

**“Informe sobre las novedades introducidas en la nueva regulación del Delito Fiscal: algunas propuestas de mejora”.**

**Ponente: Jordi de Juan Casadevall (Socio de fiscal, Cuatrecasas, Goncalvez, Pereira)**

Muchas gracias Miró, agradecer como no podía ser de otra forma a la Fundación Impuestos y Competitividad y a su Presidente Alex Escoda y a Ginés Navarro en su función de Director General de la misma la oportunidad que me brindan de participar en éstas interesantes sesiones.

Agradecer también como no podía ser de otra forma a Mercé Pigém y a Carlos Uribe la posibilidad que nos brindan de que tengan lugar en el seno Gral. Del Consejo del Poder Judicial,- especialmente gracias a Mercé, que hace años y años que conozco, que tuve ocasión de conocer compartiendo responsabilidades parlamentarias y desarrollando ésa difícil labor que es la de legislar y de la que ahora todos nos podemos quejar, yo el primero, de cómo se legisla o como no se legisla...-

...Bien, yo poco más puedo añadir a lo que decía Miró Ayats hace un momento y además con tan prestigioso auditorio, tanto Inspector y Abogado del Estado como veo por aquí, ¿no?, y Magistrado del Tribunal Supremo; simplemente insistir en dos o tres aspectos, eh... que a mí me parece que de alguna forma describen, dibujan o diseñan lo que ha sido la última reforma del delito fiscal, última de un largo rosario de reformas del delito fiscal que arrancan de el emblemático delito de ocultación fraudulenta de bienes e industria que conoció nuestro Código Penal en 1870 y que ha conocido tantas y tan variadas reforma. Reforma que de alguna forma podía haber sido y no fue, o se podía haber aprovechado para desde esa perspectiva tan sensible a la Fundación como decía Alex dotar al ordenamiento de la Seguridad Jurídica, se podía haber conseguido...

Y haciendo un esfuerzo de síntesis para encorsetar en el límite temporal que padecemos, éstas modificaciones o estos puntos críticos, creo que son dos o tres en los que debiéramos de insistir, uno lo ha hecho con singular brillantez Miró y no volveré sobre el mismo, simplemente haré una pasada general que es la falta de depuración técnica de éste delito, lo cual significa para mí, y en primer lugar, la falta de algo que es esencial, y me pongo en la perspectiva del Derecho Penal, no del Derecho Tributario. La predeterminación típica de la conducta punible; saber que se prohíbe, saber que no se prohíbe. Yo siempre digo que los legos en Derecho, si tienen que asomarse al Derecho, probablemente lo más fácil sea darles un Código Penal porque lo entenderán fácilmente, sabrán que es matar, sabrán que es violar, sabrán que es robar... pero probablemente no sabrán que es defraudar o no lo entienden ¿eh...? Entonces falta en nuestro Código Penal la definición de éste delito, cosa que no ocurre en el Derecho comparado, una definición exacta de la conducta punible, una depuración técnica para saber exactamente que prohibimos y que no prohibimos; máxime porque si dejamos de lado, superamos la vieja polémica de si ésta es una ley penal en blanco, si lo es, si es una ley penal en blanco, opera sin duda sobre el segmento del ordenamiento de

mayor complejidad, que es el ordenamiento jurídico-tributario. Y es difícil en ocasiones saber que prohíbe y que no prohíbe, cayendo en una materia tan singularmente compleja, tan singularmente abundante y copiosa en la legislación, tan permeable, porosa a interpretaciones y a divergencias interpretativas. Esa materia tan a veces, en ocasiones promiscua, si se me permite la palabra, de lo que es economía de opción, lo que es fraude de ley como lo llamaba el clásico, o conflicto en la aplicación de la norma como se llama ahora, y de alguna forma, intentar determinar qué podemos hacer, que no, que se puede, que no se puede hacer.

No quiero insistir mucho en este aspecto que ha tratado ya mi compañero, decir que entiendo que se ha desaprovechado una vez más, -quizá no era así en 1870, pero si fue así con la reforma Fernández Ordoñez, 50/77, o posteriormente con la reforma del 85, la del 95, la del 96, la del 2003, la del 2010; la del 2011...- se ha desaprovechado la ocasión para definir exactamente que es el delito fiscal, que es algo más que un simple impago de obligaciones fiscales. Me refiero que debe llevar ínsito un plus de antijuridicidad, el ordenamiento ya tiene sus resortes reactivos frente a un incumplimiento de un ordenamiento jurídico tributario, bien sea la regularización, bien sea el ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria.

Parece que si hablamos de Derecho Penal, si hablamos de ejercicio de la coacción punitiva del Estado por excelencia, estamos refiriéndonos a la última ratio, al último elemento, al último grado de reacción punitiva, y por tanto parece que es algo más que un simple impago o incumplimiento de obligaciones fiscales, parece que debe de contener algún elemento. El verbo rector del tipo penal es defraudar, por tanto supone engaño, falsedad, algo más que el simple incumplimiento que puede obedecer a un problema de complejidad de la norma tributaria, que puede obedecer a un problema de interpretación de la norma tributaria, pero que puede ser ajeno a ese tipo de dolo especial, a ese "*animus defraudandi*" que debe de modularlo.

El segundo elemento, en total coincidencia con Miró, que lo ha expresado antes que yo y lo hemos expresado en nuestro trabajo, es la necesaria conexión con el Derecho Sancionador Tributario. Estamos en la última ratio, estamos ante el último escalón, y en ocasiones, nuestro Derecho Sancionador Tributario tipifica muy bien lo que son las infracciones, las leves, las graves y las muy graves, y las muy graves exigen utilización de medios fraudulentos, anomalías contables, utilización de testaferreros, falsedad documental, es decir, una serie de elementos que conllevan ese plus de antijuridicidad, y probablemente por ahí debiera estar también el delito fiscal en la represión en este tipo de conductas inaceptables para una sociedad democrática y para una sociedad en general, dejando las formas de reacción más leves para el derecho sancionador-administrativo, pero obedeciendo a los mismos principios, no en balde son dos manifestaciones de una potestad punitiva única del Estado.

Quisiera también insistir en otro aspecto que ya está muy pasado pero que a mí me gusta y en relación al delito fiscal siempre lo digo, no es una depuración técnica lo que necesitamos de la conducta punible, necesitamos también una

depuración técnica del bien jurídico protegido, el Derecho Penal protege, no ideas, el Derecho Penal protege bienes jurídicos; y si lo que está protegiendo éste delito es el interés recaudatorio de la Hacienda Pública, no tiene ningún sentido que si no hay deuda tributaria haya delito contra la Hacienda Pública. Que si no hay deuda tributaria porque ha prescrito, exista delito contra la Hacienda Pública, porque la prescripción del Derecho Tributario, como la prescripción del Derecho Público, como la del Derecho Penal, es una prescripción muy fuerte, extingue la deuda tributaria, se aplica de oficio, eh... es irrenunciable, a diferencia de la prescripción del derecho civil, ergo, si no hay deuda tributaria porque ha prescrito la deuda tributaria por el transcurso de cuatro años, ¿Por qué tiene que existir un delito contra la Hacienda Pública?, no tiene mucho sentido. Ya sé que estoy hablando de algo que para el jurista práctico está totalmente superado en multitud de sentencias del Tribunal Supremo, no del Tribunal Constitucional, pero si del Tribunal Supremo.

¿Por qué digo esto? Pues digo esto porque temas de prescripción, muchos dirán, esto es un tema de legalidad ordinaria, jamás entraría en el tribunal constitucional, pero ejemplos los ha habido, y precisamente de prescripción penal en la interpretación del artículo 131 del Código Penal que han entrado en el Tribunal Constitucional por la vía del artículo 25 de la Constitución. Y porque sigo pensando que la antijuridicidad material del delito es importante y saber que bien jurídico estamos protegiendo también y esa falta de sintonías entre los períodos de prescripción yo creo que debiera de llegar a una coordinación de los mismos porque no puede existir, no puede ocurrir que exista un delito sin un bien jurídico y cuando ese bien jurídico ha desaparecido por la prescripción. Sobre lo que insisto se ha pronunciado en reiteradas ocasiones en el Tribunal Supremo que no el Tribunal Constitucional.

Este problema que no se ha solventado con la última y enésima reforma del delito contra la Hacienda Pública subsiste ahora además agravado, y agravado porque aparecen unos tipos agravados en el 305 bis del Código Penal del delito contra la Hacienda Pública, que a mí me parece bien en términos generales que se produzca para tan insolidaria conducta una agravación punitiva, sobre todo por los aspectos que está contemplando, lo que ocurre es que produce un efecto colateral y es que el aumento de la pena supone que automáticamente se dispara el plazo de prescripción que pasa de 5 a 10 años. Entonces esa disonancia entre los plazos de prescripción de 4 o 5 años se agrava todavía más porque pasamos de 4 y de 10 años en relación al delito contra la Hacienda Pública. Y algún día alguien pueda hacer alguna reflexión desde una perspectiva constitucional.

Los supuestos que contempla la agravación punitiva del artículo 305 bis del código Penal, la verdad es que, contempla realmente casos que merecen la consideración como supuestos de gradación penal, supongo que nadie lo discutiría, ¿eh?, pensemos en la organización o grupo criminal que son conceptos claramente delimitados por el código penal lo que significa uno u otro, o la utilización de testaferros, paraísos fiscales etc.; hay otros supuestos sin embargo que parecen más dudosos o problemáticos, por ejemplo introducir como agravación punitiva que la cuota defraudada se sitúe en los 600.000€. Soy consciente de que aquí lo que hace el legislador positivo es cristalizar una jurisprudencia del Tribunal Supremo, pero claro, es que la cuota defraudada es 600.000€ si pensamos en el

Impuesto sobre Sociedades, fácilmente se consigue, si pensamos que en el Impuesto sobre sociedades con la aparición de la polémica responsabilidad penal de las personas jurídicas, es fácil llegar a esa cuantía. Cuando se habla de interposición de sociedades también es un aspecto a mi juicio un tanto problemático, si estamos hablando de la relación por ejemplo: socio-sociedad, eso que los fiscalistas llamamos operaciones vinculadas, eso son operaciones perfectamente legítimas, amén la reacción del ordenamiento jurídico, es decir, ¡Oiga!, si usted va a hacer operaciones dentro del llamado perímetro de vinculación que define el artículo 16 de la ley del Impuesto sobre Sociedades, como quiera que no hay una relación de imparcialidad, póngame usted precios de mercado, porque si no, le voy a regularizar, ¿eh?, esa es la reacción del ordenamiento jurídico, pero claro, cogiendo el tipo agravado pues parece que una situación de vinculación, que tiene su situación punitiva prevista en el ordenamiento jurídico podría dar lugar a una situación de agravación punitiva.

Hay otro aspecto que me preocupa sobremanera, que es un aspecto novedoso, y que probablemente, por lo que se ha leído por ahí, obedece más a razones exógenas que no endógenas del legislador, y es a la preocupación que existía en Europa sobre la realización recaudatoria de los delitos fiscales. Y es, efectivamente, el novedoso sistema de ejecución de la responsabilidad civil derivada de delito que se introduce en el Código Penal, que da lugar a una disociación de la deuda tributaria entre aquella parte que está vinculada al delito fiscal y la parte que no está vinculada al delito fiscal. Siempre que sea escindible, cosa que no parece que, a menos, en algunos impuestos sea posible, a menos los sintéticos puede ser más difícil, no lo sé, pero siempre que sea posible conceptualmente, eh..., esa parte que no aparece vinculada, que no está... que no tiene esa relación umbilical con lo que es el delito fiscal pues se someterá a su régimen de tramitación propia, luego, entendemos a la Ley general Tributaria, nada que decir, pero la parte que está vinculada al delito fiscal, eh... se prevé que la regla general va a ser su ejecución en el seno del procedimiento penal, procedimiento que es muy largo y que está marcado por fases distintas, y tal y como está previsto entendemos que la regla,- ¡entendemos no!, lo dice el Código penal investido en la condición de Ley General Tributaria, quizás confundiendo un poco los papeles de lo que es el Código Penal y lo que es la Ley General Tributaria, nosotros pensamos que por el principio de sistematicidad, por aquello de que al César lo que es del César etc., pues a la Ley General Tributaria habría que darle lo que es de la Ley General Tributaria y al Código Penal lo que es del Código Penal- según el Código Penal, invadiendo probablemente el ámbito normativo de lo que es la Ley General Tributaria, con lo que eso tiene, porque tiene reserva de ley orgánica, pues nos viene a decir que la parte vinculada al delito fiscal se puede ejecutar ya inmediatamente, como regla general es la ejecución, la excepción es la suspensión. El juez de lo penal investido de juez de lo penal de lo contencioso administrativo, tiene que determinar si suspende o no la deuda tributaria. Eso puede dar lugar a diferentes situaciones que probablemente no sean..., vamos, que sean más bien patológicas, si es que ,eh, por ejemplo, se esté ejecutando la deuda tributaria que ya sabemos que cuando hay una denuncia parece que muda su naturaleza jurídica y se convierte en responsabilidad civil, se esté ejecutando la responsabilidad civil derivada de delito antes de existir una

sentencia condenatoria de delito, o antes de existir una sentencia no firme de delito, o antes de existir una acusación formal, porque eso así lo admitiría el procedimiento penal, es decir, un estado de inculpación embrionario como es la imputación; yo siempre digo que es un estado procesal de creación periodística al que se da muchísima importancia, pero que en realidad no es nada, es decir, no eres procesado, no eres ni tan siquiera acusado, y sin embargo en esa fase totalmente embrionaria se puede ejecutar ya la responsabilidad civil derivada de un delito del que ni tan siquiera has sido acusado. Es decir, genera una falta de coherencia del sistema enorme para no hablar de la situación sumamente compleja que se puede producir si esa deuda tributaria convertida en responsabilidad civil es ejecutada íntegramente y luego resulta que te absuelven del delito. Eh ¡... Bien, es una situación muy difícil, agravada probablemente por un borrador de anteproyecto de Ley General Tributaria que va circulando y que parece que no contempla mecanismos de suspensión o que no contempla que algunos principios tan propios y buenos de la Ley General Tributaria como el artículo 172 que te dice que no puedes realizar forzosamente los bienes embargados hasta que la liquidación no sea firme, pues no parece que se aplique aquí, y no sé tampoco si los recargos del período ejecutivo se van a aplicar o no se van a aplicar, es decir, genera una distorsión del sistema, genera probablemente una invasión de competencia administrativa en lo que es función jurisdiccional que debiera de estar probablemente más delimitada, ciertamente teníamos una experiencia novedosa que era la de la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria, pero esa era una ley de responsabilidades civiles derivadas de un delito ya declarado en una función auxiliar que prestaba la Administración Tributaria frente a un juez de lo penal, que se puede discutir en línea de principio lo que uno quiera sobre si es una deuda privada, porque al fin y al cabo la responsabilidad civil es una indemnización de daños y perjuicios por tanto es una deuda, es un ingreso de derecho privado, se le puede aplicar o no el procedimiento de apremio tal y como prevé la Ley General Presupuestaria que dice que no, que es un procedimiento de apremio en principio para los ingresos de derecho público, pero bueno, parece un tema menor, el tema importante y grave es esta distorsión que se produce, esa invasión en cierta manera de la Administración en lo que es el monopolio jurisdiccional, en la determinación de una responsabilidad civil que no determina, que no cuantifica, que no ejecuta el juez de lo penal y que en algunos aspectos parece constitucionalmente dudoso que eche al traste con lo que es un principio clásico, cardinal, anclado en nuestro ordenamiento jurídico, cual es el principio de la prejudicialidad penal, la preferencia de la jurisdicción penal frente a cualquier otro órgano jurisdiccional, y nos devuelve a un sistema que probablemente era mejor que éste, si vamos a cambiar el sistema de la cuantificación de la deuda en el seno del proceso penal, como era el de la ley 50/77 de la reforma Fernández Ordoñez en cuanto a la prejudicialidad administrativa.

¿Qué se podía haber hecho? Y voy concluyendo ya. Para no rebasar el umbral que me corresponde, ¿Qué se podía haber hecho?, bueno, se podían haber hecho otras cosas, por ejemplo, reforzar el mecanismo de medidas cautelares para garantizar efectivamente el interés recaudatorio de un acreedor y de un acreedor cualificado en el caso del proceso penal.

Concluyo ya haciendo una última referencia a la regularización voluntaria; que la regularización voluntaria nos plantea también toda una serie de dudas en relación a su regulación tal y como ha quedado en el artículo 305.4 del Código Penal, el famoso pleno reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes del inicio de actuaciones inspectoras, antes de denuncia o querrela, antes de notificación al obligado tributario de que existe un procedimiento penal dirigido contra él, si se producen esas circunstancias, ¿juega esto que los penalistas llamaban una excusa legal absoluta y que ahora no sabemos que es, que ahora no sabemos que es; pero determina la plena exención de responsabilidad penal? ¿Qué significa pleno reconocimiento y pago?, algunos sosteníamos que se podía presentar la complementaria y no pagar, pero el Supremo dijo que no, que había que pagar, con buen criterio, probablemente, ahora bien, completo reconocimiento y pago ¿significa que luego no puedes auto impugnar esa autoliquidación complementaria vía artículo 120.3 de la Ley General Tributaria? Es una cuestión que queda abierta, yo creo que sí, de la misma forma que en un acta de conformidad, das conformidad y lo ha dicho el Supremo, a los hechos, pero luego puedes impugnar. Pleno reconocimiento y pago de la deuda, significa de la deuda tributaria, que es un concepto preciso y delimitado, con unos contornos recortados muy precisamente en el artículo 58 de la Ley General Tributaria, y significa cuota, intereses de demora, recargos..., ¿significa que tienes que ingresar los recargos y los intereses cuando proceda; cuando en principio la práctica administrativa no es esa?, es decir, se generan una serie de dudas.

Y otra duda que se me plantea, esta es de teoría del delito,... a los juristas prácticos no nos gustan las cuestiones teóricas ni las grandes construcciones, sin embargo la teoría del delito tiene grandes implicaciones, y a mí se me suscita una, y es que tal y como estaba antes el artículo 305.4 del Código Penal, la expresión “*se quedarán exentos de responsabilidad penal.*”, hacía que los penalistas discutieran mucho sobre si estábamos ante una excusa legal absoluta, es decir, que había delito pero por razones político-criminales no se te aplica el mismo porque hay una regularización. Pero ahora, por la controvertida relación con el blanqueo de capital, el texto ha pasado al número 1 del 305 del Código penal y se dice que “*el que defraudare a la hacienda pública estatal, autonómica,...*” y al final dice “*salvo que regularice*”; ¿eso significa, ese “*salvo que regularice*”, que estamos no ante una excusa legal absoluta, sino ante un elemento negativo del tipo? y si no hay tipo, dice la teoría del delito que no hay responsabilidad civil, y si no hay responsabilidad civil, ¿entonces cómo podemos regularizar la deuda tributaria?.

Es decir, se plantea ahí un problema con enormes consecuencias, que también tiene consecuencias, y lo dijo el Consejo General del Poder Judicial en su momento en cuanto al inicio del plazo de prescripción, el inicio del plazo de prescripción y además un problema en relación a esa responsabilidad civil si hay que pagarla o no hay que pagarla porque si hay regularización, -ya sé que esto es una aporía una contradicción irremediable ...- el hecho no ha sido típico.

Nada más, ya simplemente someterme a su disposición por si quieren hacer alguna pregunta o alguna aclaración, reiterar mi gratitud a la Fundación, a Mercé Pigem y al Consejo General del Poder Judicial y muchas gracias por su atención.

