

EL DELITO FISCAL COMO INSTRUMENTO ANTI - FRAUDE: BALANCE DE UNA REFORMA

Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado (IHE)

Congreso de Tarragona. Octubre 2010

1. INTRODUCCIÓN

El delito contra la Hacienda Pública es el elemento de cierre del sistema fiscal. El pago de impuestos es una obligación y su incumplimiento, para que no sea una práctica generalizada, debe estar penado. En los casos de incumplimientos más graves, el Estado no tiene otro remedio que la respuesta penal. De alguna forma, el Código Penal es un negativo de la Constitución y recoge y tipifica aquellas conductas que atentan más gravemente contra los principios y valores recogidos en la Constitución Española. En este sentido, el delito fiscal recogido en el artículo 305 del código penal es el "negativo" del artículo 31.1 de la Constitución, que establece que *"Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica"*.

Como en una fotografía, el negativo recoge a veces de forma más fiel la realidad que la copia realizada. Así, la crisis de nuestro sistema fiscal, cuya expresión más cruda y directa es la caída recaudatoria sin precedentes de los últimos años, se puede observar en la situación del delito fiscal que no era satisfactoria, por lo que se puso en marcha una reforma que detallaremos a lo largo del presente documento.

Sin embargo, antes de valorar la reforma penal en esta materia es necesario tener presente cuál es la percepción social que tiene este delito entre la ciudadanía. No debemos olvidar que ni el Gobierno, que propone, ni las Cortes Generales, que legislan, ni los Jueces, que aplican las leyes, viven en una burbuja aislados del mundo, por lo que el establecimiento y la efectiva aplicación de penas más graves se corresponde siempre con un previo sentimiento de rechazo social. Un ejemplo puede ser la elevación de penas en delitos como la violencia doméstica o la pederastia, que se han desarrollado en paralelo a la mayor percepción social de la gravedad de estas conductas.

Pues bien, la percepción ciudadana en materia fiscal no puede ser más desalentadora, ya que en 2009 el 43% de los españoles justificaba el fraude fiscal, según el último barómetro fiscal del Instituto de Estudios Fiscales (IEF). Los datos de los últimos años arrojan resultados similares y hace dos años se llegó al 49%. Si prácticamente uno de cada dos españoles le dice abiertamente a un encuestador del Ministerio de Hacienda que el Fraude Fiscal está justificado no parece descabellado concluir que la conciencia fiscal de los españoles está por los suelos.

Otro modelo de actuación más habitual de lo que sería deseable es la de algunos personajes importantes, incluso algunos con cargos públicos, que cuando se ven acusados de múltiples delitos el único que suelen admitir es de fraude fiscal. Y este reconocimiento, en la mayoría de los casos, se puede deber al trabajo realizado por inspectores de hacienda y otros funcionarios que han conseguido probar, sin asomo de dudas, algo como el delito fiscal que es de difícil prueba. Pero también es un síntoma muy claro del menor reproche social que tiene el delito fiscal frente a otras manifestaciones delictivas. No existe ninguna otra figura delictiva (con la probable excepción de los delitos contra la propiedad intelectual) que suscite un grado de justificación tan elevado. Si el 40% de los españoles justificase abiertamente la estafa, se consideraría que estamos en una sociedad enferma y, sin embargo, ésta es exactamente la situación: el 43% de los españoles justifica la estafa de los impuestos al Estado.

Con estas premisas no debe extrañar que las reformas penales en esta materia fiscal nunca lleguen a buen puerto, y no sólo en términos de establecimiento de penas, sino tampoco de efectivo cumplimiento.

Otra cuestión muy relevante y relacionada con la anterior es la masificación del delito fiscal. Es elevadísimo el número de ciudadanos que deja voluntariamente de ingresar 120.000 Euros en un año por un concepto fiscal, se detecte o no. En estas condiciones y partiendo del hecho de que el derecho penal es un "bisturí de precisión" y no un arma masiva, es evidente que existe un grave problema: los Tribunales de Justicia y, en general, el sistema penal, no pueden absorber todos los delitos fiscales que le remite la Agencia Tributaria. Esto ya suponía a 31/10/2006 (últimos datos disponibles) más de 4.678 millones de euros, sin garantías en deudas de origen tributario paradas en los Tribunales penales¹.

En estos tiempos de acuciante crisis económica, esa cuantía de 4.678 millones de euros es superior al ahorro conseguido con el recorte de los sueldos de los empleados públicos, y es superior al triple del ahorro obtenido en la congelación de las pensiones. Los datos a fecha de hoy serían con seguridad muchísimo peores, ya que se resuelven de forma definitiva menos casos de delito fiscal que los que entran. Que los ciudadanos honestos tengan que pagar con regularidad sus deudas fiscales, bajo amenaza de embargo, mientras los presuntos delincuentes fiscales gozan, en la práctica, de un retraso elevadísimo en hacer frente a sus deudas fiscales, justifica con creces y por sí sola una reforma del delito fiscal en esta materia.

2. LA RECAUDACIÓN DE LAS CUOTAS

La cuestión de la recaudación de las cuotas derivadas del delito fiscal ha sido abordada en la presente Reforma Penal. El nuevo artículo 305.5 del Código Penal establece que: "En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, y que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley."

¹ Fuente Observatorio del delito fiscal. www.aeat.es

Las novedades son principalmente dos:

- Cuando la sentencia sea firme, la Agencia Tributaria no sólo recaudará, como hasta ahora (según establece la Disposición Adicional 10ª de la Ley General Tributaria) la cuantía dejada de ingresar o devolución fraudulentamente obtenida (cuota) y sus intereses, sino también la sanción (multa) correspondiente. Desde luego, esto es un claro avance al concentrar la ejecución monetaria en un único órgano, que además es que el que mejor ha venido funcionando.
- La segunda cuestión es más sofisticada y compleja. La responsabilidad civil que debe pagar un condenado por delito contra la Hacienda Pública se limita a la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria. A día de hoy, la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública incluye siempre la deuda tributaria dejada de ingresar que se transforma, por mandato de la ley, en responsabilidad civil por delito. La derivada de esta historia es que si la Administración Tributaria puede liquidar, no habrá responsabilidad civil por delito, porque la misma habrá liquidado y cobrado.

Las implicaciones de la segunda cuestión, más allá de que se puede ser más claro, son significativas: La Administración Tributaria debe liquidar y cobrar, aunque remita el expediente a delito fiscal. O más bien, como se detallará a continuación, es lo que debería suceder cuando entren en vigor los imprescindibles cambios en la Ley General Tributaria. En nuestra opinión, esta reforma acabará con una discriminación intolerable, puesto que no es razonable, ni explicable, que un ciudadano que deje de pagar 1.000 Euros en su declaración de la renta, se pueda enfrentar a un embargo de su cuenta corriente en pocos meses, mientras que un presunto delincuente fiscal que deja de ingresar un millón de euros, no se enfrente a esta situación hasta que transcurran varios años, sin que en muchas ocasiones se hayan tomado las medidas adecuadas para asegurar el cobro.

No obstante, la reforma que debe entrar en vigor el próximo **23 de diciembre** se ha quedado incompleta porque desafortunadamente no se ha tramitado en paralelo la imprescindible modificación de la Ley General Tributaria. En estos momentos, la descoordinación entre ambos textos legales es absoluta, lo cual creará, si no se remedia, una gravísima inseguridad jurídica en un tema especialmente delicado, a partir del 23 de diciembre próximo.

En nuestra opinión, deberían modificarse expresamente los siguientes preceptos:

- El artículo 68.1.b de la Ley General Tributaria por el que se establece la suspensión de los plazos de prescripción para que la Administración Tributaria liquide cuando las actuaciones se envían a delito fiscal. Ahora mismo no tiene sentido, puesto que la Administración Tributaria puede liquidar, con lo que la suspensión prevista carece de sentido.
- El artículo 180 de la Ley General Tributaria debería ser objeto de una nueva redacción. Actualmente, la Administración Tributaria debe abstenerse de todo procedimiento cuando las actuaciones se remiten a los Tribunales Penales. Esta modificación es clave. Se debe coordinar la facultad de la Administración Tributaria de liquidar y recaudar, con la tutela judicial efectiva establecida en el

artículo 24 de la Constitución, y la prevalencia del orden jurisdiccional penal, establecida en los arts. 10.2 y 44 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

- Asimismo, deben modificarse los preceptos del Reglamento del Régimen Sancionador Tributario, del Reglamento General de Recaudación y del Reglamento General de Inspección y Gestión.
- Por último, es imprescindible que se prevea expresamente un régimen transitorio para la ejecución de aquellas sentencias firmes, cuyos procesos penales se hayan iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de la modificación del Código Penal.

Si no se produce esta necesaria reforma, desafortunadamente, nos podríamos encontrar con condenas de delito fiscal en las que no se llegue a cobrar los importes defraudados a la Hacienda Pública porque los Tribunales estimen que la Administración Tributaria debía haber liquidado y no debe exigir la cuota como Responsabilidad Civil derivada del delito. Aunque la reforma es claramente positiva en este punto, la falta de desarrollo puede llevarnos a una situación peor que la del punto de partida.

3. LA ELEVACIÓN DE LAS PENAS Y PLAZO DE PRESCRIPCIÓN

La segunda cuestión que aborda la modificación del art. 305 del Código Penal es la elevación de la pena, que pasa de 1 a 4 años al nuevo rango de 1 a 5 años. La cuestión que subyace en esta modificación no es una elevación de pena sin más, sino fundamentalmente la elevación del plazo de prescripción.

Las primeras versiones del anteproyecto de modificación, establecían un plazo "ad-hoc" de prescripción del delito contra la Hacienda Pública de 10 años. Esta idea suscitó un fortísimo rechazo en determinados sectores jurídicos. El ejemplo más claro es que en su informe preceptivo, el Consejo General del Poder Judicial señaló "que plantea dudas de congruencia político-criminal y desde el punto de vista de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos"². En consecuencia, en el proyecto de ley orgánica remitido por el Gobierno, se optó por elevar la pena máxima a 6 años, lo que conllevaba el aumento del plazo de prescripción a 10 años. Finalmente, en el Congreso de los Diputados se redujo la pena máxima a 5 años, lo que conlleva que el plazo de prescripción quede, en principio, en 5 años.

▪ Algunas reflexiones que merece esta accidentada reforma son:

En primer lugar, que la solución de aumentar la pena máxima a 5 años no tiene demasiado sentido, ya que sistemáticamente los Jueces están imponiendo penas entre 1 y 2 años que no conllevan, en la mayoría de los casos (ausencia de antecedentes penales), ingreso efectivo en prisión. Incluso, cuando no es así, tampoco se observan penas máximas de 4 años que indiquen una demanda social de penas superiores.

En segundo término, que un delito muy complicado de investigar y probar tenga el plazo de prescripción más corto de todos los delitos públicos del Código Penal no es una situación satisfactoria desde el punto de vista de su efectividad como elemento de la lucha contra el fraude fiscal más grave.

2

<http://www.poderjudicial.es/eversuite/GetDoc?DBName=dPortal&UniqueKeyValue=73629&Download=false&ShowPath=false> página 61. La crítica es durísima y fue aprobada por unanimidad del CGPJ.

Otra cuestión relevante es que en una mayoría de supuestos, los delitos fiscales se juzgarán en los juzgados de lo penal, quedando abierta la vía de apelación ante las Audiencias Provinciales y, por tanto, cerrada la vía de casación ante el Tribunal Supremo. Por esta razón, hay muchas cuestiones relevantes sobre el delito fiscal en las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo y sí sentencias diversas de las Audiencias Provinciales. En un tema tan complejo como éste, sería deseable que existiese una mayor jurisprudencia del Tribunal Supremo, lo que redundaría en una mayor seguridad jurídica.

Por otra parte, y siguiendo con la seguridad jurídica, el plazo de prescripción y el órgano que ha de juzgar (Juzgado de lo Penal o Audiencia Provincial) no se dan en todos los casos. Es decir, si el delito fiscal es conexo con otros delitos, el plazo de prescripción puede ser fácilmente de 10 años, o incluso superior. Esto quiere decir que la idea de algunos defensores de la limitación de la prescripción, tampoco se cumple plenamente. En algunos supuestos, se podría exigir a un empresario que conserve durante 10 años la documentación mercantil.

En conclusión, aunque la conservación de documentación durante 10 años con los actuales medios informáticos no parece una exigencia excesiva, sí que suscita un importante rechazo. Creo que este rechazo se debe a que no se ha explicado la reforma adecuadamente. No se trata de que los ciudadanos en general, ni tampoco los empresarios o profesionales, queden sometidos al control tributario durante un plazo larguísimo. El plazo de control tributario sigue estando en 4 años. Sólo en los supuestos delictivos, que son los más graves e insolidarios, hay una ampliación del control exclusivamente judicial.

Incluso si esta propuesta no se acepta, creemos que sí tendría una aceptación mayoritaria la creación de agravantes específicos, en los que la pena máxima fuese superior a 5 años, permitiendo un plazo de prescripción más alargado. Por ejemplo, la utilización de testaferros o Paraísos Fiscales debería conllevar una pena más grave en estos delitos fiscales, que en los demás. Esta alternativa tiene, en opinión de Inspectores de Hacienda, una enorme coherencia desde un punto de vista de política criminal: si el delincuente utiliza medios que impiden la detección y sanción de su comportamiento delictivo, el Estado debe reaccionar aumentando la dureza de las penas.

Además, cuando se detectasen supuestos de comisión de delitos fiscales mediante paraísos fiscales, jurisdicciones con secreto bancario blindado, testaferros... se podría recuperar un mayor importe de las cuotas defraudadas, que no estarían prescritas penalmente. Por otra parte, para el 99% de la población, no habría ningún tipo de aumento de las obligaciones formales. Es una lástima, que esta tipificación específica de tipos agravados no se haya realizado en esta última reforma penal.

4. ALGUNAS IMPLICACIONES DE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

Por último, una de las modificaciones relevantes de esta reforma del Código Penal es el establecimiento de la responsabilidad penal directa de las personas jurídicas. Éste es un cambio normativo de enorme calado que afecta a múltiples delitos, y no sólo al delito fiscal. En principio, esta modificación parece una adaptación positiva a los tiempos, ya que múltiples delitos económicos se cometen a través de personas jurídicas, de un tipo u otro.

Desde el punto de vista estrictamente fiscal, la existencia de penas y medidas cautelares específicas para asociaciones o corporaciones delincuentes es claramente un avance. Estas medidas cautelares como la clausura temporal de los locales o establecimientos, la suspensión de las actividades sociales y la intervención judicial pueden tener una gran utilidad en los casos más graves y complejos. Además, la posibilidad de que en sentencia firme se ordene la disolución de una persona jurídica puede ayudar a limpiar el tráfico mercantil de aquellas sociedades creadas exclusivamente con la finalidad de cometer algunos delitos, como por ejemplo, la obtención de devoluciones ficticias de IVA o la emisión de facturas falsas.

No obstante, desde el punto de vista fiscal, esta reforma hubiese sido más completa si se hubiese establecido como delito autónomo la creación o comercialización de productos o sistemas para la defraudación tributaria. Esto permitiría perseguir estas actuaciones, aunque la defraudación de los "clientes" no sobrepase los límites del delito fiscal, o aunque los mismos no puedan ser encontrados o condenados (por ejemplo, porque regularicen su situación tributaria, de acuerdo con el art. 305.4 del Código Penal). La línea propuesta es similar a la tipificación del delito de blanqueo de capitales, que se ha probado como un instrumento esencial en la lucha contra la delincuencia económica y el tráfico de drogas.

Si a un delito específico de este tipo, no sólo se le establecen penas de prisión para los responsables, sino también medidas cautelares y penas, incluso de disolución contra las estructuras societarias utilizadas en promover la defraudación, nos encontraríamos con un instrumento muy potente contra el fraude de mayor gravedad y sofisticación, que no es de un individuo que no paga sus impuestos, sino de aquél que promueve y facilita que los demás no los paguen, e incluso obtiene devoluciones indebidas de las Arcas Públicas, con lo que está robando a todos los españoles.

5. CONCLUSIÓN

La reforma penal en esta materia arroja un balance de luces y sombras. En cualquier caso, es preciso valorarla dentro de un contexto social complejo. Por una parte, existe lamentablemente una importante justificación social del fraude que hace complicado el establecer medidas suficientemente duras y coercitivas contra los defraudadores más graves. **Pero ante una situación de emergencia fiscal como la que sufre actualmente España, es imprescindible desde un punto de vista ético e incluso presupuestario, una mayor dureza y efectividad contra los casos más graves de insolidaridad en el reparto de las cargas públicas.**

Para Inspectores de Hacienda del Estado (IHE) resulta mucho más importante la efectividad de las medidas anti-fraude, incluyendo el delito, que su supuesta dureza sobre el papel. **En este sentido, la dotación de mayores medios materiales, humanos y presupuestarios, tanto a la Administración Tributaria como a la Fiscalía y a los Tribunales de Justicia, incidirían de forma más importante en este ámbito que las reformas de las leyes penales.**

También resulta necesario un aumento de la concienciación fiscal de los españoles por dos motivos: en primer lugar, para la aceptación de las medidas necesarias para prevenir y reprimir el delito fiscal y, en segundo lugar, porque si las conductas defraudatorias están demasiado extendidas es muy problemática su persecución penal.

De lo que es el contenido concreto de la Reforma Penal en esta materia habría que destacar, como contenido claramente positivo, la recaudación de las cuotas de los presuntos defraudadores enviados a los Tribunales Penales, acabando con una situación insostenible, especialmente en una situación de Emergencia Fiscal como la actual. Desde luego, queda pendiente la necesaria modificación de la Ley General Tributaria y de sus Reglamentos, pero a falta de ejecución, hay que celebrar que esta importante decisión en materia de política penal y tributaria ya esté en el Boletín Oficial del Estado.

Respecto del segundo eje de la reforma, el aumento del plazo de prescripción, resulta evidente que la situación no es tan satisfactoria. Hay que tener presente que esta reforma suscitaba muchísimo rechazo, pero los Inspectores de Hacienda del Estado la consideran necesaria, especialmente en los casos más graves. En estas condiciones, el establecimiento de tipos agravados específicos para aquellas conductas más complicadas de descubrir (por ejemplo, la utilización de paraísos fiscales) hubiese sido una medida de compromiso que probablemente hubiese suscitado un mayor consenso.

Por último, una de las medidas estrella de la reforma penal en su conjunto, la responsabilidad penal de las personas jurídicas, parece a priori un buen instrumento para la lucha contra los tipos más graves de delincuencia económica. Más allá de que tampoco en este ámbito se hayan tomado las medidas necesarias de acompañamiento (por ejemplo, la modificación en paralelo de la Ley de Enjuiciamiento Criminal), se podía haber ido un poco más allá en el ámbito fiscal.

Se haría necesario el establecimiento, como delito autónomo, la creación y comercialización de productos específicos para la defraudación fiscal. Con esta modificación, se dispondría de un instrumento legal más adecuado y eficaz para combatir los supuestos más graves e insolidarios de defraudación fiscal.

En cualquier caso, la Reforma ha ido en la buena dirección, pero la crítica situación fiscal hubiese exigido ir un paso más allá dentro de las imprescindibles y necesarias reformas en la lucha contra el fraude y del sistema fiscal en su conjunto.

Francisco de la Torre Díaz

Secretario de la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda (IHE)