

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

**Ponente: D. Miro Ayats Vergés (Socio de fiscal, Cuatrecasas, Goncalvez, Pereira)**

Muchas Gracias, agradecer a la Fundación, a la organización esta jornada, agradecer a los ponentes que nos van a acompañar porque son de un altísimo nivel como ya se ha destacado, y en definitiva, agradecer la asistencia de todos ustedes porque supongo que el tema les debe interesar.

Y como disponemos de un tiempo limitado y nos han pedido que intentemos respetarlo, voy a entrar ya sin más demoras en el tema de mi ponencia; ¿cuál es el objetivo de éstos 15 minutos que voy a dedicar a continuación?;

En primer lugar es ¿cuál es la problemática que plantea en la actualidad la configuración del delito fiscal?, si nos vamos al Artículo 305 del Código penal, veremos que es largo, pero si queremos sintetizarlo, veremos que se puede sintetizar muy brevemente. ¿Cuál es la esencia? –El que defraudare a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos.

Decía Baltasar Gracián que lo bueno si breve dos veces bueno, pero en el caso del delito fiscal, esto debe ser la excepción que confirma la regla, porque breve, la esencia, defraudar eludiendo el pago de tributos, breve, breve lo es, pero bueno, lo que se llama bueno, es lo que tenemos que discutir, lo que tenemos que analizar a continuación. Y permítanme que intente justificar por qué tengo mis dudas sobre si la actual regulación del delito fiscal, -el delito contra la Hacienda Pública- es buena.

No les voy a descubrir ningún secreto si les digo que el delito contra la Hacienda Pública descansa principalmente sobre el Derecho Tributario, sobre el conocimiento y la aplicación del Derecho Tributario; no voy a entrar en la disquisición académica de si es o no una norma penal en blanco, lo cierto es y creo que ello resulta innegable, que sin Derecho Tributario no existiría el delito tipificado como delito fiscal. Por tanto, para aplicar correctamente el delito fiscal, se precisa de un profundo conocimiento de los mecanismos y principios del Derecho Tributario, y es ahí precisamente donde empiezan las diatribas las divergencias las teorías y las contradicciones entre por un lado los penalistas, es decir, aquellos operadores jurídicos para los cuales prima el aspecto o los esquemas del Derecho Penal, y los fiscalistas, es decir, aquellos que creen, como nosotros, que el delito fiscal no deja de ser una prolongación, no deja de ser algo esencialmente tributario, y que por tanto ha de inspirarse fundamentalmente, en los principios, en los conceptos en la mecánica que rige el Derecho Tributario.

Esa dialéctica que he expuesto aquí, puede manifestarse gráficamente en algunos aspectos prácticos, por ejemplo;

El delito fiscal es de los pocos en el que el juez necesita habitualmente de informes periciales en Derecho; si no es muy difícil de aplicar. Todos los que tenemos alguna experiencia práctica vemos que el debate se circunscribe a un informe por parte de la agencia pública, la Agencia Tributaria y un informe por parte del contribuyente, y no deja de ser contradictorio. No deja de ser contradictorio que pueda existir una pericial

jurídica cuando por definición las periciales son sobre hechos, no sobre el alcance y el conocimiento de las normas tributarias.

Y ello es así porque el legislador en nuestro ordenamiento jurídico, y no ocurre lo mismo en otros ordenamientos jurídicos que podríamos analizar en el Derecho comparado, ha encomendado la labor de declaración e interpretación del derecho al propio contribuyente. Toda la problemática o la fundamental problemática que se manifiesta en el delito fiscal surge por las funciones, las amplísimas funciones, las amplísimas obligaciones que han de asumir los contribuyentes. Cuando otros modelos establecen que la obligación de interpretación, calificación y aplicación del Derecho Tributario no lo debe realizar el contribuyente, sino que corresponde realizarlo a la Administración Tributaria; y por eso, como el contribuyente está obligado a interpretar, calificar y aplicar, se generan toda una serie de problemas que por otra vía no existirían o serían de mucha menor cuantía y problemática.

Partiendo de ésta calificación, obligación de declarar, obligación de calificar, hemos de avanzar ya podemos avanzar ya en éste momento, que el ilícito tributario ha de centrarse en la primera de éstas obligaciones, ha de versar sobre el incumplimiento sobre la obligación de declarar. Pero no tiene sentido que descansa en toda la problemática que comporta la calificación jurídica. El ordenamiento jurídico tiene otros instrumentos más acertados, más ponderados para reaccionar contra una incorrecta calificación de los negocios jurídicos, como es la regularización tributaria de las cuotas, como es la exigencia de intereses de demora o como podría ser en algunos casos la exigibilidad de sanciones pecuniarias administrativas.

La jurisdicción contencioso-administrativa mucho más próxima al conocimiento de los problemas tributarios ha sido desde hace años plenamente consciente de ésta situación, y ha modulado y atemperado adecuadamente el ejercicio de la potestad sancionadora en tales casos; por poner un ejemplo, me remito a la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso del 9 de Diciembre de 1997, Ponente el Excelentísimo Sr. D. Pascual Sala.

Este criterio ha sido recogido también por el resto de la jurisprudencia contencioso-administrativa y siendo referente varias sentencias de la Audiencia Nacional de las que voy a obviar su cita. Si la Administración quiere reducir las irregularidades fiscales que se producen por el hecho de obligar al contribuyente a interpretar y calificar operaciones con trascendencia tributaria, lo tiene muy fácil, solo tiene que implantar nuevamente, porque ya estaba antiguamente, el sistema de liquidación, de ésta forma desaparecerían de un plumazo todos los ilícitos derivados de las divergencias de calificación jurídica o económica de determinados contratos.

Yo me pregunto, ¿tiene lógica que pueda existir una modalidad delictiva que solo es fruto de una dejación legislativa? ¿Es fruto de una opción legislativa de gestión **distinto**? ¿Responde a los principios de un Estado de Derecho que en lugar de que la Administración ejerza las facultades que le son propias: la liquidación; obligue al contribuyente a realizarlas y que, a posteriori, a toro pasado, si no le gustan pueda recalificar los negocios celebrados por el mecanismo de la simulación para concluir que puede haber existido un ilícito penal? Con ello les avanzo ya una primera conclusión preliminar; los problemas de calificación de los contratos, de las causas

contractuales, de la intención de las partes, de los motivos que inducen a contratar, deberían quedar siempre fuera del ámbito penal porque en definitiva son divergencias interpretativas que en su caso deben analizarse en otros órdenes jurisdiccionales.

Pero ésa labor de conocer y aplicar el Derecho, en nuestro caso el Derecho tributario, de interpretarlo correctamente y de calificar acertadamente los negocios jurídicos celebrados tiene mayor enjundia en éste ámbito. Para que no se me tache ni de alarmista ni de exagerado ni de provocador voy a utilizar expresiones literales extraídas de la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo.

- ... y en éste sentido (es una sentencia que le tengo un cariño importante, se dictó cuando yo empecé en el ámbito del ejercicio de la profesión) me remito a la sentencia del 2 de Noviembre de 1987, siendo ponente el Excelentísimo Sr. D. Rafael de Mendizábal Allende; ¿y que decía D. Rafael de Mendizábal?, decía que el Derecho Tributario es complejo, es controvertido y acababa enfatizando, y en éste caso si leo literalmente que *"... el ciudadano común que no tiene el deber de conocer los complejos entresijos del ordenamiento jurídico cada día más frondoso, no cabe exigirle el conocimiento de unos saberes con características esotéricas y desprovistas de exactitud..."*

Creo que el adjetivo que utiliza es suficientemente explicativo.

En cualquier caso, si alguno de ustedes considera que la sala de lo contencioso-administrativo de nuestro Tribunal Supremo exagera, les propongo otro ejemplo:

¿Alguno de Uds. estaría en condiciones de pronunciarse sobre cuál es el volumen de normas tributarias aplicables a fecha de hoy? ¿Artículos?

Ya les avanzo que yo tampoco tengo éste dato, yo tampoco tengo ésta cifra, hoy no la tengo...

La variabilidad del Derecho Tributario es tan brutal, ¿eh?, que si García de Enterría utilizaba el símil de que el Derecho Administrativo era motorizado, el Derecho Tributario es estratosférico o galáctico, utilicen el adjetivo que más les plazca.

Lo que si puedo darles es una cifra que extraje de un estudio realizado en el año 2008, un estudio, precisamente también en unas jornadas, unas sesiones organizadas también conjuntamente por el Consejo General. Del Poder Judicial y la Fundación **Cedet**, y ahí se pudo comprobar que la normativa estatal, y recalco, sólo estatal de normas tributarias, eran de más de 3600 artículos; algunos que ocupan varias páginas, y si no vayamos a la normativa sobre IVA; y a todo eso debemos añadir toda la normativa tributaria que pueden generar las Comunidades Autónomas, y últimamente tenemos ejemplos flagrantes de cómo ese acerbo normativo se ha extralimitado hasta que pronto vamos a tener que pagar impuestos para respirar, ya no se que hecho imponible, que ámbito es susceptible de ser grabado por las Comunidades Autónomas, y las ordenanzas fiscales, y el derecho internacional, y la U.E., y las recomendaciones de la O.C.D.E, y los tratados de doble imposición-más de 60 ratificados por España hasta la fecha... Bueno, y si yo les pregunto, -se admiten apuestas-¿en la actualidad esta cifra

que les he dado aproximativa se ha incrementado o disminuido?; intuyo que la mayoría de ustedes apostarían por la primera opción.

Pero si toda esa maraña normativa no fuera suficiente para confundir al más preclaro jurista, topamos además con la indeterminación, con la indefinición de los conceptos claves de la planificación fiscal que no tienen unos contornos claramente diferenciados al menos por lo que respecta a su aplicación práctica, y me estoy refiriendo a las diferencias o concordancias entre los conceptos como economía de opción, como fraude de ley o en la terminología actualmente definida por la Ley General Tributaria el conflicto en la aplicación de la norma o la simulación negocial. Son mecanismos y son formas de aproximación a la planificación no definida pero que generan unas consecuencias diametralmente distintas, desde la aceptación sin reparos del ahorro fiscal que se genera, en la economía de opción, hasta la consideración de ese ahorro fiscal como un ilícito que puede comportar también penas privativas de libertad.

Desgraciadamente ésta indefinición ha sido aceptada o no ha sido corregida por la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo que ha huido de los academicismos en el enjuiciamiento de éste tipo de supuestos. No se trata en éste momento de realizar un análisis de las tendencias jurisprudenciales, no hay tiempo para ello, pero si que me gustaría dejarlo apuntado.

Recientemente, además, se ha extendido una corriente doctrinal en el ámbito de la Administración Tributaria según la cual toda simulación comporta ocultación, y por tanto, si sobrepasa el umbral cuantitativo del artículo 305, es constitutivo de delito fiscal. Esta tesis puede ser cierta, puede ser acertada en los supuestos de inexistencia de negocios, como en el caso de las facturas falsas, pero no debería resultar aplicable cuando el debate se centra en las disquisiciones doctrinales sobre la causa jurídica del negocio, ni mucho menos sobre los motivos que han inspirado al contribuyente a realizarlo. Como he dicho antes, el Derecho Tributario tiene otros mecanismos de reacción en éstos casos absolutamente alejados de la represión penal, y prueba de ello es que los tribunales del orden jurisdiccional contencioso-administrativo reiteradamente han dictado sentencias en las que a pesar de que la motivación administrativa para regularizar la situación tributaria del contribuyente se ha basado en una supuesta simulación negocial, los tribunales han anulado las sentencias. ¿Por qué?, pues porque en el fondo el debate se centraba en una mera cuestión interpretativa sobre la calificación jurídica, civil, mercantil, administrativa... la que sea, que se intentó reconducir a un tema de causa o motivos negociales para vestir una simulación y poder sancionar.

Sobre ésta problemática resulta muy ilustrativo y esclarecedor, y se lo recomiendo un estudio dirigido por el Dr. Pablo Salvador, Catedrático de Derecho Civil, titulado "Simulación Civil y Tributaria sobre la distinción entre Fraude de Ley en sentido Propio e Impropio", publicado en Actualidad Civil en Marzo de 2012.

Descrito el escenario práctico en el que nos movemos, hemos de afrontar los problemas del Derecho Tributario y hemos de pasar a analizar las situaciones que pueden llegar a producirse, situaciones que en algún caso podríamos denominar,

podríamos calificar de kafkianas; permítanme ponerles algunos ejemplos y formularles algunas preguntas retóricas:

-¿Según su opinión, que merece mayor reproche social, un homicida, un violador, un torturador o un defraudador tributario?

Cada cual tendrá su opinión según sus creencias, según su religión o ideología, no voy a entrar en ello, pero cuando la presunta defraudación tributaria es consecuencia de una divergencia sobre la causa jurídica de un negocio, es consecuencia de la diversa interpretación jurídica en virtud de la cual por esa vía hermenéutica se permite a la Administración llegar a la conclusión de que existe una simulación comercial en base a la cual se debería de haber tributado de otra manera y en consecuencia hubiera debido ingresarse una cuota tributaria superior a la ingresada, y perdónenme el trabalenguas, creo que no se me puede tachar de alambicado, insensible ni extraterrestre considerar que los ejemplos comparativos que he citado al respecto merecen un mayor reproche social que el defraudador tributario.

Sin embargo, y voy acabando, no parece que la reforma del delito fiscal que estamos viendo vaya por esos derroteros; justifiquemos esta afirmación comparando con lo que está diciendo actualmente el Código Penal en éstos supuestos: “cuando concurra alguna de las circunstancias de delito fiscal del 305 del tipo o subtipo agravado 305 bis, la pena es de 2 a 6 años de prisión además de la multa”, por tanto la pena de prisión es la misma que para el delito de torturas graves cometido por autoridad o funcionario público del artículo 174 del código penal, de 2 a 6 años, y el límite máximo es el mismo que para el delito de detención ilegal del artículo 163 apartado 1º de 4 a 6 años; otro ejemplo.

En los casos en que una conducta defraudatoria del contribuyente tenga proyección, por ejemplo, en dos impuestos de un mismo ejercicio, IVA y Sociedades, si se dan algunas de las circunstancias del subtipo agravado que hemos comentado antes y concurre un delito de falsedad documental, lo cual suele suceder bastante a menudo en la práctica, las penas máximas serían 6 años de prisión para cada delito contra la Hacienda Pública y hasta 3 años de prisión para el delito de falsedad, por lo que si sumamos las penas, nos acercamos al delito de homicidio del artículo 138 del Código Penal o al delito de agresión sexual o violación del artículo 179.

Para evitar todos estos problemas y situaciones que podríamos calificar al menos desde nuestra perspectiva de absurdos e ilógicos, situaciones que además y en línea con lo que apuntaba antes Alejandro Escoda, generan inseguridad jurídica, lo cual no es positivo ni desde la perspectiva jurídica y constitucional ni desde la perspectiva del progreso económico,-el ejemplo de Argentina con todos los vaivenes legislativos es un ejemplo paradigmático al respecto-, es lo que intentamos apuntar a lo largo de éste trabajo. Y para no quedarnos sólo en lo que es una definición, en lo que es una crítica o una visión de la situación actual, permítanme que acabe la intervención con tres ideas, con tres sugerencias de mejora:

-Por donde debería transcurrir la definición, la evolución y la aplicación del Derecho Penal

1-En aceptar la conexión lógica del ilícito tributario penal con el resto de los ilícitos tributarios administrativos, de forma que éste sea la evolución lógica del Derecho Sancionador Tributario reservada exclusivamente a aquellos casos más graves y flagrantes de incumplimientos fiscales.

2-Incorporar sin ambages a la interpretación del ilícito tributario penal toda la dogmática y doctrina que se ha desarrollado en el ámbito tributario, ya que el Derecho Tributario es la fuente y única razón de ser de la existencia de ése tipo de delitos.

3-Definir de forma más precisa los supuestos concretos en que puede incurrirse en el tipo delictivo estableciendo de forma concreta las actuaciones tributarias que se consideran delictivas, citando a título de mero ejemplo, la utilización de facturas falsas, la omisión de declaración de ingresos, el uso de testaferros para ocultar la verdadera titularidad de bienes o rentas.

Y con eso, aunque me he alargado un poco más, acabo, agradezco su atención, y quedo a su disposición para que en el turno de coloquio puedan formular y podamos comentar entre todos las cuestiones que sean de su interés.