

11. DELITOS ECONÓMICOS

11.1 **Introducción**

Se hace necesaria a la hora de glosar la actividad de la Sección de Delitos Económicos durante el pasado ejercicio, en insistir en planteamientos a los que venimos haciendo referencia de forma insistente en anteriores trabajos. Así debemos poner de manifiesto que la Sección funciona con absoluta normalidad en todas las Fiscalías Provinciales, aún cuando con distinto grado de implicación, en función de su dimensión territorial y la consiguiente escasez de asuntos para abastecerlas.

Mucho mayor problema plantean las Fiscalías de Área, donde todavía no se ha conseguido un modelo de funcionamiento útil para todas ellas, a pesar de que en algún caso la cantidad y calidad de asuntos que generan hace aconsejable la adopción de soluciones urgentes para hacer frente a tales necesidades.

También debemos insistir en la conveniencia, cada día más acuciante, de fomentar la especialización de quienes asumen el desempeño de las labores que nos están atribuidas. Fácilmente se comprueba la creciente complejidad de los temas tratados, acentuada si cabe, por la excelente presentación con que los competentes profesionales a quienes habitualmente está encomendada su defensa, le aseveran.

Es pues un sentir generalizado la necesidad de que todos los compañeros que se dedican a estos temas, efectúen un trabajo continuo para ahondar en el estudio de los mismos y reciclar permanentemente sus conocimientos.

Ello está provocando la adscripción a este cometido de los mismos compañeros con una vocación de permanencia en la Sección, lo que si de un lado garantiza una mayor preparación y mejor conocimiento de los temas abordados, de otro puede suponer una dificultad para el caso de cambio de labor encomendada –ya por elección propia, ya por imperativo del servicio–, y por supuesto ocasiona la práctica imposibilidad de que los compañeros más jóvenes puedan incorporarse de pleno derecho a las Secciones, lo que hace difícil el siempre deseable relevo generacional.

Establecida la imperiosa necesidad de la formación para el desarrollo de la actividad, se hace preciso determinar la forma de acometerla. Los cursos anuales para especialistas gozan de una aceptación generalizada por la elección de temas que en ellos se abordan y la profundidad con que se tratan. Sin embargo, su difusión es muy pequeña, puesto

que queda reducida a 40 personas; parece que sería aconsejable, siempre que la actualidad y el interés de las ponencias así lo aconsejen, repetir esa experiencia en foros territoriales más limitados.

Igualmente las restricciones económicas últimamente sufridas por efecto de la profunda crisis que nos viene afectando, ha provocado el prescindir de algunas experiencias que en el pasado tuvieron excelente acogida e interesantes resultados; nos referimos al fomento de foros de debate conjuntos entre Fiscales Especialistas y profesionales de otras ramas directamente relacionadas con nuestro trabajo habitual: Abogados del Estado, Inspectores de Hacienda, Agentes de Vigilancia Aduanera, Letrados de la Seguridad Social, etc.

En este punto, debemos resaltar la magnífica recepción que se ha dispensado al curso *on line* sobre nuestra materia, organizado por la Fiscalía General del Estado y el Centro de Estudios Jurídicos.

Es también habitual en este punto referirnos al ámbito competencial de la Sección. Lo que ocurre es que como señalábamos ya, en el año precedente, es una cuestión absolutamente pacificada. Los límites fronterizos con la Fiscalía Especial para la Represión de los Delitos Económicos están perfectamente definidos en las Instrucciones del Fiscal General del Estado 11/2005 y 4/2006; la materia de derecho concursal está recogida en la Instrucción 1/2013.

En todo caso, volveremos, si quiera sea tangencialmente, sobre este tema al explicar alguno de los asuntos que han merecido nuestra atención en el transcurso del ejercicio.

Una vez más, debemos congratularnos de la cordialidad y comprensión que preside la relación entre los Fiscales Delegados (y/o los Fiscales Jefes) y las Autoridades u organismos con competencia en la investigación o enjuiciamiento de los delitos encomendados.

A la cabeza de Instituciones afectadas debe colocarse lógicamente la Magistratura que en general en todo momento se presta al diálogo sobre todo aquello que redundará en un mejor desarrollo de la Administración de Justicia, en asuntos que no siempre se presentan fáciles.

Necesario es mencionar la actitud receptiva y colaboradora de la AEAT, Haciendas Forales, allá donde existen, Abogacía del Estado, Vigilancia Aduanera, Servicios Jurídicos de la Seguridad Social y Policía Judicial especializada, ya hablemos del Cuerpo Nacional de Policía, o de la Guardia Civil.

En otro orden de cosas, debemos seguir postulando que se dote a las distintas secciones de un grupo de expertos en materias de uso continuo en nuestro trabajo (contabilidad, fiscalidad, funcionamiento del mundo empresarial, etc.) y que al no formar parte de forma habitual del bagaje de conocimientos exigible a un Fiscal, su ausencia

supone un retraso importante –cuando no una dificultad insoslayable– en el despacho de determinados asuntos.

Igualmente debemos reiterar la petición que ya hacíamos en anteriores ocasiones: señalamos la conveniencia, si es que no imperiosa necesidad, de contar con grupos de unidades de funcionarios de los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad especializados en la investigación de estos delitos, a las órdenes directas y exclusivas del Juez (o Fiscal) a quien esté encomendada la labor de depurar las responsabilidades derivadas de la infracción penal.

11.2 Planteamiento general

Bajo esta denominación, nos veníamos refiriendo a dos temas de indiscutible repercusión en nuestro trabajo habitual: la reforma del Código Penal que se llevó a cabo por mor de la LO 5/2010, y la crisis económica.

Pues bien, es cierto que la innovación legislativa citada ha sido ya totalmente «digerida» por nuestro sistema jurídico; tanto doctrinal como jurisprudencialmente se ha dado cumplida respuesta a la práctica totalidad de los problemas planteados, y hoy ya contamos con un cuerpo de doctrina suficiente para resolverlos.

Sin embargo, la evolución legislativa no se detiene; en el pasado año se publicaron las Leyes Orgánicas 1 y 2/2015 que reformaron profundamente nuestro Código Penal por una parte, y las LO 13/2015 y L 41/2015 con una incidencia importantísima en nuestras Leyes Procesales.

El estudio de estas reformas ocupa la mayor parte del esfuerzo de puesta al día de todos los profesionales relacionados con la ciencia jurídica. A su desarrollo están dedicados la mayor parte del tiempo de las Jornadas para especialistas a celebrar en los próximos meses en el Centro de Estudios Jurídicos.

En punto a la crisis económica, que teóricamente ha remitido en intensidad, pero que no obstante, sigue afectando con acritud a las capas más desfavorecidas de la población, sólo nos cabe repetir unas palabras a modo de recomendación a los fiscales, consistentes en «que eviten la criminalización de conductas cuya única causa sea la desesperada situación económica del autor y al tiempo extremen el rigor en la persecución de aquellas actividades defraudatorias que causaren pérdidas de puestos de trabajo o perjuicios a pequeños ahorradores.

11.3 Estadísticas

Aunque es cierto, que cada vez son más las Fiscalías que ofrecen un análisis cuantitativo certero y exacto de la labor anual realizado, no lo es menos que ello ocurre fundamentalmente en los órganos más pequeños (territorialmente hablando) lo que hace imposible efectuar una fotografía fiable del trabajo efectuado.

En tales condiciones, además de seguir clamando por la instauración de un sistema informático normalizado e igual en todo el territorio, solo podemos hablar de tendencias, y ello con grave riesgo de incurrir en inexactitudes.

La cifra global de procedimientos incoados permanece estable con ligera tendencia al alza.

En los delitos contra la Hacienda Pública sigue produciéndose un repunte de las defraudaciones de IVA y sociedades, mientras que desciende ligeramente la defraudación por IRPF.

Es de constatar la aparición de las primeras investigaciones –y hasta de alguna sentencia– en las que se decreta la responsabilidad penal de personas jurídicas.

Resulta extremadamente difícil, ofrecer datos al aspecto de la evolución de los delitos societarios. Como hemos señalado en años anteriores, el hecho de que su enjuiciamiento esté encomendado normalmente a los Juzgados de lo Penal, imposibilita un control riguroso de los mismos.

11.4 Breve reseña de las Memorias aportadas

Todas las Memorias de las Fiscalías Provinciales dedican, como es preceptivo, un apartado a glosar la actividad de la Sección de Delitos Económicos.

Forzosamente ha de elogiarse la calidad de los trabajos realizados, que por su extensión no podemos transcribir. Nos limitaremos a ofrecer una brevísima relación de lo que nos parecen las aportaciones más interesantes.

El Fiscal de Ciudad Real se escandaliza del gran retraso de la mayoría de los asuntos de nuestra competencia. Lo atribuye a la sobrecarga de trabajo de los Juzgados y a la falta de especialización de sus titulares.

El Fiscal de Albacete se sorprende de la relativamente importante disminución de los delitos competencia de las Secciones.

Sin embargo, el Fiscal de Castilla y León constata un importante incremento tanto cualitativo como cuantitativo de asuntos.

También saluda las primeras experiencias de imputación de responsabilidad a personas jurídicas al amparo de lo dispuesto en el artículo 31 bis y siguientes del Código Penal.

Desde Zamora se congratulan de las buenas relaciones con todas las instituciones con incidencia en la investigación de los delitos, (en realidad ello constituye lo que podríamos denominar una cláusula de estilo en todas las Memorias), y señaladamente con las Autoridades portuguesas, dato necesario para la persecución de múltiples actividades.

El Fiscal de Valladolid explica que son muy pocas las diligencias incoadas por delito contra la Hacienda Pública que terminan en escrito de acusación.

Los Fiscales de Soria, Segovia y Palencia, coinciden en señalar que las económicas de sus provincias gira en torno al sector servicios, fundamentalmente agropecuarios, con escaso tejido industrial por lo que es irrelevante el número de delitos cometidos.

El Fiscal de Granada se felicita por el importante número de Sentencias dictadas en procedimientos por delitos contra la Hacienda Pública, acordes con la tesis del Fiscal, así como del cumplimiento efectivo de las penas impuestas en aquellas.

Al igual que muchos otros compañeros lamenta la *«obsoleta estructura de las oficinas de la Fiscalía»*.

El Fiscal de Málaga resalta la saturación de la Sección lo que *«impide dar respuesta satisfactoria al elevado número de asuntos pendientes»*.

El Fiscal de Almería, al tiempo que señala la disminución de procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, da cuenta de la incoación de *«bastantes diligencias para la investigación de hechos constitutivos de delitos tipificados en el artículo 311.2.º Código Penal»*.

El Fiscal de Navarra pone de manifiesto el aumento de los fraudes a la Seguridad Social, sobre todo los que tiene como sujeto pasivo a ciudadanos extranjeros.

Desde Córdoba se expresa preocupación por la detección de la todavía incipiente, aunque significativa, aparición de actividades delictivas de nuestro ámbito competencial relacionadas con las Maras latinoamericanas.

El Fiscal de Sevilla ve con preocupación *«la desproporción de elementos humanos en la carrera. Hay una saturación en el trabajo asignado a cada Fiscal. La situación se agrava con la reforma del artículo 324 Ley de Enjuiciamiento Criminal »*.

El Fiscal de Pontevedra señala con orgullo el «*sorprendente aumento de los escritos de calificación y de Sentencia conformes con aquellos*». Constata la existencia de una importante deficiencia en el control por las distintas Administraciones de la concesión de Subvenciones Públicas.

La Fiscal de Asturias estima que sería importante la contratación de bases de datos con «*información relacional*».

El Fiscal de Murcia al tiempo que se queja de lo limitado de los recursos con los que cuenta para desarrollar la labor encomendada, indica el «*notable incremento de asuntos*» debido a la incoación de varios procedimientos por delitos incardinables en el artículo 307 ter Código Penal.

La Fiscal de Cáceres narra con insatisfacción de «*enorme dificultad*» para obtener condenas por blanqueo imprudente.

Especialmente interesante por su extensión y profundidad es la Memoria del Fiscal de Badajoz, quien constata la «*reproducción de casos de smurfing en los delitos de blanqueo*».

También denuncia la proliferación de envíos por el SEPBLAC de lo que denominan «*informes de inteligencia financiera*» por delitos de blanqueo.

La Fiscal de Bizkaia lamenta la dificultad que presenta la doctrina del levantamiento del velo y su aplicación durante la fase de instrucción.

Sugiere que se afronte una modificación de las normas reguladoras en la extensión y límites de la jurisdicción que atribuya a la penas la potestad de declarar la titularidad de bienes propiedad del condenado ocultos bajo la titularidad de terceros.

El Fiscal de Álava-Araba, señala «*la ineludible necesidad de formación especializada y curricular para los encargados del despacho de asuntos de la sección*».

El Fiscal de Las Palmas de Gran Canaria resalta que la Comunidad Autónoma de Canarias tiene un régimen fiscal diferente al resto del territorio nacional. Allí no existe el IVA aunque sí el denominado Impuesto General Indirecto (IGIC) de características y problemática específicas.

La Fiscal de Santa Cruz de Tenerife destaca la proliferación de asuntos por estafa en supuestos de aprovechamiento por turnos. Considera deseable la adopción de medidas cautelares de carácter real.

El Fiscal de Castellón, al igual que muchos de sus compañeros, lamenta la falta de una Unidad de Policía Judicial adscrita especialmente a las órdenes de los Fiscales.

El Fiscal de Valencia remarca el alto índice de sentencias condenatorias dictadas en trámite de conformidad. Denuncia la escasa utilidad de la aplicación informática «Fortuny».

El Fiscal de Alicante vuelve a incidir en el problema derivado de que a menudo la AEAT remite los expedientes presuntamente constitutivos de delito fiscal pocos días antes de que se produzca la prescripción. También reitera la conveniencia de que por la AEAT se aporte el informe patrimonial completo, tanto en lo relativo a las personas físicas como a las jurídicas.

La Fiscal de Cantabria achaca a la actividad de promoción y construcción inmobiliarias habidas en la Comunidad Autónoma Cantabria la razón última del alto grado de defraudación tributaria.

Como siempre hemos dejado para el final las exposiciones de los Fiscales de Madrid y Barcelona que por número de asuntos, fiscales adscritos y problemática desarrollada ofrecen mayor interés.

Así el Fiscal de Madrid constata el importante incremento de denuncias de la AEAT (se pasó de 42 en el año anterior a 64, en aquel a que se contrae el estudio). Ve la necesidad de firmar un convenio de colaboración entre la Tesorería General de la Seguridad social y la Fiscalía General del Estado. Ha sido, explica, muy considerable el aumento de procedimientos por delitos previstos en el artículo 387 del Código Penal. Constata el importante retraso que se produce en la instrucción. Los asuntos, por su complejidad son postergados en los Juzgados. Otro tanto ocurre con posterioridad en los Juzgados de lo Penal. Elogia la eficacia del curso *on line* del Centro de Estudios Jurídicos. Se queja de la insuficiencia de medios materiales; interesaría la creación de un fondo bibliográfico. Lamenta que los Fiscales adscritos no sean incluidos en el cobro de la productividad. Propone fórmulas para remediar esta situación.

El Fiscal de Barcelona también se lamenta de la insuficiencia de medios, tanto materiales como personales. Denuncia igualmente defectos en la informatización con la que actualmente se cuenta. Constata un importante aumento en el número de conformidades que en muchos casos han recaído en asuntos de trascendencia, por afectar a personas muy conocidas en distintos ámbitos (actores, cantantes, deportistas, letrados, etc.). Considera que después de las últimas reformas llevadas a cabo en el Código Penal, la sección no debería asumir asuntos que anteriormente se incardinaban en el artículo 295 del Código Penal.

11.5 Algunos temas suscitados

Son varias las cuestiones de interés planteadas durante el tiempo al que se contrae el presente trabajo.

La primera de ellas hace referencia a la consulta que el Fiscal Decano de la Sección de Delitos Económicos de Madrid remitió al Fiscal de Sala Coordinador referida a lo que denominaba «un supuesto de hecho concreto: la conducta de quien no siendo contribuyente por IVA, o bien falsea toda la documentación o bien genera aparentes negocios jurídicos (simulación absoluta) con la única finalidad de obtener indebidas devoluciones de IVA».

El tema de indiscutible interés, originó la contestación del Fiscal Coordinador que transcribimos íntegramente: «En relación con la Consulta elevada por V.I. en torno a los supuestos de fraudes suscitados en el ámbito del IVA por quien no teniendo la condición de contribuyente, o bien falsea toda la documentación, o bien genera aparentes negocios jurídicos por simulación absoluta, con la única finalidad en ambos casos de obtener devoluciones de IVA, entiende el Fiscal de Sala de Delitos Económicos del Tribunal Supremo, lo que sigue:

I. En principio y en ausencia de una doctrina jurisprudencial asentada debe descartarse que tales comportamientos constituyan el delito contra la Hacienda pública del artículo 305 CP.

Tanto en el supuesto de inexistencia del negocio jurídico subyacente documentalmente simulado, como en el de la falsificación de la documentación y facturas que sirven de soporte a la solicitud de devolución del IVA, no existe hecho imponible, presupuesto indeclinable para la constitución de la relación jurídica tributaria. El artículo 20 de la LGT, en este sentido, proclama que «el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal». Por ello, tampoco existe obligado tributario, lo que impide estar en presencia del delito del artículo 305 CP, que es un delito especial propio, de infracción de deber, cuyo autor solo puede serlo el obligado tributario (SSTS 19.5.2005 o 2.3.2005), es decir, el contribuyente o sus sustituto (STC 5.6.1995).

La STS de 8.4.2008, en este sentido, proclama que «en la obtención indebida de devoluciones del IVA, el delito solo puede ser cometido por quien sea contribuyente de ese tributo. Si, no siéndolo, falsea la documentación para aparentar que lo es, obteniendo así la devolución, los hechos deben ser calificados como constitutivos de delito de estafa».

Además, el delito fiscal del artículo 305 CP, en su vinculación al IVA, alcanza cobijo típico como defraudación a la Hacienda pública estatal, por elusión del pago de tributos, a través de la modalidad alternativa de «obtención indebida de devoluciones», en la cuantía exigida respecto de la cuota defraudada, no pudiéndose hablar en los supuestos de simulación absoluta y falsificación de documentos de obtención alguna de devolución cuando la Hacienda nada ha recibido que deba devolver. Solo se devuelve lo previamente recibido, algo que en los casos estudiados no acontece. En efecto, las sociedades que adquieren ficticiamente los inmuebles solicitan la devolución de las cuotas del IVA derivadas de la fingida adquisición y la sociedad vendedora declara ese IVA como repercutido, si bien no efectúa ingreso alguno en ese concepto, por lo que la Hacienda Pública no es que devuelva lo anteriormente recibido, sino que, simplemente engañada, entrega el IVA que nunca se satisfizo. Es claro que en tales casos simplemente existe una completa ficción al servicio del fraude para defraudar con engaño a la Hacienda Pública. Es decir, existe un delito de estafa de los artículos 248 y 250.1.5 CP, en concurso medial con el correspondiente delito medio de falsificación documental de los artículos 390.1.1 y 2 y 392 CP.

II. La desvinculación de la estafa con el delito fiscal cuando el propósito del autor es solo defraudar a la Administración pública aparece también clara en las relaciones de aquélla con el delito de fraude de subvenciones. La reciente STS de 28.11.2013 ha destacado que la estafa predomina sobre el fraude subvenciones cuando el único propósito de la ficticia solicitud es defraudar a la Hacienda Pública sin intención alguna de destinar los fondos al fin para el que fueron asignados. En efecto, la sentencia indicada dirá lo siguiente:

«Es posible deslindar los casos en que se aplicaría el delito de estafa y los casos en que se aplicaría el delito de fraude de subvenciones, desgravaciones y ayudas. El delito de estafa opera en los casos en que la ilicitud no radica tanto en falsear u ocultar las condiciones para la consecución de la subvención, ayuda o disfrute de la desgravación, sino en el desplazamiento patrimonial estando totalmente ausente la intención de destinar los fondos al fin para el que fueron otorgados. En cambio, puede apreciarse el delito de fraude de subvenciones, cuando la finalidad del agente tiene consonancia con la legalidad: se constata un propósito de destinar los fondos al motivo para el que fueron otorgados, aunque no se tiene reparo en falsear u ocultar las condiciones requeridas para su consecución. El delito de estafa, por su mayor desvalor, se configura como un delito principal sobre el subsidiario (delito de fraude de subvenciones).»

III. Tampoco existe reparo para extender la estafa a los supuestos en que la Administración pública es sujeto pasivo de la misma. Las SSTS de 19.3.2001; 8.4.2008 o 28.11.2013, entre otras, lo admiten sin dificultad. La STC 13/2003, de 28 de enero, establece al respecto, lo siguiente:

«Tal subsunción judicial de los hechos en el delito de estafa es, sin duda, posible a la vista del tenor literal del precepto ("Cometen estafa los que, con ánimo de lucro, utilizan engaño bastante para producir error en otro, induciéndolo a realizar un acto de disposición en perjuicio propio o ajeno", artículo. 248.1 CP, sustancialmente idéntico al antiguo artículo 528 CP 1973, aplicado por la Sentencia de apelación), que no excluye como sujeto pasivo a las Administraciones públicas. No constituye, pues, una interpretación extravagante e imprevisible del delito de estafa afirmar que éste concurre en un supuesto en el que se articula un engaño frente a un organismo de una Administración pública, consistente en la aportación de datos falsos relativos al lugar de residencia en la solicitud de unas ayudas, engaño que genera un error en el destinatario de la información, siendo dicho error el determinante del acto de disposición patrimonial, con el consiguiente perjuicio patrimonial para la Administración y para terceros, dado que se frustra el fin para el que se conceden las ayudas y otros potenciales beneficiarios de las mismas se ven privados de ellas, como destacan los órganos judiciales.»

IV. Aceptada la calificación de estafa, ésta no debe ser apartada de sus rasgos generales: continuidad, cuantía delictiva de más de 400 euros o subtipos agravados a partir de 50.000 euros.

El contenido de los ilícitos de estafa y delito fiscal no es coincidente. Mientras con la estafa el legislador quiere sancionar conductas eminentemente atentatorias del patrimonio en las que el perjuicio ocasionado por el agente está materialmente desconectado de la tributación inexistente y recae sobre la Administración pública; la conducta que quiere castigarse con el artículo 305 CP, es la elusión dolosa del pago de tributos en los supuestos en que se realizan actividades sujetas a la fiscalidad del Estado, referidas en nuestro caso del IVA, a la tributación indirecta que recae sobre el consumo y que grava las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y la importación de bienes.

Por tal motivo deben prevalecer los requisitos y elementos de la estafa. La mera consideración del sujeto pasivo no puede evaporar los requisitos de ésta. La cuantía del tipo básico y del subtipo agravado es respetada en las SSTS de 8.4.2008; 11.3.2004; 19.3.2001 y 28.11.2013

cuando el perjudicado es el Estado. El supuesto del artículo 307, propuesto como ejemplo para introducir una modificación contraria al principio de legalidad configurando tipos mixtos, era distinto, pues al incorporar todo supuesto de efusión de pago de cuotas a la SS, incluida la obrera, dejaba definitivamente fuera del ámbito del artículo 252 CP la apropiación indebida de la cuota obreras por valor por inferior a 120.000 euros, que se convertían en atípicas penalmente y en constitutivas de simple ilícito administrativo.

En nuestro caso, la defraudación a la Hacienda Pública a través de la simulación absoluta y la falsedad documental de negocios jurídicos subyacentes constituye un delito de estafa, sin vinculación con la tributación del IVA derivada de cualquier hecho imponible, por lo que sus tipos y subtipos deben mantenerse, sin que puedan privilegiarse porque el sujeto pasivo sea la Hacienda Pública».

También generó polémica (sobre todo por las distintas interpretaciones que varias Fiscalías daban al tenor literal del artículo afectado) la forma en que debía entenderse la denominación de «la ley más favorable» introducida en el nuevo artículo 305 bis del CP por la Ley Orgánica 7/12, sobre todo a la hora de determinar el órgano judicial competente para el enjuiciamiento de los delitos a los que sería aplicable la nueva legislación.

Tras el pertinente análisis se llegó a la conclusión de que «en la actualidad la pena en abstracto señalada para el delito previsto en los supuestos delictivos regulados en el artículo 305 bis, es de prisión de dos años (mínimo legal) a seis años (máximo legal) y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada.

Según lo preceptuado en el n.º 4 del artículo Ley de Enjuiciamiento Criminal, la competencia para el conocimiento y fallo de las causas incoadas por los delitos previstos en el párrafo anterior corresponderá a la Audiencia Provincial de la circunscripción donde el delito se haya cometido».

En todo caso se añade en el escrito precitado: «*No obstante, el respeto a la perpetuatio iurisdictionis (o a lo que la doctrina científica denomina principio de legalidad procesal), y la conveniencia de evitar innecesarias e indeseadas dilaciones de los procesos en curso, aconseja mantener la competencia de los Juzgados de lo Penal, para todos los asuntos en tramitación, en los que se haya abierto el Juicio Oral (véase la muy razonada STS 10.12.2014, que desarrolla el acuerdo de Pleno no jurisdiccional de 2 de diciembre de 2014), relativos a hechos incursores en el precepto reseñado, ocurridos con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la L 7/2012.*».

Especial interés por su actualidad y notoriedad de las personas afectadas, puede comportar la cuestión, también planteada por la Sección de Delitos Económicos de Madrid, en relación con la consideración jurídico-penal que debía merecer la cesión por parte de deportistas profesionales u otras personas con importantes ingresos por este concepto, de los obtenidos por derechos de imagen a una sociedad constituida al efecto y radicada en uno de los denominados «paraísos fiscales».

En el caso presentado, la Fiscalía de Madrid, en un magnífico informe presentado con lujo de argumentación, sostenía que se debía proceder al archivo de las diligencias incoadas por cuanto el obligado tributario no había cometido «ocultación de clase alguna», y sin ella –conforme a reiterada doctrina (que cita) tanto del TS como TC– no puede hablarse de contrato simulado, y por ende, tampoco de delito fiscal».

El Fiscal Coordinador no coincidía con este análisis, y elaboró un dictamen sosteniendo la tesis contraria. A la vista de la discrepancia y teniendo en cuenta la importancia que la cuestión podría tener en otros asuntos futuros, lo planteó a la Fiscal General del Estado que lo decidió por Decreto de 1 de febrero de 2016 en los siguientes términos:

Acuso recibo de su escrito remitido en fecha 11 de enero de los corrientes, en el que se adjuntaba informe del Fiscal Decano de Delitos Económicos proponiendo el archivo de sus Diligencias de Investigación 523/2015, incoadas como consecuencia de la remisión por parte de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de un Informe-Denuncia en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios ..., jugador de fútbol, por la cesión de sus derechos de imagen a una sociedad radicada en Madeira (Portugal).

Habiéndose producido una discrepancia de criterio entre la Fiscalía de Madrid y el Fiscal de Sala Delegado de Delitos Económicos, procede aplicar las previsiones de la Instrucción 1/2015, sobre algunas cuestiones en relación con las funciones de los fiscales de sala coordinadores y los fiscales de sala delegados, por lo que debe ser la Fiscal General del Estado quien, ponderados los argumentos de unos y otros decida si asumir las observaciones del Fiscal de Sala, dando la orden al Fiscal Jefe correspondiente, asumir los criterios de la Fiscalía territorial, u optar por otra solución.

Con carácter previo debo subrayar el meritorio trabajo de la Fiscalía de Madrid y de su Sección de Delitos Económicos, que tiene su reflejo en la meticulosidad, exhaustividad y amplia motivación de las resoluciones adoptadas en las Diligencias de Investigación 523/2015

y en especial, en su decreto de archivo. Ruego a V. I. traslade esta valoración a los limos. Sres. D. Javier Rodrigo de Francia, Fiscal Decano de la Sección de Delitos Económicos de la Fiscalía Provincial de Madrid, y Dña. Inmaculada Sánchez-Cervera Valdés, Fiscal de la Sección de Delitos Económicos Fiscales.

Expuestos los antecedentes, y analizados los argumentos esgrimidos en el informe del Fiscal de Sala Delegado de Delitos Económicos y en el de la Fiscalía Provincial del Madrid, interés de V. I. se proceda a la judicialización de las Diligencias de Investigación 523/2015 mediante la presentación de denuncia o interposición de querrela, con base en los siguientes argumentos:

Mantiene la Fiscalía de Madrid la inexistencia de reproche penal en la conducta de ...sobre la base de que su conducta fue abierta y clara, al haber reconocido ante la Agencia Tributaria la existencia de la sociedad domiciliada en Madeira y la titularidad de sus acciones, calificando la conducta, «todo lo más», de fraude de ley y no de simulación contractual. La Fiscalía de Madrid descarta *ab initio* la simulación argumentando que el hecho de que la sociedad solo cuente con un único trabajador no es relevante, pues pudo operar a través de agencias especializadas y que la sociedad cumplía con sus obligaciones fiscales en Portugal.

Para la Fiscalía de Madrid, el fraude de ley, a diferencia de la simulación, no tiene entidad para integrar el delito de fraude fiscal, de conformidad con las Sentencias 120/2005, 48/2006 y 129/2008 del Tribunal Constitucional que a tal fin invoca y que habrían corregido la doctrina contraria del Tribunal Supremo.

Argumenta en sentido contrario el Fiscal de Sala Delegado de Delitos Económicos que «nos encontramos ante un supuesto claro y nítido de simulación contractual» a la vista de los datos indiciarios obrantes en la investigación, a saber: la cesión de los derechos de imagen del obligado tributario a una sociedad radicada en un territorio considerado como paraíso fiscal o jurisdicción de bajo control, sin actividad ni persona que se ocupe de su gestión.

Por otra parte –continúa el Fiscal de Sala en su informe–, la simulación debe entenderse en la forma en que lo hace nuestra jurisprudencia, invocando a tal efecto la Sentencia de 17/3/2014 dictada por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, competente para resolver los recursos contra las decisiones adoptadas por la Administración Tributaria. La citada sentencia distingue entre el fraude de ley, en que «se trata de actos o de negocios jurídicos realizados al amparo de una determinada normativa (norma de cobertura) que no les

protege, al no perseguir sus resultados habituales, por lo que debe aplicarse la norma tributaria (norma defraudada)» de la simulación. Esta «por el contrario, supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia de acto o negocio jurídico.» La sentencia establece que «esta simulación puede alcanzar a cualquiera de los elementos del negocio o del contrato; en nuestro ordenamiento, por tanto, tratándose del contrato puede afectar a los sujetos, al objeto y a la causa (artículo 1261 CC)».

La sentencia advierte del problema que surge especialmente en la simulación de la causa «por su estrecha vinculación con la finalidad o propósito que las partes persiguen al celebrar un contrato, así se considera que un contrato realizado no con el fin habitual o normal, sino para el logro de un resultado singular adolece de vicio en la causa, y al apartarse de la “causa típica” o carecer de ella merece la calificación de simulado, con simulación relativa o absoluta. Y es entonces cuando se produce la confluencia y posible superposición entre fraude de ley y simulación, que dificulta extraordinariamente su distinción, haciendo depender la consideración de una u otra figura, en cada caso concreto, de la labor de interpretación y de calificación que corresponde, primero a la Administración tributaria y, luego, a los Tribunales».

A la vista de lo expuesto, parece que el contrato de cesión de derechos de imagen que se celebró en el caso analizado puede merecer la consideración de simulado y que, por tanto, la conducta del obligado tributario debe ser en principio perseguida, como entiende la Agencia Tributaria, a salvo lo que resulte de la instrucción de la causa.

En todo caso, el archivo de las diligencias de investigación resulta prematuro, dada la existencia de indicios de simulación y, por ende, de responsabilidad penal, indicios que deberán decantarse en fase procesal.

El archivo en fase de diligencias de investigación podría dañar igualmente el principio de unidad de actuación que preside el ejercicio de las funciones del Ministerio Fiscal, a la vista de que muchos de los indicios que concurren en la conducta del obligado tributario se revelan sustancialmente idénticos a los presentes en el delito fiscal por el que el también jugador de fútbol J. M. ha sido condenado en sentencia dictada de conformidad con las acusaciones de la Fiscalía de Barcelona y de la Abogacía del Estado».

En otro orden de cosas debemos lamentar que la comisión de Fiscales especialistas que en su día se creó para abordar los temas que les afectaban, haya dejado de funcionar privándonos de un importante elemento de conocimiento de dicha problemática para su posterior debate.

En el pasado año pudo celebrarse las habituales Jornadas para Especialistas sobre delitos económicos. Tuvieron lugar los días 25 y 26 de febrero de 2015, en el Centro de Estudios Jurídicos.

La relación de temas tratados y ponentes designados es como sigue:

1) «Adopción de medidas cautelares para garantizar la responsabilidad civil; necesidad de petición por la acusación particular y de celebración de vista.»

Corrió a cargo de la Ilma. Sr.^a D.^a Esther González Martínez.

2) «Las personas jurídicas como sujeto activo del delito ¿Historia de un fracaso?»

Ponencia de la Ilma Sr.^a D.^a M.^a Antonia Sanz Gaite.

3) «El Proyecto de reforma de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.»

Ponencia del Excmo. Sr. D. Vicente Gimeno Sendra.

4) «La Instrucción de las «macrocausas.»

Ponencia del Ilmo. Sr. D. Alejandro Luzón Cánovas.

5) «El delito antedecente en el blanqueo de capitales.»

Ponente Excmo. Sr. D. Cándido Conde-Pumpido Tourón.

6) «El FROB. Naturaleza, actuación, su relación con los órganos judiciales.»

Ponencia de D. Alfonso Cárcamo Gil.

7) «Evolución de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de delitos económicos.»

Su exposición corrió a cargo del Excmo. Sr. D. Fidel Ángel Cadena Serrano.

A juicio de los asistentes, todas las ponencias tuvieron un gran interés, lo que unido al altísimo nivel de los encargados de desarrollarlas, motivó, al término de cada una, unos interesantísimos debates por encima, incluso, del tiempo disponible.

En la actualidad estamos en preparación de las Jornadas de especialistas correspondientes al año en curso, que se celebrarán en el próximo mes de junio.

Como es habitual, debemos terminar con lo que ya constituye el constante lamento de los Fiscales encargados del despacho de delitos económicos que tienen que acometer un trabajo cualitativamente muy superior al de todos sus compañeros, por tratarse de asuntos de mayor complejidad y volumen, pero que sin embargo al tratarse de un número inferior, no pueden ser incluidos en los beneficios económicos que la inclusión en la productividad debe proporcionar.