

LAS REFORMAS DEL CODIGO PENAL EN MATERIA DE DELITO FISCAL Y DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. SU INCIDENCIA EN EL REGIMEN SANCIONADOR APLICABLE EN EL AMBITO DE LAS HACIENDAS FORALES

Alvaro Merino Corcóstegui

Abogado

Miembro de la AEDAF

En relación con la regulación de la figura del delito fiscal o de defraudación tributaria, en la L.O. 6/95, de 29 de junio, voy a analizar brevemente cuáles han sido las diferencias a lo largo de la tramitación parlamentaria, entre el Proyecto de Ley 121/69, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el 13-10-94, y la L.O. 6/95, de 29 de junio, publicada en el B.O.E. el pasado 30-06-95.

1ª) Culpabilidad:

El Proyecto de Ley, en la modificación del artículo 349 del Código Penal, comienza diciendo que: "el que, por acción u omisión, defraudara a la Hacienda Pública ...";, mientras que la Ley orgánica actualmente vigente, alude a la expresión: "acción u omisión DOLOSA...".

Quiere ello decir que tal defraudación sólo es susceptible de cometerse por acción u omisión dolosa. De este modo, queda radicalmente excluída la posibilidad de comisión imprudente o negligente, o por caso fortuito.

No hay sanción sin culpabilidad, lo que significa que la sanción no se impone automáticamente. Es decir, que no siempre que una conducta del administrado que cause un daño o perjuicio a la Hacienda será merecedora de una sanción. Habrá que contrastar y probar (por parte del Estado, teniendo el administrado en principio la presunción de inocencia, y que será "iuris tantum") que existió dolo por su parte ya que, en caso contrario, la Administración tributaria podrá exigir la cantidad impagada con interés de demora, PERO SIN SANCION.

El dolo debe abarcar todos los elementos que integran la conducta típica del delito; en consecuencia, el agente debe conocer que a través de un engaño está causando un perjuicio económico en las arcas de la Hacienda Pública, en la cuantía suficiente

para catalogarlo de delito, y por alguno de los procedimientos descritos en el apartado 1 del artículo 349. Es admisible igualmente el dolo eventual.

De todas formas, entiendo que tal expresión es adecuada, si bien reiterativa, toda vez que en la esencia del verbo típico de defraudar, está inserta una actuación dolosa, de ocultación de datos por parte del sujeto activo de ese delito, con ánimo voluntarioso y culpable. No obstante, lo que abunda no perjudica.

2ª) Una segunda diferencia que podemos observar de la lectura de los dos preceptos es que, según la nueva articulación del delito fiscal, no cabe tal figura delictiva si el sujeto pasivo del citado delito es la Hacienda comunitaria, de la Comunidad Europea.

Ha sustituido pues, la expresión: defraudar a la Hacienda de la Comunidad Europea, por la de defraudar a la Hacienda *Foral*.

No acertamos a ver la razón de ser de tal diferencia, sobre todo si tenemos en cuenta el mundo tan cambiante en que nos movemos, y en el que Europa cada vez está más presente en nuestro quehacer diario.

3ª) La diferencia más substancial y que es ya sobradamente conocida por todos, es el aumento de la cuantía de la defraudación llevada a cabo, hasta la cifra de 15.000.000 ptas.

Era aquí evidente la necesidad de la reforma, si tenemos en cuenta que la anterior del año 85 había resultado un sistema demasiado severo y de los más duros de entre los países de nuestro entorno europeo.

Tal elevación de la cuantía es acertada si tenemos en cuenta el principio de intervención mínima que rige en el Derecho Penal. Así, los delitos contra la Hacienda Pública sólo deben afectar a las defraudaciones tributarias o del gasto público más reprobables o de mayor intensidad. Se debe tender, como así se ha hecho, a la adecuación a la inflación de las cifras que tipifican este delito.

Así pues, y como dice la Memoria del Anteproyecto, "la propuesta formulada utiliza diversos indicadores económicos como criterios para la actualización de las cuantías mínimas relativas al delito contra la Hacienda Pública, cuáles son los resultados de la actuación de la Inspección de los Tributos, los datos respecto a la evolución de las bases imponibles y las cuotas finales de los tributos con mayor peso específico, I.R.P.F., Impuesto sobre Sociedades e I.V.A., así como diversas variables económicas tales como el Índice de Precios al Consumo, las previsiones de crecimiento de la renta nacional por habitante y las transferencias corrientes y de capital a empresas familiares e instituciones sin ánimo de lucro. El conjunto de tales indicadores constituye un instrumento apropiado para determinar una actualización de las cuantías que responda al objeto perseguido por la reforma de actualizar en términos económicos dichas magnitudes, con un cierto margen de elasticidad que permita una estabilidad suficiente de las mismas".

Observamos cómo este límite cuantitativo sirve para diferenciar el delito de la mera infracción administrativa.

Ahora bien, ¿Qué sucede con los acusados, procesados y sentenciados por un delito fiscal acorde con la regulación anterior, esto es, por exceder su defraudación de la suma de 5.000.000 ptas.?

En estos supuestos, entiendo sería de aplicación la máxima jurídica existente en el Derecho penal, de "In dubio pro reo", en la duda, a favor del reo, cupiendo la retroactividad de la norma actualmente vigente al regular una situación más favorable al reo que la anterior. Ver artículos 2.2 C.C.; 24 C.P.; 2.3 C.C. y 9.3 C.E.

Quedarían por tanto tales sujetos, exentos de responsabilidad penal, por haber cometido, de acuerdo con la actual legislación, una infracción administrativa.

4ª) La última gran diferencia sustancial que observe entre ambos artículos es que en el proyecto, se aludía a que "no se impondrán las penas *correspondientes*", y en la L.O. habla de "quedará *EXENTO* de responsabilidad penal".

Parece ser que mientras que en la primitiva regulación, a dichos sujetos activos del tipo delictivo, les corresponderían unas determinadas penas (existen pues, indicios racionales de criminalidad contra ellos que conlleva unas determinadas penas), pero que por la "gracia" del legislador no se le imponen (sería una especie de condonación o de amnistía fiscal), en la nueva regulación, no existe responsabilidad penal desde el principio, evitando así que se inste un procedimiento judicial contra el que regularizó su situación tributaria en virtud de la Disposición Adicional 13 de la Ley 18/91.

LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

En lo que se refiere a la modificación parcial de la L.G.T., operada por la Ley 25/95, de 20 de julio, únicamente voy a tratar de analizar las modificaciones producidas en materia de recargos e infracciones y sanciones tributarias.

RECARGOS POR RETRASO EN LOS PAGOS: ARTICULO 61 L.G. T.

Con anterioridad a la citada Ley 25/95, y con carácter general, los ingresos que se presentaban fuera de plazo sin requerimiento previo sufrían un recargo único del 50%, excluyendo los intereses de demora y las sanciones que pudieran ser exigibles.

Ahora el recargo por dicho retraso es, con carácter general, y siempre y cuando hayan transcurrido más de doce meses, del 20% excluyendo las sanciones que pudieran ser exigibles, PERO NO LOS INTERESES DE DEMORA, que son de obligatoria imposición. Luego hemos pasado en la práctica, de un 50% de recargo, a un 31% (teniendo en cuenta que los intereses de demora para el año 95 son del 11%, al ser el tipo del interés legal del Banco de España el del 9%).

Está clara pues, la situación más favorable en la actualidad, para el Sujeto Pasivo moroso, en lo relativo a la aplicación, con caracter GENERAL, del recargo por retraso.

Por otro lado, y al igual que lo que sucedía con anterioridad, existe una mejora de esa regla general de aplicación, si el ingreso es efectuado en un corto espacio de tiempo desde que finalizó el plazo voluntario de presentación e ingreso de la deuda tributaria correspondiente.

Así, hasta la modificación de la L.G.T., el recargo único pasaba a ser del 10% solamente si el ingreso se efectuaba DENTRO DE LOS TRES MESES SIGUIENTES al término del plazo voluntario de presentación e ingreso. Se excluían también las sanciones e intereses de demora que fueran exigibles.

Tal situación, hoy, ha cambiado: si el ingreso de la deuda se lleva a cabo DENTRO DE LOS TRES MESES siguientes al término del plazo voluntario, el recargo que se aplica, único, pasa a ser del 5%, y esta vez, sin incluir los intereses de demora y las sanciones que hubieran podido exigirse en otro caso.

Si el ingreso, por contra, se lleva a cabo después de los citados tres meses, PERO ANTES DE SEIS MESES, el recargo será del 10%, excluyendo igualmente sanciones e intereses.

Y si se practica transcurridos los seis meses, pero ANTES DE LOS DOCE MESES, el recargo único es del 15%, con igual exención de intereses y sanciones.

Entiendo que esta nueva regulación se antojaba necesaria teniendo en cuenta el nulo escalonamiento que se producía con la Ley antigua: si practicabas el preceptivo ingreso dentro de los tres meses, el recargo era del 10%, mientras que si lo llevabas a cabo al día siguiente de tal plazo, te subía el recargo directamente hasta el 50%.

Con la nueva Ley, ese escalonamiento progresivo (5% - 10% - 15% - 31%) provoca una menor "injusticia financiera", o impacto financiero, siendo mucho más asequible para el deudor moroso.

Se fomenta, tal y como dice la Exposición de Motivos, una mejor aceptación social del sistema tributario, y sirve para que la realización voluntaria de los ingresos fuera de plazo cumpla debidamente su función, merced a la cual se permite al contribuyente rectificar de manera espontánea su acción u omisión y regularizar así su situación de forma voluntaria.

Por otro lado, si el Sujeto Pasivo NO EFECTUA EL INGRESO al que viene obligado (esto es, no sólo no ingresa fuera de plazo, sino que ni siquiera ingresa), con la nueva ley, el recargo máximo (que es del 20% más los intereses de demora) se compatibiliza con el recargo de APREMIO, que es del 20% (o del 10% cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio, no exigiéndose en este caso los intereses de demora), así como con los intere-

ses de demora correspondientes a la deuda no ingresada. Esto es, que el recargo máximo a aplicar en este supuesto, asciende al 62% (20% + 11% + 20% + 11%), siendo el mínimo, el del 41% (20% + 11% + 10%). Con la redacción anterior, el recargo único era, en todo caso, del 10%, siendo por tanto, claramente ventajosa la actual.

La actual regulación sobre los retrasos que hemos venido comentando se aplica, igualmente, a los supuestos de LIQUIDACION DERIVADOS DE DECLARACIONES PRESENTADAS FUERA DE PLAZO SIN REQUERIMIENTO PREVIO.

LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Respecto al tema de las infracciones tributarias, se mantiene con la nueva Ley la diferenciación entre SIMPLES y GRAVES. Las primeras, de tipo formal o procedimental y las graves, cuando la acción u omisión del contribuyente causa un daño económico a la Hacienda Pública.

Es digno de destacar el que con la nueva regulación, se establece una enumeración de las infracciones simples, en el artículo 78.1, si bien, la enumeración no es "numerus clausus", sino abierta, evitando así la Administración el "cerrar el grifo" de otras que pudieran existir, y que no estuvieran incorporadas en tal precepto. El argumento a favor de tal "apertura enunciativa" es la locución utilizada por el legislador "EN PARTICULAR, constituyen infracciones simples las siguientes conductas."

Por otro lado, el nuevo artículo 79, que tipifica las infracciones de carácter grave, introduce una conducta nueva, no regulada con anterioridad: es la consistente en "no presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exijan por el procedimiento de autoliquidación"

Con ello, podrán aplicarse sanciones por infracción grave en el I.A.E., cosa que la legislación anterior no permitía. Se trata, como podemos observar, de una cautela del legislador para aquellas conductas relativas a declaraciones que no conlleven la autoliquidación. Es ciertamente extraño que tal cautela se haya impuesto ahora, y no anteriormente, teniendo en cuenta que a partir del año de promulgación de la L.G.T. (1963), la figura de la autoliquidación se ha ido consolidando de forma progresiva hasta llegar a una situación, la actual, donde la práctica totalidad de nuestro sistema tributario está regido y gestionado utilizando el método de la autoliquidación tributaria, imponiéndole al contribuyente una labor de colaboración en la gestión tributaria que excede de la simple cuantificación-cálculo de la deuda tributaria generada como consecuencia de la realización del hecho imponible.

LAS SANCIONES TRIBUTARIAS

Lo primero que apreciamos de la lectura de los artículos 82 y siguientes de la nueva ley es la reducción de las sanciones tributarias.

Dice el artículo 87 que las infracciones graves se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 50% al 150% respecto a la cuota defraudada. Hemos pasado por tanto, de un máximo del 300% de sanción, a un 150%.

También se recortan los mínimos en algunas modalidades que el legislador considera más graves, como la falta de ingreso de impuestos repercutidos, como el I.V.A., de ingresos a cuenta de retribuciones en especie o de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, que del 150% pasan al 75% (teniendo como límite máximo, el del 50%).

Por otro lado, en materia de graduación de sanciones, se suprimen los inciertos criterios de graduación de "buena o mala fe" y de "capacidad económica", que no eran más que fuente de inseguridad jurídica, así como el del "perjuicio económico". Y por contra, se añaden otros dos:

* Artículo 82.1.c) La utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta.

* Artículo 82.1.d) La ocultación a la Administración de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de ésta.

En el fondo, tal criterio no deja de ser el del anteriormente regulado "perjuicio económico", toda vez que la premisa básica del mismo no es otra que el que se produzca una disminución de la deuda tributaria (y consiguiente perjuicio económico para la Hacienda) como consecuencia de la ocultación de los datos o las declaraciones a la Administración.

De otra parte, la conformidad del Sujeto Pasivo, como criterio de graduación considerado unitariamente, queda suprimida, pero se mantiene su idea y se potencia al llevar consigo una importante reducción de la sanción para el que la acepta, a la vez que agiliza su recaudación y evita futuros litigios. Así, la cuantía de las sanciones por infracciones tributarias graves SE REDUCIRA EN UN 30% cuando el infractor o responsable manifieste su conformidad con la propuesta de regularización que se le formule. Observamos cómo la reducción es del 30%, y no de 30 puntos porcentuales con lo que, la sanción mínima puede llegar a ser del 35% (50% - 30% sobre 50).

Observamos igualmente cómo es la propia redacción de los artículos comentados la que establece los límites de los incrementos de las sanciones, determinando los puntos mínimos y máximos en que puede ser incrementada la sanción en caso de circunstancias agravantes, esto es, horquillando dicho incremento (por ejemplo, entre 10 y 50 puntos de incremento sobre el mínimo, lo que daría una sanción del 60% al 100% de la deuda tributaria dejada de ingresar), frente a la anterior normativa, la que daba el silencio por respuesta. Tal mejora quiebra la hasta ahora total deslegalización de la graduación de las sanciones.

Por último, y en lo referente a la condonación de las sanciones, la nueva redacción dada al artículo 89, la tiene en consideración, si bien la limita respecto a la ante-

rior, teniendo en cuenta que la antigua ley permitía que, en la mayoría de los casos, tal condonación graciable fuera denegada, sirviendo sólo para albergar falsas expectativas en el infractor.

Hoy se exige que la solicitud se formule sólo cuando la ejecución de la sanción interpuesta afectara grave y sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y nivel de empleo de un sector de la industria o de la economía nacional, o bien produjese grave quebranto para los intereses generales del Estado.

ENTRADA EN VIGOR EN EL TERRITORIO COMUN Y EN LOS TERRITORIOS FORALES

La nueva Ley 25/95, de acuerdo con su disposición final primera, entró en vigor al año siguiente de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado", esto es, el pasado 23 de julio de 1995. Y será de aplicación a las infracciones que se cometan A PARTIR DE DICHA FECHA, así como a los recargos devengados a partir de la misma, cualquiera que sea la fecha del devengo de los tributos con que guardase relación.

Ahora bien, ¿qué sucede con las infracciones cometidas con anterioridad a su entrada en vigor?

Si tenemos en cuenta que las disposiciones de dicha Ley, que modifica algunos artículos de la L.G.T., son más favorables para los posibles e hipotéticos infractores, sobre todo en lo referente a la graduación de las sanciones que se les impongan como consecuencia de la comisión culpable de la infracción, tenemos que concluir admitiendo la RETROACTIVIDAD de dichas disposiciones, al ser más favorables al interesado. Esta máxima jurídica es comunmente aceptada no sólo en la doctrina especializada, sino también en nuestra legislación (Artículo 57.3 de la Ley 30/92, de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas, y del Procedimiento Administrativo Común, en materia administrativa, artículo 24 C.P., en materia penal; artículo 2.3 C.C., en materia civil; artículo 9.3 C.E. y artículo 4 C.P.M.).

No obstante, y reiterando tal afirmación, la propia Ley 25, en su Disposición Transitoria primera, en su párrafo 1º, expresa que: "la nueva normativa SERA DE APLICACION a las infracciones tributarias tipificadas en esta Ley cometidas CON ANTERIORIDAD a la entrada en vigor de la misma, SIEMPRE que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza.

Vemos por tanto cómo a efectos de aplicación del nuevo régimen de infracciones, será determinante la fecha de comisión de la infracción, con independencia de la fecha del devengo del hecho imponible.

Igualmente en lo que respecta a la condonación graciable, la D.T. 3ª manifiesta que la solicitud que se efectúe con anterioridad a la entrada en vigor, dará derecho a su resolución de acuerdo con la normativa aplicable en el momento de la solicitud.

Ahora bien, ¿qué sucede con los territorios forales, teniendo en cuenta que no se ha publicado aún la Norma Foral de Modificación Parcial de la Norma Foral General Tributaria? ¿No se aplica la retroactividad expresamente establecida en el territorio común? ¿Existe, pues, un vacío legal que perjudique al sujeto infractor al que se le aplique la normativa foral?

El artículo 41 de la L.O. 3/79 de 18 de diciembre, que aprobó el Estatuto de Autonomía para el País Vasco, dispone que "las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios".

Como principio general de dicho Concierto, se establece en su artículo 3º el respeto de la solidaridad en los términos previstos en la Constitución y en el Estatuto. Y de acuerdo al artículo 31.1 de la Constitución Española, el sistema tributario deberá inspirarse en el principio de IGUALDAD, no admitiéndose por tanto ningún tipo de discriminación de orden tributaria. Y el no aceptar la retroactividad en el territorio foral sería totalmente discriminatorio e inconstitucional. Los Sujetos Pasivos de los territorios forales no van a sufrir las consecuencias de la lentitud de la Cámara Legislativa Vasca a la hora de legislar la citada N.F.

Además de ello, es el propio Concierto, en su Disposición Adicional primera, el que preceptúa que hasta que no se dicten las disposiciones necesarias para aplicarlo, SE APLICARAN (obligatoriedad) las normas vigentes en territorio de régimen común, las cuales en todo caso, tendrán carácter de Derecho supletorio. Al no haberse publicado la oportuna Norma Foral, será pues de aplicación, para el territorio foral, la normativa común, siendo ésta, la citada Ley 25/95.

Por tanto, y mientras que no se publique la Norma Foral de modificación parcial de la Norma Foral General Tributaria (y que deberá imponer del mismo modo, y expresamente, la retroactividad de las infracciones cometidas hasta su entrada en vigor), se deberá aplicar la ley modificatoria ya existente en el territorio común, entendiéndose así derogados los actuales artículos de la N.F.G.T. que han sido ya modificados en el territorio común.

