

## **LA PENALIDAD DEL DELITO FISCAL**

Sr. D. Miguel Angel Gilabert Cervera.

Abogado del Estado, Sevilla.

La reforma del Código Penal producida por la Ley Orgánica 5/2010, de 5 de agosto, en lo que se refiere a la pena a imponer por el delito contra la hacienda pública del artículo 305-y, e igual sentido, al singular delito del artículo 307- no contiene una gran modificación a simple vista: la pena de prisión se ha incrementado de 4 a 5 años. Por tanto, la “extensión” de la pena, esto es, la diferencia entre el mínimo y el máximo de la condena abarca ahora 4 años frente a los tres de la redacción anterior.

La pena de multa permanece inalterada como multa proporcional del tanto al séxtuplo. Sobre ello, y con el alcance más general que precisamente motiva la modificación del código, queda la vertiente de responsabilidad penal de la persona jurídica del artículo 31 bis.

De forma breve veremos cómo se ha gestado esta modificación y después se hará, igualmente, un breve comentario a cómo queda realmente la penalidad de este delito en la práctica.

A.- Centrándonos en primer lugar en el incremento de la pena de prisión, y excediendo el análisis jurídico para verlo como periodista de noticias jurídicas, hay que dejar constancia aséptica del camino recorrido por la modificación, viendo de dónde se partía, dónde se quería llegar con la modificación, dónde se ha llegado y por qué. Este recorrido se podría sintetizar en la frase “del aumento del plazo de prescripción sin aumento de pena, al aumento de pena sin aumento del plazo de prescripción”.

A.1.- El problema del delito fiscal y su prescripción: la causa de la propuesta de reforma.

Aunque es posible que el conocimiento del delito fiscal o su denuncia lleguen por distintas fuentes, lo normal y cotidiano es que la detección del delito contra la hacienda pública se produce habitualmente durante el procedimiento administrativo de inspección. Los periodos inspeccionados son periodos que corresponden a acciones no prescritas, y, por razones de eficiencia, se inspeccionan todos los periodos no prescritos o, halladas irregularidades que pueden haberse repetido en otros ejercicios o impuestos, se amplía la inspección a ellos.

El plazo de prescripción de la acción para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación es de 4 años, artículo 66 de la LGT. Por ello la inspección suele abarcar los últimos cuatro ejercicios no prescritos.

El procedimiento de inspección tiene un plazo de duración máxima de 12 meses-salvo ampliación y sin perjuicio de los descuentos por dilaciones no imputables a la Administración-, de acuerdo con el artículo 150 de la Ley General Tributaria. Si aceptamos como supuesto de hecho ordinario que un procedimiento de inspección será generalmente complejo-ya que habrá que documentar los indicios de forma sólida-, y que, por ello-sin acudir a ampliación- se considera razonable suponer que finalicen las actuaciones de la unidad de inspección dentro de los 12 meses, resulta que la finalización de la inspección estará próxima a los cinco años del ejercicio inspeccionado más antiguo y por tanto, a la prescripción penal para delitos castigados con más de tres años de prisión, como es nuestro caso. Si a ello unimos que debe instruirse un pequeño expediente de delito, ya fuera de la unidad que realizó la inspección, por el que la autoridad competente de la Agencia Tributaria elabora la denuncia, así como que la denuncia se formula en la Fiscalía, y la regla de momento inicial de interrupción de la prescripción penal, se verá que puede darse con frecuencia el fenómeno de ejercicios no prescritos administrativamente (porque las actuaciones administrativas interrumpieron el plazo), pero sí penalmente o de muy próxima fecha de prescripción. Aun así hay que notar que la modificación de la forma de computar el plazo de prescripción de delitos introducida por esta misma reforma del Código Penal añade cierto margen una vez presentada en el Juzgado la denuncia o querrela.

Es difícil que las cosas discurren de otro modo. La actuación eficiente se produce de esta forma y es lo normal, lo rutinario, aunque en ocasiones exista el riesgo de la prescripción. Por ello, no es de extrañar que la Agencia Tributaria remita a las Fiscalías de las Audiencias Provinciales los expedientes de comprobación, en ocasiones, en tiempo próximo a la prescripción de las acciones correspondientes.

A.2.-Para solventar este problema, tanto de prescripción, como organizativo, el anteproyecto de modificación del Código Penal introdujo una regla especial de prescripción para los delitos contra la Hacienda Pública: 10 años. Por tanto se equiparaba al plazo de prescripción de los delitos de pena superior a 5 años.

A.3.- Esta propuesta fue objeto de crítica por el informe al Anteproyecto del Consejo General del Poder Judicial de 26 de febrero de 2009 y por el Consejo Fiscal. El primero señaló que la protección de las arcas públicas no justificaba la ruptura de un principio de política criminal y que otros delitos afectan a intereses colectivos y no están sujetos a esta regla especial de prescripción. Esto provocó que el proyecto se modificara en este punto. Siguiendo la sugerencia del Consejo Fiscal, se proyectaba la ampliación de la pena hasta 6 años. Por esta vía se conseguía ampliar igualmente el plazo de prescripción

a 10 años. Y no solo eso: implícitamente el enjuiciamiento correspondería a las Audiencias Provinciales en única instancia y la generalidad de sentencias, entonces, serían recurribles al recurso de casación, abriéndose la puerta a la jurisprudencia en este delito, que, por razón de su pena actual, llega con cuentagotas al Tribunal Supremo, normalmente supeditado a la conexión con otros delitos más graves.

A.4.- El pleno del Consejo de Estado, al informar el proyecto el 29 de octubre de 2009 no hizo observaciones a la concreta cuestión de la pena.

A.5.- Sin embargo, la modificación y, sobre todo las consecuencias que implícitas no pasaron desapercibidas a los grupos parlamentarios. Concretamente al Grupo de Convergencia y Unión, pero sobre todo, al Grupo Parlamentario Popular, que presentó una enmienda para no alterar la redacción vigente del artículo 305. La justificación de esta enmienda número 359, extensa, contenía los argumentos críticos nucleares con la reforma:

*Se debe suprimir la modificación que el proyecto realiza del apartado 1 del artículo 305 del Código Penal pues su única finalidad es elevar la pena privativa de libertad desde uno a cuatro años hasta uno a seis años.*

*Este cambio acarrearía importantes consecuencias en dos ámbitos:*

*a) El de la prescripción, que pasaría a ser de diez años. Se estima totalmente incongruente el que en el ámbito administrativo la prescripción haya bajado de los tradicionales cinco a cuatro años y que en el ámbito penal se eleve al doble el plazo de prescripción.*

*b) La competencia para conocer de los delitos que pasaría de ser del Juzgado de lo Penal a la Audiencia Provincial (y, consecuentemente, el recurso pasaría de la Audiencia Provincial al Tribunal Supremo).*

*Se estima que ninguna de estas consecuencias son deseables en el presente delito pues:*

*a) supondrían una muy importante alteración práctica de su configuración general que no resulta adecuada a su naturaleza de mínima intervención respecto a las infracciones tributarias;*

*b) Una modificación tal no es demandada por sector alguno de la sociedad;*

*c) Dificultaría y alargaría los procedimientos con la consecuencia de un grave perjuicio*

*material para la Hacienda Pública.*

*En lo que respecta al inciso relativo a que la responsabilidad civil debe incluir la deuda tributaria que la Administración tributaria no haya podido liquidar es totalmente inadecuado. La responsabilidad civil derivada del delito será la deuda tributaria dejada de pagar y se podrá liquidar si el delito no ha prescrito. Con independencia de lo que suceda en un procedimiento administrativo que, precisamente por no ser un delito, sigue otros plazos de prescripción, tramitación,... Además no podemos olvidar que la Administración tributaria cuando encuentra indicios de delito debe suspender sus actuaciones y declinar la competencia a favor de la jurisdicción penal sin, por*

*tanto, proceder a liquidar en vía administrativa la deuda. De manera que carece de todo sentido hacer referencia a la deuda que no pudo liquidar la Administración.*

*Por último, no podemos olvidar que el delito fiscal es un tipo penal en blanco, por lo que la liquidación de la deuda debe hacerse por las normas propias del tributo que se haya dejado de pagar. De manera que si existe un impedimento legal para liquidar ese tributo, probablemente desaparezca el delito fiscal al no existir deuda tributaria y ello no puede obviarse como parece querer hacer este precepto. Dicho de otra forma —al margen del tema de la prescripción donde los plazos administrativos y penales pueden diferir— si, desde el punto de vista tributario no puedo liquidar la deuda me faltaría el soporte imprescindible para entender que hay una deuda tributaria sin pagar que sea relevante para considerar que nos encontramos ante un delito fiscal. Y no puede cambiarse la naturaleza del delito, que se basa en que exista una deuda con la Hacienda pública que se determine conforme a las reglas tributarias a través del inciso que se incluye en este apartado.*

A.6.-No se aprobó la enmienda del Grupo Popular, pero sí se llegó a una de tipo transaccional-con el otro grupo parlamentario que había enmendado y, que, en lo que a este punto afecta, redujo la pena a 5 años, que fue finalmente aprobada. Por tanto, el delito fiscal es penado con pena de prisión de 1 a 5 años, además de la multa y de la pérdida de la posibilidad de obtener ayudas, beneficios fiscales o de la Seguridad social.

La competencia seguía siendo de los Juzgados de lo Penal y se agotaría generalmente en las Audiencias y, sobre todo, el plazo de prescripción quedaba en el de 5 años, como hasta ahora.

B.-Pero eso no significa que carezca de trascendencia, por las siguientes razones:

B.1.-En primer lugar, la extensión de la pena se amplía, como he apuntado al principio, a 4 años(entre 1 y 5), y por el ello los Jueces podrán individualizar la pena con mayor margen de apreciación. La extensión de la pena es una magnitud básica para su cálculo y, por tanto, el incremento, dejando al margen la apreciación judicial, afectará a los subtipos y a la pena inferior en grado.

B.2.- la pena de los subtipos agravados pasa a estar entre un mínimo de 3 a un máximo de 5 años. Como conocemos son dos

*a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.*

*b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o puede afectar a una pluralidad de obligados tributarios.*

Este último, de la cuantía, requiere unidad de criterio, criterios únicos para todas las Abogacías del Estado, en virtud del principio de unidad de doctrina, y sería deseable, tal

y como ocurre en otras materias muy distintas en las que magnitudes cuantitativas agravan las penas, pero no se determina en el Código Penal, que se viera reflejado en la posición del Tribunal Supremo.

B.3.- En los supuestos de aplicación del subtipo agravado no se aleja, aún más, la posibilidad de suspensión condicional de la condena con carácter general, al superar el mínimo posibles-tres años- el límite de dos años previsto en el artículo 80 del Código Penal.

B.4.-Puede también considerarse que el mandato del legislador al aumentar la pena puede tener el sentido de que el Juez no determine la pena mínima al delincuente que carece de antecedentes ya que tiene un amplio margen de extensión para individualizar la pena en función de la cualidad de la conducta y de la cuantía defraudada.

B.5.- Como se dijo al principio al exponer el origen del aumento de pena, los procedimientos de inspección abarcan varios ejercicios y conceptos. Hay conductas que requieren coherencia entre ellos, singularmente entre el impuesto sobre sociedades, el impuesto sobre el valor añadido, y el impuesto sobre la renta de las personas físicas cuando se trata de profesionales o empresarios. Ello se traduce que en un proceso penal es común que se instruyan o enjuicien varios delitos por distintos conceptos impositivos o distintos ejercicios. Bien, podemos pensar que el delito fiscal, tiene una pena genérica de 1 a 5 años, y que esto no afectará mucho, en la práctica, a lo que viene ocurriendo: condenas a penas bajas, inferiores a dos años. Pero, como decimos, en un buen número de procedimientos se ventila no solo un delito, sino varios, en consecuencia de la pluralidad de ejercicios y conceptos impositivos que fueron objeto de inspección. Ello tiene repercusión de un modo lineal, por ejemplo, cuando una misma factura falsa tiene reflejo como gasto en el impuesto sobre sociedades y en el impuesto sobre el valor añadido, o de un modo transversal, a lo largo del tiempo en un mismo concepto, ya que las conductas tienden a repetirse, sin duda con fundamento en la sensación de impunidad que se produce cuando consumada la irregularidad no hay un descubrimiento inmediato, tal y como ocurre con la generalidad de los delitos. Los escritos de conclusiones provisionales, por ello, es común que incluyan elevadas peticiones de condena, por los diversos delitos.

B.6.-Ocurre algo más que conllevará que las penas se aumenten: la no continuidad delictiva en estos delitos. El Tribunal Supremo, en una doctrina ya consolidada, ha considerado que la naturaleza del delito contra la hacienda pública y su esquema punitivo: concepto impositivo y ejercicio, no permite la aplicación de la continuidad delictiva. Si pensamos en penas mínimas, a partir del tercer delito resulta más gravosa la no continuidad que la apreciación de ésta. Hay quien considera que esta posición del Tribunal Supremo no es apropiada en lo que se refiere a la continuidad dentro de un mismo ejercicio: quien contabiliza una factura falsa no puede diferenciar entre impuestos, IVA y sociedades, por ejemplo, fundamentalmente por las razones de coherencia mencionadas arriba. Sin embargo, además de que es muy discutible que solo

dos actos den lugar a apreciar la continuidad, resulta que, de hacerlo, habría consecuencias más gravosas que la punición separada de los delitos.

B.7.- El delito de falsedad se puede castigar como medial y, por tanto, a las penas de delito contra la hacienda pública se sumaran las falsedades, que, ahora sí, podrán admitir la continuidad delictiva.

B.8.- El delito contra la hacienda pública contempla, como es conocido, pena de multa proporcional a la cuantía defraudada, entre el tanto y el séxtuplo de la misma. Por tanto, con una extensión del 500%, que sitúa en un mínimo del triple y medio la multa en los subtipos agravados. La pena de multa se aplica por separado-dado su carácter personal-a cada penado, más allá, pues, del sujeto pasivo tributario, produciéndose consecuencias, en ocasiones, desproporcionadas.

B.9.- Es el delito contra la hacienda pública uno de los que la reforma ha considerado como de exigencia de responsabilidad penal de la persona jurídica. La sanción a la persona jurídica ha sido objeto de tratamiento por otro ponente en la mesa redonda. Aquí se quiere llamar la atención sobre el hecho de que la pena a la persona jurídica suma o adiciona a las de las personas físicas. Sin perjuicio de las penas generales, la que fijada para la persona jurídica en el delito contra la hacienda pública es del duplo al cuádruple de la cuota defraudada: *a) Multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años.* Se trata de una pena “adicional” a la del autor persona física y solo por vía de apreciación judicial de desproporción del artículo 31 bis podrá moderarse. Debe también indicarse la limitación de atenuantes previstas para la persona jurídica, que quedan restringidas a las del artículo 31 bis citado: *4. Sólo podrán considerarse circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas haber realizado, con posterioridad a la comisión del delito y a través de sus representantes legales, las siguientes actividades:*

*a) Haber procedido, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra ella, a confesar la infracción a las autoridades.*

*b) Haber colaborado en la investigación del hecho aportando pruebas, en cualquier momento del proceso, que fueran nuevas y decisivas para esclarecer las responsabilidades penales dimanantes de los hechos.*

*c) Haber procedido en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad al juicio oral a reparar o disminuir el daño causado por el delito.*

*d) Haber establecido, antes del comienzo del juicio oral, medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica.*

Asimismo, no será aplicable la sustitución de la multa por cuota prevista en el artículo 52.4, porque es de esencia del delito contra la hacienda pública la determinación de la cuota defraudada, aunque la expresión “cantidad defraudada o indebidamente obtenida” del artículo 52.4 es idéntica a la usada en el artículo 310 bis.

El fraccionamiento de la multa queda limitado al plazo de 5 años y por causa justificada, bajo el régimen del artículo 53.

B.10.- Novedad del artículo 305 en la Ley Orgánica 5/2010 ha sido la colaboración de la Administración Tributaria en la recaudación de la multa. Se supera, pues, el ámbito material de la Disposición Adicional 10ª de la Ley General Tributaria. La identidad del acreedor de la responsabilidad civil con la multa, esto es, el Estado, permitirá solventar las cuestiones que se pudieran suscitar por la preferencia establecida en el Código respecto de estos conceptos. Hay que entender, por lógica elemental, que la pena de multa del artículo 310 bis se recaudará por el mismo sistema.