjudicado, ya sea esta una Administración o un particular podrá personarse en la causa penal y ejercer la acción civil.

---

*- La cuota resultante de aplicar a la base liquidable regular la tarifa autonómica individual o conjunta aprobada por la Comunidad Autónoma, no podrá ser superior o inferior, en un 20 por 100, a la Cuota que, respectivamente, resultaría de aplicar a la misma base la tarifa complementaria individual o conjunta a que se refiere el párrafo siguiente. Si una Comunidad Autónoma no regulara para un período impositivo alguna de las modalidades de la tarifa autonómica, se aplicará la complementaria que a estos efectos se determine por la L 18/1991 de 6 junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. b) Deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta. En relación a estas deducciones, las competencias normativas de las Comunidades Autónomas abarcarán también la determinación de: - La justificación exigible para poder practicarlas. - Los límites de deducción.- Su sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial. - Las reglas especiales que, en su caso, deban tenerse en cuenta en los supuestos de tributación conjunta, período impositivo inferior al año natural y determinación de la situación familiar. Si la Comunidad Autónoma no regulara alguna de estas materias se aplicarán las normas previstas a estos efectos en la L 18/1991 de 6 junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.*

<sup>257</sup> Quien posiblemente se encontraba mas preocupado por la batalla del reparto de competencias constitucionales, que por el problema que en realidad tenía que regular.

Dado que en el artículo 305 del CP en realidad se castiga dos conductas: de una parte la defraudación de cuota tributaria, y de otra la obtención indebida de devoluciones, (y ello, teniendo en cuenta que la obtención indebida de beneficios fiscales o bien redundará en una disminución de cuota a pagar, o bien en un incremento de las devoluciones), pasamos a estudiar estos problemas en epígrafes separados, aludiendo seguidamente a la incidencia en los mismos, de la aplicación retroactiva de la ley penal favorable al reo.

1.1.-La defraudación en la cuota tributaria, en el ingreso de retenciones, o en las cantidades a ingresar a cuenta de retribuciones en especie.

Prevé el Artículo 305.1 del Código Penal, que la defraudación a la Hacienda Pública podrá tener lugar *“eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie.”* En definitiva lo que aquí se tipifica es de una parte la disminución fraudulenta de la cuota tributaria que correspondía hacer efectiva a cada contribuyente, a través de la alegación de beneficios fiscales, o simplemente mediante la ocultación de cantidades gravadas, y de otra la dejación de la obligación que la Ley impone a determinados sujetos, de ingresar cantidades que previamente han sido retenidas a los contribuyentes en los pagos que les son efectuados, o que corresponde ingresar en la Hacienda Pública como consecuencia del gravamen establecido en aquéllos supuestos en los que la retribución salarial no tiene lugar en dinero sino en especie.

Por lo general, y salvo en los tributos de cuota fija, en que la misma viene establecida y cuantificada por la Ley, la cuota tributaria es la cantidad resultante de la aplicación a la base imponible<sup>259</sup>, (una vez practicadas las deducciones pertinentes según la Ley de cada impuesto, lo que la convierte en base liquidable), del tipo de gravamen correspondiente, en función de su importe. En consecuencia tendremos que partir del estudio de los diferentes métodos que existen para la determinación de la base imponible<sup>260</sup> (que en teoría debería ser la expresión numérica de la realización del hecho imponible y que como veremos, no siempre lo es en términos reales), los cuales de acuerdo con el

---

<sup>258</sup>“Los Delitos y las infracciones en materia tributaria” Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1986. Pg.84.

<sup>259</sup>Siguiendo a ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, (Derecho Financiero y Tributario, Madrid. 1979, Pg.441), entendemos por base imponible la magnitud que permite cifrar la prestación tributaria del contribuyente en consonancia con su capacidad económica por el tributo objeto de exacción”.

<sup>260</sup>En palabras de VELAZQUEZ CUETO, (Los métodos de determinación de la base imponible Crónica Tributaria, Núm 74/1995 Pg.96), los métodos de determinación de las bases imponibles son el instrumento técnico que hace posible el tránsito de la base normativa a la base fáctica.



artículo 47.1 de la Ley General Tributaria son 3: 1) La estimación directa, 2) La estimación objetiva, y 3) La estimación indirecta<sup>261</sup>.

1.-La estimación directa es el único de los métodos de determinación de la base imponible que pretende la toma en consideración del volumen real de operaciones, prescindiendo de ficciones jurídicas<sup>262</sup>. Según pone de manifiesto PÉREZ RORYO<sup>263</sup> lo que caracteriza realmente la estimación directa es que en ella existe una perfecta correspondencia entre la definición de la base imponible y su medición, que se lleva a cabo directamente sobre las magnitudes empleadas en la propia definición, sin la mediación de conceptos o magnitudes añadidas." De este modo, si lo que se grava en un impuesto es la obtención de renta, la base estaría integrada por la renta "bruta" real percibida por dicho sujeto<sup>264</sup>. Bien es cierto que aun a través del referido método es posible que no se llegue al conocimiento real de los ingresos sometidos a tributación. Pero a diferencia de lo que ocurre

---

<sup>261</sup> La cuestión aquí estudiada deberá ser nuevamente traída a colación, cuando entremos en el problema de la aplicación de los principios civiles y penales de valoración de la prueba. El propio artículo 47.2 de la LGT cuando dice que "*Las bases determinadas por los regímenes de las letras a) y c) del apartado anterior podrán enervarse por el sujeto pasivo mediante las pruebas correspondientes*", ya nos introduce en lo que va a ser el problema de la correspondencia con la realidad de la cuantía de la cuota tributaria, o su carácter de ficción jurídica.

<sup>262</sup> En palabras de FERREIRO. (Curso de Derecho Tributario, Parte especial, Ed. Marcial Pons Madrid. 1998Pg. 140 y Sg). "la esencia de dicho método es que existe la posibilidad de probar la existencia real de ingresos y gastos. Precisamente por ello, en este régimen no deben encontrar cabida fórmulas que sustituyan lo que es por lo que se estima que es." No hay estimación sino determinación precisa de ingresos y gastos efectivamente producidos. Sin embargo entre los elementos que el propio legislador configura como integrantes de la base imponible se encuentran ciertos conceptos que no corresponden a esa correlación entre ingresos y gastos reales, de una parte, e ingresos y gastos gravados de otra. Por ello, se ha ido confiriendo a la estimación directa un carácter híbrido, más próximo en muchos casos a la estimación objetiva que a lo que debiera ser en rigor una estimación directa.

<sup>263</sup> "Derecho Financiero y Tributario". Obra citada Pg.167.

<sup>264</sup> En la STS 3ª de 17 de mayo de 1999, Pte: Rouanet Moscardó, Jaime Ref ED. 99/9255, se cuestiona ante el tribunal el contenido preciso del concepto de base imponible del impuesto municipal sobre construcciones instalaciones y obras, y en tal sentido se establece lo que debe entenderse por "coste real y efectivo" de la construcción instalación y obra referidos en dicho tributo: "*En realidad, la sentencia de instancia ha confundido el concepto de "gasto" y el concepto de "costo": cuando en el Fundamento de Derecho Primero de la citada Sentencia se entiende que el "coste real y efectivo" de la obra se refiere al total que se abona por la misma, tal razonamiento hay que entenderlo equivalente al "concepto económico de gasto", siendo, por el contrario, el "concepto económico de coste" sensiblemente inferior, pues "gasto" es lo que realmente se gasta o emplea para la construcción, mientras que "coste" es simplemente el precio neto de la misma. Es decir, como apunta con acierto la parte recurrente, "coste real y efectivo" es la estimación económica o precio verdadero, no ilusorio, meramente aparente ni imaginario, siendo el "coste real y efectivo", el 'presupuesto de ejecución material', y no más. Por tanto, la base imponible del ICIO está constituida por el "coste real y efectivo" de la construcción, instalación u obra, sin que puedan incluirse en aquélla los "gastos generales", el 'beneficio industrial' ni los "honorarios técnicos", ya de redacción del proyecto, ya de dirección de la obra.*"

en los otros métodos de estimación de la base la discordancia con la realidad no deriva de los parámetros utilizados en la medición, sino del problema de la prueba. Sería una situación semejante a la que tiene lugar en un proceso civil en donde los daños acreditados no siempre coinciden con los realmente sufridos.

2.-En vistas a facilitar la determinación de la base imponible, y tan sólo en determinadas figuras impositivas, Ej: IVA, IRPF<sup>265</sup>, según lo preceptuado en la concreta Ley reguladora de cada impuesto como una opción para el contribuyente, de acuerdo con el artículo 49 de la LGT se establece el régimen de la **estimación objetiva**. Como pone de manifiesto FERREIRO LAPATZA, en la estimación objetiva, "se renuncia al conocimiento cierto e inmediato de la base", ya que la Ley ordena que dicha magnitud se estime en función de unos signos índices o módulos<sup>266</sup>. Los elementos integrantes de tales índices, es lo único que se aspira a conocer<sup>267</sup>. Los mismos pueden basarse en factores como el número de metros cuadrados del local donde tiene lugar una explotación, o en el número de trabajadores asalariados y no asalariados, potencia eléctrica utilizada, o de los vehículo, los cuales en función de los casos guardarán mayor o menor relación con el volumen real de operaciones<sup>268</sup>. Este volumen real ni siquiera llega a discutirse<sup>269</sup>.

---

<sup>265</sup>Establece el artículo 35 del RD 214/1999 de 5 de febrero de 1999, (reglamento del IRPF) que habla de la determinación del rendimiento neto en el régimen de la estimación objetiva que *"1. Los contribuyentes determinarán, con referencia a cada actividad a la que resulte aplicable este régimen, el rendimiento neto correspondiente. 2. La determinación del rendimiento neto a que se refiere el apartado anterior se efectuará por el propio contribuyente, mediante la imputación a cada actividad de los signos, índices o módulos que hubiese fijado el Ministro de Economía y Hacienda. Cuando se prevea en la Orden por la que se aprueban los signos, índices o módulos, para el cálculo del rendimiento neto podrán deducirse las amortizaciones del inmovilizado registradas. La cuantía deducible por este concepto será, exclusivamente, la que resulte de aplicar la tabla que, a estos efectos, apruebe el Ministro de Economía y Hacienda."*

<sup>266</sup> La Orden de 13 de febrero de 1998 por la que se da cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 22 apartado uno y 28 del reglamento del impuesto de las personas físicas y 37,38 y 42 del reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido establece los índices aplicables para 1999 en el ámbito del IVA y del IRPF.

<sup>267</sup>José Juan FERREIRO LAPATZA: Curso de Derecho Financiero Español. Ed. Marcial Pons. Madrid 1995. Pg.407.

<sup>268</sup> En la STSJ de Cataluña de 5 de marzo de 1998 Pte. Díaz Fraile, (Ref ED.98/9117) se estima el recurso interpuesto por el Gran Casino de Barcelona contra la Ordenanza Fiscal 1b del Ayuntamiento de Sant Pere de Ribes por la que se establece un índice municipal de 1 para todo el municipio salvo para la zona del Mar Solers (donde radica la empresa demandante) que es de 1.4 a efectos del pago del IAE. La Ley de Haciendas Locales, apodera a los Ayuntamientos a un amplio margen de discrecionalidad a la hora de establecer los elementos esenciales que permitan determinar cual sea la deuda tributaria (art. 15.2), siempre que se siga, escrupuloso respeto a la legalidad. En el presente caso, el índice debatido debe fijarse atendiendo a la categoría de calle y no a la capacidad económica de la empresa en cuestión, por lo que debe declararse nulo dicho índice.

<sup>269</sup>En la Sentencia de la AP de Barcelona de fecha 28 de febrero de 1991 (citada por Simón Acosta Pg.

3.-"Cuando la falta de presentación de declaraciones por los sujetos pasivos no permita a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, o cuando los mismos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables, las bases o rendimientos se determinarán en régimen de **estimación indirecta**, utilizando para ello cualquiera de los siguientes medios: a) Aplicando los datos antecedentes y disponibles que sean relevantes al efecto. b) Utilizando aquéllos elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes y de las rentas así como de los ingresos, ventas costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios. c) Valorando los signos índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes."<sup>270</sup> Se ha cuestionado el establecimiento de la cuota tributaria defraudada susceptible de integrar el tipo penal a través de este método de la estimación indirecta, y ello en base a supuestos argumentos de justicia material, así como en base a su supuesta falta de objetividad. Si bien en alguna ocasión (S. A. P. de Salamanca de 23 de junio de 1982)<sup>271</sup>, se denegaba la utilización del referido método, el T.S. en la Sentencia de 26 de abril de 1993 ha abogado por su admisión<sup>272</sup>. Tal es

---

81), se establece que *"no basta con que la Inspección haya calculado la cuota con índices razonables: La razonabilidad de los índices tiene que ser acreditada ante el Juez Penal a quien corresponde su apreciación y valoración."*

<sup>270</sup>En la SAN , sec. 2ª , de 19 de febrero de 1998, rec. 2-692/1995. Pte: García Paredes, Jesús Nicolás (Ref.ED.98/15386), se especifica la procedencia y caracteres del método de la estimación indirecta en los siguientes términos: *"SEGUNDO.- El art. 47, de la Ley General Tributaria, (redacción según Ley 10/1985), establece tres regímenes para determinar la base imponible: "a) Estimación directa. b) Estimación objetiva singular. c) Estimación indirecta". La "estimación indirecta" es un método subsidiario de los otros dos, en cuanto que puede ser utilizado en los supuestos en los que la determinación de la base imponible no es posible efectuarla ni directamente ni acudiendo a la estimación objetiva singular. Así se desprende del art. 50 de la Ley General Tributaria, al establecer que: "Cuando la falta de presentación de declaraciones o las presentadas por los sujetos pasivos no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, o cuando los mismos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables, las bases o rendimientos se determinarán en régimen de estimación indirecta, utilizando para ello cualquiera de los siguientes medios". En este régimen de estimación, la Administración puede utilizar una serie de medios, como el propio art. 50 recoge, que se caracterizan por la atribución a la Administración de una gran margen de apreciación de datos y antecedentes, así como en la utilización de los elementos indiciarios, además de la facultad de valoración de signo, índices o módulos que permitan determinar la base imponible. El carácter subsidiario de este régimen conlleva, primero, la motivación de su utilización en el supuesto concreto, y, segundo, la determinación de la base imponible."*

<sup>271</sup>Citada por SIMON ACOSTA, Obra citada Pg.81.

<sup>272</sup>Dice así la referida STS de 26 de abril de 1993 Ref.ED.93/3866 Pte. Granados Pérez.:*"Aduce el*

la posición defendida asimismo por Ignacio BERMEJO GÓMEZ DE LA TORRE y Juan Carlos FERRE OLIVE<sup>273</sup>.

Independientemente de que en los métodos de la estimación directa e indirecta de la base imponible las cuantías resultantes puedan enervarse por el sujeto pasivo mediante la práctica de pruebas, o bien por la propia comprobación realizada por la Administración Tributaria<sup>274</sup> (lo que no es posible realizar en la estimación objetiva), es lo cierto que en un gran número de ocasiones para la cuantificación de la expresión numérica del hecho imponible se acude a ficciones jurídicas que difícilmente son equiparables con criterios estrictamente contables<sup>275</sup>. El problema que planteamos no es tanto el de la admisión de la prueba por indicios en el proceso penal, sino el de que se prescinda simple y llanamente de la prueba sobre el volumen real de operaciones.

---

*recurrente, en apoyo del motivo, que en el escrito de defensa se argumentó que la fijación de las bases imponibles por la vía de la estimación indirecta supone una presunción de hechos no constatados y una determinación ficticia de cuotas tributarias, y entiende que el Tribunal de instancia ha incurrido en el defecto procesal que se denuncia al no haber resuelto sobre este punto concreto y dar por buenas las cantidades fijadas como bases y cuotas tributarias por la Inspección de Hacienda. De la propia argumentación que se acaba de mencionar se infiere lo insostenible del motivo. El Tribunal de instancia ha dado clarísima respuesta a la concreción de las bases tributarias, eso sí, con un criterio distinto al que se pretendía por la defensa del recurrente. Como aduce el Ministerio Fiscal no se puede confundir ausencia de respuesta con ausencia de respuesta favorable a las pretensiones del recurrente."*

<sup>273</sup>Obra citada Pg. 799-801.

<sup>274</sup>En la Sentencia de 19 de diciembre de 1998 Pte García Paredes Ref ED. 98/15386 La Audiencia Nacional entiende que la prueba aportada por el recurrente no ha servido para enervar la liquidación efectuada por la Administración Tributaria en base al método de la Estimación Indirecta: "En esa "comprobación", la Inspección parte de la propia contabilidad y documentos aportados por el recurrente, y aprecia que del volumen de harina adquirido para elaboración de pan y amasada, así como del importe de la venta del pan obtenido, la contabilidad llevada por el recurrente no refleja realmente el montante de producción, una vez, aplicados los criterios de consumo de harina destinada a la elaboración, aplicando a dicha cifra el Índice de transformación de harina en pan y teniendo en cuenta la existencia de pan invendible, al igual que en relación con la fabricación y venta de bollería y venta menor de productos no transformados. Pues bien, todos estos datos resultantes de los cálculos efectuados sobre los registros contables y estimaciones efectuadas, por la Inspección, no han sido desvirtuados, conforme establece el Art. 118.1 de la Ley General Tributaria, por lo que cobra especial relevancia la presunción recogida en el Art. 64, apartado 2, e), del Reglamento General de la Inspección de Tributos. En este sentido, el recurrente no ha aportado en el presente recurso, informes o criterios periciales que enerven la fiabilidad de los cálculos y módulos e índices utilizados por la Inspección, no solicitando prueba al respecto, limitándose a la exposición de una argumentación jurídica sin sustrato probatorio alguno".

<sup>275</sup>Como pone de manifiesto Severino MARTÍNEZ IZQUIERDO (Obra citada Pg. 67), el régimen que estamos estudiando no tiene carácter presuntivo sino estimativo, con lo cual la cuota se determina a través de criterios de valoración no admitidos en Derecho civil. Continúa diciendo este autor que "El régimen de estimación indirecta no puede limitarse a la parte procesal de la prueba, como lo sería en un sistema presuntivo, sino que es algo más, es la facultad reglada de la Administración Tributaria cuyo objeto es estimar la base imponible atendiéndose a la normativa establecida y que el legislador ha previsto como medio de preservar los derechos de la Administración.

En apartados posteriores de este Capítulo, entraremos a estudiar la posible relevancia Civil y Penal de la utilización de uno u otro medio de determinación de la base. No obstante lo cual consideramos oportuno resaltar que la opción por uno u otro régimen implica un resultado numérico distinto y en consecuencia una cuota distinta, sin que ello haya implicado un distinto grado de realización del hecho imponible por parte del contribuyente. Por ello nos deberemos preguntar si es lógico en Derecho de Civil Patrimonial, que como consecuencia de la equiparación de la cuota tributaria defraudada con el perjuicio sufrido por la administración, dicho perjuicio pueda ser distinto en función del método de estimación de la base imponible, o si por el contrario dicha lógica opera únicamente en el ámbito del Derecho Tributario.

Por último debemos aquí efectuar una precisión sobre el concepto de "cuota tributaria" en general y sobre el de "cuota tributaria defraudada ex Art.305 CP" en particular. Se hablaría de CUOTA INTEGRAL, como de la resultante de aplicar a la base liquidable el tipo de gravamen. No obstante ello, en las respectivas Leyes reguladoras de cada impuesto, se incluyen deducciones que se aplican directamente a la cuota. Aplicadas estas deducciones, obtendríamos la CUOTA LIQUIDA. Por último, y toda vez que durante el transcurso del ejercicio fiscal, puede que hayan tenido lugar pagos a cuenta del impuesto, (por ejemplo a través de ingresos de parte del salario que a sido retenido al contribuyente, por su empresa), si deducimos de la cuota líquida los pagos a cuenta, obtendremos la CUOTA A INGRESAR. En consecuencia, debemos tener presente que cuando el artículo 305 del Código Penal alude a la "cuota tributaria defraudada", se refiere a la cantidad que efectivamente se exige ingresar a cada sujeto obligado en concepto de cuota. Así lo entiende RANCAÑO MARTÍN<sup>276</sup> quien pone de manifiesto que *"en cuanto al concepto de cuota defraudada existió y existe unanimidad doctrinal en admitir que no se incluyen el interés de demora, el recargo de aplazamiento o prórroga, el de apremio y las sanciones pecuniarias"*. No obstante si a la cuota a ingresar le añadimos los anteriores conceptos: intereses y los recargos de naturaleza disuasoria<sup>277</sup>, (las sanciones administrativas no se computarían, en el proceso penal por aplicación del principio "non bis in idem", al igual que aquellos recargos respecto de los cuales se considere que tienen naturaleza sancionadora), obtenemos la DEUDA TRIBUTARIA, que es lo que en realidad debe el defraudador a la Administración.

---

<sup>276</sup> "El Delito de defraudación tributaria" Ed. Marcial Pons. Madrid.1997. Pg.81.

<sup>277</sup> Los cuales han podido perfectamente devengarse tanto previamente como después de la consumación del delito. Debemos tener en cuenta asimismo que el importe de los intereses y los recargos a pagar, se determinan en función de la cuota, por, lo que los sistemas utilizados en la determinación de la misma tendrán repercusión, su liquidación.

La defraudación en las retenciones<sup>278</sup> o en las cantidades anotadas a cuenta, también se encuentra directamente vinculada con el concepto de base imponible, pero imputables a otros sujetos distintos del contribuyente como son los retenedores, es decir, aquellas personas a las que la Ley obliga a efectuar retenciones o ingresos a cuenta de retribuciones en especie. Se trata de un sujeto distinto al del sustituto en sentido estricto dado que como pone de manifiesto PÉREZ ROYO<sup>279</sup>, en los supuestos de sustitución el contribuyente deja de tener relación directa con la Administración, lo que no ocurre en el supuesto de las retenciones a cuenta en donde dicha relación directa si es efectiva.

En realidad en el supuesto de la defraudación en retenciones a cuenta, que fue objeto de específica tipificación a raíz de la Reforma del antiguo CP efectuada en 1995<sup>280</sup>, y que anteriormente era considerada como una apropiación indebida, nos encontramos ante una técnica de gestión tributaria que se utiliza en vistas a garantizar el pago del impuesto. No obstante ello, al igual que ocurre en el supuesto del sujeto pasivo del tributo, la obligación del retenedor deriva de la Ley, la cual determina los elementos para fijar la cuantía de la misma. Las cantidades que deben ser retenidas de los salarios pagados a los contribuyentes, y los ingresos que procede efectuar cuando existe una retribución en especie, se determinan como un porcentaje de la base de cada tipo impositivo, por lo que también en estas defraudaciones, deberá ser tomada en consideración la problemática de la ausencia de correlación entre la realidad contable y la base.

#### 1.2.-La obtención indebida de devoluciones.

La obtención indebida de devoluciones, a diferencia de lo que ocurre con la defraudación de cuota tributaria o la no realización de retenciones o de ingresos a cuenta, no implica una ausencia de ingresos en perjuicio de la Administración, por vía fiscal, sino que puede suponer un auténtico desembolso patrimonial, el cual de no contar con un tipo específico podría ser punible como estafa<sup>281</sup>. No obstante lo anterior, y como debe prevalecer la Ley especial, en el supuesto de la

---

<sup>278</sup>Que en su caso daría lugar a un delito autónomo, aunque si hubiese existido connivencia entre el retenedor y el contribuyente para defraudar una cantidad que conjuntamente, (en concepto de retención y en concepto de cuota), superase la cantidad típica, pero no lo hiciese por separado, podría plantearse la acumulación de las cuantías para hacer responder a ambos sujetos por delito.

<sup>279</sup>Obra citada Pg. 137. Según el citado autor, la sustitución es una figura marginal en nuestro Ordenamiento Jurídico. No obstante ello, FERREIRO, (Curso de Derecho Financiero. Ed. Marcial Pons), califica al retenedor como sustituto. Pg.381. ...

<sup>280</sup>A través de la L.O. 6/1995 de 29 de junio cuyo contenido fue básicamente asumido por el Nuevo Código Penal.

<sup>281</sup>BACIUGALUPO ZAPATER, (Actualidad Penal Nº 45, 4-10 de diciembre de 1995), pone de manifiesto que la obtención indebida de devoluciones se configura como una hipótesis delictiva

obtención indebida de beneficios fiscales por cuantía inferior a 15 millones de pesetas, no nos encontraremos ante un delito de estafa, sino que como pone de manifiesto APARICIO PÉREZ<sup>282</sup>, nos encontraremos ante una infracción tributaria. La obtención indebida de devoluciones, (que en todo caso requerirá una actuación por parte del contribuyente), implicará o una actitud fraudulenta a la hora de efectuar la declaración sobre los hechos constitutivos de la base imponible, o bien la alegación conscientemente indebida por parte del contribuyente de deducciones a la base imponible o a la cuota íntegra, por lo que a la hora de estudiar su naturaleza, deberemos traer a colación todo lo dicho sobre la cuantificación de la base imponible, (ya sea en régimen de estimación directa, objetiva o indirecta), dado que en todo caso a la hora de computar las sumas que efectivamente debe devolver la Administración Tributaria, en la operación de liquidación del impuesto deberá tomarla en consideración. Por ello todas las manifestaciones expuestas sobre su falta de correspondencia con la realidad contable son igualmente aplicables, así como la necesidad de reintegrar a la Administración por los intereses y recargos disuasorios.

### 1.3.-La cuantía defraudada y el principio de retroactividad de la Ley Penal favorable al reo.

Establece el artículo 2. 2 del Código Penal que *“tendrán efecto retroactivo aquellas leyes penales que favorezcan al reo aunque al entrar en vigor hubiera recaído sentencia firme y el sujeto estuviese cumpliendo condena”*<sup>283</sup>. Adoptándose de acuerdo con lo expuesto al inicio del presente epígrafe, en la tipificación del delito fiscal la técnica de la Ley Penal en blanco, debemos preguntarnos tanto por la eficacia que pueda derivarse de la aprobación de una ulterior Ley penal más favorable para el reo, así como la modificación de la normativa de carácter no penal destinada a integrar el tipo penal. La pregunta a la que debemos dar respuesta, es la siguiente: ¿Dejarían de ser relevantes criminalmente las defraudaciones por importe típico, si una vez efectuada una reforma fiscal, se redujesen los tipos

---

difícilmente diferenciable de la estafa. Según el referido autor, la única diferencia que se podría establecer, tolerada por el texto se referiría a la innecesidad del daño patrimonial. De este modo el delito se consumaría con el acto administrativo que acuerda la devolución, no requiriéndose que se hubiese producido un daño patrimonial efectivo ni que el autor del delito se hubiese enriquecido. No obstante ello, creemos que la interpretación propuesta por el citado autor, es poco acorde con la naturaleza de delito de resultado lesivo, con la que parece concebir nuestro legislador al delito fiscal.

<sup>282</sup>Y otros autores: “Delitos e infracciones tributarias: teoría y práctica”. Ed. Lex Nova, Valladolid. 1991. Pg. 135. Se cita en dicho trabajo la STS 2ª de 2 de marzo de 1988, en donde se refleja claramente esta postura: *“La cuantía de la defraudación que transforma el ilícito Administrativo en ilícito Penal: 2.000.000 en el artículo 319 del Código y 5.000.000 en el 349 vigente constituye un elemento típico del delito”*.

<sup>283</sup>Continúa diciendo el artículo 2.2 CP: *“En caso de duda sobre la determinación de la Ley más favorable, será oído el reo. Los hechos cometidos bajo la vigencia de una Ley temporal serán juzgados, sin embargo, conforme a ella, salvo que se disponga expresamente lo contrario.”*

impositivos de tal modo que aplicados los nuevos en el periodo en que había tenido lugar la defraudación, la suma defraudada en concepto de cuota resultase ser inferior a la exigida por el tipo penal?.

El TS en la Sentencia de 31 de octubre de 1997<sup>284</sup>, de la que es ponente: José Manuel Martínez-Pereda Rodríguez, y en un supuesto de delito de incumplimiento de la obligación de realizar la prestación social sustitutoria, aborda de modo general el problema de la retroactividad efectuando un detallado estudio de la posición de la Sala 2ª. Como veremos la solución que se ha admitido tendrá especial relevancia en nuestro estudio. Dice así la referida Sentencia: *“CUARTO.- El tema de la retroactividad de la Ley penal favorable ha sido interpretado como una tendencia pietista o humanitaria de las teorías penales de la Escuela Clásica del Derecho Penal. pero encontrando a la par razones de justicia. Mas aunque se ha afirmado por algún representante de la Escuela Clásica en la segunda década de este siglo XX, que toda Ley penal debiera ser retroactiva, aunque las desfavorables no lo son porque tropiezan con los derechos adquiridos de la persona a no ser castigada por hechos, ni con penas que no estuviesen previamente establecidos, quedando libre expansión a la retroactividad al sector no limitado por tal principio, tal solución no es aplicable en nuestro Derecho positivo. En nuestros textos penales, a partir del texto de 1870, se ha establecido la retroactividad de las leyes penales en cuanto favorezcan al reo, habiendo señalado este Tribunal que ello constituye un principio universalmente admitido -sentencia de 25 de marzo de 1952- o un universal principio -sentencia de 20 de noviembre de 1968- pero el sistema español no atiende a la mayor o menor benignidad normativa, sino que tan sólo admite la retroactividad de las leyes penales "en cuanto favorezcan al reo" (art. 24 C.P. 1973) o "tendrán efecto retroactivo aquellas leyes penales que favorezcan al reo..." (art. 2,2 del Código Penal de 1995), lo que supone que la retroactividad se condiciona exclusivamente al beneficio que determine en el sujeto. De aquí que el criterio de favor no puede colegirse de modo abstracto, atendiendo a la mayor o menor benignidad normativa de las diversas leyes, sino que requiere un análisis concreto de cada caso, sirviendo tan sólo los criterios objetivos dominantes como un mero elemento orientador, ya que constituiría una burla de la ley la imposición de una pena más grave tan sólo porque la Ley posterior es más benigna.*

*Expuesto cuanto antecede, surge de inmediato en este caso traído a la censura casacional, de si la retroactividad favorable ha de extenderse a las disposiciones extrapenales pero que están llamadas a integrar una disposición normativa. La doctrina se muestra casi unánime en que en*

---

<sup>284</sup>Ref.ED. 97/7337.



las denominadas leyes penales en blanco, los elementos normativos no penales, pero que completan la norma penal pasan a gozar de la misma naturaleza de una ley de esta clase.

En este mismo sentido se ha pronunciado la doctrina jurisprudencial de esta Sala y así la sentencia de 25 de septiembre de 1985, que cita, y se apoya además en las de 26 de junio y 8 de noviembre de 1963, 9 de marzo de 1964 y 13 de diciembre de 1966, señala que por Ley penal, a efectos del artículo 24 del Código Penal, debe entenderse todo precepto del cual resultan consecuencias penales, por tanto, no sólo los que se refieren a la pena o definen concretas figuras de delito, sino también las de otras ramas jurídicas, que dan contenido a las leyes penales en blanco. Ello se había mantenido también dos años antes en la sentencia de 26 de septiembre de 1983, que añadía a tal doctrina que las normas que dan contenido a las llamadas "leyes penales en blanco" son modificaciones extrapenales de la Ley Penal, pues forman parte del conjunto de presupuestos de los que depende la pena. Ya la citada y añeja resolución de 13 de diciembre de 1966 había manifestado que, de acuerdo con la doctrina de esta Sala, el principio de retroactividad de la ley penal más benigna se extiende a las normas jurídicas extrapenales llamadas a integrar un tipo parcialmente en blanco. Ahora bien, ante esta retroactividad de normas extrapenales integradoras del precepto punitivo "que favorezcan al reo", se deduce a contrario sensu, que no lo tendrán en cuanto le perjudiquen, no se establece comparación alguna entre los bloques normativos diversos para su contraste y únicamente establece que la Ley posterior sea o no más beneficiosa en su conjunto, se aplica tan sólo en cuanto o en tanto favorezca al reo, lo que evidencia y patentiza la posibilidad de mantener la aplicación parcial de la Ley posterior, sin tener que aplicar inexcusablemente lo perjudicial. Si esta Sala, desde muy atrás, se ha pronunciado en este sentido -sentencias de 23 de junio de 1871, 14 de julio de 1871, 22 de febrero de 1930, 15 de junio de 1945- en sus resoluciones más recientes ha tomado un rumbo muy diferente. Se ha destacado al respecto en esta jurisprudencia, que es menester hacer un examen comparativo entre una y otra legislación para aplicar lo más reciente o en vigor, tan sólo cuando favorezca al reo, examen que ha de realizarse atendiendo al conjunto de una y otra normativa, pues lo que no cabe es aplicar parcialmente ambas, tomando de una y otra lo que favorezca y excluyendo lo que perjudique -sentencias de 4 y 29 de junio y 19 de noviembre de 1985, 8 y 25 de abril, 7 de octubre y 19 de noviembre de 1986- y estimando asimismo que esta aplicación de la Ley más beneficiosa incluye aquella de sus normas parciales que pueden resultar perjudiciales frente a la Ley anterior, pues en otro caso, se estaría juzgando según una tercera Ley, construida artificialmente con retazos de los efectivamente promulgados -sentencias de 23 de febrero, 26 de abril y 10 de 1988, 28 de febrero y 7 de abril de 1989, 26 de octubre de 1990, 22 de junio y 11 de noviembre de 1991 y 114/1995, de 10 de noviembre".

En definitiva aplicando al delito fiscal la doctrina sentada por la anterior sentencia<sup>285</sup> no podemos sino dar una respuesta afirmativa a la pregunta que nos hemos formulado al inicio de este apartado. No obstante ello la admisión de la eficacia retroactiva de las nuevas normas fiscales destinadas a integrar el tipo penal “en blanco” que sean mas favorables, queda circunscrita al ámbito de las consecuencias penales. En Derecho Financiero como pone de manifiesto FERREIRO<sup>286</sup> en ausencia de una norma específica rige el artículo 2.3 CC según el cual “las Leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario.” Lo anterior implica que a pesar de que se produzcan modificaciones legislativas que afecten a los elementos cuantitativos del tributo, el régimen preceptuado en la nueva normativa no será de aplicar a los conceptos gravados que hayan tenido lugar con anterioridad a su entrada en vigor ni aun en el supuesto en que sean más beneficioso para el contribuyente<sup>287</sup>, salvo que la referida aplicación se encuentre específicamente prevista.

En definitiva, y como veremos más adelante el problema de la retroactividad dificultará la posibilidad de equiparar el concepto de cuota tributaria defraudada que se declare como probada a los efectos penales, con el perjuicio sufrido por la administración., ya que en todo caso al hacer referencia a la cuestión tributaria deberán ser respetadas las situaciones jurídicas consolidadas previamente en vigencia de la legislación anterior.

## **2.-Relación entre la defraudación típica y el concepto de “daños y perjuicios” resarcibles en Derecho Civil.**

### **2.1.-La reparación de los daños y perjuicios en Derecho Civil.**

#### **a) Los daños y perjuicios resarcibles.**

El artículo 109 del CP, norma que articula la Responsabilidad Civil en el Delito en el sistema español, dice textualmente que "La ejecución de un hecho descrito en la Ley como delito o falta obliga a reparar en los términos previstos en las Leyes, los daños y perjuicios por él causados". El

---

<sup>285</sup>Tal y como se admite en la SAP Barcelona de 22 de Enero de 1999, Pte: Ingelmo Fernández, Ana Ref ED 99/21909 según la cual: *“El delito contra la Hacienda Pública, es sin duda, un tipo penal en blanco, ya que debe ser completado con la legislación tributaria. La retroactividad de la norma de cobertura de un tipo penal en blanco, cuando ello beneficie al reo, está admitida por el Tribunal Supremo en sentencias de 9 de marzo de 1964, 13 de diciembre de 1966, 13 de junio de 1990 y 31 de octubre de 1997.”*

<sup>286</sup>“ Curso de Derecho Financiero...” Obra citada Pg.74.

<sup>287</sup>De lo contrario la Administración Tributaria se vería obligada a efectuar devoluciones de conceptos impositivos previamente ingresados, lo cual sería un contrasentido.

anterior precepto, desvincula la Responsabilidad Civil de la Criminal, estableciendo de manera expresa que la Responsabilidad Civil encuentra su origen en el **DAÑO** y no en el delito. Por ello, conviene centrarnos en primer lugar en el estudio del resultado dañoso derivado de la acción delictiva, para a continuación pasar a estudiar si en el Delito Fiscal, puede hablarse de daño o perjuicio en referencia a la cuantía defraudada<sup>288</sup>.

Entendemos por resultado toda modificación del mundo exterior provocado por la conducta del sujeto que realiza la acción. En función del resultado la Doctrina suele clasificar los delitos en formales o de simple actividad y materiales o de resultado. A su vez dentro de estos últimos se distingue entre delitos de lesión y delitos de peligro<sup>289</sup>. De acuerdo con la posición que hemos defendido en este trabajo<sup>290</sup> en cada una de las anteriores modalidades delictivas es posible, que se origine Responsabilidad Civil, dado que dicho extremo depende de que en el "contexto" de todo el "iter criminis", y no tan sólo de la estricta "acción típica" se haya producido daño. (Debemos recordar lo expuesto en el Capítulo primero al hablar de la tipicidad y su función en nuestro Ordenamiento, y sobre todo que los límites del pronunciamiento Civil de la Sentencia Penal derivan de los de la competencia incidental del Juez Penal para resolver cuestiones civiles en base a criterios de eficacia, pudiendo existir pronunciamiento sobre Responsabilidad Civil en delitos de mera actividad, toda vez que en el contexto del delito se han podido producir daños no típicos susceptibles de enjuiciar en el procedimiento penal).

No existe en nuestro Ordenamiento Jurídico una clara contraposición entre los conceptos de daños y perjuicios, siendo utilizados prácticamente como sinónimos en los artículos 1.101, 1106, 1.107 y 1.108 CC, no obstante ello, suele entenderse por perjuicios la ganancia lícita que deja de obtenerse, y

---

<sup>288</sup>No obstante lo expuesto también debemos recordar que aunque el daño o perjuicio es condición necesaria para poder hablar de Responsabilidad Civil, **no es condición suficiente**, puesto que además de su antijuricidad, su necesaria imputabilidad a un sujeto y la relación de causalidad, no debe implicar la infracción de una relación jurídica (ya encuentre esta su origen en el Derecho Público o en el privado), "inter partes", dado que entonces estaríamos en el campo de las obligaciones "ex contractu" o "ex lege". En definitiva la Responsabilidad Civil implica necesariamente la infracción de un principio que opera "erga omnes" cual es el "neminem laedere".

<sup>289</sup>Ya tuvimos ocasión de poner de manifiesto las controversias doctrinales en su día surgidas entre los partidarios de entender que el Delito Fiscal era de simple actividad y aquella posición que indicaba que se trataba de un delito de resultado. Esta última es la posición que ha acabado por prevalecer.

<sup>290</sup>En tal sentido MONTES PENADES: "La Responsabilidad Civil derivada de los Delitos y Faltas y de las Costas Procesales". En Comentario al Código Penal de 1995 de Vives Antón. Ed. Tirant lo Blanch Valencia. 1996. Pg 570 y ss., insiste en la total desvinculación entre responsabilidad civil y criminal y en la unidad de los conceptos de responsabilidad aquiliana y delictual.

que deben indemnizarse además del daño, que es el detrimento causado de modo directo. La jurisprudencia por el contrario si ha tenido ocasión de precisar el alcance de ambos conceptos, de este modo el TS Sala 1ª, en la Sentencia de 5 de noviembre de 1998, núm. 1009/1998. Pte: O'Callaghan Muñoz, Xavier ref ED. 98/24829 *“El Lucro cesante tiene una significación económica; trata de obtener la reparación de la pérdida de ganancias dejadas de percibir, concepto distinto del de los daños materiales (así, sentencia de 10 de mayo de 1993), cuya indemnización por ambos conceptos debe cubrir todo el quebranto patrimonial sufrido por el perjudicado (así, sentencia de 21 de octubre de 1987 y 28 de septiembre de 1994). El lucro cesante, como el daño emergente, debe ser probado; la dificultad que presenta el primero es que sólo cabe incluir en este concepto los beneficios ciertos, concretos y acreditados que el perjudicado debía haber percibido y no ha sido así; no incluye los hipotéticos beneficios o imaginarios sueños de fortuna. Por ello, esta Sala ha destacado la prudencia rigorista (así, sentencia de 30 de junio de 1993) o incluso el criterio restrictivo (así, sentencia de 30 de noviembre de 1993) para apreciar el lucro cesante; pero lo verdaderamente cierto, más que rigor o criterio restrictivo, es que se ha de probar, como en todo caso debe probarse el hecho con cuya base se reclama una indemnización; se ha de probar el nexo causal entre el acto ilícito y el beneficio dejado de percibir -lucro cesante- y la realidad de éste, no con mayor rigor o criterio restrictivo que cualquier hecho que constituye la base de una pretensión (así, sentencias de 8 de julio de 1996 y 21 de octubre de 1996).”*

Dentro de los daños indemnizables es preciso distinguir en primer lugar entre los daños patrimoniales y los no patrimoniales. Entendemos por daños patrimoniales aquéllos que han producido un menoscabo valorable en dinero sobre intereses económicos del perjudicado, y por daños no patrimoniales aquellos en que no es posible realizar una valoración con base equivalencial por afectar a elementos de difícil cuantificación pecuniaria, como son los bienes y derechos de la personalidad<sup>291</sup>, siendo a su vez admisible la distinción entre daños corporales y daños morales en sentido estricto.

---

<sup>291</sup>La distinción entre daños materiales y morales se admite de modo expreso en el artículo 113 CP, según el cual *“La indemnización de perjuicios materiales y morales comprenderá no sólo los que se hubieren causado al agraviado, sino también los que se hubieren irrogado a sus familiares y a terceros”*, y se encuentra claramente explicada en la STS 2ª de 12 de marzo de 1992 Pte: Vega Ruiz, José Augusto de (Ref. ED.92/2403), según la cual: *“Los perjuicios del art. 104 CP comprenden no sólo los materiales sino los morales, también el perjuicio real sufrido y la ganancia dejada de obtener (daño emergente y lucro cesante). Perjuicio que en cualquier caso ha de apoyarse en bases firmes y seguras, en perjuicio claro e indubitadamente acreditado, no hipotéticos o posibles. Mas acontece que a través del daño moral se proyecta expansivamente, dentro del libre arbitrio judicial, la determinación del “quantum”. Comprende éste el resarcimiento de los padecimientos de la víctima durante su curación, el pesar, la aflicción o el doloroso vacío que la ausencia de una persona pueda generar, el descrédito, etc. En definitiva, daños indirectamente económicos como aquellos que no tienen repercusión económica inmediata. Daños morales en*

Para nuestro estudio resulta interesante plantear la controvertida discusión sobre si es posible que una persona jurídica y en concreto una corporación de derecho público sea sujeto pasivo de daños morales. En Derecho Inglés tal posibilidad queda descartada<sup>292</sup>, en España como pone de manifiesto Ricardo DE ANGEL<sup>293</sup>, la doctrina tanto civilista como penalista se halla dividida al respecto, discrepando además los penalistas sobre la posibilidad de que las personas jurídicas sean sujetos pasivos de los delitos contra el honor. Parece ser opinión dominante que las personas jurídicas tan sólo son titulares de derechos materiales y por lo tanto tan sólo puede producirseles daños patrimoniales directos o indirectos. En tal sentido se entiende que cuando se profieren injurias a una sociedad lo que se hace no es ofender a su moral sino que a lo que se afecta es a su crédito comercial, mientras que la admisión de daño moral tan sólo es posible cuando la lesión trasciende a los derechos de la personalidad de los que integran la persona jurídica<sup>294</sup>. En base a lo anterior debemos descartar de plano la posibilidad de justificar que a raíz de la defraudación fiscal constitutiva de delito, la Administración Tributaria defraudada haya podido sufrir un daño moral originador de responsabilidad civil, como consecuencia de la deslealtad del ciudadano defraudador a sus deberes cívicos, sino que técnicamente al hablar de corporaciones de Derecho Público, de acuerdo con lo expuesto, lo que la defraudación habrá ocasionado en su caso son daños o perjuicios materiales.

Se ha discutido si el concepto de daño material era de naturaleza objetiva, debiendo tener en cuenta en su determinación en valor que un objeto tiene en relación a un tiempo y lugar determinados,

---

*sentido amplio como los que aminorando la actividad personal, debilitan la capacidad para general riqueza. Daños morales constituidos por el simple dolor moral aunque no trasciendan a la esfera patrimonial propiamente dicha. Siendo así también que el cuarto motivo viene ya desestimado, manteniéndose el criterio de la Audiencia en cuanto a los días que el lesionado tardó en sanar, obviamente se impone la desestimación del motivo 7 que se está examinando, y a la vez la ratificación de la valoración económica establecida por la Audiencia para las repetidas lesiones y sus secuelas, que sólo excepcionalmente podrían ser materia a considerar en la casación."*

<sup>292</sup>Tal es la posición de POLLOCK, en: "law of torts". 15 Edición.Londres 1951,Pg 50.

<sup>293</sup>"La responsabilidad civil" Ed. Cívitas. Madrid.1993 Pg.687.

<sup>294</sup>No obstante ello, como indica DE ANGEL, (obra y Pg citadas), la Sala 1ª del TS. en la sentencia de 31 de marzo de 1930, admitió los perjuicios morales y condenó a una entidad mercantil a indemnizar a una Sociedad Anónima, el daño material y moral causado por la publicación de un anuncio en el que se desacreditaba y ridiculizaba una formula comercial utilizada por la empresa demandante. En otras sentencias como la de 4 de julio de 1962, no se admite la indemnización de daños morales. La Sala 2ª del T.S. no ha mantenido en esta materia una posición firme, puesto que si bien en varias sentencias se condena, por injurias causadas a una persona jurídica, a la hora de establecer las bases de la indemnización se hacía únicamente referencia a la reparación del daño patrimonial.(STS de 23 de febrero de 1887, de 21 de abril de 1890, de 13 de octubre de 1899, de 22 de marzo de 1902, de 18 de octubre de 1919, de 28 de junio de 1929).

(precio común o de mercado), o si en su determinación entra también la noción de interés, es decir, el valor subjetivo que un bien tiene para determinada persona. Según SANTOS BRIZ<sup>295</sup> en España, la Jurisprudencia Civil en ocasiones se ha inclinado por dar relevancia al "*Id Quod interest*". En tal sentido se pronunció la STS de 23 de diciembre de 1923, según la cual "*si la falta de las mercancías que debió entregarse no origina perjuicios en los intereses del acreedor no hay obligación de indemnizar*"<sup>296</sup>. Ahora bien, en dicho supuesto más que dar relevancia al "id Quod interest", lo que se hace es exigir la efectiva producción del daño en el caso concreto, lo que es cosa distinta. En favor de la anterior posición se alega también el tenor literal del artículo 1.106 CC, según el cual "*La indemnización de daños y perjuicios comprende no sólo el valor de la pérdida sufrida, sino también el de la ganancia que haya dejado de obtener*". No obstante, es lo cierto que del tenor literal del mencionado precepto no se desprende una concepción necesariamente subjetiva del concepto de daños y perjuicios.

La Jurisprudencia de la Sala 2ª del TS<sup>297</sup>, ha atendido al criterio del valor objetivo y concreto, aplicando el antiguo Art. 103 CP, que hacía referencia tanto al precio de la cosa, junto al de afección

---

<sup>295</sup>"La Responsabilidad Civil" Ed. Montecorvo Madrid 1989 P.142.

<sup>296</sup>En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia de 14 de diciembre de 1950.

<sup>297</sup>De este modo en la STS 2ª de 15 de abril de 1991 el TS. Pte: Puerta Luis, Luis Román Ref. Ed.91/3841, en un supuesto de un delito de usurpación de funciones, a pesar de que no adopte algunos de los planteamientos que hemos realizado sobre los límites de la competencia civil de la Jurisdicción Penal, aunque si desvincula totalmente la Responsabilidad Civil de la Criminal: "*Según ha declarado esta Sala, el derecho al resarcimiento, en razón de la Responsabilidad Civil "ex delicto", constituye un bien económico de la pertenencia de la víctima, integrante de un derecho de reclamación hasta cubrir el importe de los daños y perjuicios causados por la transgresión punible (vid. arts. 19, 101 y ss. CP y S 2 junio 1984). Dicha Responsabilidad viene de modo indeclinable subordinada a la criminal, que surge de todo delito o falta (vid. SS 25 febrero 1981, 27 febrero 1963 y 14 enero 1976, entre otras). Por lo demás, la declaración de Responsabilidad Civil no es accesoria de la pena impuesta, sino que responde al interés privado y ha de ser objeto de rogación expresa para que pueda ser atendida (vid. S 21 junio 1957). En todo caso, tratándose de daños y perjuicios patrimoniales o de daños morales, indirectamente económicos, es necesario que la Audiencia sienta, entre los hechos que estime probados, los imprescindibles para deducir el **menoscabo patrimonial efectivo** (cid. SS 27 abril 1963 y 21 diciembre 1972). Únicamente aquéllos perjuicios que sean consecuencia directa y necesaria del hecho delictivo son los que deben indemnizarse y a cuyo resarcimiento queda igualmente obligado el autor responsable de todo delito o falta (vid. SS 24 enero 1964 y 21 octubre 1972). La Responsabilidad Civil derivada de un hecho ilícito exige como elemento estructural de la misma una relación de causalidad entre la acción u omisión delictiva y el daño o perjuicio sobrevenidos (vid. S 5 octubre 1988). No es cierto, por tanto, que toda responsabilidad criminal conlleve necesariamente otra civil (vid. SS 10 febrero 1955 y 4 noviembre 1981). Las únicas infracciones penales susceptibles de engendrar Responsabilidad Civil son aquéllas en las que el hecho, además del daño criminal a ellos inherente, produce un daño civil; es decir, cuando el hecho, además, de ser constitutivo de delito, por venir tipificado como tal en el Código Penal, constituye, a la vez, un ilícito civil, generador de un daño de esta naturaleza, a cuyo resarcimiento se encamina la acción civil correspondiente; por lo cual, algunos mantienen la opinión de que los delitos formales o de peligro, no son susceptibles de generar Responsabilidad Civil (vid. S 4 noviembre 1981).. La expresión menoscabo patrimonial efectivo hace referencia a un concepto objetivo de daños."*

del agraviado, lo cual limitaba las posibilidades de tener en cuenta el aprecio subjetivo que el agraviado tenía por el bien. También la Sala Primera ha venido apostado por una concepción objetiva del daño<sup>298</sup>. De hecho creemos que difícilmente puede negarse en ningún sector de nuestro Ordenamiento Jurídico la concepción objetiva del daño corporal, (al igual que ocurre con el daño material), cuando incluso ha sido objeto de baremización en un supuesto tan importante para el derecho de daños como es el de la circulación de vehículos a motor<sup>299</sup>, del que por su relevancia práctica suelen derivarse repercusiones para otros campos. No obstante lo expuesto la discusión sobre la relevancia del interés subjetivo continua abierta en nuestra Doctrina y en nuestra práctica forense, a veces planteada como una cuestión de efectiva prueba del daño.

PANTALEÓN PRIETO<sup>300</sup> entiende que no debe mantenerse una concepción estrictamente objetiva del daño, según la cual en todo caso la indemnización deberá ser igual al valor de mercado de los bienes<sup>301</sup>. Según el citado autor que debe prevalecer una concepción subjetiva real y concreta del

---

<sup>298</sup> En la STS 1ª de 21 de noviembre de 1996, núm. 997/1996, rec. 232/1993. (Pte: Barcala Trillo-Figueroa, Alfonso). Ref. ED.96/9043, el Tribunal Supremo, si bien insiste rotundamente en el carácter objetivo del daño patrimonial parece dar, relevancia al a la afección subjetiva en el daño corporal, aunque dicha interpretación se realiza en el contexto de tener que justificar la doctrina de los actos propios en un supuesto en que se había elevado en la vía civil las cuantías que se habían solicitado previamente en vía penal. Dice así el TS *"cuando se trata tan sólo de daños materiales o en las cosas, por ser estrictamente objetivos y aritméticamente evaluables por tasación pericial, la injustificada elevación de la cuantía indemnizatoria que se postula en el posterior proceso civil con respecto a la que antes se había pedido en el penal seguido por los mismos hechos y terminado por Sentencia absolutoria, entraña una indudable infracción de la doctrina de los actos propios, como tiene declarado esta Sala en S 15 febrero 1988, no puede predicarse lo mismo cuando lo que se trata de indemnizar sean daños corporales o personales, en que el perjudicado se halla en libertad de criterio para mantener o elevar la expresión numérica de tales conceptos, sin que con ello viole el principio de respeto a los actos propios, como ya declaró la Sala en S 26 mayo 1981, y menos aún cuando lo sometido a indemnización sea un bien valioso y tan imposible de evaluar económicamente, como es la vida misma de la persona, acerca de la cual, la mayor petición indemnizatoria en vía civil, al hallarse la misma tan sólo condicionada por criterios estrictamente subjetivos y personales, no puede tampoco considerarse conculcadora del expresado principio"*.

<sup>299</sup> La Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados de 8 de noviembre de 1995, estableció un sistema tasado y vinculante de valoración del daño corporal a través del nuevo Art.1.2 de la que pasa a denominarse Ley de Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor. Según el artículo 1.2º de la citada norma, *"Los daños y perjuicios causados a las personas comprensivos del valor de la pérdida sufrida y de la ganancia que hayan dejado de obtener, previstos, previsibles o que conocidamente deriven del hecho generador, incluyendo los daños morales, se cuantificarán en todo caso con arreglo a los criterios y dentro de los límites indemnizatorios fijados en el anexo de la presente Ley"*.

<sup>300</sup> Fernando PANTALEÓN PRIETO: "Comentario al artículo 1902 del Cc." en Centenario del Código Civil. Ministerio de Justicia Tomo II, Madrid.1991 Pg.1988 y ss.

<sup>301</sup> A decir de PANTALEÓN, las normas sobre Responsabilidad Civil no tienen como principal función la reintegradora del contenido de los derechos subjetivos, puesto que tal función la realizan otras acciones como la reivindicatoria, o la negatoria, sino que tiene una función compensatoria o resarcitoria, no siendo necesaria la violación de un derecho subjetivo absoluto, ni el requisito de la antijuricidad para que surja Responsabilidad Civil. Tampoco entiende el citado autor que sea adecuada

daño, de manera que se tengan en cuenta las específicas circunstancias del concreto dañado, de tal modo que en función del interés de este por la cosa dañada, la indemnización pueda ser inferior al valor de mercado, y que parta de los singulares factores de daños. En consecuencia con lo anterior, puede definirse el daño patrimonial como la lesión de un interés "subjetivo histórico", valorable en dinero.

Nosotros creemos que por razones de seguridad jurídica es **preferible la objetivación** en la determinación de las cuantías indemnizatorias, lo cual no implica que no puedan tenerse en cuenta en su fijación otros criterios que el estricto valor venal a precios de mercado. En efecto, en tal sentido como pone de manifiesto Cristina FERNÁNDEZ GIL<sup>302</sup> nuestros Tribunales han venido concediendo indemnizaciones en concepto de valor de afección que normalmente se añaden al valor venal del bien indemnizado, en base a un porcentaje sobre dicho valor. Además también debe tenerse en cuenta la concreta utilidad, (puesta de manifiesto en datos objetivos), que un bien desempeñaba a su titular, de lo contrario difícilmente se logrará la reparación integral del patrimonio del perjudicado<sup>303</sup>.

El nuevo Código Penal, no aporta una solución definitiva, a la relevancia de la afección subjetiva o a la necesidad de ceñirse estrictamente al valor objetivo de los bienes. Tan sólo el artículo 112 CP hace referencia a que el Juez a la hora de determinar la indemnización por daño tendrá en cuenta "*la naturaleza de aquél*", (parece que se adopta una posición objetiva), así como las condiciones personales y patrimoniales del culpable, no aludiéndose a las del perjudicado. Lo anterior entendemos es cuando menos un error técnico poco acorde con lo preceptuado en los propios

---

la determinación del daño a través de la comprobación de la situación patrimonial antes y después del evento dañoso, porque al comparar situaciones patrimoniales globales, es muy difícil la aplicación de criterios de imputación objetiva. Si bien no discrepamos de la concepción estricta de PANTALEÓN sobre el concepto de responsabilidad civil, no puede desconocerse que en el proceso penal, se suele diluir dicho problema con las otras repercusiones civiles del obrar delictivo, dándose solución en el pronunciamiento sobre responsabilidad civil de la sentencia penal a problemas civiles no equiparables a la responsabilidad extracontractual.

<sup>302</sup>"Criterios seguidos por las Audiencias Provinciales, al fijar la indemnización en los casos de declaración de siniestro del vehículo" Revista LA LEY, martes 30 de enero de 1996. Pg.2.

<sup>303</sup>En el supuesto de los intereses legales de demora la STS 2ª de 22 de abril de 1989,(Ref. Ed.89/4290 Pte. Vivas Marzal) se pronuncia expresamente por la concepción objetiva en los siguientes términos: "*Esto no obstante, hay un tipo de perjuicios establecidos "ex lege" y que no precisan por ello, prueba y cuantificación, hallándose insitos en cualquier reclamación de daños y perjuicios que se formule siendo estos perjuicios, aquéllos a los que se refieren, la Ley de 29 de junio de 1984, que modificó el artículo 1108 del Código Civil, suprimiendo su segundo párrafo e introduciendo en la Ley de Enjuiciamiento Civil el artículo 921 bis; la Ley orgánica de 6 de agosto de 1984, la que suprimió el artículo 921 bis antecitado y modificó el texto del artículo 921 y las Leyes Generales Presupuestarias promulgadas con posterioridad, en cuanto fijan la cuantía e importe de los intereses legales de demora.*"



artículos 110 y 111 CP<sup>304</sup>, puesto que las condiciones y circunstancias patrimoniales, ya son tenidas en cuenta en el artículo 125<sup>305</sup> a la hora de determinar las modalidades de pago, pero no deben ser tenidas en cuenta para la fijación de la cuantía de la indemnización a pagar, debiéndose condenar al responsable criminal al pago de todos los daños y perjuicios producidos. Otro Problema es que por razones de humanidad, se establezcan límites a la embargabilidad de bienes.

Si tiene cuidado el CP en dejar claro en el artículo 110 que lo que procede en primer lugar es la restitución de la cosa sustraída, la reparación de la misma ( o ambas cosas a la vez), y tan sólo de modo subsidiario la indemnización de daños y perjuicios. En el delito fiscal, aun admitiendo que la cuota tributaria defraudada es equivalente al perjuicio patrimonial sufrido por la Administración lo procedente sería la indemnización, sin que se planteen los problemas de restitución de la cosa y límites a la misma, que tiene lugar en otras modalidades delictivas<sup>306</sup>. De este modo en el caso en

---

<sup>304</sup>De la lectura de los propios artículos 110 y 111CP, se desprende que lo que procede es el restablecimiento total por el menoscabo patrimonial producido, y que siempre que sea posible lo que se realizará en primer lugar es la restitución de la cosa, en segundo lugar, la reparación del daño, y por último, la indemnización de daños y perjuicios. Por ello, no se entiende muy bien de que modo deberán ser tenidas en cuenta las condiciones personales y patrimoniales del obligado a reparar.

<sup>305</sup>Dice el artículo 125 CP que *"Cuando los bienes del responsable civil no sean bastantes para satisfacer de una vez todas las responsabilidades pecuniarias, el Juez o Tribunal, previa audiencia al perjudicado, podrá fraccionar su pago, señalando, según su prudente arbitrio y en atención a las necesidades del perjudicado y a las posibilidades económicas del responsable, el periodo e importe de los plazos."*

<sup>306</sup>Así, de acuerdo con el artículo 111.1 *"La restitución tendrá lugar aunque el bien se halle en poder de tercero y este lo haya adquirido legalmente y de buena fe, dejando a salvo su derecho de repetición contra quien corresponda, y en su caso el de ser indemnizado por el responsable civil del delito o falta."* El mencionado precepto supone quizás, la excepción más notable a la regla del artículo 464 del CC en materia de tráfico de bienes muebles, según la cual *"La posesión de bienes muebles adquirida de buena fe equivale al título. Sin embargo, el que hubiese perdido una cosa mueble o hubiese sido privado de ella ilegalmente, podrá reivindicarla de quien la posea."* La determinación del alcance y significado de la referida norma ha dado lugar a una importante controversia doctrinal acerca de si en la misma la expresión "título" hace referencia a un justo título para la usucapión (posición tradicional o "Romanista"), o a un título de propiedad, que se adquiriría de manera originaria en una suerte de prescripción instantánea. En efecto, como pone de manifiesto DÍEZ PICAZO (Sistema de Derecho Civil Vol.III Ed Técno. Madrid.1989 Pg.207), el Derecho Romano estableció en materia de circulación de bienes la regla según la cual: *"nemo in alium plus iura transferre potest quam ipse habet"*, que implica que en el supuesto de transmisión por parte de un no propietario de una cosa a un tercero de buena fe, dicho tercero como máximo habrá adquirido un justo título de usucapión, pudiendo el verdadero propietario, reivindicar la cosa del poseedor de buena fe: *"ubi rem mea invenio ibi vindico"*. Por el contrario en Derecho Germánico, si el titular había confiado la cosa voluntariamente a una persona, y dicha persona la transmitía a un tercero, el titular tan sólo podía ejercitar contra aquél en que había confiado una acción personal de indemnización. Dicha regla sólo quebraba en los supuestos de bienes perdidos, hurtados o robados caso en que si era admitida la reivindicación del titular. En Francia en el momento de la codificación, y con la finalidad de facilitar el comercio, evitando trabas a la circulación mobiliaria, se introdujo en el "Código" el artículo 2.279, en donde se adopta claramente la posición del Derecho tradicional Germánico. En España el artículo 464 CC, que es prácticamente transcripción del anterior artículo, establece la regla de la irreivindicabilidad salvo en los supuestos de pérdida o

que se hubiese pactado el pago del tributo mediante la entrega de bienes muebles como obras de arte, (supuesto no poco frecuente en la práctica), y luego se hubiese detectado un fraude en la actuación del contribuyente, lo que continuaría debiendo este sería un concepto tributario, y lo procedente sería la ejecución sobre su patrimonio o el del responsable tributario del importe de la deuda, sin perjuicio de otras responsabilidades. Por el contrario, si lo que hubiese tenido lugar es la distracción de bienes previamente embargados para garantizar una responsabilidad tributaria o una responsabilidad civil derivada de delito, la restitución de los bienes embargados no guardaría relación con la infracción o delito fiscal previamente cometidos y que motivaron el embargo, sino con un ulterior delito de alzamiento de bienes.

En todo caso los daños cuyo resarcimiento se pretenda, producidos con ocasión del delito, deberán ser acreditados por la parte que los alega en fase probatoria. En tal sentido viene expresándose reiterada y contundentemente la Jurisprudencia. Dice así la Sentencia del Tribunal Supremo, (Sala Segunda), de 9 de octubre de 1990. Pte: Cotta Márquez de Prado, Fernando Ref. El Derecho.90/12207 *"El contorno de la Responsabilidad Civil, es decir sus límites, vienen establecidos por el daño efectivo causado por el delito mismo hasta el punto de que, pese a la declaración genérica del Art. 19 Código Penal para que pueda establecerse la correspondiente Responsabilidad Civil procedente de infracción penal, es absolutamente indispensable que se pruebe que el daño y perjuicio existieron y que fueron consecuencia directa del delito o falta y por consiguiente que*

---

privación ilegal. Sobre lo que debe entenderse por pérdida o privación ilegal, y dado que nuestro código no es tan explícito como el francés, existen entre la doctrina posiciones contrapuestas. Para los que siguen el sistema germánico, privación ilegal equivale a hurto o robo. (sólo en dichos casos habría posibilidad de reclamación del legítimo propietario), por el contrario, los partidarios de la posición romanista alargarían el concepto de privación ilegal a todos aquellos supuestos en los que existe una disposición de una cosa sin poder para ello. DIEZ PICAZO, se muestra partidario de la segunda posición. La jurisprudencia en la mayoría de sus decisiones se ha acogido a la posición Romanista. De acuerdo con lo anterior, en los supuestos en que la cosa ha salido del patrimonio por privación ilegal, como ocurre en los supuestos de robo, hurto y otros medios de sustracción delictiva, aun en el caso en que la cosa sea transmitida a un tercero de buena fe y por medio legal, la adquisición de la propiedad "a non domino" en ningún caso tiene lugar inmediatamente, pudiendo el propietario de la misma en principio, reivindicarla de quien la posea. Es de destacar que el nuevo Código Penal, la referencia expresa a la buena fe, que ha disipado la duda sobre si podía distinguirse entre casos de adquisición por medio legal en los que no se protegía al adquirente, y casos en los que además de la adquisición por medio legal, existía buena fe y el adquirente era protegido. En consecuencia, y como pone de manifiesto Vicente L. MONTES PENADES (Obra citada, Pg.594), el tercero que incluso de buena fe ha adquirido la cosa de manera legal, ha de restituirla, respondiendo además de los menoscabos o deterioros que la misma haya sufrido. Por ello, se concede a quien haya restituido la cosa, el derecho de repetir contra quien corresponda, (esto es quien le haya transmitido el bien), aunque no fuese el responsable del hecho delictivo, y en su caso el derecho a ser indemnizado por el criminalmente responsable por los daños y perjuicios sufridos. El principio de reivindicabilidad encuentra su límite en el párrafo 2º del art.111, que dice que el párrafo primero "no es aplicable en el caso de que el tercero haya adquirido el bien en la forma y con los requisitos establecidos por las leyes para hacerlo irrevindicable", y lógicamente, tal situación de irrevindicabilidad tiene lugar cuando se ha consolidado una nueva adquisición originaria del dominio por usucapión.

*puede haber y hay delitos que no llevan siquiera aparejada Responsabilidad Civil (por ejemplo la tenencia ilícita de armas).*<sup>307</sup>

El montante de la indemnización en nuestro sistema es decisión del Juez de o Tribunal de instancia, de acuerdo con el artículo 115: "Los Jueces y Tribunales, al declarar la existencia de Responsabilidad Civil, establecerán razonadamente en sus resoluciones las bases en las que fundamenten la cuantía de los daños e indemnizaciones, pudiendo fijarla en la propia resolución o en el momento de su ejecución." Es de destacar que en nuestro sistema las cuantías indemnizatorias no son susceptibles de recurso de casación, no obstante ello si lo son según reiterada Jurisprudencia el establecimiento de las bases indemnizatorias. En tal sentido se pronuncia la STS 2ª de 30 de noviembre de 1998, núm. 1479/1998, rec. 2598/1997. Pte: Martín Canivell, Joaquín Ref.ED.98/28259.

Recapitulando lo expuesto en este apartado, debemos decir que para poder hablar de daños o perjuicios se exige como requisitos: la correspondencia con la realidad de los mismos, la posibilidad de estos sean objetivables, (a precio de mercado en el supuesto de los daños patrimoniales), y que los mismos sean acreditados en tiempo y forma por la parte que los alegue.

No obstante lo expuesto la existencia de daños y perjuicios no es el único presupuesto para que aparezca la obligación resarcitoria, sino que como veremos a continuación debe existir un nexo que vincule la actuación del responsable con las consecuencias lesivas.

#### b) Los límites de la responsabilidad.

##### a') La relación de causalidad e imputación objetiva.

Para que pueda imputarse responsabilidad a una persona, es necesario que su obrar sea la causa del resultado dañoso. Por ello tanto en sede de ilícito civil como en el ilícito penal, durante mucho tiempo se ha dado especial relevancia al estudio las denominadas teorías de la causalidad, entre las

---

<sup>307</sup>Discrepa esta sentencia de la concepción que nosotros hemos defendido de que en todas las modalidades delictivas es posible que exista pronunciamiento sobre Responsabilidad Civil en referencia a aquellas conductas no estrictamente típicas pero que tienen lugar en el contexto del delito. Insistimos en nuestra posición y creemos que en la tenencia ilícita de armas es posible que tenga lugar en alguna de las fases de la actividad delictiva la producción de daños atípicos susceptibles de ser reparados en un proceso penal por razones de eficacia procesal.

que como pone de manifiesto MIR PUIG<sup>308</sup> se ha venido distinguiendo entre las generalizadoras (equivalencia de condiciones), y las individualizadoras (causalidad eficiente, "conditio sine qua non", y la de la causalidad adecuada). Dichas teorías, que intentaron el estudio del nexo de unión entre la acción y el resultado en base a criterios científicos o naturalísticos no lograron aportar una solución definitiva, por lo que en sus intentos de perfeccionamiento se vieron obligadas a la utilización de criterios normativos.

Poco a poco, los aspectos normativos fueron desplazando a los científicos, por lo que ha acabado por prevalecer la teoría de la Imputación Objetiva, en la que la relación de causalidad no es sino un criterio delimitador prima facie. Fue HONIG<sup>309</sup>, quien formuló la Teoría de la Imputación objetiva la cual fue desarrollada por ROXIN<sup>310</sup>. Según esta teoría, para poder determinar la responsabilidad penal de una persona y en consecuencia la civil, hay que establecer dos requisitos: 1º El de la causalidad puramente natural, por el cual se tratará de determinar si la acción es causa del resultado a través de la equivalencia de condiciones. 2º Establecido el nexo causal, es preciso fijar un nuevo requisito de carácter normativo, que debe determinar si el resultado causado por la acción es o no objetivamente imputable al autor como obra suya. Para la realización de este juicio se tomarán como base una serie de criterios que fundamentalmente son: a) Creación o aumento de riesgo. b) Actuación dentro del fin de protección de la norma. c) Criterio de la adecuación según el cual sólo son imputables al autor los resultados causados materialmente por su acción siempre que esta sea adecuada para la producción del resultado. La sala 2ª de nuestro Tribunal Supremo en materia de causalidad sostuvo una posición cercana a la teoría de la "equivalencia de condiciones" diciendo que "quien es causa de la causa, es causa del mal causado", aunque matizada por la expresión "a no ser que parezca que las consecuencias de su obrar no le son imputables". Dicha teoría denominada de la "consecuencia natural" por Elena HUERTAS FERRER<sup>311</sup> y que se sigue manteniendo en ocasiones, (entre otros la STS 2ª de 25 de abril de 1985, Pte. Soto Nieto, Ref. ED.85/2382<sup>312</sup>), se ha

---

<sup>308</sup>"Derecho Penal Parte General"Ed. PPU. Barcelona 1996. Pg.213 y ss.

<sup>309</sup>En la obra "Kausalität und Objective Zurechnung", Göttingen, 1970.

<sup>310</sup>"Problemas básicos del Derecho Penal"Biblioteca Jurídica de autores españoles y extranjeros". Madrid 1976. Pg.128.

<sup>311</sup>Citada por CANDIDO CONDE-PUMPIDO FERRIRO. Derecho Penal Parte General Ed. Cóllex Madrid.1993.Pg.126.

<sup>312</sup> Dice así la referida sentencia: "No pudiendo ponerse en duda la conexión de la acción del agente con el resultado ocasionado como Consecuencia natural de aquélla, es decir, el ligamen o relación causal entre la conducta activa descrita y el evento dañoso suscitado, Consecuencia natural, adecuada, patente y lógica de la primera, en apreciación valorativa experiencial de la que el Tribunal sentenciador se hace eco, no dudando, fundadamente, de la necesaria conexión entre la causa antecedente, el "empujón" para apartar al obstinado perturbador, y el efecto subsiguiente de

visto atenuada por el recurso en ciertos casos a la doctrina de la causación adecuada. Por último el TS ha acabado aceptando en sus propios términos la teoría de la "imputación objetiva"<sup>313</sup> la cual se viene manteniendo en la mayoría de los pronunciamientos .

En sede de ilícito civil, según Ricardo DE ANGEL<sup>314</sup> "la existencia de una relación física o material entre la conducta del demandado, (incluso cuando es incuestionablemente culposa), y el resultado último, es el punto de partida, el prius no la solución de los problemas de la relación de causalidad". Como consecuencia de ello, también ha sido defendida por nuestra doctrina la aplicación en materia de ilícito civil de las diferentes teorías de la causalidad, así como la extrapolación de la teoría de la imputación objetiva<sup>315</sup>.

Por su parte La Sala Primera del Tribunal Supremo adopta en esta materia una posición realista, y prescindiendo de la adopción definitiva de ninguna de las mencionadas teorías en la STS 1ª de 11 de marzo de 1988<sup>316</sup>, manifiesta que "*Que dentro ya del campo de la responsabilidad civil*

---

*la caída y originación de las lesiones, sin que quiebre la relación de causalidad apuntada por la embriaguez del perjudicado, ya que, siendo ésta anterior y ostensible, y precisamente razón de la situación originada, era el motivo que exigía un proceder prudente y adecuado por parte del procesado, consciente de la inestabilidad y torpe deambulación del sujeto.*"

<sup>313</sup> En la STS 2ª, de 15 de octubre de 1992. Pte: Moner Muñoz, Eduardo Ref. ED.9210052, se hace una recapitulación de la posición de la Sala 2ª del TS en materia de causalidad en los siguientes términos: "*Una reiterada doctrina de esta Sala entre las más recientes, SS 25 enero 1991, 28 febrero 1992, 23 abril del mismo año, y en referencia a tal cuestión, ha declarado que la antigua jurisprudencia de esta Sala, fue teoría predominante sobre el tema de la relación de causalidad invocado en el motivo, la de la equivalencia de las condiciones, posteriormente se siguió el criterio de la causalidad adecuada, si bien en algunas de las resoluciones se apreciaban matices diferenciales en dicho nexo causal al contraponer causalidad material a causalidad jurídica. La S 20 mayo 1981, separaba en distintos planos la relación causal y la llamada imputación objetiva, acudiendo a las dos teorías aludidas para determinar aquélla y haciendo de la imputación objetiva del resultado una categoría independiente, de carácter normativo e inscrita en el ámbito de la tipicidad que elegía la condición por sus notas de adecuación o eficacia, que en la de 5 abril 1983, mantenía la adecuación como uno de los criterios, no el único y seleccionando además como criterio orientador el de la relevancia jurídico-penal y toma en consideración el incremento o disminución del riesgo, o el fin de protección de la norma, todo ello con el fin de delimitar objetivamente el ámbito de la responsabilidad del sujeto, antes de actuar los criterios subjetivos inherentes al juicio de culpabilidad que, anteriormente, se utilizaron para restringir el campo de la teoría de la condición.*" La Sentencia acaba admitiendo explícitamente la teoría de la imputación objetiva en los siguientes términos: "*De esta forma, es objetivamente imputable un resultado que está dentro del ámbito de protección de la norma penal, y que el autor ha vulnerado mediante una acción creadora de riesgo o peligro jurídicamente desaprobado.*"

<sup>314</sup> Obra citada Pg.573.

<sup>315</sup> En tal sentido se pronuncia PANTALEÓN PRIETO: "Causalidad e imputación objetiva": Criterios de imputación"Centenario del Código Civil"II Madrid 1991. Pg.1161-1591.

<sup>316</sup> Pte: Albácar López, José Luis, Ref.ED.88/2050.

*extracontractual. la moderna doctrina jurisprudencial de esta Sala ha venido evolucionando en el sentido de abandonar posturas cercanas a la teoría de la equivalencia de las condiciones, a la que en otros tiempos se mostró propicia, y aun sin adscribirse expresamente a la de la causalidad adecuada ni a cualquiera otra de análoga significación, optar decididamente por soluciones y criterios que le permitan valorar en cada caso si el acto antecedente que se presenta como causa tiene virtualidad suficiente para que del mismo se derive, como consecuencia necesaria, el efecto dañoso producido, y buena muestra de ello es la S 18 octubre 1979, en la que se proclama que si ciertamente la actual orientación jurisprudencial, en orden a la aplicación del art. 1902 CC se viene produciendo en el sentido de que, en determinadas circunstancias, la responsabilidad se presume culposa. lo que impone que el autor del daño deba acreditar, en tales supuestos, haber actuado con la diligencia y cuidado que requieran las circunstancias de tiempo y lugar concurrentes, es igualmente exacto que, en todo caso, era manifestación objetivista que emana del principio de derecho "ubi commodum, ibi est in commodum", con influencia en la interpretación judicial de la culpa. requiere, por esencia de las bases informadoras de la responsabilidad extracontractual o aquiliana, la apreciación de causa a efecto de la acción u omisión culposa que se alega y el daño que se pretende producido, como indican las SS 13 junio 1942, 30 enero 1951, 30 junio 1954 y 29 octubre 1967, cuya apreciación sólo es adecuada cuando exista una verdadera relación entre el hecho generador y su resultado, es decir, como manifiestan las SS 12 diciembre 1928, 22 octubre 1948 y 21 enero 1957, en la culpa extracontractual la determinación del nexo causal entre la conducta del agente y el daño producido debe inspirarse en la valoración de las condiciones o circunstancias que el buen sentido señale en cada caso como índice de responsabilidad, dentro del infinito encadenamiento de causas y efectos, con abstracción de todo exclusivismo doctrinal y concretamente de las dimensiones filosóficas que agrupan, de un lado, a los partidarios de la causa eficiente y, de otro, a los que más bien se apoyan en el principio de razón suficiente, ni adoptar una postura intermedia a favor de la "condictio sine qua non" o del factor predominante, de la circunstancia principal o de cualquier otro elemento."*

b') La compensación de culpas.

Una de las novedades más importantes que deben destacarse en el texto del nuevo Código Penal<sup>317</sup> es la admisión de manera expresa de la doctrina de la compensación de culpas, la cual como pone de

---

<sup>317</sup>Previamente a la entrada en vigor del Nuevo CP, la doctrina de la compensación de culpas, ya había sido expresamente admitida por la nueva "Ley sobre Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor", en la versión adoptada por la Disposición Adicional Octava de Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados de 9 de noviembre de 1995. En el párrafo cuarto del

manifiesto MONTES PENADES<sup>318</sup> poco a poco había venido siendo aceptada, en las decisiones de la sala segunda del TS, por influencia de las decisiones de la Sala Primera del mencionado Tribunal, y de la doctrina civilista.

A diferencia de lo que ocurre en Derecho Civil, en Derecho Penal, en la mayoría de los ordenamientos jurídicos, (con excepción de los Países de Common Law), no se admite la compensación de culpas, y ello según SANTOS BRIZ<sup>319</sup>, porque la compensación de culpas es una institución de Derecho Privado. En Derecho Penal siendo personalísima la naturaleza de la culpa, su concurso con la culpa ajena no da lugar a una compensación sino a una nueva responsabilidad que deberá valorarse oportunamente. Ahora bien del hecho delictivo se derivan dos tipos de consecuencias la responsabilidad civil y la penal, las cuales son resueltas por lo general por la Jurisdicción Penal, pero siendo materias independientes y regidas por principios jurídicos distintos. Al ser el problema de la indemnización a las víctimas del delito una cuestión de derecho privado, no debe existir problema para su compensación<sup>320</sup>.

En la jurisprudencia penal, se ha planteado el problema que ahora estamos estudiando en numerosas ocasiones desde una perspectiva objetiva, como una cuestión de causalidad. Como consecuencia de lo anterior, se han desplazado a la materia que ahora estamos viendo, las polémicas existentes en materia de causalidad<sup>321</sup>, y como superación de las mismas, según pone de manifiesto Vicente L.

---

artículo 1 de la citada norma, se establece que, "*Si concurrieren la negligencia del conductor y la del perjudicado se procederá a la equitativa moderación de la responsabilidad y al repartimiento en la cuantía de la indemnización, atendida la entidad respectiva de las culpas concurrentes.*"

<sup>318</sup>"De la responsabilidad civil derivada de los delitos y faltas y de las costas procesales". En Comentarios al Código Penal de 1995. Vives Antón. Tirant lo Blanc. Valencia 1996. Pg.609.

<sup>319</sup> Jaime SANTOS BRIZ"La responsabilidad civil" Vol.I Ed. Montecorvo. Madrid.1989 Pg.128.

<sup>320</sup> Según pone de manifiesto Cándido CONDE-PUMPIDO FERREIRO, (obra citada Pg.443), la jurisprudencia más reciente, apoyándose en el plano de la causalidad, ha atenuado la rigidez de la prohibición de la compensación de culpas penales, señalando que hay que distinguir entre la compensación de culpas y la concurrencia de culpas, puesto que en esta última, si la actuación del sujeto pasivo resulta ser causa decisiva, y eficiente del hecho la del sujeto activo puede valorarse como accidental, y fortuita o en todo caso degradarse y estimarse como menos grave, reduciéndose de temeraria a simple. En tal sentido hace referencia el citado autor a la sentencia de 24 de marzo de 1983 Pte. Vivas Marzal. RJ. 83/ 2176, en la que el TS. sentó los siguientes criterios: a) La concurrencia de culpa por parte del ofendido o de la víctima en la causación del resultado no exonera como no sea excepcionalmente de responsabilidad criminal al sujeto activo de la infracción culposa. b) Cuando la conducta de la víctima haya influido poderosamente en la producción del resultado, la intensidad de la culpa se debilita o difumina pudiendo los tribunales hacerla descender uno o más peldaños en la escala imprudente.c) La culpa coadyuvante del sujeto pasivo puede también determinar una disminución del "quantum" de la indemnización. d) Muy excepcionalmente la culpa del ofendido puede ser de tal magnitud que minimizando la del agente la eclipse, absorba y desvanezcan cuyo caso dicho agente podría quedar exonerado de toda responsabilidad.

MONTES PENADES<sup>322</sup>, la teoría de la imputación objetiva. Por su parte Mariano IZQUIERDO TOLSADA<sup>323</sup> entiende que la compensación de culpas, de ningún modo supone la aplicación al caso concreto de la facultad de moderar la responsabilidad por culpa que el artículo 1.903 otorga a los tribunales, (facultad cuyo ejercicio no es revisable en casación), si no que se trata de una cuestión de efectiva delimitación del daño producido como consecuencia de una acción<sup>324</sup>.

Dado que es muy difícil poder apreciar la compensación de culpas en las consecuencias extrapenales del delito fiscal ya que ello implicaría admitir que la propia Administración Tributaria ha tenido participación en la producción o agravación de las mismas (sin perjuicio de que en el resultado lesivo pueda tener incidencia conductas del propio autor del delito o de terceras personas, totalmente desvinculadas de la acción delictiva) únicamente nos queda recordar que el Código Penal de 1995 regula de manera expresa el problema en su Art.114, que tiene el siguiente texto: "*Si la víctima hubiere contribuido con su conducta a la producción del daño o perjuicio sufrido, los Jueces o Tribunales podrán moderar el importe de su reparación o indemnización*"<sup>325</sup>.

Una vez examinado en problema de la determinación y delimitación del concepto de daños y perjuicios de acuerdo con los criterios utilizados en Derecho Civil, deberemos a continuación

---

<sup>321</sup> Tal tendencia puede observarse en las STS 2ª de 28 de septiembre de 1982 Pte. Latour Brotons, RJ. 82/4978, que aborda en problema en los siguientes términos: "*Que como ha declarado con harta reiteración la doctrina de esta Sala en todo accidente de circulación vial del que sean protagonistas dos o más conductores, es preciso analizar cuidadosa y meticulosamente la conducta de cada uno de los partícipes con el fin de determinar el aporte causal de cada uno de ellos en el resultado o resultado lesivos, y que en el orden de responsabilidades civiles se traduce en la fijación del "quantum" que a cada uno corresponde o en la exoneración de este tipo de responsabilidad si se demuestra la falta absoluta de aportación causal*".

<sup>322</sup> Obra citada Pg.613. Según dicho autor, la aplicación aquí de la teoría de la imputación objetiva, supone extraer el problema de la relación de causalidad, que al estar basada en aspectos fácticos no es revisable en casación, y llevarlo al plano de las cuestiones jurídicas que si son revisables en casación. Lo anterior tiene la ventaja de permitir armonizar la jurisprudencia.

<sup>323</sup> Mariano IZQUIERDO TOLSADA: "Aspectos Civiles del Nuevo Código Penal" Ed. Dykinson. Madrid.1997, Pg.156.

<sup>324</sup> Como pone de manifiesto Ricardo DE ANGEL (Obra citada Pg.845), otro de los límites a la responsabilidad deriva del deber del perjudicado de mitigar o atenuar el daño sufrido. Si bien la cuestión adquiere una gran relevancia práctica en supuestos en los que a través de una operación puede disminuirse sensiblemente el daño corporal, también puede plantearse en supuestos de daños patrimoniales en los que el perjudicado, con su actuación hubiese podido aminorar las consecuencias del siniestro. En tales supuestos el perjudicado no puede exigir reparaciones por daños, que se hubiesen podido evitar a través de tratamientos que no impliquen riesgos excesivos, resultados aleatorios, o graves sufrimientos, o que simplemente hubiese podido evitar.

<sup>325</sup> Como pone de manifiesto GARCÍA LARAÑA, ("La responsabilidad civil ex delicto en el anteproyecto de Código Penal de 1992". La Ley. 1992. T. III, Pg.1.049), el artículo 114 CP, encuentra



preguntarnos si es posible establecer la equivalencia cuantitativa entre los referidos conceptos y el de “cuota tributaria defrauda”, utilizada en Derecho Tributario y en Derecho Penal.

## 2.2.-La cuantía defraudada como perjuicio originador de responsabilidad civil.

Como presupuesto, para plantear el nacimiento de Responsabilidad Civil en las defraudaciones constitutivas de Delito Fiscal, debe ser admitido que la comisión de dicha modalidad delictiva implica un perjuicio patrimonial para la Administración. Ya tuvimos ocasión en los Capítulos I y II, de poner de manifiesto que de acuerdo con la posición mayoritaria entendemos que efectivamente como consecuencia de las defraudaciones tributarias la Hacienda Pública sufre un perjuicio patrimonial, dado que de entrada no recibe unos ingresos que debía recibir en un momento determinado, y entre ostentar un crédito (ya sea este de carácter tributario o privado), y ver realizado su contenido en tiempo y forma hay una diferencia esencial, toda vez que su realización efectiva dependerá del éxito procesal de la pretensión y sobre todo de la solvencia del deudor en el momento en que el mismo se intente realizar. Por ello, no podemos sino traer a colación lo expuesto, e insistir en nuestra disconformidad con la posición de AGULLÓ AGÜERO<sup>326</sup> según quien, en el momento en que tiene lugar el incumplimiento de la obligación tributaria, la situación patrimonial de la Administración Tributaria permanece exactamente igual, ya que la misma continua detentando el crédito tributario, no añadiendo ni quitando nada al mismo el incumplimiento de la obligación tributaria.

No obstante lo expuesto, a partir de este momento es donde entendemos que quiebra la posición mayoritaria, puesto que como veremos difícil va a ser el equiparar cuantitativamente la cuantía de cuota defraudada con el perjuicio sufrido por la Administración, como también difícil será el defender que de dicho perjuicio deriva Responsabilidad Civil.

a) La identificación de la “cuantía típica” con el perjuicio patrimonial sufrido por la administración.

Aunque hayamos admitido que la defraudación fiscal “típica” implica un perjuicio no consideramos que este perjuicio se identifique con el importe de la cuota tributaria defraudada, por dos razones. En primer lugar porque la cuota tributaria defraudada como ya vimos no comprende todas aquellas

---

su precedente en el artículo 116 del Proyecto de CP de 1992, destinado tener relevancia en el ámbito de las infracciones culposas con resultados dañosos.

<sup>326</sup>Obra citada Pg.380.

cantidades que la Administración deja de percibir como consecuencia de la defraudación como son los intereses, y los recargos<sup>327</sup>, y en segundo lugar en la medida en que pretendamos configurar la cuota defraudada como responsabilidad civil, nos encontraremos con que en su determinación cuantitativa se han utilizado una serie de métodos y criterios de valoración no admitidos en Derecho Civil. Pasamos a estudiar estos problemas:

I.-En efecto un problema al que no ha sabido dar solución el TS, es el de determinar que ocurre con los intereses de la cuota tributaria defraudada, que integrarían la deuda tributaria, pero no la cuota típica exigida por el CP, los cuales en ocasiones se devengan con anterioridad a la consumación del delito, y en todo caso desde este momento hasta que se dicta Sentencia y los recargos de naturaleza disuasoria. De la lectura del tenor literal del artículo 305 CP, que habla de cuota y no de deuda, llegamos a la conclusión de que ni los intereses ni los recargos deben ser tomados en cuenta a los efectos represivos<sup>328</sup>, (para ver si hay o no delito), pero sí deberían ser tomados en cuenta a los efectos de reintegración a la Administración. En tal sentido y de modo excepcional parece pronunciarse, en referencia a los intereses de demora la Sentencia de la Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife de fecha 20 de junio de 1996 (Pte. Díaz Sabina R J 96/1032), aunque, en la mayoría de los pronunciamientos simple y llanamente se ha ignorado el problema. Así ha ocurrido con la también SAP de La Coruña 6 de mayo de 1993. Pte: Seoane Pesqueira, Fernando (Ref.Ed.93/12305.)<sup>329</sup>, en la que se determina la cuantía de la cuota tributaria defraudada en base a

---

<sup>327</sup>Las sanciones nunca se tomarían en consideración en el proceso penal, dado que de lo contrario se sancionarían dos veces unos mismos hechos. Por el mismo motivo tampoco podrían ser tomados en consideración de acuerdo con lo expuesto, los recargos de naturaleza sancionatoria.

<sup>328</sup>Así lo entiende la Sentencia de la Audiencia Provincial de Badajoz de 16 de Enero de 1997. Pte D. Ramiro Baliña Mediavilla, (Ref. ARP 1997/81). que dice textualmente en su Fundamento Jurídico Cuarto que "la Sala al tratar de fijar la cuantía de la defraudación cuyo límite siempre opera como un verdadero óbice de procedibilidad o como condición objetiva de punibilidad tiene en consideración que siguiendo a Bajo, no deben ser tomadas en el cómputo, el interés de demora o los recargos por aplazamiento o prórroga o el recargo de apremio, por más que desde el aspecto de las infracciones administrativas puedan ser apreciados a efectos de la respectiva sanción y así lo entiende también Vicente A.D."

<sup>329</sup>"HECOS PROBADOS: PRIMERO.- El acusado Germán, mayor de edad y sin antecedentes penales, marino mercante de profesión, si bien no estaba dado de alta en la licencia fiscal, aproximadamente desde 1975 se dedicó a la actividad de intermediación en la compraventa de derechos de desguace de barcos pesqueros [...] El citado acusado no llevó nunca libros de contabilidad en que anotase sus operaciones, y así lo declaró al Inspector de Tributos que a principios de febrero 1987 inició su labor de inspección en relación con los negocios de aquél, conservando solamente facturas y extractos bancarios en los que, junto a operaciones relacionadas con su mencionada actividad empresarial, constaban también otras de su ámbito personal y familiar. SEGUNDO.- Germán presentó el día 20 junio 1985 en una sucursal del Banco "X, S.A." de La Coruña, su declaración del IRPF correspondiente al ejercicio de 1984, haciendo constar los siguientes datos: Rendimientos del capital inmobiliario: 45.000 pts. Rendimiento neto de actividad empresarial: 1.633.648 pts. Base imponible: 1.678.648 pts. cuota íntegra: 338.864 pts. Total de deducciones: 69.000 pts. cuota líquida a ingresar: 269.864 pts. Sin embargo, se ha acreditado que los rendimientos netos de su citada actividad fueron

estrictos criterios tributarios, pero ni siquiera llega a plantearse la Audiencia la problemática del resarcimiento a la Hacienda Pública de lo que sería la deuda tributaria en sentido estricto, es decir con intereses de demora y recargos. Por el contrario impone la Audiencia al condenado, el pago de la cuota tributaria impagada, más los intereses legales del artículo 921 de la LEC, (es decir el interés legal incrementado en dos puntos desde la Sentencia)<sup>330</sup>. La consecuencia de la solución adoptada, (la misma que también se adopta en la STS de 28 de octubre de 1997, "caso Filesa"), es que el imputado resulta, injustamente beneficiado, al no aplicársele intereses de demora desde la defraudación hasta la Sentencia, ni actualización del valor del perjuicio de ningún modo. Existe equiparación entre las partidas establecidas en concepto de cuota tributaria defraudada y la cuantía de los daños y perjuicios, y no obstante ello, al entender que la cuota tributaria defraudada se ha convertido en una indemnización de daños y perjuicios, se desiste de incluir de una parte algunos de los conceptos que integrarían la deuda tributaria y de otra tampoco se recurre a hacer efectivo el principio operante en materia de Responsabilidad Civil de que la valoración de los daños deberá tener lugar el día que tiene lugar la indemnización, (al ser considerada como "deuda de valor"), por lo que de ningún modo se consigue la "reparación integral". La solución dada por la Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife en la Sentencia de fecha 20 de junio de 1996, (antes citada), tampoco es del todo satisfactoria, pues al condenar al pago de los intereses del "artículo 58.2 c) de la LGT, según la disposición adicional tercera del Real Decreto 12/1995, de 28 de diciembre, respecto de dichas cantidades desde la fecha de la defraudación hasta la Sentencia, así como también los intereses que señala el artículo 921 de la LEC," si bien supera la injusticia de la mayoría de los pronunciamientos, mezcla y confunde la obligación legal accesoria prevista en el artículo 58.2 c) de la LGT, con lo que podría ser una actualización de valores en el daño o perjuicio sufrido por la

---

*muy superiores que los ttdeclarados, ascendiendo en concreto a 27.638.682 pts., en cuanto que el beneficio bruto por ventas de desguaces se cuantificó en 33.629.309 pts., los gastos deducibles ascendieron a 5.473.127 pts. y sólo cabe incluir en esta anualidad la provisión por insolvencias correspondientes del barco "Gran San J. B." en una suma de 517.500 pts. Por su parte, los rendimientos netos de capital mobiliario e inmobiliario comprobados se concretan en 73.166 pts., y en este año 1984 cobró el encausado 1.046.304 pts. de un crédito reconocido en la quiebra de "Astilleros Y, S.A." cuyo convenio data de 25 enero 1980. Con esa base, la liquidación relativa a este primer año ofrece el siguiente resultado comprobado: Base imponible: 28.758.152 pts. cuota íntegra: 13.228.750 pts. Deducciones: 41.000 pts. cuota líquida: 13.187.750 pts. Retenciones: 1.696 pts. Se deduce, en consecuencia, que la cuota que se ha dejado de abonar asciende a 12.894.244 pts. en este ejercicio..]"*

<sup>330</sup>El fallo de la Sentencia dice: *Que con estimación de los recursos de apelación interpuestos contra la S 16-11-92 del Juzgado de lo Penal núm. 1 de La Coruña, confirmándola en cuanto se absuelve por el delito contable que se había imputado, debemos revocar y revocamos parcialmente la misma, y en su lugar, debemos condenar y condenamos al acusado Germán como autor responsable de tres delitos de fraude Fiscal comprendidos en el Art. 349 CP[...] Asimismo se le condena a que indemnice a la Hacienda Pública en las sumas de 12.894.244 pts., 13.396.058 pts. y 6.694.491 pts., en todo caso más los intereses de demora previstos en el Art. 921 LEC."*

Administración Tributaria<sup>331</sup>, que en su caso debería hacerse en base al IPC, por lo que en realidad no contribuye sino a agudizar el problema de determinación de fuentes que ponemos de manifiesto.

2.- El segundo de los problemas anunciado es decir el de la discordancia de los criterios de valoración de la cuota utilizados por el Derecho Tributario y los métodos de acreditación de los daños y perjuicios utilizados por el derecho civil, se plantea tanto en los tributos de cuota variable como en los de cuota fija:

-En los tributos de cuota variable nos encontramos con que tan sólo en los supuestos en los que la base imponible se determina bajo el método de la estimación directa, la misma se corresponde con la realidad contable, o como mínimo se pretende el reflejo de dicha realidad. Como vimos, en el

---

<sup>331</sup>La consideración de la indemnización de daños y perjuicios como deuda de valor es admitida de forma constante y reiterada por los pronunciamientos de nuestras Audiencias Provinciales, en tal sentido puede citarse la SAP Almería, sec. 1ª de 31 de julio de 1998, núm. 342/1998, rec. 541/1997. Pte: García Laraña, Rafael Ref ED.98/25567, que preceptúa lo siguiente *"SEGUNDO.- Respecto al primero de los motivos del recurso, el principio general de irretroactividad de las Leyes, consagrado en el Art. 2-3 del Código Civil, impide efectivamente que las normas se apliquen a relaciones o situaciones jurídicas nacidas antes de su vigencia, salvo que en ellas se disponga lo contrario y salvo que se trate de normas sancionadoras más favorables que las anteriormente imperantes. No obstante, considera la Sala, tal y como ha indicado en anteriores ocasiones, que la aplicación del baremo en cuestión no vulnera este principio ni constituye aplicación retroactiva indebida, resultando además deseable llegar a una mínima cohesión y uniformidad en los criterios de resarcimiento, sin perjuicio de las especialidades de cada caso concreto, ello por las siguientes razones: 1) No hay inconveniente para que se aplique el nuevo baremo cuando la pretensión de parte se formula una vez entrado en vigor, dada la consideración de deuda de valor que caracteriza a la obligación que nos ocupa y atendiendo al criterio permisivo de la retroactividad débil en los supuestos de derechos pendientes de determinación."* No obstante ello el TS matiza la aplicación de la teoría, en función de los casos, diluyéndola o identificándola como un problema de la producción de frutos civiles. De este modo en la STS1ª de 19 de junio de 1995, núm. 615/1995, rec. 713/92. Pte: Albácar López, José Luis (Ref Ed.95.3607), se establece que *"si se pretende conceder una protección más completa de los derechos del acreedor no basta con entregar aquello que, en su día se le adeudaba, sino también lo que, en el momento en que se le entrega, debe representar tal suma, y ello, no sólo por tratarse de una deuda de valor, sino, también, y aunque no lo fuera, porque si las cosas, incluso fungibles y dinerarias, son susceptibles de producir frutos (léase frutos civiles o intereses), no parece justo que los produzcan en favor de quien debió entregarlas ya con anterioridad a su verdadero dueño, es decir, el acreedor."* Por último queremos resaltar que en la STS 1ª de 5 de octubre de 1994, núm. 893/1994, rec. 2569/91. Pte: Burgos y Pérez de Andrade, Gumersindo, (Ref Ed.94/7985) se admite la consideración como deuda de valor del quantum indemnizatorio como un remedio a utilizar cuando se encuentre legalmente previsto o cuando por otro medio la Ley no proteja los intereses de los acreedores dice así *"DECIMOSEPTIMO.- El problema que presenta el motivo vigesimoprimeros es el de que bajo la égida del Art. 1692,5 LEC, sostiene la tesis que quiere aplicar al seguro, de que la indemnización a satisfacer ha de considerarse como deuda de valor, teniendo en cuenta la depreciación de la moneda. Hoy por hoy, el establecimiento del interés de demora ascendente al 20% del "quatum" total a indemnizar (Art. 20 L 8 octubre 1986) y la fórmula del interés legal del Art. 921 LEC justifican que no puedan hacerse otros incrementos que los señalados por la Ley en la forma indicada. Las deudas de valor, engendran de por sí una inseguridad en el tráfico mercantil y jurídico que sólo puede ser aceptado cuando expresamente lo imponga la Ley o en casos absolutamente excepcionales, cuando la Ley por otra vía no protege los derechos del damnificado, cosa que como se ve aquí no acontece."*

método de la estimación objetiva lo único que se pretende conocer son las circunstancias tomadas en consideración en los índices en base a los cuales la misma se determina. En el método de la estimación indirecta, la situación apenas cambia. Únicamente es distinta en la posibilidad que se otorga al interesado de efectuar prueba en contrario, dado que los criterios valorativos del artículo 50 de la L.G.T., puede que no se llegue a la cuantía real del volumen de operaciones. En todo caso sería una carga del obligado efectuar la prueba en contrario dentro del correspondiente plazo, y hacerla valer en el propio expediente ante la Administración Tributaria, ya que de lo contrario, debería estar a las consecuencias de sus propios actos. De ningún modo es admisible en Derecho Civil que el supuesto perjudicado sea competente para declarar la existencia del daño, cuantificarlo, y cuando no es posible la referida cuantificación, utilizar unos índices para realizarla prescindiendo de si los mismos se corresponden o no con la realidad. No dudamos de que los métodos de determinación de la base imponible admitidos por nuestro Derecho Tributario, sean útiles para esa rama del Ordenamiento Jurídico que tiene encomendada la regulación de la función recaudatoria del Estado. Pero lo que no puede hacerse, es mezclar las instituciones de dicho sector del Ordenamiento Jurídico en donde en todo momento se parte de la situación de preeminencia de la Administración, con instituciones como la de la Responsabilidad Civil que a lo largo de los años se han ido configurando en las relaciones entre particulares, dando por supuesta la igualdad de posición de todas las partes, y ello aun tomando en consideración que en la actualidad, el ámbito de la Responsabilidad Civil se ha extendido de tal modo, que juega tanto en las relaciones entre sujetos de Derecho Público, como en las de Derecho privado, y en las mixtas entre ambos tipos de sujetos, pero manteniendo siempre la coherencia conceptual.

.-El problema expuesto anteriormente todavía resulta más claro en los tributos de cuota fija<sup>332</sup> en donde la ley reguladora del tributo establece directamente y por si sola la cuota o importe del mismo a quien realiza un determinado presupuesto, (el hecho imponible). Es de tomar en consideración que en determinadas tasas, por ejemplo las que van ligadas a la concesión de títulos o licencias, tiene la Administración la posibilidad de anularlos o revocarlos, por lo que en algunas ocasiones el perjuicio será prácticamente inexistente, bastando para la reparación de la supuesta lesión patrimonial un único acto administrativo dictado por la Administración afectada.

---

<sup>332</sup>Caso paradigmático lo constituirían las tasas. (incluidas dentro del concepto de tributos obrante en el artículo 305 del Código Penal, al tratarse de ingresos que el Estado percibe de forma obligatoria y en régimen de Derecho Público a cambio de una contraprestación). El importe de las mismas se actualiza constantemente en el Boletín Oficial del Estado, y es difícil imaginar, que el Estado sufre un daño desde que las mismas son impagadas, cuyo importe pueda variar en función de las sucesivas actualizaciones, que obedecen a los más diversos criterios, y que en muchas ocasiones tienen lugar de modo paralelo al de los precios públicos. Este último concepto no puede integrar el tipo del artículo 305 CP puesto que carece de naturaleza tributaria .

Por las dos anteriores razones, encontramos serias dificultades con poder identificar la cuantía delictiva típica con el daño o perjuicio civil; De una parte porque en ningún caso existirá equiparación entre el estricto concepto de cuota integrante del artículo 305 CP y la suma que en realidad se adeuda a la Administración, y de otra porque en el computo de los elementos del tributo se utilizan criterios valorativos y ficciones no admitidos en derecho de daños.

b) Incidencia de las facultades de opción entre los distintos regímenes tributarios y del problema de la sucesión de regímenes fiscales, en la determinación del importe defraudado.

Las anteriores afirmaciones quedan reforzadas por la incidencia de la posibilidad de optar entre distintos regímenes de tributación por parte del contribuyente, opciones que implican que ante un mismo grado de realización del hecho imponible por aplicación de normas distintas, puedan resultar distintos conceptos tributarios. Ya hemos visto al inicio de este capítulo que a los efectos penales es decir para ver si hay o no delito lo que se realizará es tomar en consideración aquél régimen en virtud del cual la cuantía defraudada resulte ser menor, pero al resolver la cuestión estrictamente tributaria o la reintegración a la Administración defraudada, la solución deberá ser distinta. De este modo por ejemplo la opción entre la realización de una declaración en el IRPF de modo conjunto<sup>333</sup> o de modo separado, implicará una cuota tributaria distinta, mientras que las rentas sujetas a tributación continúan siendo las mismas. ¿Puede decirse que en tales supuestos el perjuicio sufrido por la administración es distinto?. Si resolvemos la cuestión en estrictos términos de Derecho Tributario, la respuesta posiblemente sería que toda vez que el contribuyente había realizado una opción debería estar a las consecuencias de la misma y la suma a pagar en concepto de tributo sería la resultante de la opción realizada. No obstante si pretendiésemos resolver el problema desde el punto de vista del Derecho de Responsabilidad Civil, difícilmente podría justificarse una distinta indemnización en base a una opción por un régimen tributario, toda vez que entonces deberíamos acreditar que la referida opción era la causa del incremento o disminución de daños y perjuicios, lo cual también nos parece ciertamente pintoresco, si lo planteamos teniendo en mente las distintas teorías sobre el vínculo existente entre acción y resultado tomadas en consideración en derecho de daños. Semejante problema se plantea cuando la elección por parte del contribuyente, tienen lugar entre los distintos métodos de estimación de la base imponible<sup>334</sup>.

---

<sup>333</sup> Posibilidad esta prevista en los artículos 68, 69 y 70 de la Ley 40/1998 de 9 de diciembre reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

<sup>334</sup> Deberíamos cuestionarnos en tal caso con que circunstancia guardaría relación el perjuicio sufrido por la administración tributaria, con un mayor grado de realización del hecho imponible por el defraudador, que es a lo sumo lo que implicaría un mayor perjuicio para la Administración, con la

De igual modo el problema derivado de la sucesión de la normativa tributaria destinada a integrar el tipo penal, el cual se soluciona con la aplicación de la nueva normativa en el supuesto en que resulte beneficiosa para el reo a los efectos de determinar la cuantía de la defraudación<sup>335</sup>, acaba suponiendo la necesaria aplicación de dos regímenes fiscales: el nuevo régimen más beneficioso a la hora de dar salida a la cuestión penal, o lo que es lo mismo, computar la cuantía defraudada y ver si hay delito o no, y el antiguo a la hora de determinar el perjuicio sufrido por la Administración según se quiera entender, o la deuda tributaria pendiente de pago y ello toda vez que no sería admisible, que por el hecho de haber cometido un delito fiscal al delincuente se le aplicase a los puros efectos tributarios un régimen fiscal más beneficioso que a aquellos que hubiesen pagado religiosamente en su debido momento.

En definitiva a la hora de tratar de la reintegración a la Administración de la deuda insatisfecha como consecuencia de la defraudación, tiene más relevancia el problema de la determinación de los índices tributarios aplicables a la liquidación y demás parámetros normativos, que cuestiones como vimos tan importantes en derecho de daños, como la de la relación de causalidad e imputación objetiva, o la de la compensación de culpas, (problema este último que resulta prácticamente inoperante cuando al pago de impuestos se hace referencia).

c) La trascendencia extrapenal del perjuicio derivado de la defraudación.

La ausencia de correspondencia entre la cuantía típica y el daño o perjuicio que en realidad sufre la Administración en el delito fiscal, tan sólo adquiere relevancia en la medida en que pretendamos obtener el pago de la deuda tributaria a través de la institución de la Responsabilidad Civil. En tal supuesto lo que debería hacerse en buena técnica, es una valoración del perjuicio utilizando únicamente aquellos medios de valoración de los daños y perjuicio admitidos en Derecho Civil, en vistas a dar cumplimiento al principio de “reparación integral”, realizando además la oportuna actualización de valores en base al Índice de Precios al Consumo. No obstante a nuestro entender, el perjuicio que sufre la Administración como consecuencia del delito, en ningún supuesto queda desligado de la obligación tributaria de la que trae causa, por lo que nunca adquiere relevancia autónoma fuera de esta y el definitiva no da origen a la aparición de responsabilidad civil, sino que encuentra su cauce de reparación en los propios mecanismos de garantía de la obligación tributaria, y

---

opción por un determinado régimen de estimación de la cuota, o por la realización de la declaración del IRPF de forma conjunta o separada. Todos dichos parámetros sólo tienen sentido en derecho Financiero, pero difícilmente pueden ser tomados en consideración en derecho de daños.

<sup>335</sup>Véase apartado 1.2 de este mismo Capítulo.

ello independientemente del cauce procesal escogido para hacer valer la efectividad de la misma, en función de las circunstancias.

### **3.-Momento de la cuantificación y órgano que la realiza.**

3.1.-Competencia para la determinación de la cuantía defraudada en los supuestos de Delito Fiscal.

Continuando con el estudio y crítica de aquéllos elementos que sirven de base a la concepción sostenida por el TS, resulta de especial interés el concretar quien es el órgano competente para la determinación del importe de la cuantía supuestamente defraudada, ya que al formar la misma parte del tipo objetivo, de dicha fijación dependerá si existe o no Delito Fiscal, sin perjuicio de que también se deriven de la misma consecuencias extrapenales como puede ser la aparición de Responsabilidad Civil, según entiende el Tribunal Supremo.

En la actual L.G.T., como pone de manifiesto SIMON ACOSTA<sup>336</sup>, se ha superado o abandonado el sistema vigente en la Ley 50/1977 de 14 de noviembre, que establecía en su artículo 37 la prejudicialidad administrativa, en la materia que nos atañe, de tal modo que la acción penal no podía ejercitarse, o su ejercicio quedaba suspendido, hasta que no concluyese el Procedimiento Administrativo de liquidación del impuesto. Ya bajo dicho sistema la Doctrina discutió sobre si Juez Penal se veía vinculado por la liquidación efectuada en vía administrativa<sup>337</sup>, acabando por prevalecer la posición según la cual dicha liquidación, realizada en vía administrativa por la Administración Tributaria de ningún modo vinculaba a los Jueces Penales a los efectos de determinar si existía o no delito.

En el sistema actual, y dado que la prejudicialidad opera en sentido inverso<sup>338</sup>, es decir que desde que aparecen indicios de delito la Administración se ve obligada a la paralización del expediente

---

<sup>336</sup>“El Delito de Defraudación Tributaria” Ed.Aranzadi. Pamplona 1998. Pg.79.

<sup>337</sup>María Teresa QUEROL GARCIA, en un trabajo titulado “cuestiones procesales en la nueva regulación de los delitos contra la hacienda pública,” ( Carta Tributaria nº 56 de 1 de octubre de 1987), interpretó que con la derogación del artículo 37.2 de la Ley 50/1977 "se ha pasado de exigir, como requisito necesario la resolución administrativa firme como paso previo a la vía penal en la tramitación de estos delitos a que las cuestiones prejudiciales se tramiten y resuelvan en la vía contencioso administrativa aunque sea mediante una previa remisión judicial". No obstante la jurisprudencia admite de modo restrictivo la posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales en vía contenciosa.

<sup>338</sup>En dicho argumento incide abiertamente la STS 2ª, de 9 de febrero de 1991, rec. 1833/1968. Pte: Barbero Santos, Marino Ref.ED.91/1339: "Ambos motivos olvidan que tras la modificación parcial de la Ley General Tributaria por Ley de 26-4-85, y la derogación de forma expresa por LO 2/85, de 29 de



administrativo y a su remisión al Juez de Instrucción o al Ministerio Fiscal, viéndose incluso en los supuestos de reanudación de la tramitación, (al haber recaído Sentencia absolutoria), vinculada por algunos pronunciamientos efectuados en el proceso penal, es evidente que el Juez Penal es competente para valorar la concurrencia de todos los elementos que integran la infracción penal, entre ellos la cuantía de cuota defraudada. En tal sentido, se pronunció la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1990, Pte. Ruiz Vadillo, (RJ. 1991,5209): *"En cualquier caso es conveniente añadir a los argumentos ya utilizados, que conforme a la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, la determinación del importe de la cuantía defraudada en los casos de comisión de los delitos a los que este recurso se refiere, es competencia única y exclusiva de los Tribunales de Justicia, quienes han de proceder a fijar el importe de la defraudación si esta existe, mediante la aplicación de la legislación fiscal, pero sin vinculación alguna a otro criterio distinto de la Ley."*

Ahora bien, el problema que se nos plantea a nosotros es el de precisar el alcance y naturaleza de la labor llevada a cabo por los Jueces de lo Penal. ¿Que es lo que realizan en realidad, una valoración de daños y perjuicios o únicamente la comprobación de los distintos elementos que configuran el tributo?. Tan sólo en primer caso tendría sentido hablar de Responsabilidad Civil, puesto que al no existir en nuestro Ordenamiento Jurídico ninguna norma que equipare una cuota tributaria defraudada con la Responsabilidad Civil, se estaría declarando dicha responsabilidad sin haber declarado previamente la existencia de daños y perjuicios lo que es del todo inadmisibles. Ni en la Sentencia que acabamos de citar de fecha 27 de diciembre de 1990, ni en la gran mayoría de las que abordan el problema que ahora tratamos<sup>339</sup> se habla de la competencia del Juez Penal para la determinación del daño producido sino de su competencia para *"la determinación del importe de la cuantía defraudada"*, por lo que la lapidaria frase en virtud de la cual condenan al pago de la cuota tributaria en concepto de una Responsabilidad Civil que en muchos casos ni siquiera han declarado

---

*abril, del anterior Art. 37 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, el vigente Art. 77.6 de la Ley General Tributaria establece que en los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública regulados por el Código Penal, la Administración se abstendrá de seguir el Procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte Sentencia firme. No existe cuestión prejudicial administrativa, ni compete a la Administración fijar la cuota defraudada. Tal fijación corresponde al Tribunal Juzgador, de acuerdo con la valoración de la prueba practicada en el Juicio oral y sin sujeción al acta que aquélla pudiera haber levantado, de conformidad con lo establecido por el Art. 741 LECr.. Como así hizo: la cuota defraudada ascendió a 10.701.276 pts."*

<sup>339</sup>En idénticos términos se pronuncia la reciente STS 2ª de 25 de febrero de 1998, núm. 274/1998, rec. 1355/1997. Pte: Moner Muñoz, Eduardo Ref.ED 98/663 *"El motivo debe rechazarse ya que es al órgano judicial a quien corresponde fijar la cuota defraudada no a la Administración Tributaria, conforme a la valoración de la prueba practicada en el acto del Juicio oral, y a tenor de lo dispuesto en el artículo 741 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Así lo ha declarado una reiterada Jurisprudencia de esta Sala, afirmando la Sentencia de 24 de Febrero de 1.993, que reproduce la Doctrina de las Sentencias de 30 Enero, 5 Noviembre y 3 Diciembre 1.991, que la cuantía de la deuda tributaria, como elemento objetivo del delito que es, debe ser fijada dentro del proceso penal."*

que existiese, no es sino una contradicción en sus propios términos. Nosotros creemos que debería admitirse la competencia del Juez Penal para efectuar de modo paralelo, la determinación de la cuota defraudada y la liquidación del impuesto, tanto a efectos de determinar si existe o no delito, como a los estrictos fines fiscales, es decir, en vistas a la inmediata ejecución de la deuda en el propio proceso penal. En realidad no sería sino asumir de un modo mucho más técnico la actuación que están desempeñando en la actualidad.

### 3.2.-Valor de los expedientes instruidos por la Administración Tributaria en el proceso penal y de la liquidación efectuada en vía administrativa.

El siguiente problema que se nos plantea es el de determinar cual es la relevancia probatoria de todas las actuaciones llevadas a cabo por la Administración Tributaria, una vez han sido incorporadas al proceso penal. Si bien de entrada debemos manifestar que el expediente no goza de ninguna preferencia probatoria en el proceso penal en cuanto tal, inmediatamente debemos comenzar a matizar. Como en las actuaciones administrativas se pondrá de manifiesto que existen indicios de que por una determinada persona o varias se ha realizado una defraudación a la Hacienda Pública posiblemente subsumible dentro de los tipos del Delito Fiscal, la remisión del propio expediente ya sea al Juez de Instrucción ya sea al Ministerio Fiscal, tendrá el valor DENUNCIA<sup>340</sup> o traslado de la

---

<sup>340</sup>El problema que aquí nos ocupa es paralelo al de la determinación de la eficacia probatoria en el proceso penal de los atestados elaborados por la policía, los cuales no dejan de ser un expediente administrativo. Sobre la eficacia probatoria de los atestados policiales el TC ha tenido ocasión de pronunciarse en numerosas ocasiones. De este modo en la S de 14 de octubre de 1997, núm. 173/1997, Pte: Jiménez de Parga y Cabrera, Manuel (Ref.ED.97/6343), el TC dice que: *“La doctrina constitucional relativa al valor probatorio del atestado policial se resume en los siguientes puntos: 1º Sólo puede concederse al atestado valor de autentico elemento probatorio si es reiterado y ratificado en el juicio oral, normalmente mediante la declaración testifical de los agentes de policía firmantes del mismo (SSTC 100/1985, 101/1985, 145/1985, 173/1985; 49/1986, 145/1987, 5/1989, 182/1989, 24/1991, 138/1992, 303/1993, 51/1995, y 157/1995). En consecuencia, vulnera el derecho a la presunción de inocencia la sentencia condenatoria que se dicte sobre la única base del atestado policial no ratificado (SSTC 173/1985, 49/1986, 182/1989 y 303/1993). 2º No obstante lo anterior, el atestado tiene virtualidad probatoria propia cuando contiene dato objetivos y verificables, pues hay partes del atestado, como pueden ser croquis, planos, huellas, fotografías que, sin estar dentro del perímetro de la prueba preconstituida o anticipada, pueden ser utilizados como elementos de juicio coadyuvantes, siempre que sean introducidos en el juicio oral como prueba documental a fin de posibilitar su efectiva contradicción por las partes (SSTC 107/1983, 201/1989, 132/1992; 303/1993 y 157/1995). Asimismo, cuando los atestados, contienen determinadas pericias técnicas realizadas por los agentes policiales -por ejemplo, el test alcoholimétrico-, y que no pueden ser reproducidas en el acto del juicio oral, es posible considerar dichas pericias como actividad probatoria, a título de prueba pericial preconstituida, siempre y cuando el atestado se incorpore al proceso y sea debidamente ratificado (SSTC 100/1985, 145/1985 y 5/1989.). Por lo mismo, las pericias técnicas que se adjuntan al atestado -como puede ser el certificado del Médico Forense- no pierden por ello su propio carácter constituyen pruebas preconstituidas que despliegan toda su validez probatoria si son incorporadas debidamente al proceso (para el certificado forense, STC 24/1991). 3º Por último, en cuanto al carácter de prueba documental del atestado policial, cabe precisar que el atestado, con*

"notitia criminis", que permitirá según los casos la inmediata incoación de diligencias penales, en vistas al esclarecimiento de los hechos, o la formulación de querrela o denuncia por el Ministerio Público. Al mismo tiempo, en el expediente, se incorporarán todos los datos referentes a la supuesta defraudación tributaria y personas que han tenido participación en la misma, los cuales podrán ser tomados como punto de partida y fuente de información a la hora de determinar las diligencias que procede acordar en cada caso para el esclarecimiento de los hechos.

No obstante lo anterior todos los extremos contenidos en el expediente deberán ser apreciados con las reglas del proceso penal sobre valoración de la prueba. En tal sentido los documentos obrantes se apreciarán libremente, por el Juez pudiendo su autenticidad ser puesta en tela de Juicio. Las declaraciones de los inspectores, aún en el supuesto del artículo 145.3 de la LGT<sup>341</sup>, podrán ser sometidas a contradicción y deberán ser ratificadas en el Juicio Oral. Las liquidaciones realizadas por la Administración tampoco se darán por buenas automáticamente, y podrán ser objeto de contradicción a través por ejemplo de una pericial. Ni siquiera y a efectos penales el reconocimiento por el imputado en el expediente de hechos que le perjudican no tendrá que ser necesariamente tomado como cierto. De estas cuestiones hablaremos con mayor detalle en los apartados siguientes, al hacer referencia a los distintos medios probatorios y criterios sobre valoración de la prueba. No obstante queremos reproducir aunque sea parcialmente el texto de la STSJ de Extremadura de 29 Enero de 1998, núm. 2/1998, rec. 1/1996. Pte: Santiago Valencia, Ramón (Ref. ED 98/11333), en la que se resuelve de modo muy claro el problema que ahora nos ocupa: *"La Jurisprudencia tanto del Tribunal Supremo, como del Tribunal Constitucional es unánime en considerar que el informe en que la inspección de los tributos fija la cuota tributaria debida es el instrumento en que se traslada la noticia "criminis" y que tendrá el valor probatorio de una prueba documental a apreciar por el Juez, quien en ningún caso puede quedar vinculado por su contenido. El Tribunal Supremo aborda este tema, entre otras, en las Sentencias de 23 de diciembre de 1991, y, la de 26 de abril de 1993. En ambas el Supremo se basa en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril en la que se afirma que: no es admisible que el proceso penal pueda quedar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación*

---

*independencia de su consideración material de documento, no tiene, como regla general, el carácter de prueba documental, pues incluso en los supuestos en los que los agentes policiales que intervinieron en el atestado presten declaración en el juicio oral sus declaraciones tienen la consideración de prueba testifical (STC 217/1989). Sólo en los casos antes citados -verbigracia, croquis, planos, test alcoholimétrico, certificados médicos etc.- el atestado policial puede tener la consideración de documental, siempre y cuando, como hemos subrayado, se incorpore al proceso respetando, en la medida de lo posible, los principios de inmediación, oralidad y contradicción." Entendemos que la anterior doctrina sería extrapolable a los expedientes administrativos tributarios.*

<sup>341</sup> Actas de inspecciones.

*tributaría del contribuyente, pues ello significaría que la documentación de la inspección tendría, a efectos penales, un valor de certeza de los hechos que en la misma se hacen constar, viniendo obligado el pretendido infractor a destruir aquélla certeza mediante la prueba en contrario de su inocencia. Tal interpretación del artículo 145.3 de la Ley General Tributaria sería inconstitucional. Más no es esta la única exégesis posible del citado precepto, ya que el Acta de la Inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una "noticia criminis" suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase del Juicio Oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el Juez Penal libremente aprecie, con respecto a todos los derechos reconocidos por el artículo 24 de la Constitución Española. En línea con la doctrina expuesta, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24-2-1993 dice: en el actual "status" jurídico del Delito Fiscal, se ha dicho por esta Sala, que la cuantía de la deuda tributaria, como elemento objetivo del delito que es, debe ser fijado dentro del proceso penal, sin que el procedimiento administrativo impida existir con tal cuantía defraudatoria como Responsabilidad Civil, dado que el pronunciamiento penal no sólo corta la posibilidad de una segunda sanción por vetarlo el principio "non bis in idem", sino que provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título para hacer efectiva la deuda tributaria. Esta doctrina es la seguida por los Tribunales ordinarios. Así valga de ejemplo y sin intentar agotar el elenco de Sentencias que expresamente recogen dichos planteamientos, la del Juzgado de lo Penal Nº 14 de Barcelona, de 1 de marzo de 1993, la de Salamanca de 11 de julio de 1994, entre otras. A tenor de dicha Doctrina, a la hora de cuantificar la cuota no ingresada, habremos de atenernos, no sólo a las Actas de la Inspección de Hacienda, sino al conjunto de las pruebas documentales y periciales practicadas en el acto del Juicio Oral.<sup>342</sup>*

#### **4.-Aplicación a la determinación de la cuantía defraudada de los principios informadores del procedimiento, civil, penal y tributario sobre valoración de la prueba.**

Antes de abordar el objeto de este apartado, nos vemos obligados a efectuar una aclaración de carácter sistemático, en el sentido de justificar el tratamiento de cuestiones de naturaleza procesal, que afectan de modo directo en la determinación y prueba de la cuantía defraudada (o daño derivado de la defraudación según se prefiera), existiendo en el presente trabajo un Capítulo destinado al tratamiento de "La cuestión tributaria en el proceso penal". El motivo de dicha opción sistemática deriva de la importancia que para la posición que sostenemos, tiene el problema de la cuantificación

---

<sup>342</sup>Nuestra conformidad con los razonamientos acaba en el momento en momento en que la misma se enfrenta al problema de la Responsabilidad Civil reproduciendo literalmente los argumentos de la citada Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 1991, sin añadir ninguna explicación adicional. En tal sentido insistimos en las críticas efectuadas en su momento, defendiendo que perjuicio patrimonial y responsabilidad civil no van indefectiblemente unidos.

y configuración de la cuota tributaria que se considera defraudada en el proceso penal. Por ello hemos creído conveniente el estudiar conjuntamente todos los aspectos que inciden en la misma ya sean estos de carácter material o procesal. Como consecuencia de lo expuesto reservamos para el Capítulo V el tratamiento de las restantes cuestiones de Derecho Procesal.

La dilucidación de la acción civil en el proceso penal implica la acumulación en un único cauce procesal de dos cuestiones de naturaleza distinta. Como ya hemos adelantado más arriba, la Doctrina que consideramos más atinada<sup>343</sup>, entiende que lo que tiene lugar en estos supuestos es la atribución de competencia judicial (incidental o adhesiva), para conocer de cuestiones que ordinariamente se encuentran atribuidas a otra jurisdicción, sin que exista ninguna relación de dependencia causa-efecto entre la ilicitud civil y la penal. Por ello, aun en el proceso penal, la cuestión civil debería ser valorada de en base a los principios civiles de apreciación de la prueba, aunque como es lógico la práctica de la misma tendrá lugar a través de los medios y cauces procesales de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. No obstante lo anterior, entendemos que por razones de orden público, no puede ser admitido en ningún caso que sobre acciones estrictamente integrantes del delito, se den por probados hechos contradictorios aun en el supuesto de que por el juego de los distintos principios civiles y penales sobre apreciación de la prueba se llegase a tal solución, ya se dilucide la cuestión en un único procedimiento, ya se dilucide la cuestión civil en un ulterior proceso civil, por haber existido una reserva de acciones. El anterior razonamiento deriva del propio artículo 116.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal que textualmente establece que *"La extinción de la acción penal no lleva consigo la de la civil a no ser que la extinción proceda de haberse declarado por Sentencia firme que no existió el hecho de que la civil hubiese podido nacer."* De este modo, entendemos que si la jurisdicción penal declara que no ha tenido lugar un determinado relato fáctico de hechos delictivos de ningún modo el referido relato fáctico podrá ser tenido como cierto por la jurisdicción civil o contenciosa<sup>344</sup>. No obstante lo anterior, entendemos que el pronunciamiento civil de la Sentencia penal, si podría ir más lejos de lo estrictamente declarado como probado, como antecedente de la condena penal, dado que entre el no decir que ha quedado probado un hecho y el declarar que el hecho no tuvo lugar existe un importante margen, que es en donde pueden operar los principios civiles o administrativos de apreciación de la prueba, en aquellas

---

<sup>343</sup>Eduardo FONT SERRA: Obra citada.Pg.17.

<sup>344</sup>En coherencia con el razonamiento efectuado y en aras a evitar mayores complicaciones, desde el punto de vista práctico, al abordar el problema planteado en el concreto supuesto del Delito Fiscal, para no limitar a la Administración Tributaria en un ulterior procedimiento administrativo sancionador al proceso penal, en donde ha sido dictada Sentencia absolutoria, sería aconsejable que si de la prueba practicada en el acto del Juicio oral no quedase acreditada la existencia de Delito Fiscal, la declaración de hechos probados de la referida Sentencia fuese lo más escueta posible.

cuestiones de las que exclusivamente pretenda extraerse consecuencias civiles o administrativas. Deberemos plantearnos la posibilidad de dar entrada, a estos exclusivos efectos del juego de las presunciones, que tomarían como punto de partida los hechos declarados como probados, (con criterios y fines penales), en vistas a admitir otros hechos relevantes desde el punto de vista fiscal, siempre que estos últimos no fuesen contradictorios con el relato de los acontecimientos efectuada con fines penales<sup>345</sup>.

Sin ánimo de profusión, pero por resultar imprescindible para resolver las cuestiones que nos hemos planteado en el presente trabajo, intentaremos remarcar a continuación cuales son las diferencias esenciales sobre los criterios o principios de apreciación de la prueba en Derecho Civil y en Derecho Penal. La contraposición entre medios y principios civiles y penales de prueba y su valoración adquiere especial relevancia si configuramos la deuda tributaria defraudada como Responsabilidad Civil. En la posición que nosotros sostenemos, de mantener intacta la naturaleza jurídica de la cuota tributaria defraudada en el proceso penal, deberemos plantearnos el problema de la prueba en Derecho Tributario, (ya en el procedimiento de gestión, ya en los expedientes sancionadores), y la posibilidad de incardinar los medios de prueba y criterios de valoración de dicha rama del Ordenamiento Jurídico, en el proceso penal.

#### 4.1.-Aspectos esenciales de la apreciación de la prueba en Derecho Civil.

---

<sup>345</sup> En el anterior sentido por ejemplo podemos destacar la presunción contenida en el Artículo 37 de la Ley 40/1998 de 9 de diciembre que regula el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas según el cual: *“Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales. Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción.”* Nos encontramos ante una presunción legal y “Juris tantum”. De acuerdo con el razonamiento expuesto, en base a dicha norma, no podría fundamentarse una Sentencia condenatoria, en el supuesto en que la cuantía defraudada fuese superior o inferior a la típica, en función de la aplicación de la referida regla. En tal caso, deberíamos entender que no existe delito, y dictar Sentencia absolutoria, ya que de lo contrario, infringiríamos el principio de presunción de inocencia. No obstante ello, entendemos, que una vez acreditada por otros medios de prueba una defraudación superior a la típica, el contenido del artículo 37 de la Ley 40/1999 de 9 de diciembre, (siempre que del relato de hechos probados no se desprendiese la destrucción de la presunción), podría ser tenida en cuenta a la hora de determinar la suma que debía reintegrarse a la Administración. De imputarse los incrementos no justificados de capital a un ejercicio o a otro podría derivar la aplicación de uno u otro tipo impositivo, y en consecuencia un distinto importe de deuda a pagar por parte de los obligados tributarios llamados al proceso penal.

Debemos hacer referencia en primer lugar a los medios de prueba contenidos en la legislación procesal civil, dado que de una parte existe una remisión a ellos en materia tributaria efectuada por el artículo 115 de la LGT, y en segundo lugar, porque el llevar a sus últimas consecuencias la concepción patrimonialista sobre el Delito Fiscal del TS, obliga a plantear a modo de hipótesis la posibilidad de la reserva de las acciones civiles<sup>346</sup>, para la ulterior dilucidación de la Responsabilidad Civil derivada del Delito Fiscal en un procedimiento civil. En el anterior sentido debemos tener presente que el Boletín Oficial del Estado del día 8 de Enero del 2000 publicó la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil 1/2000 (la cual entrará en vigor de acuerdo con la Disposición Adicional vigésima primera, al año de la fecha de su publicación), y que vendrá a derogar parcialmente la LEC de 1881<sup>347</sup>, y algunos preceptos en materia de prueba contenidos en el propio Código Civil<sup>348</sup>. Por ello deberemos estudiar las novedades introducidas por la nueva legislación. No obstante ello, tan importante como la referencia a los medios de prueba será la toma en consideración de los principios que informan el procedimiento y que influyen decisivamente su valoración.

Según ponen de manifiesto Andrés DE LA OLIVA Y Miguel ÁNGEL FERNÁNDEZ<sup>349</sup>, el procedimiento civil, sobre todo en materias de Derecho Patrimonial, se rige por los principios de actuación a instancia de parte y dispositivo. Según el primero de estos principios<sup>350</sup>, no tendrá lugar el inicio de ningún procedimiento judicial si no es en virtud de interpelación por la parte directamente interesada. De este modo, el objeto del proceso quedará en todo caso delimitado por lo instado por las partes en sus respectivos escritos de alegaciones, formulado en el pertinente período procesal, precluido el cual de ningún modo es admisible una "mutatio libelis". Como consecuencia

---

<sup>346</sup>Como tendremos ocasión de ver en el Capítulo V de este trabajo de la lectura del artículo 7 de la Ley 52/1997 de 27 de noviembre no se desprende la veda dicha posibilidad.

<sup>347</sup>Con las excepciones previstas en la disposición derogatoria única 1. apartados 1º, 2º y 3º, que hacen referencia esencialmente a la regulación contenida en la LEC de 1881 en materia de jurisdicción voluntaria, derecho concursal y cooperación jurídica internacional civil, la cual continuará en vigor hasta que se aprueben las leyes que en las referidas materias se prevén en las disposiciones finales decimoctava, decimonovena y vigésima.

<sup>348</sup>Dice la disposición derogatoria única apartado 2.1º que "*Quedan derogados también los siguientes preceptos, leyes y disposiciones: 1º El apartado segundo del artículo 8; el párrafo segundo del apartado sexto del artículo 12; los artículos 127 a 130 incluido; el párrafo segundo del artículo 134 y el artículo 135; los artículos 202 a 214, incluido; 294 a 296 incluido, y 298; y los artículos 1.214, 1215, 1226 y 1231 a 1253, incluido, todos ellos del Código civil.*

<sup>349</sup>"*Derecho Procesal Civil*" Ed. CE Ramón Areces. Madrid 1990 Pg. 78 y Sg.

<sup>350</sup>*Que no debe ser confundido con el impulso procesal, que desde el Real Decreto Ley de 2 de abril de 1924, derogado por la reforma de la Ley de Enjuiciamiento Civil de 6 de agosto de 1984, (pero que ha incluido los principios inspiradores del mismo en el artículo 307, de la norma Procesal Civil), tiene lugar de oficio.*

de lo anterior, el Juez y bajo pena de incurrir en incongruencia, debe limitarse a resolver sobre lo estrictamente planteado por las partes, sin que en ningún caso pueda ir más lejos u otorgar una cosa distinta a la que le ha sido solicitada. La instancia de parte juega también en lo referente a la prueba. Es una carga de las partes el solicitar el recibimiento del pleito a prueba, proponer cada uno de los concretos medios probatorios de los que se quieran valer, así como facilitar la práctica de las mismas dentro del pertinente período procesal, debiendo soportar las consecuencias de su inactividad. En definitiva lo anterior se resume en la máxima "**Iudex iudicet secundum allegata et probata partium**", y la misma tan sólo ha venido encontrando tradicionalmente su factor de corrección en las diligencias para mejor proveer<sup>351</sup>, las cuales en el sistema de la nueva LEC son sustituidas por las diligencias finales previstas en los artículos 434, 435 y 436, y que únicamente podrán consistir en la práctica de aquellas debidamente propuestas y admitidas que no se hubieren podido practicar por causas ajenas a la parte que las hubiere interesado o que se refieran a hechos nuevos<sup>352</sup>. Como regla general en el nuevo sistema la práctica de las diligencias finales deberá tener lugar a instancia de parte salvo excepcionalmente en el supuesto del artículo 434.4, cuando las pruebas previamente practicadas no hubiesen resultado concluyentes a causa de circunstancias ya desaparecidas e independientes de la diligencia y voluntad de las partes.

En virtud del principio dispositivo, que entra en juego en todos aquéllos casos en los que no existe problemas ni de orden público ni de protección de menores o discapacitados, (en cuya defensa intervendrá el Ministerio Fiscal), como su propio nombre indica, el procedimiento se encuentra a merced de las partes. Por ello, iniciado el mismo, estas pueden en todo momento desistir de lo instado, allanarse a las pretensiones de la otra parte o simplemente transigir, supuestos todos ellos en los que irremediamente debe ponerse fin al procedimiento. Como no podía ser de otro modo, la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil insiste en la vigencia de los principios dispositivo y de actuación a instancia de parte, cuyo alcance se explica en el apartado VI de la exposición de motivos<sup>353</sup>.

---

<sup>351</sup>Según José de los Santos MARTÍN OSTOS, ("La prueba de oficio en el proceso civil" Cuadernos de Derecho Judicial, (La prueba en el Proceso Civil). Ed. CGPJ. Madrid.1993.Pg.38) dichas diligencias (reguladas en los artículos 340 a 342 de la LEC), a las que concibe como "*una penetración inquisitiva en el dispositivo*" han de versar necesariamente sobre los hechos alegados por las partes, delimitadores de la litis y, sólo, sobre los que han sido probados (o, al menos, intentada o propuesta su prueba, o solicitada por estas al Juzgador para mejor proveer); además ha de tratarse de un hecho fundamental para la decisión del pleito por lo que se impone la conveniencia de que su acuerdo sea por auto, recurrible con efecto suspensivo.

<sup>352</sup>De este modo según se pone de manifiesto en el apartado XII de la exposición de motivos "la Ley considera improcedente llevar a cabo nada de cuanto se hubiera podido proponer y no se hubiere propuesto, así como cualquier actividad del tribunal que con merma de la igualitaria contienda entre las partes supla su falta de diligencia y cuidado. Las excepciones a esta regla han sido meditadas detenidamente y responden a criterios de equidad, sin que supongan ocasión injustificada para desordenar la estructura procesal o menoscabar la igualdad de la contradicción.



En correlación con los anteriores, se encuentra el principio de prueba tasada, consistente en que el Ordenamiento Jurídico (la Ley de Enjuiciamiento Civil y el Código Civil), establece de modo taxativo cuales son los medios probatorios admitidos, y en ocasiones determina también la eficacia que en el procedimiento deben tener cada uno de los referidos medios probatorios. Como consecuencia de lo anterior, lo que se determina en el procedimiento civil, no es una verdad real, sino una verdad procesal que puede o no coincidir totalmente con la real<sup>354</sup>.

Ha venido existiendo en nuestro Ordenamiento Jurídico una doble regulación de los medios probatorios admitidos en el proceso civil. De una parte la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1881, establece una regulación de la cuestión en la Sección V del Capítulo II, del Título I del Libro II (Artículos 579 a 679), haciendo referencia al Juicio Declarativo Ordinario de Mayor Cuantía, aplicable a los restantes procedimientos declarativos por las remisiones normativas contenidas en la propia Ley de Enjuiciamiento Civil.

Dice el artículo 578 de la LEC que "*Los medios de prueba de que se podrán hacer uso son: 1º Confesión en Juicio. 2º Documentos públicos y solemnes. 3º Documentos privados y correspondencia. 4º Los libros de los comerciantes que se lleven con las formalidades prevenidas en la sección 2º, Título II, Libro I del Código de Comercio. 5º Dictamen de peritos. 6º Reconocimiento Judicial. 7º Testigos.*" Por su parte el Código Civil establece también una regulación de los medios de prueba en el Capítulo V del Libro IV (artículos 1.214 a 1253), cuando habla de "La prueba de las obligaciones." De otra parte y en correlación con el artículo 578 de la LEC, dice el artículo 1215 del

---

<sup>353</sup>Principios de los que "se extraen todas sus razonables consecuencias, con la vista puesta, no sólo en que, como regla general los procesos civiles persiguen la tutela de derechos e intereses legítimos de determinados sujetos jurídicos, a los que corresponde la iniciativa procesal y la configuración del objeto del proceso, sino que en las cargas procesales atribuidas a estos sujetos y su lógica diligencia para obtener la tutela judicial que piden, pueden y deben configurar el trabajo del órgano jurisdiccional, en beneficio de todos. De ordinario el proceso civil responde a la iniciativa de quien considera necesaria una tutela judicial en función de sus derechos e intereses legítimos. Según el principio procesal citado, no se entiende razonable que al órgano jurisdiccional le incumba investigar y comprobar la veracidad de los hechos alegados como configuradores de un caso que pretendidamente requiere una respuesta de tutela conforme a Derecho. [...] Es a quien cree necesitar tutela a quien se atribuyen las cargas de pedirla, determinarla con suficiente precisión, alegar y probar los hechos y aducir los fundamentos jurídicos correspondientes a las pretensiones de aquella tutela."

<sup>354</sup>En tal sentido y como pone de manifiesto José de los Santos MARTÍN OSTOS, (Obra citada Pg. 12): "en los Procesos de objeto disponible, (esto es la casi totalidad de los civiles) no hay otra verdad que la delimitada por los litigantes en sus alegaciones; a ella y sólo a ella, tendrá que atenerse la prueba, y por tanto el pronunciamiento judicial último. Naturalmente, el planteamiento es bien distinto si nos referimos a procesos civiles cuyo objeto sea indisponible; en ellos primará el conocimiento de la verdad real por encima de cualquier otra consideración."

C.C. que *"Las pruebas pueden hacerse: por instrumentos, por confesión, por inspección personal del Juez, por peritos, por testigos y por presunciones."*

Prescindiendo de cualquier crítica de tipo sistemático dado que dicha cuestión no es objeto de nuestro estudio, de los artículos reproducidos se desprende que con la única excepción de las presunciones, los medios de prueba admitidos han venido a coincidir en lo esencial. En efecto independientemente de la forma de adquisición procesal<sup>355</sup> en cada caso concreto, se admiten como medios probatorios en ambos cuerpos normativos: los documentos (públicos y privados), la confesión en juicio, el reconocimiento judicial o inspección personal del Juez, la testifical y la pericial, además como hemos dicho de las presunciones. A diferencia de lo que como veremos ocurre en el procedimiento penal, en donde prima ante todo la búsqueda de la verdad material, cada uno de los anteriores medios probatorios se encuentra rodeado de una serie de formalismos procesales, (como son por ejemplo las establecidas en el artículo 504 de la LEC en materia de presentación de documentos que obliga como regla general a presentar unidos a la demanda o contestación los documentos en que la parte funde su derecho). En el anterior sentido debe tenerse en cuenta que el interrogatorio de cada una de las partes litigiosas por la contraparte, tiene lugar de acuerdo con la LEC de 1881 necesariamente a través del riguroso sistema de la absolución de posiciones, como norma bajo juramento indecisorio, en donde el confesante tan sólo puede limitarse a admitir o no como ciertas una serie de afirmaciones que le realiza la contraparte, y realizar pequeñas aclaraciones<sup>356</sup>. El reconocimiento en confesión judicial bajo "juramento indecisorio" de acuerdo con el artículo 580 de la LEC hace prueba en contra del confesante de todos aquéllos extremos que le perjudiquen<sup>357</sup>. Igualmente, la declaración de testigos

---

<sup>355</sup>Según pone de manifiesto Jesús Eugenio CORBAL FERNÁNDEZ, ("La adquisición procesal y la carga de la prueba", La prueba en el proceso civil. Cuadernos de Derecho Judicial, CGPJ). Madrid 1993. Pg.152), el principio de incorporación procesal, que rige plenamente en Derecho Civil, implica que los resultados de las pruebas son comunes para todas las partes, en tal sentido, el Juez puede y debe utilizar el material probatorio prescindiendo de quien o a instancia de quien haya sido aportado a los autos.

<sup>356</sup>En cuanto a la valoración de la confesión judicial el TS en la S. de 20 de diciembre de 1994, Pte: González Poveda, Pedro, Ref. ED 94/9440 puso de manifiesto que el resultado de la referida prueba puede ser desvirtuada por otras estimaciones probatorias dado que *"la confesión en juicio prestada bajo juramento indecisorio no es de rango superior a los demás medios demostrativos citados en el art. 1215 CC y su eficacia ha de ser apreciada libremente en conjunción con el resultado que arrojen las restantes pruebas, sometidas todas ellas a la libre y racional valoración de los Tribunales, amen de que en virtud del principio de indivisibilidad de aquélla, su fuerza probatoria hay que referirla al conjunto armónico de lo confesado y no a la estimación fragmentaria de las posiciones"* (S 23 junio 1983), diciendo la S 24 noviembre 1983 que *"admitir una parte de un hecho o situación compleja no implica admitir el total, sobre todo cuando los hechos o circunstancias concomitantes son de otro modo o por otro medio apreciadas, por lo que siempre se ha exigido que la confesión, que hoy no es medio prevalente y privilegiado, haya de ser plena, inequívoca y clara"*.

<sup>357</sup>De acuerdo con el artículo 580 de la LEC de 1881 la confesión prestada bajo juramento decisorio "hará prueba plena no obstante cualesquiera otras". No obstante ello como pone de manifiesto Ángel-

tiene lugar a través del riguroso sistema de las preguntas y repreguntas, no permitiéndose el libre relato de su versión de los hechos por parte del declarante.

Conviene hacer especial referencia a la prueba pericial la cual se configura según MARTÍNEZ GARCÍA<sup>358</sup> como un medio de prueba indirecto y de carácter científico por el cual se pretende que el Juez que desconoce cierto campo del saber humano, pueda valorar y apreciar técnicamente unos hechos que ya han sido aportados al proceso por otros medios probatorios, y así tener conocimiento de su significación científica o técnica siempre que la misma tenga alguna relevancia para la resolución de la cuestión controvertida. Debe tenerse en cuenta que el dictamen debe de estar basado a la hora de fijar su valoración, en los conocimientos científicos de su profesión y no en hechos y consideraciones ajenos a los mismos que deberían ser objeto de otros medios de prueba. La práctica de la prueba pericial resulta de especial interés siempre que las cuestiones de orden tributario se incardinan o diluciden en un proceso judicial, ya sea este penal o contencioso, toda vez, que el examen de cuestiones contables en muchas ocasiones escapa al conocimiento de los Jueces. Debemos así tener en cuenta que las normas sobre este medio probatorio contenidas en la LEC, serán de aplicar como veremos a la resolución de cuestiones de orden tributario por la remisión que a la Ley Procesal Civil efectúa la LGT. No obstante y en el momento en que entre en vigor la remisión de la LGT debe entenderse realizada a la nueva LEC 1/2000.

De todos los medios probatorios referidos, conviene centrarnos por último en las presunciones, porque es en este medio de prueba donde vamos a encontrarnos con mayor discrepancia respecto de las normas del proceso penal. Hasta que tenga lugar la entrada en vigor de la nueva LEC, las presunciones se encuentran reguladas como medio de prueba en los artículos 1.249 a 1253 del Código Civil, no haciéndose referencia al referido medio probatorio en la LEC de 1881. Podríamos definir la presunción como aquella deducción procesal en virtud de la cual podemos dar por probado un hecho desconocido, partiendo de otro cierto con el cual aquél tenga un enlace preciso y directo según las reglas del saber humano. En función de que la correlación entre el hecho conocido o desconocido venga determinada por la Ley, o la aprecie el Juzgador a su saber y entender se hablaría de presunciones legales y de presunciones judiciales. Asimismo se distingue también entre presunciones "iuris tantum" y "iuris et de iure", en función de que las mismas sean susceptibles o no de prueba en contrario. A diferencia de lo que veremos ocurre en Derecho Penal, en Derecho Civil, la

---

Santiago MARTÍNEZ GARCÍA ("La confesión en Juicio. La prueba de testigos.El reconocimiento judicial. La prueba pericial", La prueba en el Proceso Civil. Cuadernos de Derecho Judicial" CGPJ. Madrid. 1993. Pg.52.), el juramento "hoy en día es completamente inútil pues el juramento decisorio no se usa en la práctica, y el indecisorio nada añade al valor de la confesión."

<sup>358</sup>Obra citada, Pg.84 y Ss.

prueba a través de presunciones, puede admitirse en beneficio o perjuicio de cualquiera de las partes, exigiéndose en todo caso la correlación lógica, ya apreciada directamente por la Ley o por el Juzgador entre el hecho conocido y el desconocido.

La nueva Ley de Enjuiciamiento Civil, pretende superar la tradicional doble regulación sobre medios probatorios aplicables en el orden civil existente en nuestro Ordenamiento Jurídico que ciertamente carecía de toda justificación<sup>359</sup>, y derogando las disposiciones en materia de prueba contenidas en el Código Civil, y dedicando al problema el Capítulo VI (“De los medios de prueba y de las presunciones”), del Título I (“De las disposiciones comunes a los procesos declarativos”), del Libro Segundo, (“De los procesos declarativos”). De este modo en el artículo 299.1 se admiten como medios de prueba: “1º Interrogatorio de las partes. 2º Documentos públicos. 3º Documentos privados. 4º Dictamen de peritos. 5º Reconocimiento judicial. 6º Interrogatorio de testigos. Dichos medios probatorios se corresponden con los que venían siendo admitidos tradicionalmente, no obstante ello, y con el animo de adaptarse a los nuevos tiempos la LEC establece en el artículo 299.2 que *“También se admitirán, conforme a lo dispuesto en esta Ley, los medios de reproducción de la palabra, el sonido y la imagen, así como los instrumentos que permitan archivar y conocer o reproducir palabras, datos, cifras y operaciones matemáticas llevadas a cabo con fines contables o de otra clase relevantes para el proceso”*. En vistas a flexibilizar al máximo la regulación en el apartado tercero del referido artículo permite la admisión de *“cualquier otro medio”* del que pudiera obtenerse certeza sobre hechos relevantes<sup>360</sup>. Es de destacar que salvo motivos justificados se establece que la practica de toda la prueba deberá tener lugar en el acto del juicio o vista.

En relación a la práctica de la prueba, el interrogatorio de las partes se encuentra regulado en los artículos 301 a 316 de la Ley Procesal Civil, e implica una flexibilización de la tradicional confesión en juicio, toda vez que la absolución de posiciones viene sustituida por la formulación de preguntas que podrán ser realizadas tanto por la parte que ha propuesto el interrogatorio como por las

---

<sup>359</sup>No obstante ello el legislador ha hecho nuevamente gala de su incapacidad de coordinar el contenido de las distintas leyes que sucesivamente va aprobando, ni aun en el caso en que la tramitación de las mismas tenga lugar de forma simultanea, suprimiendo la tradicional prueba de confesión judicial de la relación de medios probatorios contenida en el artículo 299 de la LEC, y manteniendo el referido medio probatorio en la Ley Orgánica reguladora de la Responsabilidad Penal de los Menores (Artículo 64.6), cuya práctica no sabremos como realizar cuando quede derogada la LEC de 1881.

<sup>360</sup>Quizás teniendo en mente el principio de inmediación y el ideal de la unidad de acto, se regula en el artículo 300 el orden de práctica de los medios de prueba, debiendo tener lugar salvo que el tribunal acuerde otra cosa, por no ser posible, en primer lugar el interrogatorio de las partes, a continuación las testificales, las periciales, el reconocimiento judicial y por ultimo la reproducción de palabras imágenes y sonidos captados mediante instrumentos de filmación o grabación.

restantes<sup>361</sup>, todo ello a presencia judicial bajo pena de nulidad. Igual filosofía se adopta al regular del interrogatorio de testigos en los artículos 360 a 381, estableciéndose además la posibilidad de someterlos a careo frente a las partes en casos de graves contradicciones. En referencia a la prueba documental, insiste la nueva ley en la necesidad de acompañar a la demanda todos aquellos documentos en los que las partes pretenda fundamentar sus derechos, sin que sea suficiente la designación de archivos cuando los mismos han podido ser obtenidos con anterioridad. La prueba de dictamen de peritos (regulada en los artículos 335 a 353), según la exposición de motivos de la Ley adquiere una mayor simplicidad en relación a la LEC de 1881: “Se excluye la recusación de los peritos cuyo dictamen aporten las partes, que sólo podrán ser objeto de tacha, pero a todos los peritos se les exige juramento o promesa de actuación máximamente objetiva e imparcial y respecto de todos ellos se contienen en esa Ley disposiciones conducentes a someter sus dictámenes a explicación aclaración y complemento con plena contradicción”. En la regulación del reconocimiento judicial, (Artículos 353 a 359 LEC), cabe destacar de una parte la mayor amplitud del objeto del reconocimiento, y de otra la regulación expresa, de la practica de dicha prueba junto con la pericial y las declaraciones de las partes y testigos<sup>362</sup>.

Por último es de destacar la regulación, (en los artículos 385 y 386), de las presunciones, las cuales tradicionalmente han venido siendo reguladas en el CC, a las que por cierto el rótulo del capítulo V del Título I del Libro Segundo de la nueva LEC, no parece considerar como un medio de prueba. Se distingue como tradicionalmente ha venido efectuando la doctrina entre presunciones judiciales y legales, las cuales pueden ser “iuris et de iure” o “iuris tantum”, según sean susceptibles de prueba en contrario o no lo sean.

#### 4.2.-Aspectos esenciales de la apreciación de la prueba en el proceso y en el Derecho Penal.

##### La cuestión civil en el proceso penal.

Debemos estudiar en el presente trabajo algunos aspectos generales sobre la prueba en el procedimiento penal, dado que la Responsabilidad Civil en el Delito, aun tratándose de una cuestión

---

<sup>361</sup>En relación a la valoración de este medio de prueba establece el artículo 316 de la LEC que “1. *Sino lo contradice el resultado de las demás pruebas, en la sentencia se considerarán ciertos los hechos que una parte haya reconocido como tales si en ellos intervino personalmente y su fijación como ciertos le es enteramente perjudicial.* 2. *En todo lo demás, los tribunales valorarán las declaraciones de las partes y de las personas a que se refiere el apartado segundo del artículo 301según las reglas de la sana crítica sin perjuicio de lo que se dispone en los artículos 303 y 307.*”

<sup>362</sup>Es de destacar asimismo la regulación expresa en los artículos 382, 383 y 384, de la utilización de instrumentos que permiten la reproducción de la palabra, el sonido y la imagen, así como datos y

de Derecho Civil, se ventila a través de dicho cauce procesal, salvo en el supuesto en que exista reserva de acciones. Tan sólo en la medida, en que exista una semejanza o como mínimo no exista incompatibilidad, entre los medios de prueba, y se permita el juego entre los distintos criterios de valoración o apreciación de la prueba propios del Derecho Civil (de los que hemos hablado en el epígrafe anterior), en el procedimiento penal, aun en el supuesto de la competencia incidental, podremos entender que nos encontramos ante un cauce procesal adecuado, para dilucidar cuestiones ordinariamente encomendadas a otro Orden Jurisdiccional<sup>363</sup>.

Por la función que el Ordenamiento Jurídico le tiene encomendada, que no es otra que la de regular los cauces procedimentales para el ejercicio del "ius puniendi" del Estado, el procedimiento penal se encuentra inspirado, por unas garantías y principios informadores distintos a los del civil. En efecto como pone de manifiesto ALMAGRO NOSETE<sup>364</sup>, se ha rechazado en las sociedades democráticas el modelo inquisitivo<sup>365</sup>, por los riesgos de parcialidad en los que podía incurrir el Juez. En un intento de armonizar la necesidad de una investigación oficial y el respeto a los derechos de los ciudadanos, se ha procurado la separación orgánica y funcional entre las fases de instrucción, (donde tiene lugar esencialmente la investigación oficial, dirigida por un Juez de Instrucción en vistas a confirmar la existencia o no de indicios delictivos), y la fase plenaria o Juicio propiamente dicho con una estructura de patrón acusatorio, en la que por lo general la acusación pública es sostenida por el Ministerio Fiscal. A tal estructura obedece según el citado autor nuestra Ley de Enjuiciamiento Criminal de 1882 que en el supuesto de los delitos y no obstante algunos "resabios" inquisitivos en la fase de instrucción como veremos a continuación, respeta en lo fundamental el "principio acusatorio".

---

cifras de interés para el proceso, los cuales se podrán poner en correlación con otros medios de prueba instrumentales y ser acordada su transcripción la cual de ser relevante se unirá a los autos.

<sup>363</sup>La anterior cuestión no es baladí, de acuerdo con el artículo 109.2 CP, la posibilidad de elegir para el resarcimiento de las consecuencias civiles de delito, la vía penal o la vía civil, es una facultad del perjudicado, viéndose el responsable sometido a una vía procesal u otra en base a la anterior opción. Por ello, los medios de defensa aun en lo referente a las pretensiones civiles, deben ser cuando menos equivalentes a los del proceso civil, de lo contrario, infringiríamos el principio de tutela judicial efectiva.

<sup>364</sup>José ALMAGRO NOSETE: "Teoría de la prueba en el proceso penal, La prueba en el proceso penal". CGPJ Madrid 1992. Pg.22.

<sup>365</sup>Juan MONTERO AROCA, ("Principios del proceso penal", Ed. Tirant lo blanch alternativa. Valencia 1997, Pg.28), ha relativizado la validez de la contraposición entre el sistema acusatorio y el inquisitivo habitualmente llevada a cabo por la doctrina. A decir del referido autor, no existe dos sistemas por los que pueda configurarse el proceso uno inquisitivo y otro acusatorio, sino dos sistemas de actuación del derecho penal por los tribunales, de los cuales uno es no procesal, el inquisitivo y otro es procesal, el acusatorio. El sistema inquisitivo respondería a un momento histórico en el que los tribunales imponían las penas, pero no por medio del proceso.

A diferencia de lo que ocurre en el procedimiento civil, en Derecho Procesal Criminal, toda vez que lo que se investiga es una actuación supuestamente delictiva, inmediatamente después de la llegada a Juez (de Instrucción), de la "notitia criminis", (salvo en el supuesto de los delitos privados o semipúblicos), este inicia la investigación oficial. La misma tiene como finalidad el esclarecimiento de los hechos, lo cual lejos de suponer la obtención de una verdad procesal, implica la averiguación de la verdad real. Para el esclarecimiento de los hechos, el Juez de Instrucción además de las diligencias que le propongan las partes personadas o el Ministerio Fiscal, puede acordar por si mismo las que estime pertinentes de las admitidas en derecho, con el único límite del respeto a los derechos y libertades fundamentales establecidos en el Título I de la Constitución. Es más en algunos casos se admite que para dotar de mayor eficacia a la instrucción, por resolución motivada se restrinjan algunos de derechos fundamentales.

Se distingue en el proceso penal entre las diligencias de investigación que son las practicadas en fase de instrucción y que no son auténticas pruebas, (salvo en el supuesto de la prueba anticipada), y las pruebas en sentido estricto que como dice RIVES SEVA<sup>366</sup> son las practicadas en el acto del Juicio. En tal sentido la STC 1ª de 14 de marzo de 1991, núm. 59/1991, Fecha BOE 16-04-91. Pte: Tomás y Valiente, Francisco (Ref.ED 91/2843), al estimar un Recurso de Amparo establece que: *"la Sentencia condenatoria ha de basarse en auténticas pruebas, por tales únicamente puede tenerse, en el proceso penal, a las practicadas en el Juicio (STC 36/81, f. j. 3), con independencia de que, llevadas a la vista en condiciones que permitan a la defensa del acusado someterlas a contradicción, puedan las diligencias sumariales servir de base probatoria (STC 217/89, f. j. 2), y sin perjuicio, igualmente, de los supuestos de prueba preconstituida y anticipada, que no alcanzan a cualquier acto de investigación sumarial, sino tan sólo a aquéllos con respecto a los cuales se prevea su imposible reproducción en el Juicio oral, siempre que se garantice el ejercicio del Derecho de defensa y la posibilidad de contradicción (STC 182/89, f. j. 2)."*<sup>367</sup>

---

<sup>366</sup> "La prueba en el proceso penal" Ed. Aranzadi. Pamplona 1996. Pg.54.

<sup>367</sup> En la STS 2ª de 25 de febrero de 1989. Pte: Montero Fernández-Cid, Ramón, ref. ED.89 se plantea el problema de los requisitos para la eficacia probatoria de las diligencias de Instrucción: "la (prueba) producida en el acto del plenario o Juicio oral, en la que debe encuadrarse, si se respetan los principios de publicidad, inmediación, contradicción efectiva posible e igualdad procesal, la practicada en la fase instructora, siempre que, respecto a ésta, se observen dos exigencias: a) Que se trate de pruebas que por propia naturaleza sean de imposible o muy difícil reproducción (registros domiciliarios, inspecciones oculares diligencias en que el procesado actúe no como medio de prueba, sino como objeto de la misma: pruebas de determinación de alcoholemia o similares) en el plenario. b) Pruebas que, practicadas en el sumario, se aportan al juicio oral no cobijadas bajo la fórmula estereotipada o de estilo (mejor sería decir, de "mal estilo") documental en el momento procesal de proposición (escritos de calificación) o tratadas de dotar de eficacia bajo la fórmula consuetudinaria de "por reproducida", sino efectivamente practicadas en tal acto, bajo control de contradicción posible y, desde el área del principio de publicidad, controlables por el público eventualmente asistente a las sesiones del Juicio. Cumplidas tales exigencias, las pruebas

Otra diferencia esencial estriba en la indisponibilidad del procedimiento, dado que de acuerdo con el artículo 101 de la LECRIM la acción penal es pública, lo que implica que "todos los ciudadanos españoles podrán ejercitarla de acuerdo con las prescripciones de la Ley." Por su parte el artículo 105 del referido texto legal establece la obligación de ejercerla al Ministerio Fiscal. De acuerdo con lo anterior, una vez iniciadas las acciones penales, salvo en los delitos perseguibles únicamente a instancia de parte, la renuncia del perjudicado al ejercicio de la acción penal no implica la finalización del procedimiento toda vez que mientras existan racionales indicios de criminalidad el Juez deberá continuar con la investigación, debiendo sostener la acusación el Ministerio Fiscal. Es más, en el supuesto en que el Fiscal asignado al caso entienda que no existen indicios delictivos, el Juez de Instrucción podrá incluso de acuerdo con el artículo 790.4 de la LECRIM, decidir que se remita la causa al superior jerárquico de la Audiencia respectiva para que resuelva si procede o no sostener la acusación. Tan sólo en la fase de Juicio Oral el procedimiento se encuentra en mayor medida a disposición de las partes personadas, ya que si ninguna de las acusaciones personadas solicita la condena del imputado, el Juez o Tribunal deberá irremediablemente dictar Sentencia absolutoria. No obstante lo anterior, no podemos perder de vista que el Ministerio Fiscal se encuentra obligado por el artículo primero de su estatuto orgánico a formular acusación siempre que existan indicios delictivos (y el delito sea perseguible de oficio por supuesto). Por esta razón tampoco en el Juicio Oral, puede decirse que la acción penal se encuentre a disposición de las partes<sup>368</sup>. Debemos remarcar que la indisponibilidad, afecta únicamente a la cuestión penal, pudiendo en todo caso el interesado desistir o renunciar al ejercicio de sus pretensiones civiles.

Los medios de prueba en el proceso penal son mucho más amplios, que los admitidos en Derecho Civil, aunque bien es cierto que todos los que hemos visto se admitían en el proceso civil (con las salvedades que a continuación realizaremos), encuentran su correlativo en la Ley de Enjuiciamiento Criminal. No obstante lo anterior, existen variantes importantes, que como pone de manifiesto

---

*sumariales pueden y aun deben ser tomadas en cuenta como incriminatorias, ya que no en balde la Exposición de Motivos LECr. tras referirse a que "el sumario es, después de todo, la piedra angular del Juicio y la Sentencia", instalaba tal afirmación, aparentemente escandalosa, dentro de su autentica portada al añadir que "los elementos recogidos en el sumario han de utilizarse y depurarse en el crisol de la contradicción durante los solemnes debates del Juicio oral y público".*

<sup>368</sup>La indisponibilidad no alcanza de acuerdo con lo expuesto a las consecuencias civiles (patrimoniales), que sean resueltas en el proceso penal, dado que las mismas continúan a merced de las partes. No obstante ello, en el supuesto de que ante bienes de la Administración nos encontrásemos y sobre todo en el supuesto de que admitiésemos la ejecución del crédito tributario en el proceso penal, dado que la Administración tiene vedada la renuncia a sus derechos, nos encontraríamos ante una situación de indisponibilidad de Derechos. A pesar de ello indisponibilidad de derechos no es igual que reserva de acciones.



ALMAGRO NOSETE<sup>369</sup> adquieren mayor significación cuando se atiende a la diferente función o naturaleza (ya como medios de investigación o ya como pruebas en sentido estricto), tanto en la **manera o forma en que se practican** cada uno de los medios probatorios admitidos, como en la manera en que tiene lugar la **apreciación de la prueba**, como consecuencia de la intervención de los principios informadores del Derecho Procesal Penal y del juego de toda la serie de garantías que se establecen en salvaguarda de la presunción de inocencia del imputado.

De este modo en el Título V del Libro II de la LECRIM (Artículos 326 a 485, en referencia a la fase de instrucción o sumarial), y en el Capítulo III del Título III del Libro III (Artículos 688 a 727 respecto de la fase de Juicio Oral), se admiten ya como medios de investigación ya como medios de prueba en sentido estricto: la declaración de las partes denunciadas y perjudicadas, denunciadas y responsables civiles así como de los testigos, y en su caso el enfrentamiento o careo entre ellos, la inspección ocular, y el reconocimiento del imputado, la prueba documental y la pericial, medios de prueba casi todos ellos, que en gran medida y salvando las distancias encuentran sus correlativos en la Ley de Enjuiciamiento Civil. No obstante ello en el título VII del Libro segundo (en referencia a la fase de instrucción), se admite una serie de medios probatorios, o diligencias de investigación que no tienen cabida en el proceso civil por afectar a derechos fundamentales, cuya restricción por lo general no queda justificada en procedimientos de aquella naturaleza, como son: "La entrada y registro en lugar cerrado, del de libros y papeles y de la detención y apertura de la correspondencia escrita y telegráfica.". Aunque la referencia que en la LECRIM se efectúa a los mismos tiene lugar en sede de instrucción, lo recabado en dichas diligencias será sometido a contradicción en el Juicio Oral a través de sus respectivos soportes materiales.<sup>370</sup>

Para el estudio que estamos realizando, nos interesa poner de manifiesto algunos aspectos esenciales de los referidos medios de prueba. En tal sentido debemos resaltar que las declaraciones tanto de los testigos como de las partes se realizan sin el rigorismo de la absolución de posiciones y de la contestación de preguntas y repreguntas, que hasta la fecha ha sido característico en el procedimiento civil, pudiendo el Juez formular todas aquéllas cuestiones que considere pertinentes, y las partes, todas aquéllas que el Juez no declare impertinentes. Previamente a la declaración del imputado se le

---

<sup>369</sup>Obra citada Pg.19.

<sup>370</sup>En lo referente a las pruebas a practicar en el Juicio oral establece el artículo 728 de la LECRIM que *"No podrán practicarse otras diligencias de prueba que las propuestas por las partes, ni ser examinados otros testigos que los comprendidos en las listas presentadas."* No obstante ello, el artículo 729 inmediatamente establece excepciones al anterior principio general entre ellas la concesión al Tribunal la facultad de practicar cualquier prueba que considere necesaria para la comprobación de cualquiera de los hechos que hayan sido objeto de los escritos de calificación.

informan de todos aquéllos derechos que le asisten según los casos (Art. 118 y 520 de la LECRIM), y en el caso de los testigos, simplemente después de preguntarles por las generales de la Ley, y tomarles promesa o juramento se les apercibe de las penas del delito de falso testimonio, procediendo a continuación al interrogatorio sin sujeción a formulismo alguno.

Salvo en el supuesto de los medios probatorios que implicaban restricciones de derechos fundamentales y que únicamente eran admitidas en el proceso penal, y la inadmisión de presunciones en contra del reo, las diferencias que hasta el momento hemos puesto de manifiesto respecto del proceso civil, tienen un carácter más bien formal<sup>371</sup>. Entendemos que donde las referidas diferencias entre el proceso civil y el penal adquieren mayor relevancia es en el modo de valoración de la prueba<sup>372</sup>. En el proceso penal el Juez tanto en fase de instrucción como en el Juicio Oral es libre de valorar cada una de las declaraciones vertidas en autos de acuerdo con las reglas de la sana crítica, según su recto saber y entender. Ni siquiera como hemos dicho vincularán al Juez aquéllas declaraciones que realicen las partes en su propio perjuicio.

Quizás el principio más característico en materia de valoración de la prueba lo constituya el "in dubio pro reo", que en palabras de RIVES SEVA<sup>373</sup> implica que "toda persona acusada de una infracción no puede considerarse culpable hasta que se acredite el hecho delictivo y su participación ante un Tribunal independiente, imparcial, previamente establecido por la Ley, tras un proceso celebrado con plenitud de garantías". Como consecuencia del referido principio, y como ya hemos expuesto, en el proceso penal no es admisible la prueba de presunciones en contra del reo, lo que implica que o se acredita o declara probada la realidad del hecho delictivo, o necesariamente debe declararse su absolución por falta de pruebas<sup>374</sup>.

---

<sup>371</sup>Realizamos la anterior afirmación salvando las distancias, pero es lo cierto que de un modo u otro en ambos procedimientos se oye a las partes, a los testigos, se admiten los documentos, el informe de peritos, y se permite la inspección directa por el Juez. Las diferencias estarían en la apreciación o valoración de la prueba. Es precisamente esta semejanza de medios probatorios lo que permite la articulación de la competencia incidental, ya que de lo contrario, posiblemente los resultados que derivarían serían siempre muy distintos, lo cual obligaría a que todas las cuestiones se dilucidasen necesariamente en el orden Jurisdiccional que de ordinario les es propio.

<sup>372</sup>Quizás donde la afirmación que hemos realizado sea más discutible era en la tradicional prueba de confesión en juicio, pero aun en este caso la diferencia con la declaración de las partes en el proceso penal de una parte en la forma de ser cuestionadas, (a través de la absolución de posiciones), y de otra en la valoración de la prueba, (ya que tan sólo tiene efectos en cuanto perjudica al demandado). No obstante ello, como vimos con la nueva LEC, de una parte el rigorismo formal de la confesión judicial, queda parcialmente superado, y de otra parte, el resultado de la declaración de la parte se valora tomando en consideración el resultado de las restantes pruebas practicadas.

<sup>373</sup>Obra citada, Pg.29.

Si bien lo que acabamos de exponer es una cuestión que puede considerarse pacífica tanto entre la Doctrina, como en la Jurisprudencia, donde los consensos empiezan a diluirse es cuando pretendemos delimitar el ámbito de aplicación del "in dubio pro reo", es decir cuando lo que se cuestiona es si el referido principio dentro del proceso penal afecta a las cuestiones estrictamente penales o integrantes de la acción penal, o es de aplicar también a aquéllas cuestiones que de modo incidental se dilucidan en dicho proceso. Entendemos que por el hecho de que una cuestión civil o administrativa se dilucide por razones de eficacia práctica en el ámbito del proceso penal, esta no pierde su naturaleza<sup>375</sup>. Evidentemente que en la práctica de la prueba que se haya realizado no se habrán seguido las formas de la LEC, pero nada impedirá que se dilucide en el proceso penal, y en la medida en que la coherencia del fallo, y las razones de orden público lo permitan, se tengan en cuenta los criterios civiles sobre valoración de la prueba. En tal línea debemos recordar la crítica efectuada por Pablo SALVADOR CODERCH a la reforma del Código Penal de 1983 que extendió la presunción de inocencia a los supuestos de responsabilidad por actos de terceras personas,

---

<sup>374</sup>En tal sentido se pronuncia la STS 2ª de 20 de abril de 1990. Pte: Ruiz Vadillo, Enrique Ref. ED/4254: *"La presunción de inocencia actúa en tanto no se prueba el hecho delictivo y la participación de una o varias personas en él. Es decir, cuando existe un vacío probatorio, una laguna, desde el punto de vista jurídico-procesal, de actividad probatoria. Por ello, cuando esto acontece, no hay otro camino que absolver. Pero si existe, lo que es extraordinariamente frecuente, actividad probatoria de cargo y paralelamente de descargo y entre las primeras se producen evoluciones cronológicas de actitudes acusatorias y no acusatorias, decidir es tarea del juzgador de instancia, conforme al art. 741 LECr., y es en esa fase cuando, si en el ánimo del juzgador en la instancia se introduce la duda al comparar lo que hay de positividad y de negatividad en las pruebas de cargo y de descargo, es decir, de ponderar todo el material probatorio, resolverá conforme al principio invocado."*

<sup>375</sup> Tal es la posición que de modo contundente se defiende en la STC de 18 de marzo de 1992, núm. 33/1992, Fecha BOE 10-04-92. Pte: García-Mon y González-Regueral, Fernando, Ref.ED922679, según la cual: *"a pesar de que el art. 100 LECr. señala que de todo delito o falta nace acción penal para el castigo del culpable y puede nacer también acción civil para la restitución de la cosa, la reparación del daño y la indemnización de perjuicios causados por el hecho punible, ello no puede llevarnos a confundir la distinta naturaleza de las acciones penal y civil que surgen del hecho punible, puesto que el hecho de que los preceptos que regulan esta última se encuentren en el Código Penal y que la responsabilidad civil sea exigible conjuntamente con la penal en la misma vía jurisdiccional, es debido a evidentes razones de orden práctico, pero no puede enturbiar la distinción entre la sanción penal y la responsabilidad civil que puede surgir a consecuencia de un delito o falta, cuando éste provoca un daño a la víctima que deba ser reparado (ATC 161/83). En virtud de esta distinción, la acción civil derivada del delito es renunciable por el ofendido (art. 108 LECr.), y puede ser ejercitada separadamente de la penal por el perjudicado (arts. 110, 111 y 112 LECr.), de tal manera que el derecho al resarcimiento se constituye como un derecho subjetivo privado del ofendido cuya renuncia sólo puede perjudicar a éste (art. 107 LECr.). En este sentido se ha orientado la jurisprudencia de este Tribunal, al señalar que, aunque es cierto que en todo proceso judicial debe respetarse el derecho de defensa contradictoria de las partes, el mismo ha sido y es objeto de matizaciones en relación con la acción civil derivada del delito ejercitada contra terceras personas, por estar limitada al peculiar objeto indemnizatorio, pues la responsabilidad civil derivada del delito puede resolverse independientemente de la penal (SSTC 4/82, 48/84, 18/85 y 90/88, entre otras), debido a que la naturaleza de la acción civil derivada del delito participa del*

contemplados en el artículo 20 del Antiguo Código Penal, haciendo una adecuada inaplicación del principio de culpabilidad<sup>376</sup>.

Como conclusión a lo expuesto en este epígrafe, podemos señalar que en la medida en que no existen contradicciones insalvables entre los medios de prueba utilizados en el procedimiento penal y el civil, dada la mayor flexibilidad y amplitud, de los que se admiten el procedimiento penal, a través de este último cauce procesal y por razones de eficacia practica y rapidez es conveniente que se diluciden cuestiones como la de las consecuencias civiles del obrar delictivo. No obstante debemos tener presente que en todo caso en la valoración de prueba en vistas a dar solución a las cuestiones resarcitorias, aun en la vía procesal penal deben tomarse en cuenta los principios informadores del procedimiento civil<sup>377</sup>.

4.3.-La apreciación de la prueba en el Derecho Tributario. La valoración de la cuestión tributaria en el proceso penal.

Hasta el momento presente, hemos centrado nuestros esfuerzos en la contraposición de los distintos medios de prueba y principios que influyen en su valoración, que entran en juego en los supuestos en los que la dilucidación de un problema sobre Responsabilidad Civil tiene lugar en el proceso penal. No obstante ello, y siguiendo el hilo del presente trabajo, en donde cuestionamos la naturaleza resarcitoria de la obligación de pago de la deuda tributaria defraudada en los supuestos de Delito Fiscal, defendiendo que en tales supuestos la cuota continua manteniendo su propia naturaleza, debemos planteamos la contraposición entre los medios y los principios de prueba que operan en Derecho Tributario (tanto en el procedimiento de gestión como en el sancionador, ya en vía contenciosa ya en vía administrativa), y los que como hemos visto operan en el procedimiento penal. De una parte lo anterior, nos permitirá dejar al descubierto algunos de los problemas que resultan de llevar a sus últimas consecuencias la posición sostenida por el Tribunal Supremo, y de otra nos permitirá plantear con mayor perspectiva como tendría lugar la cuantificación de la cuota tributaria

---

*carácter dispositivo de las acciones reguladas en la Ley de Enjuiciamiento Civil (arts. 614 y 615 LECr.).”*

<sup>376</sup>Obra citada Pg.2899-2908.

<sup>377</sup>Una cuestión que podría discutirse es la de la conveniencia de que en el procedimiento penal, el perjudicado pueda prevalerse a los efectos civiles de los resultados de aquellas diligencias que por implicar restricción de derechos fundamentales no se admitirían en el Procedimiento Civil. Entendemos que tampoco en este supuesto existe contradicción, dado que. los resultados de dichas diligencias, (intervención telefónicas, entrada y registro), constan en soportes documentales los cuales si pueden tener acceso a un ulterior proceso civil, como prueba documental y pueden ser allí valorados, y en todo caso no se han obtenido ilícitamente.

defraudada en el procedimiento penal en el supuesto en que se decidiese prescindir de su configuración como responsabilidad civil.

En el sentido expuesto, en primer lugar veremos como tiene lugar la valoración de la prueba en Derecho Tributario, ya en vía administrativa ya en vía contenciosa (haciendo referencia en primer lugar al procedimiento de gestión ,(Apartado a), y seguidamente al procedimiento sancionador, (Apartado b). A continuación localizaremos ya la cuestión tributaria en el proceso penal<sup>378</sup> (Apartado c), en donde tras efectuar una pequeña referencia a la importancia práctica de la prueba pericial, (a'), abordaremos el estudio y sobre todo crítica de la valoración y cuantificación de la cuestión tributaria de acuerdo con la posición del Tribunal Supremo, (b'), para por último planteamos, abandonando la anterior concepción, como tendría lugar la valoración del problema tributario, en el supuesto en el que el mismo se enfocase como una cuestión de ejecución de una deuda tributaria en el proceso penal. (c').

a) La apreciación de la prueba en el procedimiento tributario de gestión.

Como pone de manifiesto PÉREZ ROYO<sup>379</sup>, se encuentra superada ya aquélla posición Doctrinal, que sostenía el carácter necesariamente restrictivo de la interpretación de las normas tributarias, bajo la máxima "in dubio contra fiscum". En efecto en la actualidad la propia Ley General Tributaria en la sección III de su Capítulo III del Título III, establece textualmente que *"tanto que tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho, deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo"*.(Art.114 de la LGT). El referido precepto no supone sino la extensión al procedimiento de gestión tributaria del principio *"incundet probatio quid dicet"*, (o necesidad de que la parte que los alega debe soportar la carga de la prueba de los hechos en los que fundamente su pretensión), tan propia del Derecho Civil, regulada tradicionalmente en el artículo 1214 CC.

Por su parte el artículo 115 de la LGT, establece de un modo más general en los procedimientos tributarios la aplicación de "las normas que sobre medios y aplicación de la prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil"<sup>380</sup>, con una serie de salvedades. No obstante lo

---

<sup>378</sup>En donde las normas sobre medios de prueba aplicables son las de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, con independencia de la naturaleza penal, civil o administrativa de la cuestión a resolver.

<sup>379</sup>"Derecho Financiero y Tributario". Obra citada Pg.84.

<sup>380</sup>Con la entrada en vigor de la nueva LEC, la remisión normativa deberá entenderse efectuada únicamente a dicha norma procesal, toda vez que como vimos la disposición derogatoria 2.1 de la citada norma, deroga la normativa en materia de prueba contenida en el CC.

anterior, debemos tener siempre presente que a pesar de la remisión normativa realizada, habrá que salvar importantes distancias entre la apreciación de la prueba en el proceso civil, y la aplicación de las normas del proceso civil a la gestión y recaudación de tributos, dado que los juegos de intereses que entran en colisión son distintos en uno y otro sector del ordenamiento.

En primer lugar no son de aplicar a la gestión y recaudación tributaria principios tan importantes en Derecho Civil como el de actuación a instancia de parte, toda vez que la actuación de la Administración Tributaria en los procedimientos administrativos tiene lugar de oficio. Algo semejante sucede con la delimitación y configuración del objeto del proceso, que en la mayoría de los casos será llevada a cabo por la Administración. Asimismo debemos señalar que no rige en el procedimiento tributario el principio dispositivo, dado que en ningún caso el proceso está a disposición de las partes, ni le es dado a la Administración transigir, ni renunciar, ni desistir en el cobro, dado que la obligación tributaria nace de la Ley, y la propia Ley impone a la Administración Tributaria el deber de hacer efectiva la deuda hasta las últimas consecuencias. Indudablemente todo lo expuesto va a afectar a las reglas de valoración de la prueba que pasamos a ver a continuación.

De este modo el artículo 116 de la LGT, se establece el principio de la vinculación del sujeto pasivo por sus propias declaraciones tributarias, de las cuales tan sólo podrá desentenderse cuando pruebe que al realizarlas incurrió en error de hecho. Asimismo, se establece en el artículo 117 de la citada norma, que la confesión de los sujetos pasivos se referirá exclusivamente a supuestos de hecho sin que la misma sea válida cuando se refiera al resultado de aplicar las correspondientes normas legales.

Si bien estas salvedades que acabamos de poner de manifiesto parecen acoplarse perfectamente a las reglas que sobre valoración de las alegaciones y de la confesión judicial rigen en el proceso civil, es lo cierto que existe una notable diferencia, respecto de dicho proceso, toda vez que allí las reglas de valoración se aplican por igual a todas las partes, mientras que la regulación que de la prueba establece la LGT, parece adoptar una inspiración ciertamente "inquisitiva". En efecto la regulación de la LGT hace referencia única y exclusivamente a la prueba que se practique respecto del sujeto pasivo, sin que haga ninguna referencia a la prueba que tenga que presentar la propia Administración, quien como dice MARTIN-BERMEJO FABO<sup>381</sup> asume en los procesos tributarios la doble posición de juez y parte, y ello independientemente de que los hechos que la misma tenga que probar resulten de más fácil acreditación.

---

<sup>381</sup>"La distribución de la carga de la prueba en Derecho Tributario". Revista Española de Derecho Financiero" Abril/Junio de 1997. N° 94.

Respecto de la prueba de presunciones, regulada en el artículo 119 de la LGT, nada añade de nuevo a lo que ya hemos visto respecto de la legislación procesal civil, por lo que damos por reproducido lo expuesto más arriba. Eso sí con la salvedad también expuesta, de la distinta posición de las partes en el proceso, y del hecho de que sólo se regulen las presunciones en beneficio o perjuicio de una de ellas. No obstante ello, corresponderá a la administración el acreditar los presupuestos legales de la presunción<sup>382</sup>.

En el artículo 119 de la LGT, último de los destinados a la regulación de la prueba, que determina el derecho de la Administración Tributaria a considerar como titular de cualquier bien a quien como tal figure en un registro fiscal u otro de carácter público salvo prueba en contrario, como pone de manifiesto PÉREZ ROYO<sup>383</sup>, nos encontramos sobre todo ante la referencia que la LGT realiza de eficacia probatoria de los registros públicos incluidos los de carácter fiscal, más que ante una autentica presunción. Además volvemos a insistir de que se trata de un medio de prueba que funciona en una única dirección.

Por último se plantea el referido autor el problema originado por el artículo 145 de la LGT, introducido en la reforma de 1985, que establece que *"las actas y diligencias instruidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos, y hacen prueba de los hechos que motivan su formalización. salvo que se acredite lo contrario."* La interpretación del precepto reproducido planteó serias dudas acerca de su constitucionalidad, toda vez que al hacer referencia el contenido de las referidas actas y diligencias a hechos constitutivos de delitos e infracciones podría conculcarse la presunción de inocencia. El TC, en la SENTENCIA 76/1990 de 26 de abril, que resolvió un Recurso de Inconstitucionalidad planteado por el Grupo Popular, estableció que no existe ningún inconveniente en considerar los documentos de la inspección como medios probatorios y

---

<sup>382</sup>En dicho sentido, la STSJ de Castilla y León de fecha 3 de mayo de 1995, Pte. Anaya Gómez, comentada Martín- Barnuevo Fabo Obra citada, se estima el recurso en un supuesto en el que la Admón. tributaria había basado una liquidación en la presunción prevista en el artículo 4.1 de la Ley 29/1987 del impuesto sobre sucesiones según el cual: *"Se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa cuando de los Registros Fiscales o de los datos que obren en la Administración resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de cinco años de prescripción del art. 25, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios"*, al estimar que faltaba el presupuesto legal para la aplicación de la referida presunción. Dice así la referida Sentencia: *"La actuación de la administración tributaria estatal se limita y dirige a solicitar pruebas a los contratantes de la realidad de la contraprestación dineraria y, ante su ausencia, a aplicar la presunción del artículo 4 LISD. Pero este dato negativo no puede constituir por sí presupuesto de la presunción, pues la generalizaría destruyendo el presupuesto legal de la misma."*

<sup>383</sup>"Derecho Financiero y Tributario" Obra citada, Pg.190.

como documentos públicos, quedando limitado su valor probatorio, (en el procedimiento de gestión), a los hechos comprobados directamente por el funcionario, pero no sobre las calificaciones jurídicas<sup>384</sup>.

El siguiente problema que debemos plantearnos es el de la determinación del ámbito procesal y material en el que jugarán los criterios y medios de apreciación de la prueba a que acabamos de referirnos, y como consecuencia de ello, deberemos dilucidar como se aprecia la prueba en cada una de las cuestiones que puede plantearse. Como indican ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBALAT<sup>385</sup>, las normas de apreciación de la prueba contenidas entre los artículos 114 a 119 de la Ley General Tributaria se aplicarán en todos los procedimientos de gestión y recaudación tributaria, así como en la resolución de todos los recursos administrativos que se interpongan sobre la materia.

---

<sup>384</sup>Dice así la Sentencia del Tribunal Constitucional en Pleno, de 26 de abril de 1990, núm. 76/1990, Fecha BOE 30-05-90. Pte: Leguina Villa. Jesús Ref.ED.90/4435: "OCTAVO.-[...] En esa dirección, las cuestiones atinentes al caso a las que debemos dar respuesta son las dos siguientes: 1º Si las actas y diligencias extendidas por la Inspección de Tributos merecen o no la consideración de medio de prueba admisible en Derecho. 2º Si la eficacia que el Art. 145.3 LGT otorga a tales actas y diligencias es o no compatible con el derecho a la presunción de inocencia que a todos reconoce el Art. 24.2 CE. La contestación afirmativa a la primera cuestión no ofrece mayores dificultades. Las actas y diligencias son la documentación de las actuaciones practicadas por la Inspección de los Tributos en la que se hacen constar los hechos relevantes para la liquidación tributaria que se produzcan en el procedimiento inspector, así como las manifestaciones de las personas con las que actúe la Inspección, y en la que se recogen asimismo los resultados de la comprobación e investigación llevada a cabo, proponiendo la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo o retenedor o declarando correcta la misma. En consecuencia, ningún obstáculo hay para considerar a las actas y diligencias de inspección como medios probatorios, a los efectos de lo dispuesto en los arts. 88.1 LPA y 74 LJCA, que se remiten a los generalmente admitidos y a las normas del proceso civil ordinario, y con arreglo a los arts. 1.216 CC y 596.3 LEC, tampoco cabe objeción alguna a su calificación legal como documentos públicos, en la medida en que se autorizan por funcionarios públicos en el ejercicio de las funciones que tienen encomendadas y con las solemnidades o formalidades legalmente establecidas. El segundo aspecto que debemos analizar es el de la eficacia que la norma legal impugnada otorga a las actas y diligencias de la Inspección de Tributos, y más concretamente si aquélla eficacia probatoria "respecto de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario", entra o no en contradicción con la presunción de inocencia, ya que ésta, como ha quedado dicho, alcanza no sólo a la culpabilidad, entendida como nexo psicológico entre el autor y la conducta reprochada, sino también, y muy especialmente, a la realidad de los hechos imputados. Ha de excluirse "ad limine" que el Art. 145.3 LGT establezca una presunción legal que dispense a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, de toda prueba respecto de los hechos sancionados, puesto que el precepto parte justamente de la existencia de un medio probatorio válido en Derecho. Es igualmente evidente que la norma impugnada no establece tampoco una presunción *Iuris et de iure* de veracidad o certeza de los documentos de la Inspección (que sería también incompatible con la presunción constitucional de inocencia), ya que expresamente admite la acreditación en contrario. El precepto combatido constituye un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de la Inspección Tributaria, cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba. A ello debe añadirse que ese valor probatorio sólo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los Juicios de valor o las simples opiniones que los inspectores consignen en las actas y diligencias."

<sup>385</sup>"Procedimientos Tributarios". Ed. Marcial Pons. Madrid.1996. Pg.138.



Sobre todo en la vía administrativa la Administración tendrá una posición muy privilegiada actuando como Juez y Parte<sup>386</sup>.

En la tramitación de los recursos contencioso administrativos, toda vez que en materia probatoria la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa<sup>387</sup> remite en su artículo 60.4 a las normas del proceso civil sin más, con la única especificación de los plazos sobre proposición y práctica de la prueba, dado que lo que se dilucidará en dichos recursos en muchas ocasiones es la correcta aplicación por la Administración Tributaria de toda la normativa fiscal, incluidos los artículos 114 a 119 y 145 de la LGT, de una manera o de otra las peculiaridades probatorias en ellos establecidas serán igualmente de tener en cuenta.

b) La apreciación de la prueba en Derecho Administrativo Tributario Sancionador.

La cuestión de la apreciación de la prueba tanto en la determinación de cuantías defraudadas, como en los demás aspectos relevantes, comienza a complicarse cuando nos adentramos en el campo del Derecho Administrativo sancionador, bien en el supuesto de la imposición de sanciones por la propia Administración Tributaria, o bien en el de la impugnación de las referidas sanciones en el ámbito del proceso contencioso. En tales supuestos evidentemente tanto la Administración Tributaria como el Tribunal, en todo lo referente a la apreciación de si concurren o no los hechos constitutivos de la infracción deberá interpretar la prueba, (que continuará practicándose de acuerdo con las normas de la Ley de Enjuiciamiento Civil, de acuerdo con la remisión realizada por el artículo 115 de la LGT), con todos los principios y garantías del Derecho Administrativo Sancionador los cuales derivan de la propia constitución<sup>388</sup>. En tal sentido, el Título IX de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (30/1992 de 26 de noviembre), establece de una parte en su Capítulo Primero y de modo general los principios que deben regir la potestad sancionadora de la Administración: legalidad, irretroactividad, tipicidad,

---

<sup>386</sup>En el apartado 2.4.a) del capítulo IV de este trabajo se efectúa una pequeña referencia a los distintos procedimientos tributarios.

<sup>387</sup>Ley 29/1998 de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

<sup>388</sup>En gran medida, y como tendremos ocasión de ver con mayor detalle en el Capítulo IV de este trabajo, se diluye en nuestro Derecho Administrativo Tributario Sancionador, el problema de la imputación de la infracción, con el problema de las responsabilidades de tipo tributario, derivadas de la participación en una infracción. Por ello, resultaría muy difícil el articular la aplicación de los principios y garantías propias del derecho administrativo sancionador únicamente, a las cuestiones punitivas y no al problema de la reintegración a la administración del impuesto defraudado.

proporcionalidad y el "non bis in idem"<sup>389</sup>. Por su parte en el Capítulo Segundo se hace referencia a una serie de garantías en el procedimiento como son la separación entre la fase instructora y la de resolución, derecho a la notificación de las resoluciones y a la presunción de inocencia, y el derecho a proponer y practicar pruebas. Como consecuencia de lo expuesto y como ha puesto de manifiesto el TC en la citada Sentencia de 26 de abril de 1990, las actas de inspección, no tendrán mayor relevancia que los restantes medios probatorios<sup>390</sup>.

c) La valoración de la cuestión tributaria en el proceso penal.

a) La importancia de la prueba pericial.

Situados ya en el proceso penal, antes de entrar en el estudio de otras cuestiones, creemos oportuno, hacer referencia a un problema práctico y que deriva de la especial dificultad que en dicho marco procesal conlleva el estudio de causas por delitos económicos. En efecto, las afirmaciones que hemos venido realizando sobre medios probatorios y principios probatorios, van a tener que ser puestas en tela de juicio cuando nos enfrentemos a la realidad del día a día, realidad que no es otra en el supuesto del Delito Fiscal en la mayoría de los casos, que la de la remisión por parte de la Administración Tributaria de un expediente que en función de los casos va a tener un volumen muy considerable de actuaciones. Asimismo, es muy posible que a través de algunas de las diligencias a

---

<sup>389</sup>Principios todos estos que como pone de manifiesto ZORNOZA PÉREZ, en su obra "El sistema de infracciones y sanciones Tributarias. (Los principios constitucionales del Derecho sancionador). Ed. Cívitas. Madrid.1992. Pg67 y Sg., se encuentran recogidos en el propio texto constitucional.

<sup>390</sup>"En el Expediente Administrativo sancionador, la aplicación del precepto impugnado (145 de la LGT) no constituye quiebra alguna del derecho fundamental a la presunción de inocencia, según se deduce de la propia Doctrina de este Tribunal.[..] el correspondiente precepto no otorga a aquéllas una veracidad absoluta e indiscutible, lo que no sería constitucionalmente admisible, sino que pueden ceder frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas, pues nada impide que frente a las actas se puedan utilizar los medios de defensa oportunos, lo cual no supone invertir la carga de la prueba, sino actuar contra el acto de prueba aportado por la parte contraria.[..]. Si ello es así en la vía administrativa previa, con mayor razón lo es en el orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo ante el cual el contribuyente pide la anulación del acto Administrativo sancionador. La presunción de legalidad que adorna a este último no implica en modo alguno el desplazamiento de la carga de la prueba que, tratándose de Infracción y sanción administrativa, ha de corresponder a la Administración, sino que simplemente comporta la carga de recurrir en sede judicial aquélla resolución sancionadora, pudiendo obviamente basarse la impugnación en la falta de prueba de los hechos imputados o de la culpabilidad necesaria que justifique la imposición de la sanción. En tal sentido, la intervención de funcionario público no significa que las actas gocen, en cuanto a tales hechos, de una absoluta preferencia probatoria que haga innecesaria la formación de la convicción judicial acerca de la verdad de los hechos empleando las reglas de la lógica y de la experiencia. En vía judicial, las actas de la Inspección de Tributos incorporadas al expediente sancionador no gozan de mayor relevancia que los demás medios de prueba admitidos en Derecho y, por ello, ni han de prevalecer necesariamente frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas, ni pueden impedir que el Juez del contencioso forme su convicción sobre la base de una valoración o apreciación razonada de las pruebas practicadas."

las que hemos hecho alusión como es el caso de la entrada y registro, se incorporen a las actuaciones materiales que pueden consistir por ejemplo en los libros de contabilidad durante varios años de un grupo de sociedades, así como cada unos de los comprobantes de las respectivas operaciones contables. Es posible además, que la contabilidad real de las empresas figure en soportes informáticos con programas específicos que requieren el conocimiento de su funcionamiento para la obtención de la información buscada, situación que se agravará en el supuesto en que el delito fiscal haya tenido lugar en conexión a otros delitos como el de tráfico de drogas, y hayan participado grupos organizados que operan a escala internacional.

Debemos tener en cuenta que ni el Juez de Instrucción ni por supuesto el Juez de lo Penal encargado de dictar Sentencia, puede otorgar al expediente remitido por la Administración por más claro y completo que este sea, mayor valor que el de una denuncia bien fundamentada y el de prueba documental a valorar en correlación con las restantes pruebas obrantes en autos. Como consecuencia de ello el conjunto de los datos aportados a las actuaciones debe ser estudiado nuevamente y sometido a contradicción, debiendo por si mismo poder concluir el Juez de Instrucción al final de la misma, que efectivamente de los datos obrantes en autos existen indicios suficientes para creer probable que una determinada persona ha cometido una defraudación, por una determinada cuantía en un tributo, y en el caso del Juez de lo Penal el mismo en el fallo de la Sentencia deberá declarar como probada la defraudación de una determinada cuantía, (ya sea con fines puramente penales o además en vistas a la reintegración de la deuda defraudada sin necesidad de cambiar de marco procesal).

Lo expuesto nos lleva a afirmar que para que pueda tener lugar con eficacia el esclarecimiento de los hechos, en todos aquéllos supuestos en que la defraudación no se pueda apreciar fácil y directamente, (que serán los menos en el supuesto del Delito Fiscal), tanto en fase de instrucción como de Juicio Oral, deberá acudir a la realización de una pericial contable. Si bien la diligencia "del informe pericial" se encuentra prevista *"cuando para conocer o apreciar algún hecho o circunstancia importante en el sumario, fuesen necesarios o convenientes conocimientos científicos o artísticos"*, en los artículos 456 a 485 LECRIM, para el sumario, 723 a 725 de la LECRIM para el Juicio Oral, con la modificación contenida en el artículo 785 7º, (relativa a la posibilidad de que el informe sea prestado por un único perito cuando el Juez lo estime oportuno), es lo cierto que de la lectura de los referidos preceptos no parece que el legislador al redactarlos tuviese en mente delitos de naturaleza económica. Por ello deberemos en la práctica buscar la solución a muchos problemas que no se encuentran legalmente resueltos.

En primer lugar, el lo referente a la forma del nombramiento y en ausencia de regulación específica, en fase de instrucción se otorga total libertad al Juez<sup>391</sup>, (Arts.456 y 460 de la LECRIM), a pesar de lo cual es posible que al requerir profesionales de un determinado colegio respetarse los turnos establecidos en el respectivo Colegio. No obstante ello, y para el supuesto del Delito Fiscal de entrada vamos a encontrar con varios problemas. En primer lugar es constante el planteamiento de objeciones al nombramiento de funcionarios de la Hacienda Pública como pueden ser los Inspectores y Subinspectores de Hacienda, que en realidad son los cuerpos más cualificados para llevar a cabo las periciales, toda vez que los mismos tienen relación de dependencia jerárquica directa con una de las partes<sup>392</sup>, aunque en la práctica se admite su intervención. Posiblemente la alternativa sería el confiar el cargo a auditores y censores jurados de cuentas con conocimientos acreditados sobre cuestiones fiscales, y ello de acuerdo con las normas de sus respectivos colegios profesionales, o incluso la existencia de algunos peritos contables dependientes del Consejo General del Poder Judicial o incardinados en la Administración de Justicia.

La segunda cuestión que debemos planteamos es el alcance de la actividad a llevar a cabo<sup>393</sup>. Dicho extremo debe ser puesto de manifiesto al perito por el Instructor de acuerdo con el artículo 475 de la

---

<sup>391</sup> Asimismo, y de acuerdo con el artículo si el reconocimiento o informe pericial no pudiere reproducirse en el Juicio Oral, (supuesto este que casi nunca se producirá en el delito fiscal), de acuerdo con el artículo 471 de la LECRIM, el querellante y el procesado tendrán derecho a nombrar a su costa un perito que intervenga en el acto pericial.

<sup>392</sup> La AP Madrid en la Sentencia de 25 de septiembre de 1998, núm. 366/1998. Pte: Comparé Polo, M<sup>a</sup> del Carmen Ref. E.D.98/25392, no estima el recurso contra la condenatoria dictada por un Juzgado de lo Penal, no obstante evita el pronunciarse con rotundidad acerca de la posibilidad de la intervención de los funcionarios de la Hacienda pública en calidad de peritos, (lo cual por otro lado es práctica generalizada): "En relación con la recusación de los peritos, el letrado defensor del acusado Luis, hoy apelante, llegado el momento en el Juicio en que terminada la prueba testifical y comienza la pericial, señaló que se proponía recusar a los peritos porque son parte interesada; y tras diversas intervenciones como consta en el acta del Juicio, por SS<sup>a</sup> se acuerda la participación de ambos peritos por estimarse que el interés institucional que se alega no es causa de recusación. [...] La defensa no propuso una contraprueba pericial y por consiguiente la actuación judicial fue correcta. Pero es que además, si se observa el contenido de la prueba podríamos señalar que el perito Tomas, no hizo ningún informe en estas diligencias tal y como refirió. En cuanto a Vicente, pone de manifiesto que realizó el informe que obra a los folios 199 a 202, ratificándose en el mismo; y del contenido de tal informe y como refiere a preguntas del hoy apelante, el Juez instructor le pidió saber si las declaraciones complementarias del acusado Luis eran correctas o no; y el dicente se limita a informar según las cifras que se han manejado en las declaraciones. Tuvo en cuenta las complementarias de marzo y mayo de 1.992. Una era porque tenía que hacer un suplemento a la realizada en 1.989 porque había salido una cifra con disminución patrimonial y que no resultaba correcta. Y en la de mayo no recordaba si se hizo requerimiento para que aportara la declaración, pero lo haría para poder llevar a cabo el informe judicial. Los documentos los tomó de las declaraciones es decir que en realidad no vino a realizar un informe pericial, sino que se limitó a poner de manifiesto la situación fiscal de Luis en el momento en que se le solicitó. De ahí que el motivo no pueda ser estimado."

<sup>393</sup> De acuerdo con el artículo 478 de la LECRIM: "El informe pericial comprenderá, si fuere posible: 1º) Descripción de la persona o cosa que sea objeto del mismo, en el estado o del modo en que se halle. El Secretario extenderá esta descripción, dictándola los peritos y suscribiéndola. todos

LECRIM , y en todo caso debe realizarse de tal modo que el perito en la medida en que ello sea posible se abstenga de realizar calificaciones jurídicas sobre los hechos y datos objeto de pericia. No obstante ello, en la LECRIM, se prevé tanto en fase de instrucción como con posterioridad en el Juicio Oral la diligencia de ratificación del perito en su informe, pudiendo solicitar aclaraciones por las partes, y sobre todo en el Juicio Oral el informe pericial será sometido nuevamente a contradicción en fase probatoria. Aun en supuesto en que el informe pericial se extralimite en valoraciones jurídicas, el mismo continua siendo válido, en la medida en que en el mismo queden reflejadas objetivamente, las cuestiones contables objeto de la pericia que se había encargado.

Debemos traer a colación aquí lo dicho más arriba sobre la forma de valoración de la prueba en función de que su examen tenga por finalidad la resolución de la cuestión penal o de la civil o tributaria acumulada. Por ello si la pericial esta bien hecha nos deberá permitir conocer los razonamientos llevados a cabo por el perito para la obtención de las conclusiones a las que ha llegado, tomando en cuenta los mismos a la hora de darles relevancia, para la solución de las cuestiones controvertidas. No obstante ello, en la práctica lo que realizan los peritos y lo que acaban calcando los Jueces en la Sentencia es en base a los datos que se les presentan y tomando en consideración la normativa fiscal aplicable al caso, es efectuar una liquidación modélica de la cuota y por contraste con la misma determinar la cuantía efectivamente defraudada. (En esto suele quedarse el juego de los principios civiles y penales de apreciación de la prueba).

b') La cuantificación de la cuota tributaria en la concepción del Tribunal Supremo.

Procederemos de acuerdo con lo anunciado a estudiar la valoración de la cuota defraudada de acuerdo con los criterios que viene utilizando el TS, los cuales implican la configuración de la misma como Responsabilidad Civil. En primer lugar debemos planteamos si en las resoluciones adoptadas por nuestros Tribunales lo que se declara como probado es la existencia de un daño o perjuicio a la Administración, o simplemente el impago de una cuota tributaria, y aun en los supuestos en los que se declara la existencia de un perjuicio, deberemos intentar estudiar como se determina el exacto importe del mismo.

Del examen de las decisiones de nuestros Tribunales, en primer lugar debemos resaltar que en todos los pronunciamientos existe una equiparación cuantitativa entre la cuota defraudada que se declara

---

*los concurrentes. 2º) Relación detallada de todas las operaciones practicadas por los peritos y de su resultado, extendida y autorizada en la misma forma que la anterior. 3º) Las conclusiones que en vista de tales datos formulen los peritos, conforme a los principios y reglas de su ciencia o arte."*

como probada, la cual aun en el proceso penal, en la práctica se computa con criterios de Derecho Tributario y la cuantía que a continuación se impone en el pronunciamiento sobre de Responsabilidad Civil. Lo que se ha venido haciendo es computar la diferencia entre la cuota tributaria devengada y la parte de la cuota tributaria pagada para cuantificar el alcance de la defraudación con estrictos criterios tributarios<sup>394</sup>, aunque luego al hablar de la reintegración de la misma se haya reconducido el problema a la Responsabilidad Civil.

Ahora bien, la precisión de los pronunciamientos de las distintas Sentencias oscila entre la de aquéllas que a duras penas se molestan en equiparar la cuota defraudada con un daño o perjuicio, (aunque la conexión entre la defraudación de cuota tributaria defraudada y el daño civil no quede explicado y menos todavía el origen y el fundamento de la Responsabilidad Civil), y aquéllas que simplemente y llanamente, condenan al pago de la cuota tributaria defraudada en concepto de Responsabilidad Civil, sin haber declarado previamente la existencia de daño o perjuicio.

En la primera de las direcciones mencionada, podemos citar la Sentencia de la Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife de fecha 20 de junio de 1996(Pte Manuel Díaz Sabina) Ref. Aranzadi 1936/1032, se establece textualmente que "*Los responsables criminalmente de todo Delito o Falta lo son asimismo de las costas y Civilmente, para indemnizar los perjuicios que con ellos causan, por lo que el acusado Florencio Honorio S. F., deberá indemnizar el importe de las cuotas defraudadas al estado que han sido concretadas como delito en la presente causa, así como los intereses de demora establecidos en el artículo 58.2 c) de la LGT, según disposición adicional tercera del Real Decreto*

---

<sup>394</sup>Para comprobar lo expuesto de una manera del todo gráfica, basta ver el relato de hechos probados, (efectuados por un Juzgado de lo Penal), que figura en la Sentencia de la AP Madrid, sec. 15ª, S 21-9-1998, núm. 402/1998, rec. 400/1998. Pte: Jorge Barreiro, Alberto G. (Ref ED.98/24533) "*PRIMERO.- El relato de hechos probados de la Sentencia apelada dice así: El acusado D. Pablo, [...] designado administrador de la sociedad "O., S.A." en la escritura pública de constitución de 4-VIII-1987 por un periodo de cinco años, inscrita el 11 de octubre de 1987 en el Registro Mercantil, no presentó la declaración del impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio de 1991, ocultando, con el propósito de perjudicar a la Hacienda Pública, ingresos de la Sociedad por importe de 52.502.031 pesetas percibidos en la cuenta corriente ... de la sucursal ... del "Banco S.", en las siguientes cuantías y fechas: pesetas fecha 2.000.000 24-I-1991 2.000.000 18-II-1991 1.936.031 28-II-1991 2.516.000 6-III-1991 750.000 27-III-1991 2.000.000 5-IV-1991 2.000.000 11-IV-1991 2.500.000 24-IV-1991 2.000.000 30-IV-1991 1.300.000 18-V-1991 13.000.000 28-V-1991 13.000.000 5-VI-1991 1.500.000 13-VI-1991 1.000.000 9-VIII-1991 3.000.000 13-IX-1991 500.000 21-X-1991 1.000.000 21-X-1991 Como consecuencia de todo ello, y por aplicación del tipo impositivo correspondiente, 35%, al impuesto de sociedades del ejercicio de 1991, la deuda tributaria no ingresada a la Hacienda Pública por el acusado ascendió a 18.375.711."* Dicha resolución contiene el siguiente fallo: "*Que debo condenar y condeno a D. Pablo como autor de un Delito Fiscal, a la pena de un año de prisión menor, accesorias legales, multa de 18.375.711 ptas, pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho de gozar de beneficios o incentivos fiscales durante 3 años, costas y que indemnice al Estado en la cantidad de 18.375.711 ptas. más intereses"*.

12/1995, de 28 de diciembre, respecto de dichas cantidades desde la fecha de la defraudación hasta la Sentencia, así como también los intereses que señala el artículo 921 de la LEC, correspondientes a las mismas desde la Sentencia hasta su pago, y en defecto del mismo, y sólo a las cuotas dejadas de satisfacer por el Impuesto de sociedades, también estimadas como delitos, estas serán abonadas por las sociedades a las que se refieran, según el artículo 22 del Código Penal derogado". Vemos que se incluye entre los perjuicios causados los intereses de demora, los cuales a nuestro entender y como dijimos más arriba no pueden tener otra naturaleza que la de una obligación accesoria "ex lege", que no "ex damno" a la del pago de la deuda tributaria. Claro que también puede entenderse que lo que en realidad ha efectuado la Sentencia que ahora comentamos, es una aplicación específica de la teoría que considera la indemnización de daños y perjuicios como deuda de valor. Por si acaso, vemos que la Sentencia no ha sido muy espléndida a la hora de entrar en detalles y fundamentaciones.

En igual línea a la Sentencia anterior aunque eso si, efectuando quizás una declaración más contundente de la existencia de daño, (y aun excluyendo la posibilidad de que exista daño moral), se pronuncia la Sentencia del caso "Filesa" TS 2ª, S 28-10-1997, núm. 1/1997, rec. 880/1991. Pte: Vega Ruiz, José Augusto de (Ref. ED.97/8154), que dice como sigue: "De otro lado toda persona responsable penalmente lo es también civilmente y de las costas procesales, de acuerdo con lo dispuesto en los Arts. 101 al 105 Código de 1973. Responsabilidad Civil que habrá que ajustarse a estrictos términos de legalidad a la hora de señalar su procedencia y su cuantía, para lo cual, además de excluir los tipos penales de ahora no afectados en tal cuestión como son la asociación ilícita o las falsedades, se tendrá en cuenta el valor material del daño causado y de los perjuicios también ocasionados o ganancia dejada de obtener, lo que en la doctrina se denominaba daño emergente y lucro cesante (ver la S 17 julio 1995). En el supuesto aquí enjuiciado la determinación del "quantum" no ofrece grandes dificultades, no sólo porque no cabe hablar de daño moral sino porque al venir definido el daño por concretas partidas dinerarias es fácil aquella cuantificación, ya en la apropiación indebida, ya en la cuota fiscal defraudada. Finalmente el perjuicio propiamente dicho vendría cubierto con la señalización de los intereses legales correspondientes desde la fecha igualmente procedente, Art. 921 LEC. Cúmplase así con la regla general a estos problemas atinente. Para que pueda establecerse la correspondiente Responsabilidad Civil procedente de la infracción penal, es absolutamente indispensable que se pruebe que el daño y el perjuicio existieron y que fueron consecuencia directa de aquélla, de ahí que haya delitos que no lleven aparejada tal Responsabilidad (ver por todas la S 24 abril 1991)." Sin dejar de remarcar lo espléndido del razonamiento jurídico de la Sentencia que ahora hemos reproducido, sobre todo cuando lo comparamos con los otros efectuados sobre la materia, lo que le quedaría en el tintero al Exmo. Sr. Magistrado Ponente, sería el explicarnos como por la simple incardinación en el proceso

penal de la cuota tributaria defraudada la misma se convierta en un "daño" o "perjuicio", por cuantía equivalente y sobre todo como ese daño o perjuicio se configura como Responsabilidad Civil, cuando el pago de la cuota defraudada era precisamente el contenido de una obligación legal existente entre las partes.

No obstante lo anterior más sorprendentes resultan algunos pronunciamientos que sin haber declarado la existencia de daño para la Administración condenan al pago de la deuda tributaria en concepto de Responsabilidad Civil. En tal sentido basta leer en fundamento jurídico noveno de la SAP La Coruña 6 de mayo de 1993. Pte: Seoane Pesqueira, Fernando (Ref.Ed.93/12305) que únicamente establece que *"Toda persona responsable criminalmente de un delito o falta lo es también civilmente, con arreglo al Art. 19 CP, por lo que el acusado ha de indemnizar a la Hacienda Pública en las sumas especificadas en el relato de hechos probados como cuantía de la cuota defraudada en cada de los tres ejercicios en que ha cometido la respectiva infracción penal."* Para nada se nos explica la concurrencia de ninguno de los presupuestos que en nuestro Ordenamiento Jurídico se exigen para que pueda aparecer Responsabilidad Civil. Incluso en la propia STS 2ª, de 3 de diciembre de 1991, rec. 4627/1988. Pte: Moyna Ménguez, José Hermenegildo (Ref. Ed.91/11453), la cual hemos citado más arriba por ser de las pioneras a la hora de adoptar la posición patrimonialista y en intentar justificarla el propio T.S., se olvida de declarar la existencia del daño fuente de la supuesta Responsabilidad Civil<sup>395</sup>.

En base a lo expuesto hasta ahora, nos creemos en situación de poder afirmar que la posición mayoritaria en nuestra Jurisprudencia en realidad se encuentra falta de coherencia. En primer lugar es incapaz de realizar una configuración y valoración del daño sufrido por la Administración prescindiendo de los propios criterios de valoración de las cuotas del Derecho Tributario, las cuales difícilmente pueden servirnos de acuerdo con lo dicho más arriba, para la acreditación y valoración de un daño de acuerdo con los requisitos del Derecho Civil. En segundo lugar ni si quiera

---

<sup>395</sup>*"Con los propios argumentos de la Sentencia, acotados para el Delito Fiscal, tenía que haber procedido el Tribunal Sentenciador a establecer la Responsabilidad Civil por las cuotas del IRPF retenidas y apropiadas que han sido extraídas del ámbito del delito expresado; pero también procede declararla por el delito contra la Hacienda Pública al tratarse de un delito patrimonial, del resultado, que ha perjudicado los intereses del Erario Público en la medida de las cuotas tributarias insatisfechas tal como resultan del Proceso Penal: la cuantía de la defraudación es un elemento del tipo objetivo que ha de ser fijada dentro del proceso, por cuanto la deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasa el debate judicial como un dato predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción procesal; es aneja al delito y ha de imponerse en la Sentencia al responsable del mismo cumpliendo lo que disponen los arts. 19, 101 y ss. CP, sin que el procedimiento administrativo impida exigir esta Responsabilidad, dado que el pronunciamiento Penal no sólo corta la posibilidad de una segunda sanción por vedarlo el principio "non bis in idem", sino que provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título -judicial- para hacer efectiva la deuda tributaria."*



se molesta el TS en aportarnos ninguna razón, en virtud de la cual daño y perjuicio son equiparables, con la cuota tributaria que previamente se ha declarado como defraudada toda vez que ambos conceptos no se corresponden como vimos cuantitativamente.

No obstante lo expuesto tampoco queremos ser especialmente críticos con la posición del TS y de las Audiencias Provinciales, a quien desde luego no compete el legislar, y que creemos que lo que ha pretendido es dar una solución a un problema práctico que se le había planteado en base a los instrumentos legales existentes en derecho. En tal sentido, quizás se haya optado por la menos mala de las soluciones aun a costa de forzar las instituciones jurídicas, en vistas a solucionar un problema práctico.

En el apartado siguiente pasamos a exponer cual es la solución que consideramos como más acertada en vistas a la valoración de la cuota tributaria defraudada y la ejecución del total del importe de la deuda tributaria en el proceso penal.

c') La cuantificación de la deuda tributaria en vistas a su ejecución en el procedimiento penal. La superación de la concepción del TS.

De ser atendida la posición que aquí sostenemos, en la práctica, la labor que debería realizarse en los Tribunales a la hora del cómputo de la deuda tributaria defraudada en el proceso penal a los puros efectos del reintegración de la misma, no distaría en gran medida de la que realizan en la actualidad. No obstante ello creemos que el esquema que nosotros defendemos supone una notable racionalización desde el punto de vista conceptual. Dado que existe consenso en que en los supuestos en que una defraudación tributaria se encuentra tipificada, por razones de eficacia práctica no se debe relegar la ejecución del impuesto defraudado para un ulterior procedimiento, ningún sentido tiene cambiar la naturaleza jurídica de la deuda que se pretende ejecutar para incardinarla en una institución con la que nada tiene que ver. Por contra ninguna razón existe para rechazar de plano el hablar de la ejecución de la deuda tributaria en el procedimiento penal intentándole buscar un cauce procesal. Autores como IZQUIERDO TOLSADA, en el propio título de su obra "Aspectos Civiles del nuevo Código Penal"<sup>396</sup>, se resisten a admitir que todas las cuestiones de carácter extrapenal que se plantean en los delitos deban incardinarse en la Responsabilidad Civil, sino que de los hechos integrantes de los tipos delictivos derivan consecuencias para otros campos del Derecho Civil distintos al de la Responsabilidad Civil, como pueden ser el Derecho de Familia, el Derecho de Sucesiones, o el Derecho Contractual. Como es lógico las conductas integrantes de los tipos penales

---

<sup>396</sup>Ed. Dykinson Madrid 1997.

pueden tener su repercusión en otras ramas del Ordenamiento Jurídico. Por ello debemos aceptar dicho extremo sin tener que recurrir a artificios ni a desnaturalizar instituciones ampliamente consolidadas.

Bien es cierto que en la actualidad no se encuentra previsto un cauce procesal para la ejecución de la deuda tributaria en el proceso penal, pero habiéndose constatado por la práctica que dicha posibilidad es una necesidad, bien podría pensarse en efectuar las reformas legislativas que expondremos al final del presente trabajo.

Sentado lo anterior, debemos ver ahora como debe tener lugar la valoración de la cuota y de la deuda tributaria defraudada tanto en vistas a determinar si ha existido delito, como en vistas simplemente a ejecutarla en el proceso penal: a la hora de valorar la concurrencia de los elementos integrantes de una infracción penal, el Juez debería tomar en consideración estrictamente los principios de apreciación de la prueba y garantías del proceso penal, a los que hemos hecho alusión más arriba (la regla "in dubio pro reo", la prohibición de la "analogía in malam partem", y la imposibilidad de efectuar la prueba por presunciones<sup>397</sup>), aunque en todo caso y dado que el de "cuota tributaria" es un concepto delimitado por el Derecho Fiscal, y ante una ley penal en blanco nos encontramos, el punto de partida en el cómputo deberá ser toda la normativa fiscal, aplicable al impuesto defraudado. El propio TC, en la Sentencia del Pleno, de 26 de abril de 1990, núm. 76/1990, Fecha BOE 30-05-90. Pte: Leguina Villa, Jesús Ref.ED.90/4435, citada más arriba ha explicado el distinto valor probatorio de las actas inspección ya nos encontremos en el procedimiento de gestión, en el administrativo sancionador o en el penal, y en lo referente al procedimiento penal tan sólo se les otorga el valor de prueba documental a valorar libremente por el Juez<sup>398</sup>. En tal sentido el Juez, debería al dictar

---

<sup>397</sup>En tal sentido y por ejemplo, no entraría en juego a los efectos de ver si hay o no delito la presunción contenida en el Artículo 16 de la Ley 43/1995 de 27-12-1995 del impuesto sobre sociedades, según el cual: "1. La Administración Tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación. La deuda tributaria resultante de la valoración administrativa se imputará, a todos los efectos, incluido el cálculo de los intereses de demora y el cómputo del plazo de prescripción, al período impositivo en el que se realizaron las operaciones con personas o entidades vinculadas." No obstante ello, a la hora de valorar la deuda que debería ser satisfecha a la Administración Tributaria defraudada si podría ser tomada en cuenta.

<sup>398</sup>"Queda por examinar finalmente la eficacia que a las actas y diligencias de la Inspección haya de darse, según el Art. 145.3, en el orden penal, y si dicha eficacia contradice en sus puros términos, como creen los recurrentes, la presunción constitucional de inocencia o si, por el contrario, es susceptible de una aplicación compatible con el respeto a este derecho fundamental y a los principios constitucionales que rigen el proceso penal. Conviene para ello recordar sucintamente que la presunción de inocencia reconocida en el Art. 24.2 CE comporta en el orden penal, al menos, las cuatro siguientes exigencias:

Sentencia, y aun en el supuesto en que para la determinación de la cuota defraudada hubiese tenido lugar la práctica de una prueba pericial, abstenerse de tomar en consideración todos los elementos relevantes en el cómputo del impuesto acreditados mediante presunciones, y resolver la cuantificación de todas las partidas dudosas en beneficio del reo.

No obstante ello, en el momento en que se entrase a resolver y estudiar, sobre la reintegración de la **deuda tributaria**, a la Administración como consecuencia de la defraudación, ya no se hablaría de cuota sino de deuda, dado que se incluirían además de aquella, los intereses y los recargos de naturaleza no sancionatoria (pero no las sanciones), y a pesar de que los medios de prueba utilizados serán los propios del procedimiento penal, la cuantificación debería efectuarse tomando en consideración los principios de valoración de la prueba que establece la LEC el CC y la LGT, (actuando el Juez como si se encontrase en la piel del liquidador del impuesto)<sup>399</sup>. No obstante ello y en vistas a no incurrir en contradicciones no debería incluirse ninguna partida que derivase de hechos desmentidos por la propia Sentencia.

Al estudiar en el Capítulo V de este trabajo la estructura de la Sentencia, plantaremos las distintas posibilidades, para articular en ella la cuestión penal y la tributaria (o resarcitoria, según se quiera entender), dando relevancia al anterior problema.

---

*1ª La carga de la prueba sobre los hechos constitutivos de la pretensión penal corresponde exclusivamente a la acusación, sin que sea exigible a la defensa una probatio diabólica de los hechos negativos. 2ª Sólo puede entenderse como prueba la practicada en el Juicio Oral bajo la inmediación del órgano judicial decisor y con observancia de los principios de contradicción y publicidad. 3ª De dicha regla general sólo pueden exceptuarse los supuestos de prueba preconstituida y anticipada, cuya reproducción en el Juicio oral sea o se prevea imposible y siempre que se garantice el ejercicio del derecho de defensa o la posibilidad de contradicción. 4ª La valoración conjunta de la prueba practicada es una potestad exclusiva del órgano judicial, que éste ejerce libremente con la sola obligación de razonar el resultado de dicha valoración. A la luz de esta doctrina constitucional, no es admisible que el proceso penal pueda resultar condicionado por una presunción previa derivada del Procedimiento Administrativo de inspección y comprobación de la situación Tributaria del contribuyente, pues ello significaría que la documentación de la Inspección tendría a efectos penales un valor de certeza de los hechos que en la misma se hacen constar, viniendo obligado el pretendido infractor a destruir aquélla certeza mediante la prueba en contrario de su inocencia. Tal interpretación del Art. 145.3 LGT sería inconstitucional, como así lo afirman con toda razón los Senadores recurrentes. Mas no es ésta la única exégesis posible del citado precepto, ya que el acta de la Inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una noticia criminis suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase del Juicio Oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el Juez Penal libremente aprecie."*

<sup>399</sup>No se aplicaría retroactivamente, en la liquidación efectuada a los efectos de reintegración la Administración de la cuota tributaria defraudada, de acuerdo con lo visto en los apartados 1.3 y 2.2 b) de este capítulo, la normativa posterior más favorable al condenado.



## CAPÍTULO IV PROBLEMAS EN LA IMPUTACIÓN DE RESPONSABILIDADES

### 1.-Planteamiento de la cuestión.

De acuerdo con el esquema de trabajo que venimos desarrollando, en primer lugar hablaremos de la imputación de responsabilidades<sup>400</sup> según viene siendo resuelta por la posición mayoritaria en nuestra Jurisprudencia, determinando hasta que punto son aplicables al Delito Fiscal, las normas sobre Responsabilidad Civil contenidas el artículo 116 y siguientes del Código Penal. Como veremos, a pesar de que el legislador en la regulación de la Responsabilidad Civil derivada de hecho delictivo intentó dar solución a problemas técnicos que se venían arrastrando desde lejos (como el de la responsabilidad civil en el supuesto de concurrencia de determinadas eximentes), tan sólo parcialmente consiguió el referido propósito. Es más, cuando nos empeñamos en llamar Responsabilidad Civil a lo que no es, las contradicciones existentes en el sistema Español de Responsabilidad Civil en el Delito, todavía afloran en mayor medida.

En el apartado tercero de este Capítulo plantaremos la solución inversa, es decir la posible aplicación en el procedimiento penal de las normas de imputación sobre responsabilidad tributaria de la LGT, al entender que lo que tiene lugar en el referido marco procesal no es una indemnización de daños y perjuicios sino la ejecución de una deuda tributaria previamente existente que no fue pagada a su debido tiempo, al haber existido una defraudación tributaria. Dicha posición, si bien no cuenta por el momento con apoyo legal, no nos parece ni mucho menos descabellada, en vistas a una solución de "lege ferenda".

La comparación de los dos sistemas normativos que en la actualidad son aplicables a la imputación de responsabilidades tributarias en el pago de la deuda por participación en acto ilícito (la normativa sobre Responsabilidad Civil del Código Penal en los supuestos en que dicho acto ilícito es constitutivo de delito y la contenida en la LGT en los supuestos en que dicho acto ilícito es una infracción tributaria), nos lleva a plantearnos en que medida la configuración de la cuota tributaria

---

<sup>400</sup>La imputación de responsabilidades en el supuesto del delito fiscal debe estudiarse al margen del problema de la distribución de la carga tributaria en atención a criterios de justicia tributaria. Tanto en Derecho Penal como en Derecho Tributario la extensión de responsabilidades supone un refuerzo de la posición de la Administración acreedora-perjudicada, ante una situación de incumplimiento o irregular cumplimiento de la obligación tributaria, aunque en ocasiones suponga en la práctica una medida sancionatoria, sobre todo en el ámbito de la LGT. Por lo tanto y en la medida en que los presupuestos de la extensión de la responsabilidad tributaria a personas distintas del contribuyente son diferentes a los que dan origen al nacimiento de la obligación tributaria "principal", el problema deberá estudiarse sin perder de vista la finalidad que justifica su existencia en el Ordenamiento Jurídico.

defraudada como Responsabilidad Civil en el Delito Fiscal, puede implicar que en la práctica se acabe exigiendo el pago de una obligación, que, en realidad se fijó por Ley en base a unos principios como el de “capacidad contributiva”, a una persona distinta o en distinto orden al establecido por la normativa tributaria. Como veremos dado lo omnicomprendido de los criterios de imputación de Responsabilidad del artículo 38.1 LGT, el problema queda reducido al ámbito de las personas jurídicas y actuación de representantes de incapaces, no obstante lo cual, continua siendo cuando menos instructivo plantearlo, tanto por su relevancia práctica, como porque pone de manifiesto otro punto por el que quiebra la posición del TS. Por lo demás el profundizar en el estudio de los dos sistemas normativos nos ayudará a proponer soluciones, a un problema bastante común en nuestro Ordenamiento Jurídico, que es la existencia de varios cuerpos normativos contradictorios que regulan una misma materia, problema este que lejos de llevar camino de superarse, parece incrementarse día a día<sup>401</sup>.

## **2.-Las normas sobre imputación de Responsabilidad Civil en la Legislación Penal y el Delito Fiscal.**

### **2.1.-Las personas civilmente responsables.**

De acuerdo con el artículo 109 del Código Penal, *“La ejecución de un hecho descrito en la Ley como Delito o Falta, obliga a reparar en los términos legales los daños y perjuicios por él causados.”* Por su parte, el artículo 116.1, establece que *“Toda persona criminalmente responsable de un delito o falta lo es también civilmente si del hecho se derivaren daños y perjuicios.”* En base a lo anterior, deberemos estudiar en primer lugar las normas sobre imputación de responsabilidad criminal en el Delito Fiscal, para de este modo y por aplicación de los artículos que acabamos de reproducir y sus concordantes determinar quienes son los responsables civiles. No obstante lo anterior, y como tendremos ocasión de explicar con detalle de acuerdo con los artículos 117 a 122 CP, en ocasiones se hace responder civilmente a personas distintas a los responsables criminales, ya sea por haber

---

<sup>401</sup>En tal sentido, basta leer los textos las nuevas Ley de Enjuiciamiento Civil y Ley Orgánica reguladora de la Responsabilidad Penal del Menor, las cuales se han tramitado en el parlamento de modo coetáneo, y que entrarán también en vigor al mismo tiempo para poderse sorprender de que en la Ley de Enjuiciamiento Civil, se suprime la tradicional prueba de confesión judicial, por el más flexible “interrogatorio de las partes”, que en cierto modo supera el rigorismo de la absolución de posiciones, (Art.301 y Sg. LEC), mientras que por el contrario en el artículo 64.6º de la nueva Ley Penal del Menor, se continua haciendo referencia a la prueba de confesión judicial, cuya práctica por otro lado cuando deje de tener vigencia la LEC de 1881, no se encontrará regulada en lugar alguno. En idéntico sentido tendremos ocasión de hablar en este mismo capítulo del régimen de responsabilidad establecido en el artículo 61.3 del citado texto legal, que lejos de suponer una armonización con las normas sobre responsabilidad civil del artículo 1903 CC, no suponen sino una mayor disparidad normativa.

asumido contractualmente el deber de responder<sup>402</sup>, por tener especial deber de vigilancia o cuidado respecto del responsable criminal, por ocupar una determinada posición en relación a la conducta delictiva, o por haber participado de buena fe de los efectos del delito.

## 2.2.-Autoría y participación en el Delito Fiscal.

Deberemos traer a colación lo expuesto más arriba sobre las discrepancias doctrinales, y jurisprudenciales existentes, sobre quien puede ser considerado como autor criminalmente responsable de un Delito Fiscal. En efecto, si bien un sector muy importante de la Doctrina<sup>403</sup>, en base al propio tenor literal de los artículos 305 y 307 del Código Penal (y del de sus precedentes), no exige la condición de sujeto pasivo del tributo al autor del delito, el Tribunal Supremo viene sosteniendo la posición contraria. En la Sentencia de 25 de septiembre de 1990 (RJ 1990, 7238, Pte.García Ancos), dice textualmente: que *"los delitos definidos en los referidos artículos, aunque con diferente estructuración, tienen también el denominador común de ser delitos de los llamados "de primera mano" (nosotros diríamos "de única mano") porque sólo puede ser sujeto activo de los mismos el que sea "directamente"deudor tributario o acreedor del impuesto o el que malgaste el*

---

<sup>402</sup>Tal es el caso de los aseguradores, que de acuerdo con el artículo 117 CP, hayan "asumido el riesgo de las responsabilidades pecuniarias derivadas del uso y explotación de cualquier bien, industria o actividad", contractualmente, quienes serán responsables directos frente al perjudicado, hasta el límite de la indemnización legalmente establecida o convencionalmente pactada. De acuerdo con el artículo 784.5 de la LECRIM: *"En los supuestos en los que las responsabilidades civiles estén total o parcialmente cubiertas por el régimen del seguro obligatorio de responsabilidad civil, se requerirá a la entidad aseguradora o al consorcio de compensación de seguros, en su caso para que hasta el límite del seguro obligatorio afiance aquellas.[...] La entidad responsable del seguro obligatorio no podrá, en tal concepto, ser parte del proceso sin perjuicio de su derecho de defensa en relación con la obligación de afianzar, a cuyo efecto, se le admitirá el escrito que presentare resolviéndose sobre su pretensión en la pieza correspondiente"*. Como pone de manifiesto SOTO NIETO (Responsabilidad civil directa en el proceso penal de las compañías del seguro de responsabilidad civil. Seguro de suscripción obligatoria. Art.117 del Código Penal. La Ley 26 de junio de 1996) en el régimen de nuestra Ley de Enjuiciamiento Criminal se establece una notable discriminación entre la participación en el proceso del asegurador en el seguro voluntario de responsabilidad civil, el cual no puede ser condenado sin haber intervenido en el proceso en calidad de parte, y en el seguro obligatorio supuesto en el que como hemos visto el asegurador interviene de manera muy limitada, no asumiendo la condición de parte, y quedando limitada dicha intervención a la presentación del escrito aludido en el artículo 784.5.2. El precepto ahora comentado ha sido objeto de numerosas críticas por parte de la doctrina habiéndose impugnado en diversas ocasiones ante el Tribunal Constitucional, al considerarse que afectaba al artículo 24.1 de la Constitución Española. En sus Sentencia 43/1989 de 20 de febrero Pte. Rodríguez-Piñero(Ref ED.89/1852) el TC se pronunció a favor de la constitucionalidad del precepto considerando que de cumplirse estrictamente con su contenido no se produce indefensión ni violación del derecho a la tutela judicial efectiva. No obstante debemos tener presente que el aseguramiento de la responsabilidad civil derivada de delito tan sólo operará en el supuesto de delitos imprudentes ya que en el supuesto de los delitos dolosos, cual es el caso del delito fiscal la citada responsabilidad no es técnicamente asegurable.

<sup>403</sup> APARICIO PÉREZ, PÉREZ ROYO, SIMÓN ACOSTA, (obras citadas).

*beneficio fiscal obtenido, pero nunca un tercero; es decir, no todo deudor del Erario Público puede o debe ser considerado como agente comisario de un Delito Fiscal, sino solamente aquél que lo sea de la forma defraudatoria específica que señalan los referidos preceptos, ya que la punición de otras actividades defraudatorias encuentran marco adecuado en otras diferentes normas penales, cual pueden ser, por ejemplo, las que definen el delito de apropiación indebida o el de malversación de caudales públicos. Es más, podemos afirmar que estos dos últimos tipos delictivos son plenamente incompatibles por su misma definición con el Delito Fiscal; es decir el que comete o es sujeto activo de uno de aquéllos, no puede considerarse como autor de este último o viceversa."* Según tal posición tan sólo aquéllas personas que reúnen la condición de sujeto pasivo del tributo (ya sea como contribuyente ya como sustituto del mismo), o la de retenedor, y que de acuerdo con el artículo 28.1 CP "*realizan el hecho por si solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento*" pueden ser considerados autores en sentido estricto.

Continua diciendo el artículo 28 CP que "*También serán considerados autores: a) los que inducen a otro u otros a ejecutarlo. b) Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado.*" Ha tenido ocasión de precisar la Jurisprudencia,(STS de 20 de Mayo de 1996 entre otras<sup>404</sup>), que si bien autor en sentido estricto sólo lo podrá ser el sujeto pasivo del tributo, si es posible la participación de un "extraneus" en el mismo ya sea a título de cooperador necesario, a quien el artículo 28.2 CP considera "como autor", o de simple cómplice. No obstante, al no recaer en el extraneus el especial deber de sujeción, su conducta según la posición mayoritaria comporta una menor antijuricidad, lo cual debe redundar en una reducción de pena.

El artículo 29 del Código Penal por su parte considera cómplices a quienes cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores y simultáneos, no reuniendo la condición de autores de acuerdo con el artículo 28. De acuerdo con la Doctrina mayoritaria que no admite la participación imprudente en

---

<sup>404</sup>Dice así la referida Sentencia del TS de 20 de mayo de 1996 RJ 1996,3838 (Pte. Bacigalupo Zapater) "*La Jurisprudencia de esta Sala viene sosteniendo desde la STS de 1994 (RJ 1994, 114) que el texto del artículo 14 CP no requiere que los partícipes (inductores cooperadores necesarios y cómplices) en un delito especial propio -es decir, en aquéllos delitos en los que el tipo penal prevé exclusivamente la autoría de un sujeto activo con especial calificación- tengan la misma condición jurídica que el autor. Dicho en la terminología tradicional: la Ley no impide la punibilidad del extraneus en el delito propio del intraneus. Esta solución tiene una clara fundamentación normativa. El partícipe no infringe la norma que respalda el tipo penal de la parte especial, sino la prohibición contenida en las reglas de participación que amplían el tipo penal (arts. 14.2 y 3 y 16 CP). Todas las explicaciones del fundamento de la participación conducen sin ninguna fricción a esta solución. [...] La Jurisprudencia, siguiendo de esta manera una Doctrina fuertemente consolidada, ha entendido que lo único que debe ser tenido en favor del partícipe en cuenta es que este no infringe el deber específico del autor y que por tal razón puede ser condenado a una pena atenuada respecto del autor. La falta especial del deber del autor, importa por regla general, un menor contenido de la ilicitud del partícipe, pero no elimina su cooperación en la infracción del deber del autor y en la lesión del bien jurídico. En este sentido esta Sala ha mantenido la aplicación de los artículos 9.10º y 60 CP."*



delito doloso<sup>405</sup>, la actuación de los partícipes en el Delito Fiscal, para ser penalmente relevante deberá tener lugar de forma dolosa<sup>406</sup>.

Tal y como ya anunciamos en el Capítulo I del presente trabajo, de todos los problemas que se plantean en materia de imputación responsabilidad criminal, y que lógicamente van a trascender al campo de la Responsabilidad Civil, cuando nos centramos en el supuesto del Delito Fiscal, conviene hacer referencia al problema de la participación delictiva, de los asesores fiscales de una parte, y de otra a la comisión delictiva a través de personas jurídicas.

En el primero de los supuestos según la posición dominante en la Doctrina y dado la consideración del Delito Fiscal como delito propio, el asesor fiscal en principio no podrá ser considerado autor en sentido estricto, sino que en función del grado de participación será considerado inductor o cooperador necesario en base al artículo 28.2 CP, o cómplice en base al artículo 29<sup>407</sup>. Tal es la posición que se desprende de la Sentencia de la AP de Burgos de 29 de marzo de 1999, Pte: Marín Ibáñez, Francisco Manuel Ref. ED 99/8074<sup>408</sup>. En idéntico sentido podemos citar la STS 2ª de 26 de julio de 1999, Pte: Delgado García, Joaquín Ref. ED.99/19391 que confirma la de la Sección Sexta de la Audiencia Provincial de Barcelona de fecha 23 de febrero de 1998, que imputa criminalmente como cooperador necesario por delito contra la Hacienda Pública y en

---

<sup>405</sup>Una de las novedades introducidas por el Código Penal de 1995, es la supresión del encubrimiento como modalidad delictiva y su consideración como delito propio o independiente tipificado en el artículo 451 y siguientes del CP. Por ello en el artículo 27 del CP, sólo se habla de dos tipos de responsables criminales los autores y los cómplices.

<sup>406</sup> “La accesoriadad de la participación obliga a reconocer que el tipo de partícipe se forma combinando la regla general con un tipo doloso y no sólo con la parte objetiva del mismo”. (Gonzalo QUINTERO OLIVARES.Dº Penal Parte General Ed. Cedecs Barcelona 1996. Pg. 486).

<sup>407</sup>CORDOBA RODA, (obra citada Pg. 72), ponía de manifiesto por el contrario que la actuación de la asesoría fiscal en la medida que equivale a explicar o aclarar una determinada situación o realidad y no a inducir o cooperar en un hecho, no puede calificarse como participación en delito. No obstante la posición que ha acabado prevaleciendo es la que hace responder a los asesores fiscales, que han tenido algún grado de participación delictiva fundamentando en ocasiones la responsabilidad de los mismos en la teoría de los “bienes escasos”.

<sup>408</sup>Dice así la referida Sentencia: “Segundo.- En el presente caso se plantea la cuestión de si el asesor fiscal y, contable, en su condición de tal, puede ser autor del delito previsto en el art. 350 bis del C. P. De lo expuesto con anterioridad, se desprende que queda de plano excluida su autoría directa en la citada infracción criminal, dado que no reúne la condición de sujeto pasivo de la obligación contable tributaria, al ser el obligado por la ley tributaria a llevar la contabilidad de forma completa y veraz el empresario o gerente o representante legal o voluntario de una persona jurídica”. Así pues, sólo sería responsable del delito imputado Juan si se acreditase su actuación por vía de inducción (instigar, persuadirlo captar la voluntad ajena para la comisión del delito) o de cooperación necesaria (cuando la ayuda por él prestada reúna las notas de principalidad, necesidad o imprescindibilidad para la perpetración y consumación del ilícito pena)], en virtud de lo dispuesto en el art. 14 del C.P. de 1.973 (art. 28 del C.P. de 1995).”

consecuencia se considera responsable civil solidario al asesor fiscal, que planeó la acción delictiva y aportó unos conocimientos específicos sin los cuales la misma no hubiese podido llevarse a cabo.

Más complejo e igualmente relevante para el estudio que estamos realizando se presenta el supuesto en que la defraudación es llevada a cabo en los impuestos que debe satisfacer una persona jurídica por parte de los órganos de dirección de la misma. La situación se encuentra expresamente regulada en el artículo 31 del nuevo Código Penal, sucesor del antiguo artículo 15 bis. Dice así: *"El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente aunque no concurran en él las condiciones, cualidades y relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre"*. Si bien de haberse considerado el Delito Fiscal como un delito común, no sería necesario un precepto especial para imputar responsabilidad al administrador de una sociedad que realiza una defraudación tributaria en el ejercicio de tales funciones, su consideración como delito de "propia mano", obliga a la utilización de la regla del artículo 31 CP, dado que el administrador no reúne por sí la condición de sujeto pasivo del impuesto, condición que no recae sino en la sociedad. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, y MERINO JARA<sup>409</sup>, ponen de manifiesto que dentro del ámbito del Delito Fiscal en las sociedades la diferencia práctica de la consideración del delito como especial o común es poco trascendente teniendo en cuenta el carácter radicalmente antiformalista con que está concebida la regulación de la técnica de imputación por "actuar en nombre de otro" del artículo 31 CP, que en definitiva establece la responsabilidad del administrador de hecho de la sociedad, lo que supone determinar "ex lege" que responde como autor aquél que realiza materialmente la gestión de la empresa en el ámbito tributario<sup>410</sup>, con independencia de su posición formal o de su carácter representativo en la sociedad<sup>411</sup>.

---

<sup>409</sup> "Responsabilidad Penal por delito fiscal en el seno de sociedades (I)." Quincena Fiscal, Julio de 1998. Pg 11 y Sg.

<sup>410</sup> En base a lo anterior se admite la condena como administrador de hecho y en consecuencia como autor tanto de una persona perteneciente al organigrama de una empresa como un gestor independiente como podría ser un asesor fiscal o un abogado, o a un socio mayoritario y ello independientemente de la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo de la que como ya dijimos en ocasiones se ha hecho eco el TS como ocurrió en la citada S. de 20 de mayo de 1996, Pte Bacigalupo Zapater, Ref ED.274/1996. A pesar de todas las soluciones expuestas, consideramos más sencillo resolver los anteriores problemas a través de la configuración del Delito Fiscal como delito común.

<sup>411</sup> Tendremos ocasión de poner de manifiesto con detalle cuando hablemos de los supuestos de Responsabilidad Civil subsidiaria, la problemática en el orden tributario de la consideración como

### 2.3.-Pluralidad de responsables criminales.

Si de las reglas que acabamos de ver resultase que tan sólo fuera imputable responsabilidad criminal a una persona, no habría ninguna duda de que la misma sería a su vez la responsable civil, de acuerdo con el artículo 109 y 116.1 del Código Penal. No obstante lo anterior, y a pesar de la consideración del Delito Fiscal como delito especial o de propia mano, es posible que se impute responsabilidad criminal en distinto grado, ya sea como, autor, cooperador necesario o cómplice, a varias personas. ¿Como se haría efectiva en tales supuestos la Responsabilidad Civil ?. A tal problema vamos a intentar dar solución en el presente apartado.

A diferencia de lo ocurrido en materia de Responsabilidad Civil derivada de hecho ilícito no constitutivo de delito, supuesto para el que el Código Civil no establece una regulación expresa, acerca de la manera en que debe depurarse la Responsabilidad Civil cuando en el hecho dañoso han intervenido varias personas<sup>412</sup>, en materia de Responsabilidad Civil derivada de hecho delictivo, en toda nuestra tradición jurídica se ha venido entendiendo que había **vínculo de solidaridad** en el supuesto pluralidad de responsables en un hecho delictivo. Partiendo de los precedentes más

---

responsable civil directo "Ex" artículo 31, 109 y 116.1 y CP, al administrador, y tan sólo responsable subsidiaria a la sociedad de acuerdo con el artículo 104.

<sup>412</sup>Lo que ha dado lugar a no pocas controversias Doctrinales y cambios en la posición sostenida por la Jurisprudencia, acerca de si en tales supuestos debía entenderse que existía responsabilidad solidaria entre todos los que habían intervenido en la causación del daño, o si en realidad había mancomunidad simple, controversia en la que ha acabado prevaleciendo tanto en la Doctrina como en la Jurisprudencia mayoritaria la idea de la vinculación solidaria, bien por entender que existía una voluntad legal implícita o bien por aplicación analógica del antiguo artículo 107 del CP. En efecto, en ausencia de una regulación expresa al problema como ocurre en otros Códigos como el Austriaco de 1811, (Art. 1.302), el BGB, (Art.830), Código Suizo de las obligaciones, (artículo 50), Código Italiano de 1942, (Art.2055), nuestro Código al igual que el Francés parte del principio de la no presunción de la solidaridad, (Arts. 1137 y 1138), y para que tal régimen de responsabilidad tenga lugar es precisa la manifestación expresa de la voluntad de las partes o de la Ley. Ante una posición inicialmente poco clara de la Jurisprudencia, en la que no faltaban pronunciamientos en favor de la mancomunidad simple, ALBALADEJO, (ADC 1963 "Sobre la solidaridad o mancomunidad de los obligados a responder por acto ilícito común"), entendió que la no presunción de solidaridad era aplicable tanto en los supuestos de Responsabilidad contractual como de Responsabilidad Extracontractual. En la actualidad como pone de manifiesto Angel CRISTOBAL MONTES. ("La cuestión sobre la mancomunidad o solidaridad de la responsabilidad por acto ilícito común en la jurisprudencia y en la doctrina españolas"), RDN 1985 Pg.122, tanto en nuestra doctrina como en nuestra Jurisprudencia se ha apostado firmemente por la solidaridad de corresponsables de ilícito Civil. Polémica paralela tuvo lugar en Francia donde de acuerdo con el artículo 1202 del "Código", también existe el presunción de no solidaridad. En la Jurisprudencia de la Cour de Cassation, también se ha hecho aplicación analógica del artículo 55 del CP que establece la solidaridad, pero en vistas a armonizar la solución con el tenor del artículo 1202, se creó Jurisprudencialmente un "tertium genus", de modalidad de vínculo: las "Obligaciones in solidum", en las que cada uno de los deudores debe por entero, por haber participado en el hecho dañoso, pero su responsabilidad y (el vínculo del que deriva) es autónoma de la de los demás copartícipes. En tal situación los copartícipes no deben lo mismo sino una prestación idéntica. Tal Jurisprudencia ha recibido muchas críticas.

lejanos<sup>413</sup>, en todos los Códigos Penales españoles se ha apostado con mayor o menor acierto técnico por la idea de la solidaridad. Es más desde el Código Penal de 1870 hasta el nuevo Código Penal de 1995, la redacción legal ha permanecido prácticamente invariada, con la excepción a la que ya hemos hecho referencia de la supresión de la figura del encubrimiento, como modalidad de participación delictiva y su conversión en delito propio<sup>414</sup>.

Dice el artículo 116 CP: "Si son dos o más los responsables, (criminales), de un delito o falta, los Jueces y Tribunales señalarán la cuota de que deba responder cada uno." Por lo tanto comienza el CP por establecer la obligación de Jueces y Tribunales de determinar claramente la cuota en que efectivamente deberán responder civilmente cada uno de los responsables criminales en el caso de ser varios<sup>415</sup>. Se esta aquí haciendo referencia al reparto de responsabilidades directas, que se

---

<sup>413</sup>En la Lex Aquilia, el problema se solucionaba con que cada uno de los coautores debía pagar el total de la indemnización en supuestos de concausación; D.9,2,11,2.: "Pero si fuesen muchos los que hiriesen al siervo, debe examinarse si todos quedan obligados, cual si cada uno de ellos fuere el que matare, y si realmente apareciere de quien era el dardo que lo mató, el que lo lanzó es el que queda responsable como si el fuere el matador, pero si esto no se averiguare, dice Juliano, todos quedarán obligados como matadores : y aunque se accionare contra uno, los demás no quedan libres; porque la Lex Aquilia es penal lo que uno de ellos paga no releva a los demás."

<sup>414</sup>De este modo, el CP de 1822 Art.93 se establece: "También se debe imponer de mancomún a los reos cómplices, auxiliadores y autores, sin perjuicio, de que se pueda gravar a unos mas que a otros, [...] y lo que aquéllos no puedan pagar lo satisfarán también de mancomún, con la misma circunstancia, los receptadores y encubridores. Del propio modo se hará en todos los casos la restitución libre de lo robado ó sustraído, y la reparación de lo dañado, destruido o alterado, siempre que se pueda verificar." En los Art.120 y 121 del CP de 1848, encontramos ya el precedente de la normativa actual: " En el caso de ser dos ó mas los responsables civiles de un delito o falta, los Tribunales señalarán la cuota de que deba responder cada uno." Art.121 Sin embargo de lo dispuesto en el artículo anterior, los autores, de un delito o falta son siempre mancomunadamente responsables por sus respectivas cuotas. Los autores de un delito son además responsables por las de los cómplices y encubridores salva la repetición recíproca entre los mismos por sus responsabilidades respectivas. Los cómplices de un delito son mancomunadamente responsables entre sí y subsidiariamente por las cuotas de los autores y encubridores. Esto mismo se observará en su caso para con los últimos relativamente a sus cuotas y a los de los autores y cómplices del mismo delito." En el Código Penal de 1870 Salvo, en lo referente a la figura del encubridor la regulación es prácticamente igual a la actual: Art.127 "Sin embargo de lo dispuesto en el artículo anterior, los autores, los cómplices y los encubridores, cada uno dentro de su respectiva clase, serán responsables solidariamente entre si por sus respectivas cuotas y subsidiariamente por las correspondientes a los demás responsables. La responsabilidad subsidiaria se hará efectiva: Primero en los bienes de los autores, después en la de sus cómplices y por último en los de los encubridores. Tanto en los casos en los que se haga efectiva la responsabilidad solidaria como la subsidiaria, quedará a salvo la repetición del que hubiere pagado por los demás por las cuotas correspondientes a cada uno."

<sup>415</sup>Entiende ALBÁCAR LÓPEZ, (Obra citada Pg.1441), que el señalamiento de cuotas parece no ser absolutamente necesario cuando los responsables son varios y lo son en igual grado y por el mismo delito, toda vez que sin la solidaridad que anida en la obligación si uno de ellos no la cumple, las cuotas se determinan dividiendo el montante total de la responsabilidad civil. Tal es la posición que se desprende también de la STS 2ª de 14 de abril de 1987. Pte: Vivas Marzal, Luis Ref. ED 87/3006 según la cual: " CUARTO.-- Es aconsejable, y así lo establece el art. 106 CP que, en el caso de ser dos o más los responsables civilmente de un delito o falta, los tribunales deberán señalar la cuota de que deba responder cada uno, lo cual, ha sido corroborado por las SS 20 noviembre 1956, 30

establecerán de acuerdo con el grado de participación en la actividad delictiva que haya tenido cada uno de los criminalmente responsables, según el parecer del Juzgador.

A continuación, y como mecanismo para reforzar la posición del acreedor perjudicado el legislador establece la ya tradicional regla del artículo 116.2 CP según la cual: *"Los autores y los cómplices, cada uno dentro de su respectiva clase, serán solidariamente responsables entre sí por sus cuotas, y subsidiariamente por las correspondientes a los demás responsables."*<sup>416</sup>

a) Las responsabilidades directas.

El refuerzo de la posición del acreedor comienza por el establecimiento de **solidaridad pasiva, de los autores entre sí y por sus respectivas cuotas y de los cómplices entre sí y por sus respectivas cuotas**. De acuerdo con lo anterior, el acreedor perjudicado (o acreedores perjudicados), podrá dirigirse contra un autor cualquiera (o contra todos a la vez) y exigirle el montante de la indemnización que correspondería pagar al total de los autores. También podrá dirigirse contra uno de los cómplices (o a todos a la vez), y exigirle el total de la obligación que correspondía pagar a todos los cómplices de acuerdo con el tenor de la Sentencia. De hacerse efectivas las responsabilidades de este modo, existirá el derecho de repetición, del autor que hubiese pagado más de lo que le correspondía de acuerdo con la Sentencia, y podría dirigirse contra los demás autores por

---

*septiembre 1958, 1 abril 1965, 3 julio del mismo año, 24 mayo y 26 septiembre 1968 y 29 octubre 1971 de esta Sala, además de las SS 10 febrero, 10 mayo, 7 octubre 1982 y 14 febrero 1985. Pero, a pesar de ello, otras resoluciones, matizan más la cuestión, habiendo declarado, las SS 29 marzo 1946, 21 marzo 1941, 13 mayo 1968 y 26 noviembre 1985 que, el precepto antecitado, no tiene otra significación ni otro sentido o alcance que el de que se tenga que entender atribuido, el "quantum" de la indemnización, por partes iguales, entre los diferentes partícipes; y, en los últimos años, esta Sala ha discurrido francamente por el sendero trazado por estas últimas resoluciones, agregando que, en virtud de lo dispuesto en el art. 1138 CC, cuando el título de imputación sea el mismo e idéntico al grado de participación de los acusados, la atribución conjunta, a ellos, de la responsabilidad civil, realizada por el Tribunal de instancia, no tiene otra trascendencia que la de estimar que, todos y cada uno de ellos, responden, por partes o cuotas iguales, de la obligación de reparar el daño o de indemnizar los perjuicios, todo ello sin mengua de la solidaridad a que se refiere el art. 107 CP, solución, la finalmente adoptada por este tribunal, absolutamente plausible, en los casos antecitados, porque la contraria entraña un abuso o uso inmoderado y desmesurado del recurso de casación, máxime cuando, de ordinario, se trata de acusados insolventes, para los cuales ninguna trascendencia tiene el que se hayan fijado o no las cuotas de responsabilidad civil correspondientes a cada uno de ellos."*

<sup>416</sup>Ejemplo paradigmático de condena solidaria lo encontramos en la Sentencia del caso "Filesa" TS 2ª, S 28-10-1997, núm. 1/1997, rec. 880/1991. Pte: Vega Ruiz, José Augusto de (Ref.ED 97/8154), cuyo fallo en materia de Responsabilidad Civil dice lo siguiente *"En cuanto a Responsabilidad Civil Carlos, Luis y Alberto abonarán, mancomunada y solidariamente, al Estado la cantidad de 258.827.765 pts. como cuota fiscal defraudada. Juan y Eugenio indemnizarán respectivamente en 35.840.000 pts. en favor de quienes ostenten los derechos de la extinta "Enasa, S.A." (hoy Iveco-Pegaso) en un caso, y en 244.000.000 pts. a los accionistas de Cepsa que resultaren en su día perjudicados, en otro, si los hubiere, lo que se determinará en ejecución de Sentencia."*

los que hubiese pagado por sus respectivas cuotas. Igualmente podría repetir el cómplice que hubiese pagado el "integrum" contra los demás cómplices.

En el supuesto en que así pudiesen hacerse efectivas las responsabilidades, para lo cual debería existir como mínimo un autor solvente y un cómplice solvente, no entraría en juego la responsabilidad subsidiaria, sino la directa<sup>417</sup>.

#### b) La responsabilidad subsidiaria.

Para que entren en juego las reglas sobre responsabilidad subsidiaria, el perjudicado: 1º ha de haber intentado hacer efectiva sobre cada uno de los autores el total de la responsabilidad atribuida a los autores en la Sentencia y no haber obtenido así resarcimiento, o 2º ha de haber intentado hacer efectivas el total de las cuotas establecidas en la Sentencia a los cómplices sobre el patrimonio de todos y cada uno de los cómplices, y no haber podido resarcirse. En los supuestos, anteriores entra en juego una **responsabilidad recíprocamente subsidiaria** entre autores y entre cómplices, de acuerdo con lo cual el perjudicado en el supuesto de insolvencia de todos los autores, podría dirigirse contra cualquiera de los cómplices y exigirle el total de lo debido por los autores. Correlativamente en el supuesto de que todos los cómplices fueren insolventes el perjudicado podría dirigirse contra cualquiera de los autores y exigirle el total de la responsabilidad atribuida en la Sentencia a los cómplices<sup>418</sup>.

El legislador hubiese debido **suprimir el párrafo 2º del Art.116.2 del Código Penal**, ya que para lo único que sirve es para crear confusión, puesto que una vez regulado el encubrimiento como delito propio ha dejado de tener sentido el decir que la responsabilidad subsidiaria se hará efectiva primero en los bienes de los autores, y después en los de los cómplices, sino que como es lógico subsidiariamente a los autores responderán los cómplices, y subsidiariamente a los cómplices

---

<sup>417</sup> Pudiera darse el caso de que en alguno de los autores o en alguno de los cómplices concurriese alguna de las causas de exención de la responsabilidad criminal del artículo 118 CP. Respecto de dicha persona, responderá, (igualmente de manera solidaria entre autores y entre cómplices, y subsidiaria los unos respecto de los otros), de la parte a que debía hacer frente el declarado exento de responsabilidad criminal, la persona que en cada caso deba responder de acuerdo con el citado precepto. Por otro lado, los supuestos de Responsabilidad subsidiaria de los artículos 120 y 121, de acuerdo con el tenor literal del Art.120, "[...en defecto de los que lo sean criminalmente...], tan sólo podrán entrar en juego cuando el perjudicado no haya podido resarcirse en el patrimonio de ninguna de las personas contempladas en los artículos 116, 117 y 118 CP.

<sup>418</sup> A diferencia de lo que veremos ocurre con el derecho de repetición regulado en el último apartado del artículo 116, el problema al que ahora hacemos referencia se plantearía como un problema de ejecución del pronunciamiento sobre responsabilidad civil de la Sentencia penal en el propio marco del proceso penal.

responderán los autores, o que estamos como hemos dicho ante una responsabilidad recíprocamente subsidiaria.

c) El Derecho de repetición entre responsables civiles.

Concluye el Art.116 diciendo que *"Tanto en los casos en los que se haga efectiva la responsabilidad solidaria como la subsidiaria, quedará a salvo la responsabilidad del que hubiere pagado por las cuotas correspondientes a cada uno."* Por lo tanto, y de acuerdo con el tenor literal del precepto, la solidaridad no juega en el derecho de repetición, debiéndose limitar la reclamación exclusivamente a la parte atribuida a cada uno en el fallo de la Sentencia<sup>419</sup>.

Del examen de las resoluciones de nuestros Tribunales en materia de imputación de responsabilidades civiles en el Delito Fiscal podríamos llegar a la conclusión de que el problema es prácticamente inexistente. Lo que se ha venido realizando es efectuar condenas solidarias, sin ir más allá. No obstante, lo exiguo de los razonamientos jurídicos que suelen utilizarse en estos supuestos tampoco dan para más<sup>420</sup>.

2.4.-Responsabilidad Civil en el supuesto de concurrencia de determinadas eximentes.

De acuerdo con el artículo 119 CP, aun en el supuesto en el que se haya dictado Sentencia absolutoria como consecuencia de la apreciación de alguna de las eximentes del artículo 20, el Juez procederá a fijar las Responsabilidades Civiles salvo que se haya hecho expresa reserva de las acciones para reclamarlas en la vía que corresponda. Sin ánimo de alejarnos de la realidad, planteándonos supuestos de laboratorio, debemos preguntarnos en que medida, serán de aplicar al Delito Fiscal cada una de las eximentes previstas en el artículo 20 CP, y dar solución al problema de la Responsabilidad Civil en tales supuestos. Como ponía de manifiesto RUIZ VADILLO<sup>421</sup> en

---

<sup>419</sup>El problema de la repetición entre corresponsables civiles se plantearía como pone de manifiesto DE LAMO RUBIO, ("los sujetos de la Responsabilidad Civil", Revista General de Derecho, octubre noviembre de 1997, pg. 12121), en un ulterior juicio declarativo civil.

<sup>420</sup>También es de destacar que la mayoría de los casos en los que se ha planteado el problema, de la responsabilidad plural en el Delito Fiscal el delito aparecía conexo a otros.

<sup>421</sup> "la Responsabilidad civil" en Comentarios a la Legislación Penal. "La reforma del Código penal de 1983. EDERSA, Madrid Tomo V Vol I, Pg.385. De este modo establece el artículo 637 de la LEC que: " Procederá el sobreseimiento libre: 1º) Cuando no existan indicios racionales de haberse perpetrado el hecho que hubiere dado motivo a la formación de la causa. 2º) Cuando el hecho no sea constitutivo de delito. 3º) Cuando aparezcan exentos de responsabilidad criminal los procesados como autores, cómplices o encubridores." En tales casos obviamente el procedimiento

referencia al Antiguo Artículo 20 del CP dado que en muchos casos en los que se aprecie la concurrencia de eximentes no se acordará la apertura del Juicio Oral o se sobreseerán las actuaciones, la aplicación práctica de lo preceptuado en el artículo 118 CP es relativamente limitada. No obstante ello, conviene estudiar la naturaleza de tales supuestos, puesto que a pesar de que el CP, se ha esforzado en mejorar la legislación precedente, como veremos sólo ha alcanzado su objetivo en parte.

Según Gonzalo QUINTERO OLIVARES<sup>422</sup>, de las circunstancias que eximen de la responsabilidad contenidas en el artículo 20 del CP, en los supuestos de los números 4º (legítima defensa), y 7º (obrar en cumplimiento de un deber, ejercicio legítimo de un derecho oficio o cargo), la conducta queda justificada, y dado que de acuerdo con SAINZ-CANTERO CAPARROS<sup>423</sup> tan sólo aparece la Responsabilidad Civil en los supuestos de daños antijurídicos, correlativamente no procederá atribuir a nadie responsabilidad por tales hechos. Tal parecer es el que sigue el artículo 118 del CP, que no alude a los citados supuestos. En lo referente a la circunstancia 5º (el estado de necesidad), como es lógico debemos tener en cuenta la polémica existente entre los penalistas acerca de la naturaleza de esta circunstancia, en la que ha acabado prevaleciendo la posición jurisprudencial que distingue entre un estado de necesidad justificante y un estado de necesidad exculpante en función de la correlación entre bienes jurídicos. Los restantes supuestos de exención de la responsabilidad criminal contenidas en el artículo 20, así como el error de prohibición y la minoría de edad como mínimo hasta que no se apruebe la Ley que prevé el Art. 19 CP, son consideradas como causas o bien de exculpación o bien de inimputabilidad, y a decir del artículo 119, el Juez o Tribunal que dicte Sentencia absolutoria por estimar algunas de las causas de exención citadas, procederá a fijar las Responsabilidades Civiles salvo que haya hecho expresa reserva de las acciones para reclamarlas en la vía que corresponda. Pasemos a hablar de estas circunstancias, de su naturaleza, y de como se depura la Responsabilidad Civil en tales supuestos.

#### a) La ausencia de imputabilidad.

Como afirma Gonzalo QUINTERO<sup>424</sup> en nuestro derecho positivo no se incluye de manera expresa la imputabilidad como presupuesto del delito. Lo único que se establece es una serie de supuestos de

---

no termina por sentencia sino por auto, por lo que no entra el Juez a conocer de las hipotéticas responsabilidades civiles.

<sup>422</sup>Curso de Derecho Penal Parte General Ed. CEDECS.Barcelona. 1996. Pg.374-416.

<sup>423</sup>“El ilícito civil en el Código Penal” Ed. Comares. Granada. 1997. Pg.31.

<sup>424</sup>“Curso de Derecho Penal...”Obra citada. Pg.416.



exención de la responsabilidad criminal, sobre los que hay coincidencia entre la Doctrina en calificarlos como supuestos de ausencia de imputabilidad. El autor que acabamos de citar pone de manifiesto que se entenderá por imputabilidad "la posibilidad de conocer el sentido de los mandatos y prohibiciones del derecho y de actuar con arreglo a esa comprensión".

Como supuestos de exclusión de la responsabilidad criminal por ausencia de imputabilidad suelen señalarse: la minoría de edad penal, (Art.19 CP), la concurrencia al tiempo de cometer la infracción penal de cualquier anomalía psíquica que impida comprender la ilicitud del hecho y actuar conforme a esa comprensión, incluyendo las situaciones de trastorno mental transitorio, (Art.20.1 CP), el estado de intoxicación plena, o síndrome de abstinencia por el consumo de bebidas alcohólicas, drogas tóxicas, estupefacientes, sustancias psicotrópicas, u otras que produzcan efectos análogos, (Art.20.2), y el que por sufrir alteraciones en la percepción desde el nacimiento o desde la infancia, tenga alterada gravemente la conciencia de la realidad (Art.20.3). Debemos a continuación preguntarnos si cada una de las circunstancias eximentes pueden ser tenidas en consideración en el Delito Fiscal, cuales son los supuestos más frecuentes, y sobre todo como se determina la Responsabilidad Civil, todo ello, sin perder de vista lo dicho, más arriba sobre la auténtica fuente de la obligación de pago de la cuota tributaria que corresponde imponer a la Jurisdicción Penal en el Delito Fiscal. Por ello, no tendrá sentido planteamos en supuesto del Delito Fiscal aquellas circunstancias eximentes que tienen un carácter muy limitado en el tiempo, dado que una vez el imputado supera el trastorno mental transitorio (Art.20,1º.2), o el estado de intoxicación (Art.20.2º) puede ir tranquilamente a regularizar su situación con Hacienda, viéndose amparado en el peor de los casos por la excusa absolutoria. Como veremos el Legislador no ha sido ni corto ni perezoso a la hora de regular el régimen de la Responsabilidad Civil de los inimputables, pues tan sólo en la legislación penal existen dos regímenes distintos de responsabilidad<sup>425</sup>.

a).- La minoría de edad penal.

Situada por el artículo 19 del nuevo Código mayoría de edad penal en los dieciocho años, la posición mayoritaria entiende que el establecimiento de la misma es un problema de política criminal, a solucionar de acuerdo con los principios de humanidad e intervención mínima del Derecho Penal. En tal sentido puede entenderse acertada la equiparación de la mayoría de edad penal y civil. En el sistema introducido por el CP de 1995, se establece una separación fundamental entre mayores y menores de dieciocho años, remitiendo a la "Ley que regule la responsabilidad penal de los menores", (L.O. 5/2000 de 12 de Enero recientemente aprobada, y que en la actualidad se encuentra

en periodo de "vacatio legis", hasta pasado un año desde la fecha de su publicación la cual tuvo lugar el día 13 de Enero del año 2000), de la que tendremos ocasión de hablar más adelante, el tratamiento de las infracciones "penales" cometidas por los menores de dicha edad<sup>426</sup>. Transitoriamente y como se desprende del apartado 1 a) de la "Disposición derogatoria única" del vigente CP<sup>427</sup>, la Responsabilidad de los mayores de 16 años y menores de 18 se depurará de acuerdo con el sistema del CP, con las variantes introducidas por la Disposición Transitoria Duodécima<sup>428</sup>. Finalizado el periodo transitorio, la responsabilidad de los menores de 18 años se regulará en todo caso por la Ley Penal del Menor.

Al centrarnos en el concreto supuesto del Delito Fiscal, y teniendo en cuenta la posición mayoritaria en la Jurisprudencia que exige al autor en sentido estricto la condición de sujeto pasivo de la relación tributaria, debemos traer inmediatamente a colación el artículo 42 de la Ley General Tributaria, para determinar en que medida, un menor de edad, puede ser sujeto de derechos u obligaciones en el ámbito tributario, y sobre todo, en que medida un menor de edad puede actuar u obrar por si mismo en el orden tributario, y en consecuencia, puede incurrir en responsabilidad penal. Dice así el artículo 42 de la LGT: " *En el orden tributario tendrán capacidad de obrar, además de las personas que la*

---

<sup>425</sup>Y como tendremos ocasión de ver más adelante, el Legislador no ha dejado de sorprendernos al aprobar la Ley Penal del Menor.

<sup>426</sup>No obstante lo anterior dice el artículo 4 de la Ley Orgánica reguladora de la responsabilidad civil de los menores que "1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 69 de la Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal, la presente Ley se aplicará a las personas mayores de dieciocho años y menores de veintiuno que hubieren cometido un delito o falta tipificado en el Código Penal o en las leyes penales especiales cuando el Juez de Instrucción competente, iodos el Ministerio Fiscal y el letrado del imputado y el equipo técnico a que se refiere el artículo 27 de esta Ley, así lo declare expresamente mediante auto. a tal efecto el Juez de Instrucción deberá tener en cuenta: Primero: Las circunstancias personales y el grado de madurez del autor, especialmente cuando el informe del equipo técnico aconseje aplicarle alguna de las medidas previstas en la presente Ley. Segundo. La naturaleza y gravedad de los hechos, especialmente cuando se trate de un delito cometido con violencia o intimidación en las personas, o que haya ocasionado grave perjuicio ala vida o integridad física de aquellas. Tercero. La circunstancia agravante de reincidencia en su caso." No obstante lo anterior, entendemos que la extensión del régimen penal del menor a los mayores de 18 años y menores de 21, no afecta a las normas sobre responsabilidad civil en el delito.

<sup>427</sup>El apartado 1 a) de la "Disposición derogatoria única", exceptúa de la derogación "los artículos 8.2, 9.3, la regla 1 del artículo 20 en lo que se refiere al número dos del artículo 8, el segundo párrafo del artículo 22, 65, 417 bis y las disposiciones adicionales primera y segunda de la Ley Orgánica 3/1989, de 21 de junio."

<sup>428</sup>La disposición transitoria duodécima del nuevo Código Penal establece lo siguiente: "Hasta la aprobación de la Ley que regula la Responsabilidad Penal del menor, en los procedimientos que se substancien por razón de un delito o falta presuntamente cometido por un menor de dieciocho años, el Juez o Tribunal competente requerirá que los equipos técnicos que están al servicio de los Jueces de menores, la elaboración de un informe sobre la situación psicológica, educativa y familiar del menor, así como de su entorno social, y en general, sobre cualquier otra circunstancia que pueda haber influido en el hecho que se le imputa."

*ostenten con arreglo a las normas de Derecho Privado, la mujer casada y LOS MENORES DE EDAD EN LAS RELACIONES TRIBUTARIAS DERIVADAS DE AQUÉLLAS ACTIVIDADES CUYO EJERCICIO LES ESTA PERMITIDO POR EL ORDENAMIENTO JURÍDICO SIN LA ASISTENCIA DEL MARIDO O DE LA PERSONA QUE EJERZA LA PATRIA POTESTAD O DE LA TUTELA RESPECTIVAMENTE".* Prescindiendo de valorar las trasnochadas alusiones a la capacidad de obrar de la mujer casada, el artículo que acabamos de reproducir resulta del máximo interés para el estudio que estamos realizando por varias razones.

En primer lugar al equipararse como entiende ALVAREZ MARTÍNEZ<sup>429</sup>, la capacidad de obrar en el orden tributario con la capacidad de obrar en el orden civil, y situándose aunque de modo transitorio la mayoría de edad penal en los 16 años, nos encontramos con que los mayores de 16 años emancipados pueden ser responsables del Delito Fiscal tanto a título de autores en sentido estricto como a título de cómplices, por lo que convendrá profundizar en su régimen de Responsabilidad Civil. Finalizado el periodo transitorio la situación tan sólo cambiará relativamente, puesto que de acuerdo con el artículo 1.1 de la "Ley Penal del Menor", las acciones constitutivas de los delitos y faltas tipificadas en el CP cometidos por los menores de 18 años emancipados, continuarán siendo criminalmente relevantes por más que la referida responsabilidad se depure de acuerdo con lo preceptuado en la Ley Orgánica reguladora de la Responsabilidad Penal de los Menores, correspondiéndole la instrucción de las causas al Ministerio Fiscal, y el enjuiciamiento a los Juzgados de Menores<sup>430</sup>. Por lo tanto en el nuevo régimen el menor de 18 años y mayor de 16, que actúe por sí en el orden tributario, podrá ser considerado autor de una defraudación fiscal relevante penalmente, de la que derivarán igualmente consecuencias extrapenales, las cuales como veremos deberán ser oportunamente depuradas de acuerdo con las normas especiales sobre responsabilidad civil en el delito que contempla la nueva Ley, de las que tendremos ocasión de hablar más adelante, o en su caso en base régimen alternativo de ejecución de deuda tributaria que proponemos en este trabajo.

El problema de los menores de 16 años (y mayores no emancipados)<sup>431</sup>, deberá en su caso resolverse aplicando el artículo 31 del CP. En efecto el menor de 16 años ni tendrá capacidad de obrar en el

---

<sup>429</sup>A decir de este autor . (" La capacidad de Obrar en el derecho Tributario"; Revista Española de derecho financiero" nº 89, Enero-Marzo de 1996.Pg.23 y Sg.), no existe en el ordenamiento tributario un concepto autónomo o específico de capacidad jurídica o de capacidad de obrar que pueda oponerse a los existentes en el seno del ordenamiento civil.

<sup>430</sup>Así se desprende de los artículos 16.1 y 31 de la nueva Ley.

<sup>431</sup>Estos podrán responder en su caso como cómplices, pero no como autores, puesto que de una parte en el régimen transitorio son responsables criminales, no obstante al no tener capacidad de obrar, la condición de autor recaería en su caso en la persona que "actuase en su nombre en el orden tributario".

orden tributario, ni tendrá la edad penal, por lo que teniendo capacidad jurídica existe la posibilidad de que a su nombre figuren relaciones patrimoniales sujetas al pago de impuestos. Dado que su actuación en el orden patrimonial tendrá lugar a través de su representante legal, será aquél quien en su caso incurra en el Delito Fiscal toda vez que de acuerdo con el citado artículo 31 CP, el representante "LEGAL" o voluntario de otro responderá personalmente *"aunque no concurran en él las condiciones cualidades que la correspondiente figura del delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la persona en cuyo nombre o representación obre"*. Entendemos que en idéntica posición a la del representante legal, se encontrará el que sin haber sido declarado oficialmente actúa como tal, independientemente de las responsabilidades de todo tipo en que haya podido incurrir la persona que encontrándose obligada a promover el nombramiento de un representante legal no lo hiciera. En los supuestos de actuación de un representante legal de un menor de 16 años (y sin perjuicio de lo que diremos al hablar de los supuestos de responsabilidad subsidiaria), entendemos que será responsable civil directo el patrimonio del representante, respondiendo de modo subsidiario en base al artículo 120.4 CP, el patrimonio del menor<sup>432</sup>. No entraría en juego la tan discutida regla del artículo 20.1 del antiguo Código Penal, que hablaba de la responsabilidad de quienes tuviesen a los menores "bajo su potestad o guarda legal, siempre que hubiere por su parte culpa o negligencia", ya que en el supuesto que hemos contemplado el representante es aquí autor directo, (siempre que actué por supuesto).

Hasta que entre en vigor la nueva Ley Orgánica Reguladora de la responsabilidad penal de los menores, 5/2000 de 12 de Enero, el supuesto más complejo desde el punto de la Responsabilidad Civil es el de la Responsabilidad del menor de 18 años y mayor de 16, que actúa al frente de sus propios negocios con plena capacidad jurídica. Dichos sujetos en el régimen vigente hasta la fecha, son considerados como penalmente responsables y por tanto civilmente, en el supuesto que incurran en alguna de las conductas tipificadas en los artículos 305 y siguientes del CP de 1995. La instrucción y fallo de las infracciones cometidas por dichos sujetos corresponderá a los Tribunales ordinarios, con las particularidades introducidas por la Disposición Transitoria Duodécima. En lo referente a la Responsabilidad Civil, serán directamente responsables con su propio patrimonio, no respondiendo de acuerdo con la normativa penal por ellos sus padres o tutores, ya que como el artículo 8.2 del ACP no les exime de responsabilidad criminal, tampoco les es de aplicar el Art.20.1 ACP.

---

<sup>432</sup> Quien de acuerdo con el derecho tributario continuaría siendo pasivo del pago del impuesto. Vemos que se plantea aquí un problema de alteración de la posición jurídico subjetiva del tributo, no, obstante, lo cual y como veremos la solución a dicho problema no puede buscarse en Derecho de Responsabilidad Civil, dado en realidad es un problema de Derecho Tributario.

Vemos que se produce aquí una disfunción entre la solución establecida en la legislación civil y la establecida en la legislación penal. Recuérdese que según el artículo 1.903 CC "los padres son responsables de los daños causados por los hijos que se encuentren bajo su guarda" y "los tutores lo son de los perjuicios causados por los menores o incapacitados que estén bajo su autoridad y habiten en su compañía". Esta responsabilidad como veremos más adelante, se detenta por todos los hijos menores de dieciocho años y sólo se excluye cuando el padre o tutor prueben haber tenido la diligencia de un "buen padre de familia" para prevenir el daño.

Se ha discutido la aplicación supletoria a estos supuestos, del artículo 1.903 CC, por parte de la Jurisdicción Penal, para de este modo y de acuerdo con dicha norma se pueda hacer responder a los padres y tutores del menor. La Responsabilidad de tales personas, de acuerdo con el último párrafo del Art. 1.903 procedería salvo en aquéllos casos en que *"las personas en él mencionadas prueben que emplearon la diligencia de un buen padre de familia para prevenir el daño"*, puesto que en dicho sistema la carga de la prueba opera en sentido contrario. A diferencia lo que ocurre en el Código Penal donde a partir de la reforma de 1983, que tenía como finalidad adaptar nuestro Código al principio de culpabilidad, y que extendió la presunción "in dubio pro reo" al campo de la Responsabilidad Civil derivada de hecho delictivo, en el Código Civil es el que ha de responder por otro quien ha de probar que no obró por culpa o diligencia. Recuérdese que uno u otro bloque normativo pueden ser aplicables a idénticos supuestos en base a razones absolutamente fortuitas, o desligadas causalmente de la actividad delictiva como pueden ser la muerte del responsable criminal, la amnistía, el indulto o la rebeldía. Pues bien como no podía ser de otro modo también existe discrepancia Doctrinal y Jurisprudencial sobre la aplicación supletoria del Art.1903<sup>433</sup>. Nosotros entendemos que la normativa de Responsabilidad Civil del

---

<sup>433</sup>De este modo entre los que se oponen a ella podemos citar a Silvia DÍAZ ALABART (en "La Responsabilidad Civil por los actos ilícitos dañosos de los sometidos a patria potestad o tutela". ADC.1987. Pg.861), que entiende que en tales casos responden exclusivamente los menores. No obstante, la posición doctrinal predominante de una manera o de otra hace responder a padres y tutores de los daños nacidos de ilícito penal cometido por un menor de dieciocho años y mayor de dieciséis, que haya resultado insolvente. En tal sentido SOTO NIETO("La Responsabilidad Civil derivada del ilícito culposo". Madrid 1992 Pg.199 y Sg.), recuerda el carácter supletorio general de las normas de Derecho Civil, así como la falta de lógica de que responda el padre y tutor por el Art. 1.903, y no se haga lo propio en supuestos de ilícito Penal. CONDE-PUMPIDO FERREIRO("La Responsabilidad Civil derivada del ilícito culposo". Madrid 1992 Pg.199 y Sg.), por su parte entiende que aunque en el CP, no se establecen argumentos para determinar la responsabilidad en el supuesto que ahora estamos viendo, en todo caso, el perjudicado puede reservar la acción para ejercerla en la Jurisdicción Civil, donde el Juez Civil podrá aplicar cualquier norma sobre Responsabilidad Civil por actos ilícitos incluidas las del Art. 1.903. De acuerdo con dicha posición sería el perjudicado quien en vistas a las posibilidades resarcitorias, derivadas de la solvencia de los posibles condenados al pago, debería elegir entre ejercicio de la acción en una u otra Jurisdicción y estar a las consecuencias de su elección. La posición que nos parece más acertada es la de