

Procedimiento penal por delito fiscal y responsabilidad civil.

Ponente: D. Antonio de Moral Garcia (Magistrado de lo Penal del Tribunal Supremo)

Buenas tardes:

Muchas gracias a la Fundación y a todos Vds. por su asistencia que seguramente se explica bien por la calidad del resto de componentes de Mesa a lo que me honro en acompañar.

No hablaré como Magistrado del Tribunal Supremo. Esto significa que las ideas que voy a exponer no tienen por qué ajustarse a lo que dice la jurisprudencia a la que, sin embargo, me debo cuando actúo como Magistrado integrante de una Sala de Justicia. Aquí trataré de transmitirles mi visión personal sobre un tema muy específico: la responsabilidad civil nacida del delito de defraudación tributaria. Mi visión quizás sea un poco “iconoclasta” pero hace muchos años que surgió de unas reflexiones sobre la materia y no es la primera vez que la hago pública.

He defendido en varias ocasiones, con ningún eco, que los delitos contra la Hacienda Pública no deben comportar una condena al abono de las cuotas defraudadas como responsabilidad civil por la potísima razón de que no se trata de una deuda nacida del delito. La deuda tributaria es el presupuesto del delito pero no su consecuencia. Y en el proceso penal solo es exigible la responsabilidad civil nacida del delito (arts. 109 y siguientes del Código Penal). Comentando el art. 305 del Código Penal escribí: “La jurisprudencia (STS 1940/2000, de 18 de diciembre) y la praxis judicial más extendida vienen considerando que estos delitos deben llevar aparejada por vía de responsabilidad civil y como indemnización la condena al pago del importe de la cuota defraudada. La doctrina me parece cuestionable por cuanto se trata de una obligación que no nace con el delito, sino que ha nacido previamente. Pienso que igual que sucede con el delito de alzamiento de bienes la responsabilidad civil no debe abarcar esa cantidad impagada. Con ello además se evitarían las perniciosas consecuencias que resultan cuando el deudor tributario es una persona jurídica. Como la responsabilidad civil recae en primer lugar sobre el autor, tendremos que la obligación tributaria de la sociedad se desplazará a la persona física, normalmente el administrador (art. 31), quedando la persona jurídica como simple responsable civil subsidiario. Apoya esta interpretación lo dispuesto en el art. 88 del Real Decreto 939/1986¹”.

La argumentación se cerraba con la imposibilidad de catalogar a la sociedad como tercero responsable civil solidario por la vía del art. 122 pues por su propia naturaleza la cuantía defraudada en el delito contra la hacienda pública no es un “producto” o un “efecto” del delito.

El falso mito de que un proceso penal es mecanismo más eficaz para el cobro que impulsó el establecimiento expreso de responsabilidad civil en el delito de impago de pensiones (art. 227.3 del Código Penal) –otro caso en que la deuda no es consecuencia del delito sino su presupuesto y que, por tanto, en rigor, no debiera arrastrar responsabilidad civil- movió primero a la jurisprudencia y luego al legislador a anudar a la comisión de los delitos contra la Hacienda Pública el pago de la cuota defraudada con lo que, entre otras cosas, quedaba absolutamente blindada la necesidad de esperar al final del proceso penal para conseguir el pago. Y, lo que es menos asumible, se llegaba a una suerte de *transformismo* de la deuda tributaria. Lo que era una obligación legal regida por las normas tributarias y por tanto con unos

¹ *Código penal (Comentarios y jurisprudencia)* VVAA, coordinado por DEL MORAL GARCÍA, A y SERRANO BUTRAGUEÑO, I., Tomo II, pág. 1989.

plazos de caducidad o prescripción y unas personas responsables, pasa a convertirse en responsabilidad civil *ex delicto* con otros plazos de prescripción y, sobre todo, otros responsables que desplazan a los reales. La deuda deja de regirse por los principios tributarios y se convierte en algo diferente. El administrador responsable de la defraudación tributaria afectante a la persona jurídica (o física), aunque su capacidad económica personal sea escasa, pasa a ocupar la primera posición entre los llamados a cancelar esa deuda. Quien era principal responsable de acuerdo con las normas tributarias solo responderá subsidiariamente, en caso de insolvencia del primero. Si éste procede al pago de la responsabilidad civil, el real deudor tributario quedará exonerado de su obligación legal sin que exista ningún mecanismo legal que habilite para repetir. Esa responsabilidad civil impuesta a quien no es deudor tributario adquiere así de hecho una naturaleza muy similar a la de una nueva pena pecuniaria.

Ese planteamiento que se impuso en la jurisprudencia (La jurisprudencia y la praxis judicial más extensa ha venido considerando desde antiguo que los delitos contra la Hacienda Pública deben llevar aparejada por vía de responsabilidad civil y como indemnización, la condena al pago del importe de la cuota defraudada (SSTS de 27 de diciembre de 1.990, de 5 Noviembre de 1.991 de 24 de Febrero de 1993, 1940/2000, de 18 de diciembre, 1337/2002, de 26 de Octubre, 1336/2002, de 15 Julio) tuvo luego plasmación legal expresa a través de la Disposición Adicional décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Para disipar cualquier duda que pudiera surgir y para solventar algunas disfunciones detectadas y derivadas de ese sistema, erróneo en su misma base en mi opinión, se estableció: “1. *En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.* 2. *Una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que compete la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. En la misma forma se procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida.* 3. *Cuando se hubiera acordado el fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil conforme al art. 125 del Código Penal, el juez o tribunal lo comunicará a la Administración tributaria. En este caso, el procedimiento de apremio se iniciará si el responsable civil del delito incumpliera los términos del fraccionamiento.* 4. *La Administración tributaria informará al juez o tribunal sentenciador, a los efectos del art. 117.3 de la Constitución Española, de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada”.*

La Administración Tributaria descubría después de unos años de rodaje lo que los familiarizados con la aplicación del derecho penal sabíamos hace mucho tiempo: la eficacia de los juzgados para ejecutar pronunciamientos de tipo pecuniario está muy lejos de la que pueden alcanzar unos servicios administrativos mucho mejor dotados. La capacidad de la Administración de Justicia para atajar las insolvencias meramente formales es lamentablemente muy exigua. Cuando se trata de deudas tributarias, el legislador manifiesta una explicable especial sensibilidad ante el problema y diseña un sistema como el contemplado en esa norma en parte trasplantada al Código Punitivo en 2010, y ahora nuevamente reformateada.

En efecto, esa previsión se trasladó, con algunos matices, al propio Código Penal en la reforma de 2010. Figuró ahí hasta la reforma de 2012 donde se ha instaurado otro sistema también proyectado a los delitos contra la seguridad social que supone un hito más en ese tortuoso camino con idas y venidas. De conformidad con el art. 305.7 CP la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública en modalidad de defraudación tributaria comprende por vía de principio el importe de la deuda tributaria, aunque se habilita en una extraña disposición a que tal deuda total o

parcialmente pueda ser liquidada y ejecutada en paralelo al proceso penal, con algunos correctivos y excepciones (305.5). Marginando ahora el estudio detenido de esas disposiciones es claro que parten de esa premisa: la responsabilidad civil nacida de los delitos contra la Hacienda Pública comprende el pago de las cuotas defraudadas. Se persevera así, aunque con algún correctivo en las disfunciones derivadas de esa fórmula que ya casi se considera evidente en la praxis judicial².

La introducción en 2010 de la responsabilidad penal de las personas jurídicas incidió indirectamente en esta cuestión proporcionando instrumentos para solventar la disfunción señalada que, en todo caso, también resultará más excepcional desde el momento en que según puede intuirse lo habitual será que el procedimiento tributario de liquidación y ejecución seguido con arreglo a las normas tributarias no se paralice por la presencia del proceso penal. Las perversas consecuencias que se derivan de la mutación de lo que son unas obligaciones de derecho público en responsabilidad civil nacida de delito y el intercambio de posiciones de los sujetos responsables (quien era deudor tributario pasa a ser responsable subsidiario de una cuota que ahora asume como propia o un asesor o un administrador), se convertirán en poco frecuentes no solo por eso sino también por la posibilidad de condenar como responsable penal a la sociedad que se erige en otro paliativo de enorme potencialidad. La consideración de la Sociedad como sujeto activo del delito abre las puertas a la atribución a la misma de responsabilidad civil directa y no meramente subsidiaria por virtud del nuevo párrafo 3º del art. 116. A partir de la reforma de 2010 en casos de defraudación tributaria perpetrada por un ente colectivo la responsabilidad civil que comprende el pago de las cuotas podrá recaer directamente en la sociedad que es la obligada tributariamente. No quedará relegada a la condición de mero responsable civil subsidiario. ¿Esto soluciona las disfunciones y paradojas que se han tratado de exponer y que son consecuencia de esa poco explicable transformación del título de reclamación? No las elimina de manera total. Subsistirán esas consecuencias injustas. Pero al menos en la mayoría de los casos servirá para reducirlas a marcos más tolerables al permitir que la persona jurídica obligada tributaria se haga cargo de manera directa de la mayor parte de las cuotas. Aunque pervivirá el problema de fondo, que no ha sido correctamente detectado ni atajado, y algunas de sus manifestaciones:

- a) Cuando el deudor es una persona física inculpable (por ignorancia, por ser un menor o un incapaz...) y la responsabilidad penal recae en otras personas a través del mecanismo del art. 31 del Código Penal, éste será quien se convierta en obligado al pago de la deuda con la Hacienda Pública de manera principal..
- b) Cuando la persona jurídica eluda su responsabilidad penal por demostrar que han existido fórmulas adecuadas de control.
- c) En cualquier caso la alusión a una responsabilidad solidaria con las personas físicas también condenadas obliga a fijar para éstas un porcentaje por mínimo que sea del que responderán directamente sin perjuicio de la responsabilidad subsidiaria de la persona jurídica en relación a ese monto. No creo que quepa establecer una cuota “cero” para el responsable solidario (art. 116.1).

² No faltan excepciones, algunas muy lúcidas, a esa estimación general (vid. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España* en Atelier, libros Jurídicos, Barcelona, 2005, págs. 137 y ss). Sobre el tema es de consulta obligada la monografía exhaustiva, profunda y atinada en los planteamientos y conceptos de COLOMA CHICOT, *La responsabilidad civil en el delito fiscal*, Marcial Pons, Barcelona, 2001. Su propuesta de solución es muy aceptable. Consiste, en apretada síntesis simplificadora, en considerar que el problema no es de responsabilidad civil en el delito fiscal, sino de “ejecución de la deuda tributaria en el proceso penal”,

Pese a la minimización práctica del problema tras las reformas de 2010 y 2012 subsiste la incongruencia conceptual. No obstante hay que reconocer que la normativa vigente proporciona argumentos para sostener que estamos no propiamente ante responsabilidad civil nacida del delito –como sigue deduciéndose de la literalidad de algún párrafo- sino ante una deuda tributaria que por virtud de la ley puede exigirse en ciertos casos y condiciones en el proceso penal. Sería un contenido específico y atípico –no reconducible a ninguno de los descritos en el art. 110 CP- de la “responsabilidad civil”.

En esa línea se inserta también el proyectado art. 308 bis que introduce especialidades en materia de suspensión de condena alentadas por el objetivo recaudatorio que predomina en este ámbito del derecho penal y prima sobre sus funciones más clásicas; aunque es justo reconocer que la filosofía que inspira este precepto no se aparta de la que determina la modificación general propugnada en materia de suspensión de condena por la reforma para todos los delitos y no solo para estos, promoviendo la satisfacción de las víctimas.

Dispondrá esa norma en el caso de llegar a aprobarse que el otorgamiento de beneficios como la suspensión de condena a personas condenadas por delitos contra la hacienda pública y seguridad social exigirá el abono de la deuda pendiente o el compromiso serio de pago. El otorgamiento del beneficio ha de notificarse a la Administración Tributaria o Seguridad Social. El incumplimiento del compromiso ha de suponer la revocación del beneficio, al igual que la falta de colaboración o información inexacta.

La previsión se completa con la introducción de un párrafo cuarto en el art. 990 Ley de Enjuiciamiento Criminal en el que se reconoce a los órganos de recaudación de la Administración Tributaria la capacidad de investigar el patrimonio de los posibles responsables del delito bajo la supervisión del Juez que esté conociendo del procedimiento penal, poniendo en conocimiento del juzgado cuantas circunstancias puedan ser relevantes en particular en relación a los beneficios comentados.