

“Delito fiscal: la complejidad del papel asumido por la Administración Tributaria”.

Ponente: D. Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros (Abogado del Estado, Director del Servicio Jurídico de la A.E.A.T.)

Bueno, pues muchas gracias a los organizadores, muchas gracias a Ginés por todo el esfuerzo y trabajo. Felicito, en primer lugar, a los autores de éste trabajo, con los que he coincidido en distintas etapas de mi vida profesional y a los que tengo afecto.

Pero me gustaría comenzar diciendo que, si yo fuera un extranjero no europeo, después de lo oído en esta sala hoy, me iría a mi casa y le diría a mi mujer: “vámonos de aquí, creo que nos hemos equivocado de país”.

Le diría: “*Estamos en un país en el que, por lo visto, hay miles de normas tributarias. Y ¡ajo!, nos van a obligar a interpretarlas, calificarlas y aplicarlas; como nos equivoquemos, por una divergencia interpretativa, nos mandan a la cárcel, porque, al parecer para interpretar y aplicar las normas tributarias, hacen falta saberes esotéricos. Sólo hay una parte buena: parece ser que todos esos señores que han hablado hoy están de acuerdo (salvo un señor muy gracioso y el último que habló) en que, pese a todo, la Hacienda no tiene que cobrar. En eso, podemos estar tranquilos*”.

Y ahora preguntaría: ¿eso es *España?*, ¿es esa la visión que tenemos de España? Yo creo que no. Si cogemos este propio informe y hablamos del Derecho Comparado, yo creo que podemos sentirnos orgullosos de nuestro sistema de delito fiscal, no sólo la Administración Tributaria, sino los españoles.

Hablemos de *Francia*. ¿Que nos están diciendo de Francia? En Francia no se diferencian los ilícitos tributarios de los penales por razón de la cuantía. Además, allí son compatibles las sanciones administrativas con las penales. ¿Qué diríamos en España si pretendiéramos aplicar las sanciones administrativas junto con la penal?. Y el castigo en Francia: 500.000€ de multa y 5 años de cárcel.

Ahora hablemos de Alemania. Allí no se distingue en función de la cuantía sino que hay delito en función del grado de culpabilidad, ¡ay si en España habláramos de si “*usted es un poquito más culpable que el otro por lo que usted va a delito por su mayor grado de culpabilidad*”!, La pena es de hasta 10 años de cárcel si se emplean documentos falsificados. Pensemos en que aquí en España los tipos agravados hablan de paraísos fiscales, testaferreros, ocultación... es decir, si se utilizara el criterio alemán de los documentos falsificados, en España estaríamos siempre en el tipo agravado, Y Alemania, de la que aprendimos en el año 1995 la excusa absolutoria, dice en la ordenanza fiscal alemana que, a partir de 50.000€, no se aplica; aquí en España, ¡no hay cifra límite para aplicarla! Y desde la última reforma hay un artículo 305.6 que dice, “*si usted además paga en el plazo de 2 meses desde que se le imputa, todavía le podemos rebajar la pena en uno o dos grados*”.

Veamos el caso de *Estados Unidos*. Delito fiscal, ¿a partir de cuánto? Pues 2.500 dólares. Aquí en España esa cifra (2.500) es para ver si pagamos en efectivo o no pagamos en efectivo. Allí para hablar de delito.

Hablemos de *Portugal*. Allí hablamos de delito a partir de 15.000€ y el tipo agravado a partir de 50.000€. Antes hemos oído criticar la cifra del 600.000€ de tipo agravado aquí en España. Se ha dicho: ¡qué barbaridad! ¡Si esa cifra se alcanza con gran facilidad! Bueno...

El caso de *Italia*, lo tengo por estudiar, pero debe andar por 30.000 € el delito y 50.000 € el tipo agravado.

Vistos estos datos de Derecho comparado, creo que puedo decir que, en España, el contribuyente está bastante bien tratado. ¿Y cuáles son nuestras preocupaciones ahora mismo? Al parecer, que la víctima del delito (la Hacienda Pública) pretende cobrar la deuda. Y yo me pregunto: a un señor que le hayan robado, que le hayan estafado y que fuera al juzgado y preguntara acerca de si le van a devolver el dinero que le han robado, ¿le diríamos: "*Hombre, ya se le ve a usted el plumero, ¿eh?, ya viene usted con el afán recaudatorio... vaya, con que quiere recuperar lo suyo...?*"?

Pues bueno, yo creo que el gran debate de ésta reforma es que al parecer la víctima del delito (la Hacienda Pública) pretende cobrar la deuda.

Bueno, dicho esto, yo creo que podemos sentirnos un poquito más tranquilos: tenemos un país bastante serio.

Es verdad que casar lo tributario con lo penal, el procedimiento jurídico tributario y la parte del delito, es complejo y difícil, pero bueno, que no es para pensar que cualquiera va a la cárcel.

También podemos hablar de cifras, por ejemplo, de litigiosidad en la Administración Tributaria. En 2013 se dictaron 19 millones de actos por la Administración Tributaria. La litigiosidad está en el 1.6%. Si no calculo mal, se litiga o se discute con la Administración Tributaria en 300.000 casos y se discuten, además, en vía administrativa; en vía penal por delito, ¿en cuántos estamos? No llega a los 1.000 casos al año, es decir, creemos que los contribuyentes pueden estar tranquilos.

Y, además, no va cualquier cosa a delito. ¿Y por qué no va cualquier cosa a delito?. Pues porque hay muchos filtros, es decir, los expedientes no los ve cualquiera, no los despacha cualquiera. En primer lugar hay un actuario que los ve; hay unidades especializadas en delito que los examinan, hay un Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria que también los examina. Tampoco denuncia cualquiera sino que la denuncia la realiza la máxima autoridad de la Agencia Tributaria en esa localidad, el Delegado Especial. Es decir, los asuntos pasan muy filtrados y la prueba está en los datos. ¿Cuáles son los datos que tenemos de resultados? Los datos que tenemos de resultados son de estimaciones de un 70% de los asuntos que se denuncian y un 30% que se pierden. Pero no se pierden porque estén muy mal enfocados por el inspector, no, sino que se pierden porque

a lo mejor no está probado el dolo, no hay prueba suficiente... eso quiere decir, esa cifra significa que los expedientes han salido bien de la Administración Tributaria y luego los Fiscales y los Jueces han compartido ese planteamiento y han dictado las sentencias condenatorias correspondientes.

Yo creo que en ese aspecto podemos estar tranquilos, pero aunque, insisto, es difícil casar lo penal con los conceptos tributarios. Es verdad que en el ámbito normal de un expediente sancionador de liquidación habrá un problema de fondo, pero la tramitación no plantea ningún problema (actuación administrativa, vía económica y contencioso-administrativo). Sin embargo, en lo penal aparecen órganos distintos que examinan el expediente, hay plazos distintos de prescripción (puede prescribir la deuda tributaria pero no el delito, puede ocurrir a la inversa, que prescriba el delito pero no la deuda tributaria) es decir, jugamos con bazas y consecuencias distintas. Los criterios para examinar los expedientes no son los mismos, es decir, cuando valoramos los efectos de una factura en vía administrativa la inspección tiene en cuenta una serie de criterios pero sabemos que estos criterios de registro, de contabilidad, no van a funcionar en la vía penal. Ahí sí sabemos que si hay una transferencia de renta, habrá que darlo por bueno, es decir, son también criterios distintos, e indudablemente el expediente hay que tratarlo también de manera distinta, porque va a ir no a un juez de lo contencioso, va a ir a un juez penal, que tampoco es el *hábitat* normal del expediente, por lo tanto hay que tratarlo con criterios distintos. Pero bueno, todos estos problemas se van solucionando, y los expedientes salen bien.

Una de las propuestas que se hacen en el informe es que debería haber un comité en la Agencia tributaria con expertos independientes que analizaran la viabilidad de estas denuncias. En primer lugar, se me hace raro que hubiera unos particulares que tuvieran que decidir si denuncian o no denuncian a una persona, pero con independencia de eso, yo creo que los resultados están a la vista: no hace falta.

Tampoco hay que preocuparse por lo difícil que es distinguir la economía de opción del conflicto y la simulación. No es difícil distinguir conceptualmente entre economía de opción, conflicto y simulación. En la práctica es muy difícil, ¡claro que es muy difícil! Entiéndanme: el buen defraudador trata de convertir la simulación, por lo menos, en una situación normal o cuando menos en un conflicto, y evitar la vía penal. No es fácil distinguir, pero es verdad que tenemos mucho cuidado, no se manda cualquier cosa a la vía penal (ya he hablado de los filtros previos). Creo que podemos estar tranquilos.

Luego, ¿dónde encontramos también problemas? Por ejemplo, con las denuncias, pero problemas, ¿por qué?. Nos encontrábamos problemas cuando se regularizaba. Si una persona había regularizado, pues aunque estaba regularizado, antes había obligación de mandarlo a la vía penal. Se le mandaba a la vía penal en contra del criterio de la Administración Tributaria -pues nos sentíamos obligados a hacerlo- y la Fiscalía otro tanto, porque tenía que archivarlo un juez. Hoy se ha modificado, se ha visto que no tiene sentido, se ha modificado el 180 LGT y se ha modificado también el concepto del tipo del Código Penal y, a partir de aquí, ya no existe esa obligación de mandar a la vía penal expedientes

que consideremos que estén bien regularizados. El problema ha quedado solucionado.

También en la regularización se le da otra forma. Voy muy rápido, perdonad. Si pero también habéis visto que con la regularización se ha sido más exigente: antes bastaba con pagar la cuota (que también es una cuestión que se defiende en ese informe, basta con pagar la cuota). Pues ,¡no, no!. Si un señor quiere ponerse a bien y alcanzar el efecto de eximir su responsabilidad penal, tendrá que pagar la deuda tributaria, es decir, todo lo que deba. ¿Problema es que no se puede autoliquidar?, Pues ya buscaremos un sistema para que cualquier persona, a la hora de regularizar, pueda autoliquidarse recargos e intereses, eso no es problema, pero conceptualmente tendrá que pagarlo todo.

A continuación decimos: más exigente, que se regularice todo, ¡perfecto!, y decimos, pero a cambio, se le va a dar un efecto mejor: hasta ahora, era enviado al juzgado el expediente para que fuera el juez el que levantara la pena. Ahora se ha pretendido que ese comportamiento, como decía la jurisprudencia, sea el reverso del delito, es decir, que no exista el delito, algo que también va en beneficio del contribuyente. Y sin embargo ha sido muy mal recibido. Los contribuyentes dicen, “¡no, no!, ¿cómo que no he cometido delito?” Bueno, pues si no se quiere, pues no se quiere... pero ese ha sido un objetivo de la reforma con la regularización.

Y hablemos también de otro gran problema, el *cobro de la deuda*. ¿Qué nos encontramos hasta ahora? Hasta ahora, cuando se hace una denuncia, había obligación de parar el proceso administrativo de liquidación, ¿y eso qué problemas generaba?, Esto me va a servir para aclarar una serie de conceptos que, bueno, voy a tratar de explicarle a Manuel, a tratar de darle una respuesta a las preguntas que ha formulado, aunque luego en el debate podamos hablar, espero, con mayor amplitud. ¿Qué problemas genera la paralización?, pues el primero de ellos, la posible despatrimonialización: si no se puede hacer nada hasta que el juez actúe, hay un momento, un lapso de tiempo en el que el deudor se puede despatrimonializar. Esto se ha solucionado, ¿Cómo? Con una reforma, con la posibilidad de adoptar medidas cautelares. Perfecta, pues ahí está; en segundo lugar también, hay que tener en cuenta que la deuda nace antes del delito, por supuesto, y antes de cualquier defraudación. La deuda nace con el devengo, luego ya vendrán las conductas para defraudar esa deuda, pero nace como deuda tributaria. Pues bien, ¿qué ocurre con cualquier español que tiene una divergencia con la Administración Tributaria o con cualquier Administración Pública a la que le deba una cantidad de dinero? Pues que existe un principio de *autotutela*, es decir, que por mucho que se recurra, aunque todavía no haya intervenido un juez para examinar si esa deuda existe o no existe, hay que ir pagándola o garantizándola. Ese es el sistema que tenemos en España, constitucional sí es, lo ha dicho hace muchos años el Tribunal Constitucional, con un solo requisito: basta con la posibilidad de someterle a un juez la posibilidad de suspensión; entonces la ejecución administrativa es válida.

Pues bien, ese es el sistema que se está aplicando. Se pretende cobrar una deuda. Nunca nos hubiéramos atrevido a pretender cobrar una responsabilidad

civil sin dictarse sentencia. Creemos que aquí ya no hay una responsabilidad civil, es una deuda tributaria, y como cualquier otra deuda, se puede cobrar. Si no es así, llegamos al privilegio del delinciente fiscal: si defraudas 119.000€ y recurres al contencioso, o se garantiza la deuda o te ejecuta la Administración, pero si defraudas un poquito más de 120.000, ahí ya todo el mundo parado a ver qué pasa.

Puedes decir, hombre, es que aquí interviene el juez penal y entonces, ¿ahí como queda la ejecutividad administrativa?, pues entendemos que no está afectada la ejecutividad administrativa mientras, como se ha dicho también aquí, esté garantizada la preferencia del juez penal y el sistema la garantiza. Primero se dice: la Administración tributaria puede liquidar y ejecutar, salvo que el juez que se paralice bien con garantía o sin ninguna garantía. El juez puede ordenar la paralización, con lo cual entendemos, hay una tutela judicial efectiva y está garantizada por el juez penal. Y en segundo lugar decimos, puede parar o no la ejecución el juez penal, pero en cualquier caso, la liquidación que se haya dictado se ajustará a lo que haya dicho el juez penal: si la liquidación eran 150 y el juez penal dice que son 130, se modificará la liquidación para ajustarla. Si el juez dice que no hay delito, desaparecerá la liquidación, es decir, habrá un ajuste a lo que haya dicho un juez penal. Yo ahí no soy partidario de una doble vía penal y contencioso-administrativa. Meter a un juez de lo contencioso tampoco le veo mucho sentido, es decir, porque a l final nos vamos a encontrar primero con la tentación normal del juez penal de “paralizo hasta que el juez de contencioso me diga cuál es la cuota tributaria defraudada... “. Eso nos va a llevar a un retraso porque el tribunal de lo contencioso lleva su tiempo de modo que el día que se vaya a hacer justicia penal ya habrá pasado mucho tiempo, demasiado tiempo Y, en segundo lugar, yo creo que para el juez penal es irrenunciable el determinar la cuota tributaria, es un elemento del tipo, no puede venirle dada ya automáticamente por otra autoridad, es el juez penal el que tiene que hacerlo.

Por eso el modelo que se ha buscado, dentro de lo que es posible, creemos, pues es bueno. ¿Quién tiene que garantizar la tutela judicial?, El juez penal ¿Cómo?, paralizando o no la ejecución. Y en segundo lugar, determinando, es decir, vigilando que la liquidación se ajuste a lo que él decida sobre la defraudación.

Decía que la paralización del proceso administrativo llevaba ese efecto pernicioso de privilegio para el delinciente fiscal.

Y el tercer efecto de esa paralización del procedimiento de liquidación: convertíamos la deuda en responsabilidad civil, pero no porque se considerara, pienso yo, que la responsabilidad civil nacía del delito sino porque nacía de la paralización del procedimiento administrativo. Como se paralizaba el procedimiento administrativo no se podía liquidar y, al no poderse liquidar, hay un daño que lo única posibilidad que había es repararlo por la vía de la responsabilidad civil.

Entendemos que la responsabilidad civil nacía de la paralización, con lo cual, si no hay paralización del procedimiento de liquidación no hay responsabilidad civil, y hablaremos siempre, con normalidad, de deuda tributaria. Porque hoy en día

estamos así: ¿estamos en vía administrativa? Hablamos entonces de deuda tributaria. Si se denuncia estamos ante una responsabilidad civil. Si se archiva, de nuevo hablamos de deuda tributaria. Si el proceso penal se reabre, de nuevo hablamos de responsabilidad civil. Y si se sobresee: otra vez deuda tributaria. No tiene sentido ninguno: eso es deuda tributaria y pretendemos que sea siempre deuda tributaria, y lo será si no se paraliza el proceso inspector porque entonces no hay daño que se tenga que resarcir por vía de la responsabilidad civil.

Y bueno, una última referencia rápida, también al tema de la sentencia, que también haciendo mención a una alusión que tú has hecho, Antonio, sobre el 308, cuando has dicho que *“en el nuevo código penal ya se le ha visto el plumero a la Administración que ya dice que no se suspenderá la condena siempre que no se haya pagado la deuda”*, 308 bis. Pues bien, eso es sencillamente norma especial de lo que dice la parte general del Código Penal y lo dice para todo el mundo. Lo único que ocurre es que ahí, en esos primeros artículos del Código Penal, se habla de responsabilidad civil, y con ese modelo no encaja y por eso ha habido que hacer la aclaración. Allí se habla de *responsabilidad civil* para todo el mundo y aquí hablamos de *deuda tributaria* para la Administración, pero la idea de no suspender la condena si no se ha pagado no es propia ni singular para la Administración sino que es igual para todos.

Bueno, yo termino y espero haber dado un pequeño hilo de esperanza y tranquilidad. Gracias.