

X.2- REFLEXIONES SOBRE LA REFORMA DEL DELITO FISCAL.

Javier Boix Reig

1.- Por Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, ha tenido lugar una reforma de los delitos contra la Hacienda Pública (también los relativos a la Seguridad Social) ciertamente significativa. Se publica en el Boletín Oficial del Estado del siguiente día, que es el de los Santos Inocentes, como se destaca reiteradamente por los hasta ahora comentaristas de la Ley. De otra parte el Anteproyecto de ley de reforma de 2012 del Código Penal prevé la incorporación de un nuevo artículo 308 bis relativo a peculiaridades de la suspensión de ejecución de la pena en condenas por estos delitos.

2.- Desde el inicio de la regulación del delito fiscal (1977) se ha planteado la necesidad de “normalizar” el delito fiscal, es decir que su consideración fuera la propia de cualquier otro delito, sin peculiaridades contrarias a los principios rectores del derecho penal o a las garantías propias del proceso penal.

Se trataba, pues, de que se produjera dicho proceso de “normalización” en el aspecto material y también en el procesal.

Desde la perspectiva material cabe señalar que ya con motivo de la reforma de 1985 se suprimieron las presunciones de concurrencia del dolo que ex-lege se establecían hasta dicha fecha, residenciadas en la estimación de anomalías sustanciales en la contabilidad o en la efectiva labor obstaculizadora a la inspección. Suprimidas tales presunciones, incompatibles con un derecho penal respetuoso con el principio de culpabilidad y con la presunción de inocencia, se abrió seguidamente el camino para que se fuera puliendo la doctrina y jurisprudencia por lo que se refiere al carácter defraudatorio del delito, a su contenido patrimonial en el ámbito de la tutela del Erario público, al posible carácter omisivo de la conducta, al desplazamiento del problema sobre la admisión de conductas omisivas o no al de la prueba del dolo –aun admitiéndose

la modalidad de eventual–, a la discusión sobre la naturaleza de la cuota defraudada como resultado del delito o condición objetiva de punibilidad, y en fin a si lo previsto en el hasta ahora artículo 305.4 del Código penal configuraba una excusa absolutoria o tenía otro alcance técnico-jurídico. Cuestiones varias que nos situaban en un escenario de normalidad en la interpretación y desarrollo jurisprudencial de estos delitos.

No ha sucedido lo mismo en el aspecto procesal. Hay “asignaturas pendientes” al abordar el sistema de pruebas en el proceso penal por este tipo de delitos. Es constante la jurisprudencia en el sentido de requerir que el proceso penal por delito fiscal se guíe por las pruebas que le son propias en orden a acreditar o no los hechos que en el mismo se sustancian. Rige la presunción de inocencia, pudiéndose enervar esta con las pruebas de cargo correspondientes, directas o indiciarias –con todas las cautelas– en su caso. No rigen en el proceso penal –y esto nadie lo cuestiona– presunciones propias del derecho tributario, ni modos de determinación de la cuota cuyo sustrato fáctico se articula en consecuencia con sus propios mecanismos tributarios.

Siendo así que es incuestionable que en el proceso penal por delito fiscal sólo pueden regir las garantías procesales propias de todo proceso penal, quedan algunas “asignaturas pendientes” como ya he señalado.

En primer término, la plena vigencia del derecho a la no autoincriminación y las consecuencias de su lesión en el proceso penal (art. 24 CE). No se trata sólo de acudir a la jurisprudencia del TEDH desde la Sentencia Saunders; se trata simplemente de articular debidamente dicho derecho y comprender que no cabe configurar como prueba de cargo la documental entregada por el obligado tributario en fase inspectora, a lo que está jurídicamente obligado, por lo tanto con coerción jurídica del Estado. Sabido es que cuando la Inspección remite el expediente íntegro a la Fiscalía y luego éste integra el núcleo esencial de las correspondientes diligencias, dicha documental (contabilidad, facturas, etc...) suele ser la base en la que se sustenta la acusación y, en su caso, la sentencia. Obsérvese que ni siquiera un Juez de Instrucción puede obligar al imputado a entregar dicha documentación, por el aludido derecho fundamental. Lo que no puede hacer el Juez de Instrucción se valida por la vía de la integración del expediente tributario en las diligencias previas. Aquello a que se ha obligado al ciudadano en fase administrativa, pues si no entrega la documentación es sancionado, se articula en el proceso penal como prueba, en su caso de cargo. Situación jurídicamente inadmisibles que en algún momento dará lugar a la condena de España por el TEDH, en tanto el día a día de los procesos penales por delito fiscal se siguen produciendo sin atender a esta constante infracción del mencionado derecho fundamental.

Otra “asignatura pendiente”, de gran calado práctico, guarda relación con la prueba pericial, sin duda esencial en estos procedimientos. Lo habitual es que los Inspectores de Hacienda que como actuarios han intervenido en el previo

procedimiento administrativo, en el que han concluido con un informe estableciendo la concurrencia de indicios por delito fiscal, en los aspectos objetivo y subjetivo del mismo, comparezcan en el proceso penal como peritos judiciales. En realidad peritos sobre lo que han hecho ellos, que han prejuzgado las conclusiones. El ciudadano acusado que ve entrar en la sala de juicios como peritos judiciales a quienes siguieron su previa inspección y consideraron en su día que existían indicios de delito, observará la situación con desasosiego y se “agarrará fuertemente al banquillo” por lo que empezará a intuir como necesaria condena. No se trata, como viene confundiendo en una jurisprudencia abundante, ciertamente mayoritaria, de la existencia de causa de recusación por falta de imparcialidad subjetiva, pues de funcionarios independientes y de alta formación hablamos. Se trata de pérdida de imparcialidad objetiva, por cuanto dichos sedicentes peritos están objetivamente contaminados al haber fijado precisamente su posición en fase administrativa. Dicha pérdida de imparcialidad objetiva, predicable de jueces y magistrados cuando así concurre, no es comprensible que no se aplique a los peritos. La confianza del ciudadano en la Administración de Justicia, que no guarda en estos casos la “apariencia de imparcialidad” en relación con los peritos judiciales, quiebra igualmente.

Entiendo que el argumento es sólido, y la quiebra del derecho a un proceso con todas las garantías incontestable. Pero las “inercias procesales” han llevado a este punto, aunque la común opinión no escrita reconozca esta lamentable situación procesal. Como he señalado la confundida jurisprudencia mayoritaria está ahí, lo que no empece para que se dicten sólidas resoluciones judiciales en sentido diferente al mayoritario (Sentencia de la Sala de lo Penal, Sección Primera, de la Audiencia Nacional, n 28/07, de 19 de abril) o que aun reconociendo dicha posición mayoritaria, de momento, concluyen dando un valor real a los informes de la inspección equivalente al del atestado policial (Sentencia de 3-4-13 de la Sección Tercera de la AP de Valencia) situando el debate en sus justos términos en sentido material. Incluso se reiteran opiniones doctrinales en la línea señalada, no pocas opiniones, por mas que citemos por su significación la dada en su día por el Fiscal Sr. Marchena (hoy Magistrado del Tribunal Supremo) y actualmente la del Magistrado D. Salvador Camarena.

3.- La reforma de 27 de diciembre de 2012, no es una inocentada sino una realidad. El Código Penal no sufre una nueva reforma, sustancialmente de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social (hay alguna modificación también en materia de malversación –art. 433 bis– y por lo que se refiere a un incomprensible delito de falsedades –art. 398–).

A ella nos hemos referido los Prof. Martín Queralt y García Moreno por una parte y Grima Lizandra y quien les habla en sendos artículos que bajo la rúbrica “Código Penal y Ley General Tributaria: un enamoramiento que no fue fugaz” se han publicado en el n° 43 de la revista “EL CRONISTA del Estado Social y Democrático de Derecho” que edita Iustel. También se ha referido a la misma, con el acierto que le caracteriza, el Prof. Garcías en el

número 96 de la revista *MISSÈR* de este Ilustre Colegio de Abogados.

Dos síntomas nada esperanzadores aparecen en un primer acercamiento a la Ley. La “vacatio legis” es de 20 días (navidad, fin de año y reyes, por medio) lo que es sumamente criticable en el orden penal, pues parece que poco importa la seguridad jurídica en el ámbito jurídico en el que mas se constriñen los derechos. De otra parte no contribuye a generar mucha confianza en la reforma los fines que persigue el legislador a la vista de manifestaciones contenidas en el Preámbulo de la ley, poco esperanzadoras desde la perspectiva de la técnica jurídica. Así, cuando se afirma que se persigue “incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal”.

El articulado de la Ley, y su Preámbulo, transmiten la desconfianza en la jurisdicción penal, lo que es ciertamente grave. Se parte de la idea de que dicha jurisdicción no tutela adecuadamente los intereses protegidos. Solución: infringir principios básicos en el orden penal, hace muchos años aprendidos, tales como el de la primacía de la jurisdicción sobre la administración derivado del principio *non bis in idem*. Por mas que semejante descalabro de principios básicos se intente salvar por una especie de “ingeniería jurídica” a la que últimamente se es tan propenso en instancias gubernamentales.

4.- Entrando en concreto en los aspectos materiales que se reforman, quiero destacar los siguientes:

4.1.- El tipo básico del delito fiscal (artículo 305.1) tiene un añadido al final de su primer párrafo cuyo alcance no se acaba de comprender. Así, se incluye en el tipo legal, al final, el siguiente elemento: “... , salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”.

El apartado 4 referido es el relativo a lo que buena doctrina consideraba una excusa absolutoria, en términos ahora mas restrictivos.

No se observa la necesidad de incluir este elemento del tipo, al término de su redacción. La exención que derivaba de la excusa absolutoria era suficiente. No viendo sentido a esta inclusión, se abre un haz de interpretaciones, nada deseables. Desde considerar que se trata de un elemento negativo del tipo de injusto, lo que retrasaría indebidamente el dies a quo de la prescripción a la fecha del imposible cumplimiento de la regularización penal de la situación tributaria, hasta seguir entendiendo, lo que parece más sensato, que se trata de un elemento del precepto legal que contiene una referencia a la excusa absolutoria, la que habría que completar para su configuración con lo previsto en el apartado 4 del artículo 305. En todo caso, debo insistir en que no me parece acertada esta inclusión en el apartado 1 de dicho precepto, debiendo su interpretación y aplicación resolver con sentido común cuál es su alcance, que considero habrá de ser en los términos señalados, esto es como excusa absolutoria.

4.2.- Por lo que se refiere a la regularización del apartado 4 del artículo 305, se restringe su ámbito de aplicación. Frente a acertadas interpretaciones doctrinales que entendían –con la anterior regulación– que bastaba el reconocimiento, ahora se exige, sin posible interpretación contraria, que es preciso el “reconocimiento y pago”, debiendo ser el pago total. Además dicho reconocimiento y pago no sólo debe serlo de la cuota tributaria, como antes debía entenderse, sino de la “deuda tributaria”.

Como alguna autora ha destacado no es comprensible el diferente trato dispensado por el legislador a esta suerte de regularización en sede penal de la que se ofrece en el ámbito tributario, en el que la autoliquidación sin ingreso exonera de sanción, ofreciendo con ello un título ejecutivo bastante. Basta la remisión al artículo 61.2 primero y 61.3 de la anterior L.G.T o al artículo 27 de la vigente. Por lo tanto la cuestión central en este ámbito no es el ingreso, sino la declaración (así, Espejo).

4.3.- El nuevo párrafo 2º del apartado 1 del artículo 305 contempla una extravagante referencia en un Código Penal a lo que en definitiva es un criterio sobre la prueba, por demás irrelevante, sobre el elemento típico nuclear. Se establece “La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos”.

En primer término debe decirse que la prueba en el proceso penal se configura a partir de lo establecido en la Lecrim, y que es el órgano jurisdiccional penal el competente para su análisis de acuerdo con las reglas procesales penales. Ningún sentido tiene lo que ahora se establece en el Código penal con pretendido alcance probatorio. No cabe olvidar que la jurisprudencia tiene establecido que la ocultación constituye un dato de elevada intensidad para acreditar la defraudación, lo que evidentemente no se dará si han tenido lugar declaraciones o autoliquidaciones correctas. Si otros elementos de prueba demuestran lo contrario, lo que es ciertamente difícil, a ellos habrá que estar en el marco de la valoración de la prueba según indica el artículo 741. de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

4.4.- El apartado 6 del artículo 305 contiene un tipo atenuado o un sistema de atenuación específica que igualmente cabe entender en todo caso disfuncional. Se faculta al Juez o Tribunal (“podrá”) para disminuir la pena en uno o dos grados si “antes que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos”. Se extiende a los partícipes, pero sólo si “colaboran activamente” en los términos que indica el precepto.

Empezando por esto último señalar que no tiene especial sentido buscar una “colaboración activa” del partícipe (y no del autor principal) en obtener pruebas para identificar o capturar (sic) otros responsables (?) para esclarecer los hechos (ya esclarecidos por el autor) o para averiguar el patrimonio del

obligado tributario o de otros responsables del delito (si ya se ha pagado).

Debe recordarse que el Código penal contiene entre el catálogo de circunstancias atenuantes la relativa a la reparación del daño hasta el inicio del Juicio Oral (art. 21.5º) y la de análoga significación a las anteriores (art. 21-6º) en la que fácilmente se engloban conductas de reconocimiento de los hechos o de colaboración. La simple concurrencia de una de estas atenuantes comporta la imposición de la pena en su mitad inferior (art. 66. 1º. 1ª), y si hay dos atenuantes o una o varias muy cualificadas se aplicará (no es facultativo) la pena inferior en unos o dos grados (artículo 66.1º.2ª).

Es notorio que la regulación contenida en el nuevo apartado 6 del artículo 305 es perjudicial tanto por el tiempo a que se contrae, como por el carácter facultativo, así como por referirse a deuda tributaria (una vez más) y no a cuota defraudada.

En principio parece que estamos ante un concurso de normas en el que por relación de especialidad habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 305.6 y no a la regulación general de las atenuantes con sus consecuencias penológicas. Lo que indudablemente perjudica al imputado-acusado. Cuestión distinta es determinar la norma aplicable pasados los dos meses desde la citación judicial (notificación) al imputado. En este caso nada dice la norma especial, por lo que parece que habrá que estar a la regulación general. En este caso los efectos penológicos pueden ser más beneficiosos que los previstos en la norma especial en dichos dos primeros meses, lo que no tiene sentido. Por ello hay quien opina que transcurridos los dos meses citados, aunque se repare el daño o se colabore activamente, no habrá efecto atenuatorio alguno. Esta solución, que puede ser sistemáticamente congruente, afecta gravemente al principio de igualdad, en relación con el resto de delitos tipificados en el Código penal, lo que tampoco tiene sentido. Habrá que estar a una solución razonable en la práctica, que debe pasar por atender al catálogo general de atenuantes, y sus efectos penológicos, fuera del marco temporal previsto en la norma especial, por mas que parezca un contrasentido, que lo es de la propia ley, pero que no puede interpretarse nunca en perjuicio del reo, con flagrante desigualdad.

4.5.- No es satisfactoria la constante referencia contenida en la reforma que se comenta a “deuda tributaria” en lugar de “cuota tributaria”. Esta última, en su caso, integra o debe integrar la responsabilidad civil, por mas que siempre se haya discutido que lo sea (dado que es una deuda preexistente del obligado tributario y no consecuencia del delito). Incluir en la regularización penal, en la atenuación de la pena, etc... el concepto de deuda tributaria es del todo un exceso incomprensible. Cabe recordar que los intereses de demora tienen naturaleza punitiva, y que el delito fiscal contempla además de la pena privativa de libertad una pena de multa. Una vez más el principio non bis in idem queda en entredicho.

4.6.- Por último voy a referirme a lo previsto en el nuevo artículo 305.5, que establece:

“Cuando la Administración Tributaria 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.

La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará 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, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías, si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación”.

Con independencia de las cuestiones de mala técnica legislativa o las nuevas previsiones normativas disfuncionales en los términos antes indicados, considero que este nuevo apartado del artículo 305 sitúa claramente las pretensiones de la reforma operada, la desconfianza en la jurisdicción penal y la frontal quiebra del principio non bis in idem en su vertiente procesal.

La milagrosa división de la cuota tributaria en dos, que será de fácil comprensión para los tributaristas (no para todos) pero que es inasumible para los penalistas que tienen que dividir el injusto y que deben fraccionar el dolo, etc..., nos sitúa en un escenario en el que, por decir así, la “cuota mala” (la defraudada) podrá liquidarla la Agencia Tributaria sin perjuicio de que se sustancie un procedimiento, penal para ver si hay “cuota mala”. Y además se dice que esa liquidación seguirá la tramitación que “se establezca” (sic). Esto es, se iniciará un procedimiento penal por una supuesta cuota defraudada (p. ej. de un ejercicio de IRPF, IVA, Sociedades), en el ámbito tributario se separará un “trozo” de la cuota, se liquidará y se cobrará. Nada se dice del procedimiento a seguir –el que se establezca– pero parece evidente, por aquello de que estamos en un Estado de Derecho, que alguna resolución habrá recurrible por el ciudadano en vía administrativa. Mientras el procedimiento

penal seguirá su curso, eso sí condicionado, quiérase o no, por la liquidación y cobro de la supuesta cuota defraudada por la Agencia Tributaria. Y ello por si no tuviera bastantes condicionamientos e inercias indeseadas el actual proceso penal por delito fiscal.

Si se cumplen los postulados mínimos de respeto a los derechos del ciudadano, será recurrible como he dicho lo resuelto por la Agencia Tributaria en relación con la “cuota mala”. Aunque hay “voces recaudatorias” que apuestan por impedir todo recurso. En términos de “normalidad jurídica” podemos encontrarnos con resoluciones contrarias en dos jurisdicciones, penal y administrativa. Lo que nos lleva a conceptos tan elementales como el de cosa juzgada, principio non bis in idem, etc...

Realmente todo esto no parece de recibo, en términos jurídicos. Volvemos al principio: late la desconfianza en la jurisdicción penal; en el fondo se da una primacía real a la administración; sucumbe el sentido mismo del principio non bis in idem. El mundo al revés, no dando un buen ejemplo el legislador a la ciudadanía, pues no cabe olvidar, tampoco el legislador, que en materia de derechos la primacía de la jurisdicción es innegable, no siendo procedente transcribir a través de la norma cosa distinta.

Se dirá que el apartado 5 del artículo 305 contiene remedios: la posibilidad de suspender por el juez, pero previa presentación de garantía (una especie de medida cautelar forzada o a la inversa), con la excepción de daños irreparables o de muy difícil reparación. Paños calientes de complicada viabilidad procesal que pretenden encubrir la realidad, antes señalada, y que no consiguen desvirtuarla, que no es otra que la quiebra de los principios antes señalados y de la propia función del proceso penal en un Estado de Derecho.

5.- Quedan mas cuestiones a tratar en relación con la reforma habida por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. Entiendo que para el sentido de esta intervención es suficiente lo dicho. La reforma no resiste la crítica tanto desde la perspectiva constitucional, cuanto desde la perspectiva de la técnica legislativa de naturaleza penal. Se enmarca en un proceso de deterioro del sistema de garantías del Derecho Penal, no siendo concebible un Derecho Penal propio de un Estado social y democrático de Derecho sin dicho conjunto de garantías. Lo que no hace falta explicar, salvo que tengamos que volver a estudiar principios y garantías que desde hace tiempo no se cuestionaban, que pensábamos no habría que volver a reivindicar, pero que en los tiempos que corren, y los que se anuncian con la próxima reforma del Código penal, habrá que estudiar, explicar y exigir su aplicación. En suma, no corren buenos tiempos para el Derecho Penal y la reforma comentada es fiel exponente de ello.