

¿Conflicto procedimental o compatibilidad en la nueva regulación del Delito contra la Hacienda Pública?

Ponente D. Manuel Garzón Herrero (Magistrado de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo)

El rótulo de mi intervención es: ¿conflicto procedimental o compatibilidad en la nueva regulación del delito fiscal?

Quienes me han precedido en el uso de la palabra han puesto de relieve que el delito fiscal está intensamente teñido de conceptos fiscales, apreciación que comparto. Pero no solamente configuran la existencia del tipo penal conceptos provenientes del Derecho Fiscal, también inciden sobre él los principios procesales, pues el proceso es la institución en que cobra vida el delito fiscal. Además, gravitan sobre el delito fiscal los principios propios del procedimiento (administrativo) que operan no sólo de modo previo al proceso penal sino también de modo simultáneo.

Por tanto, el Derecho Fiscal da vida al delito fiscal pero el proceso, y el procedimiento administrativo, tanto de modo previo como simultáneo, tienen una clara incidencia en la regulación de este tipo penal.

Los conceptos tributarios que se insertan en el tipo del delito fiscal generan la prejudicialidad tributaria del proceso penal por delito fiscal y esta prejudicialidad es de naturaleza sustantiva y procedimental, dualidad que provoca la pregunta que sirve de rótulo a mi intervención.

Es obligado, en general, que el juez penal por sí mismo, conozca y decida las cuestiones que son esencia y fundamento de la decisión a adoptar, aunque sólo sea con efectos prejudiciales.

Sucede así en el proceso contencioso sancionador tributario, donde es excepcional una prueba pericial tendente a dilucidar si procede o no una sanción. El juez penal, por sí mismo, debe resolver esta problemática manejando y aplicando los conceptos tributarios que procedan.

Cómo contestar a la cuestión: ¿conflicto procedimental o compatibilidad en la nueva regulación del delito contra la Hacienda Pública? El delito fiscal discurre por ámbitos legislativos y procedimentales en los que el solapamiento del procedimiento penal y el procedimiento tributario de liquidación es manifiesto. El legislador parece pretender la compatibilidad de los procedimientos pero la realidad se inclina a la incompatibilidad entre uno y otro proceso.

En el artículo 305 del Código Penal y en el apartado 5, concurren dos procedimientos penal y tributario, que, con principios diferentes y finalidades distintas, tienen un elemento común: el cobro de la deuda tributaria. El legislador ante esta disparidad procedimental ha de optar por uno de los procedimientos en liza, ateniéndose y respetando los principios que rigen el proceso por el que opta. Las normas pueden resultar imperfectas por causas diversas, pero cuando las

opciones legislativas no están claramente explicitadas el producto legislativo, no puede ser, no es, satisfactorio.

Manifestación de esta dualidad con los consiguientes efectos de contradicción y confusión se encuentra en el artículo 305 del código penal en el apartado 5 que establece que cuando la Administración apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública podrá, liquidar de forma separada por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y por otra los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

En el proceso penal es donde la Administración puede hacer todo esto. Analicemos el precepto: apreciare, indicios, ¿quién aprecia esos indicios?, ¿cuándo? Y ¿cómo? La respuesta a estas preguntas, es muy importante. Obsérvese que estamos en presencia de conceptos discrecionales no sólo en sí mismos sino en relación con las circunstancias en las que necesariamente han de desenvolverse.

Las dificultades exegéticas se disparan porque para liquidar conceptos y cuantías hace falta mucho más que apreciar indicios, hay que recorrer un largo camino procedimental que por la naturaleza de las cosas será el procedimiento de liquidación tributario. El camino que se recorre, a su vez, es distinto según estemos en un procedimiento administrativo, o, en un proceso penal, y los efectos pueden ser diametralmente diversos, como también lo son los principios que rigen ese caminar.

En el Impuesto sobre Sociedades y en el de la Renta dada su naturaleza global, ¿Cómo se determinan los conceptos que están vinculados con el posible delito y los que no lo están? ¿Quién va a hacer ésta distinción? de conceptos y cuantías vinculadas con los delitos contra la Hacienda Pública y los que carecen de esa vinculación, y, ¿Quién va y cómo a controlar ésta decisión? ¿El juez penal o el juez de lo contencioso? Este precepto no genera más que dudas. La pregunta que preside mi intervención sólo tiene una respuesta: la del conflicto procedimental.

Añade, el párrafo segundo del precepto citado: "*la liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior, la de los conceptos que no se encuentren vinculados, seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria*", parece aludir al procedimiento ordinario de liquidación, "*y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda, seguirá la tramitación que al efecto establezca*". Es decir, una norma que se dictará en el futuro, y, mientras tanto, ¿qué sucede?

En el tercero; "*la existencia del procedimiento penal por delitos contra la Hacienda Pública no paralizara la acción de cobro de la deuda tributaria, por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro salvo que el juez de oficio o a instancia de parte hubiese acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución...*"

Pero al actuar así se está, y quienes me han precedido lo han dicho, adelantando la condena penal, o sea, estamos ejecutando, no adoptando medidas de garantías: una condena penal que todavía no se ha producido, ¿es esto posible?

¿El juez penal puede acordar otras medidas distintas de las que aquí se establecen?

Se ha dicho que el reconocimiento pleno de la deuda tributaria con las cuotas y su pago, configura una excusa absolutoria y elimina el delito. Problema distinto, es, en mi opinión, determinar el alcance que ese reconocimiento de deuda puede tener en otro proceso, concretamente en el contencioso destinado a dirimir la conformidad con el ordenamiento jurídico de la deuda liquidada.

El órgano jurisdiccional, en el proceso penal ha de examinar y ha de decidir sobre el alcance y efectos del reconocimiento de la deuda tributaria. Valoraciones que pueden ser diferentes, cuando son traídas al proceso contencioso, en virtud de los distintos principios que rigen las instituciones procesales en las que esa manifestación tiene lugar. En la hipotética, pero posible, diferente valoración de idéntica declaración de reconocimiento de la deuda es donde radica uno de los muchos problemas que el precepto plantea.

El legislador tiene que decidir entre el procedimiento penal o el de liquidación. Cobrar la deuda generadora del tipo penal aplicando conceptos y principios propios del derecho tributario y liquidatorio, o, configurar un tipo penal que no dependa de la cuota tributaria, lo que está muy en la línea de lo que han manifestado los intervinientes anteriores.

La obligación tributaria nace del hecho imponible, y el hecho imponible es muy anterior al delito tanto desde el punto de vista temporal como ontológico. Por el contrario, la responsabilidad derivada del delito nace del hecho punible. La responsabilidad civil no se deriva necesariamente del delito. Por eso no todos los delitos llevan responsabilidad civil derivada de ellos.

Hacer derivar la deuda tributaria del delito fiscal cuando aquélla es previa a éste, hasta el punto de que sin ella (deuda tributaria) no hay delito no es razonable. Cuando se legisla a golpe de necesidad, y en virtud de las circunstancias que en un momento dado concurren, se resuelve el problema presente pero se abre un conjunto de efectos cuya dimensión se desconoce. El legislador ha de reflexionar seriamente, optando por la configuración de tipos penales que cumplan los requisitos propios de las exigencias de tipicidad con la mayor claridad y sencillez, lo que podría evitar el conflicto procedimental a que se aludía en el título de mi intervención, conflicto que parece insoslayable.

Por el contrario, si su prioridad es cobrar la deuda tributaria deberá atenerse a los medios que el procedimiento de liquidación y el de recaudación ofrecen, pero obviando el plus punitivo y atemorizador que el delito fiscal supone.

En todo caso, ha de saber y tiene el deber de evitar las evidentes confusiones y colusiones que genera la existencia de un proceso penal teñido de conceptos

tributarios y mecanismos procedimentales ajenos a su esencia e incompatibles con el proceso por delito. Si eso se hace se incurre en contradicciones insalvables que el Derecho pondrá de manifiesto. Debe procurar que el juez penal no sea instrumentalizado para dar un marchamo de legalidad a medidas y procedimientos destinados a garantizar los créditos tributarios pero ajenos al proceso penal.