

OBSERVATORIO DEL DELITO FISCAL

CONVENIO DE 30 DE JUNIO DE 2005
ENTRE LA AGENCIA ESTATAL DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA
SECRETARÍA DE ESTADO DE JUSTICIA
EN MATERIA DE PREVENCIÓN Y LUCHA
CONTRA EL FRAUDE FISCAL

PRIMER INFORME
Diciembre 2006

PRIMER INFORME DEL OBSERVATORIO ADMINISTRATIVO PREVISTO EN EL CONVENIO DE 30 DE JUNIO DE 2005 ENTRE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA SECRETARÍA DE ESTADO DE JUSTICIA EN MATERIA DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

I. PRESENTACIÓN

II. DESCRIPCIÓN DEL MODELO DE DELITO FISCAL EN ESPAÑA

1. Planteamiento
2. Evolución legislativa del delito fiscal
3. Artículo 305 del Código penal
4. Concurrencia de acusación pública y acusación particular de carácter público
5. La conformidad en el proceso penal

III. SÍNTESIS DE POSIBLES DEFECTOS DEL MODELO DE DELITO FISCAL EN ESPAÑA Y DE SU APLICACIÓN

IV. OBSERVACIÓN ESTADÍSTICA

V. ANÁLISIS DE RESULTADOS

1. Introducción
2. Estudio de una muestra de sentencias desfavorables
3. Fuentes estadísticas

VI. ALGUNAS OPCIONES EN DERECHO COMPARADO

1. Objetivo
2. Configuración del delito
3. Deber de denuncia de la Administración tributaria
4. Prejudicialidad penal de la cuota tributaria defraudada
5. Distinción entre sanciones administrativas y penales
6. Conversión de la deuda tributaria en responsabilidad civil derivada del delito
7. Diferentes plazos de prescripción del delito fiscal y de la deuda tributaria

VII. LA NUEVA DELINCUENCIA FISCAL: LAS TRAMAS

1. Introducción
2. Tramas del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) intracomunitario
3. Tramas en los Impuestos especiales de fabricación y en el Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte (IEDMT)

VIII. OTRAS MODALIDADES DELICTIVAS EN FRAUDE DE LA HACIENDA PÚBLICA: LA INSOLVENCIA PUNIBLE

1. Introducción
2. El deber de denuncia y la vía penal como última ratio: carácter público de la insolvencia punible y autotutela de la Administración tributaria
3. Prejudicialidad contencioso-administrativa e insolvencia punible
4. La concurrencia del delito contra la Hacienda Pública con la insolvencia punible
5. Presentación sistemática de autoliquidaciones sin ingreso y tipificación en el artículo 305 del Código penal.

IX. ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN Y TENDENCIAS ACTUALES

1. Percepción general insatisfactoria del delito fiscal.
2. El IVA en la Unión Europea y el fraude fiscal.
3. Síntomas de embolsamiento.
4. Distintas alternativas de mejora del delito fiscal.

X. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

ANEXO

Convenio de Colaboración de 30 de junio de 2005 entre la Secretaría de Estado de Justicia y la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
CE	Constitución española de 1978
CP	Código Penal de 1995
IEDMT	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

I. PRESENTACIÓN

Como señala la Sentencia 76/1990, de 26 de abril, del Tribunal Constitucional, la "lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria". Es decir, "no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a «un sistema tributario justo» como el que la Constitución propugna en el art. 31.1".

Con el propósito de mejorar la eficacia en la prevención y corrección del fraude fiscal el Consejo de Ministros aprobó a inicios de 2005 el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, como herramienta estratégica dirigida a los incumplimientos fiscales, que no sólo perjudican los intereses de la Hacienda Pública y con ello los de la mayoría de los ciudadanos, que cumplen sus obligaciones fiscales, sino que también introducen un factor de competencia desleal en el sector en que se producen y, en resumen, en la economía española.

La Constitución establece entre los deberes de los ciudadanos el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio (artículo 31).

El incumplimiento de este deber constitucional tiene su manifestación más reprobable en el fraude fiscal, expresión de una profunda insolidaridad social. El Estado reacciona contra el fraude fiscal por medio de las potestades de investigación y regularización que atribuye a la Administración tributaria y, especialmente, por medio de su ius puniendi o potestad sancionadora, tanto en el ámbito estrictamente administrativo (derecho sancionador tributario) como en el ámbito penal, a través singularmente de la figura del delito fiscal. Así, en la prevención y lucha contra el fraude, el delito fiscal, junto con otras modalidades de delitos en perjuicio de la Administración tributaria, debe cumplir una función de cierre del sistema conforme a las finalidades retributiva y preventiva propias del derecho penal.

Por ello, una de las líneas de actuación del citado Plan está consistiendo en la mayor atención a los expedientes de delito, aproximando las actuaciones administrativas y procesales y potencia la acusación particular que en el caso de la Administración tributaria estatal corresponde al Abogado del Estado, así como la lucha contra las nuevas formas de delincuencia fiscal, a las que se suele denominar con carácter general "tramas".

Siguiendo las previsiones del propio Plan de Prevención del Fraude Fiscal, se celebró el Convenio de Colaboración de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal que, además de atender los objetivos antes mencionados, creó un grupo de trabajo permanente, a modo de observatorio administrativo, que debía actuar como foro de seguimiento de la efectividad de las denuncias y querellas que se interpongan, así como para estudiar propuestas y sugerencias para la reforma de la figura del delito fiscal u otras modalidades de fraude a la Administración tributaria, junto con medidas organizativas y procedimentales para mejorar los resultados de la lucha contra el fraude en sede penal.

En octubre de 2005 comenzaron los trabajos del Observatorio, integrado por los siguientes miembros:

- José Luis Albácar Rodríguez (Abogacía del Estado ante la Audiencia Nacional)
- Edmundo Bal Francés (Subdirección General de los Servicios Contenciosos de la Abogacía General del Estado)
- Albert Ballesteros Vilarronda (Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos)
- José Antonio Bustos Buiza (Dirección General de Tributos)
- Alfonso J. Cárcamo Gil (Abogacía del Estado en Madrid)
- María Coronado Sierra (Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT), sustituida posteriormente por Francisco Luis Nieto Altuzarra
- Miguel Ángel Gilabert Cervera (Abogacía del Estado en Sevilla)
- Sergio González García (Departamento de Recaudación de la AEAT)
- Alberto Lafuente Felez (Loterías del Estado)
- Maximino I. Linares Gil (Servicio Jurídico de la AEAT)
- Víctor Mercedes Martín (Abogacía del Estado en Barcelona)
- Miguel Orozco Jiménez (Servicio Jurídico de la AEAT)
- Juan José Torres Fernández (Abogacía del Estado ante el Tribunal Supremo), sustituido posteriormente por Belén Triana Reyes
- Florentina Torres Sánchez (Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT), sustituida posteriormente por Javier del Olmo Azcona.

También se incorporó posteriormente al Observatorio, en representación del Instituto de Estudios Fiscales, Pedro Herrera Molina.

Las labores de coordinación y secretaría han correspondido a los miembros del Servicio Jurídico de la AEAT.

Por otro lado, el Convenio prevé que en el ámbito de las Delegaciones Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se puedan constituir grupos de apoyo al observatorio, y así se han adoptado las iniciativas oportunas en los ámbitos valenciano y andaluz, dando lugar a los grupos de apoyo correspondientes a las Delegaciones Especiales de la AEAT en Valencia y Andalucía, coordinados por los respectivos Abogado del Estado-Jefe del Servicio Jurídico Regional de la AEAT.

En cuanto a los trabajos preparatorios del presente informe del Observatorio, se han celebrado ocho reuniones, donde se han analizado varias decenas de papeles de trabajo.

Al abordar el primer informe se decidió acotar su contenido, centrándolo en el delito fiscal en sentido estricto, es decir, el tipificado en el artículo 305 del Código Penal, sin perjuicio de hacer algunas referencias al delito de insolvencia punible, y posponiendo para más adelante el estudio de otras modalidades delictivas como el contrabando o el tratamiento penal de determinados fraudes a la Hacienda comunitaria europea, por ejemplo respecto de los derechos antidumping. También se ha procurado combinar la precisión técnica con la claridad expositiva. Con esos objetivos se ha pretendido recabar una información precisa y exacta sobre la situación actual, las características y las tendencias del delito fiscal, tanto desde el punto de vista teórico como estadístico, procediendo al análisis, seguimiento, evaluación y diagnóstico de sus principales problemas y posibles deficiencias, mecánicas defraudatorias, tendencias y comparativas con otros países.

Finalmente, cabe agradecer la importante labor de apoyo a los trabajos preparatorios de este informe llevada a cabo por funcionarios del Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria y de manera singular por Marta Lobato, Carmen Cacho y Pilar Bengoechea junto con sus colaboradores. Agradecimiento que se hace extensivo a Jesús Rodríguez, Amparo Grau y Eva M. Cordero, quienes, desde el Instituto de Estudios Fiscales, han apoyado igualmente el trabajo del observatorio.

II. DESCRIPCIÓN DEL MODELO DE DELITO FISCAL EN ESPAÑA

1.- PLANTEAMIENTO

Cualquier fraude tributario supone un atentado no sólo contra el orden económico sino esencialmente contra los principios constitucionales que imponen la contribución de todos al sostenimiento de los servicios sociales y las cargas públicas. Es precisamente la consecución de esta exigencia del artículo 31 CE la que respalda y justifica la instrumentación de la figura del delito fiscal como mecanismo de cierre del sistema tributario que procura la persecución penal de las conductas defraudatorias más graves.

El delito fiscal puede ser considerado como uno de los más característicos y, a la vez, con mayor peso específico dentro de la delincuencia económica. La reforma y establecimiento de sistemas fiscales más complejos y perfeccionados, necesarios para contribuir a los gastos públicos que genera el denominado Estado del Bienestar ha ido paralelo a los cambios del sistema económico identificado hoy con la globalización e, inherente a ella, a las nuevas condiciones y estructuras financieras (apertura de los mercados de capitales) y comerciales (volumen desbordante de intercambios internacionales de bienes y servicios) que, junto con la movilidad de personas, empresas y capitales, posibilitan conductas criminales cada vez más organizadas y, por ello, difíciles de descubrir en las que el daño directo y real que se causa se ejecuta por puro móvil de enriquecimiento, bajo el amparo del abuso de las formas societarias y del perfeccionamiento de los medios técnicos.

Además, en el caso de los delitos fiscales o, más concretamente, de la delincuencia fiscal se aprecian una serie de características que la definen e identifican.

Así, en primer lugar, su comisión ha venido exigiendo conocimientos y habilidades especiales. Es habitual en este tipo de delitos el disponer de asesoramiento especializado que permite bordear los márgenes de la ley, dando apariencia de legalidad a una conducta que por su finalidad carece de ella o diseñando trabas que impidan o entorpezcan la persecución de estos delitos o dificulten su prueba. En segundo lugar, la comisión de estos delitos se localiza predominantemente en el desempeño de una actividad empresarial y al amparo de la propia mecánica de los impuestos como claramente lo demuestra el hecho de que de los procesos iniciados por delito fiscal entre el 50% y el 55% corresponda al IVA y en este impuesto se concentren las principales tramas organizadas de defraudación.

La última nota definitoria es el importante daño material que ocasionan estas defraudaciones, daño que se incrementa año tras año.

2.- EVOLUCIÓN LEGISLATIVA DEL DELITO FISCAL

Cualquier estudio del modelo actual de delito fiscal debe comenzar necesariamente por situar esta figura dentro del marco más amplio de los delitos contra la Hacienda Pública, denominación con la que se identifican, unitariamente, las figuras delictivas que contemplan los artículos 305 a 310 del Código penal, cuya finalidad es proteger a "la Hacienda Pública" (incluida la comunitaria europea) desde sus distintas vertientes y funciones de ingreso y gasto públicos.

Consecuencia de lo anterior es que cualquier referencia a las sucesivas reformas legales que desembocan en el actual artículo 305 va necesariamente unida a la de los delitos contra la Hacienda Pública de los que forma parte.

2.1.- Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal

El primer antecedente en sentido estricto del actual delito fiscal se introduce por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal que, en sus artículos 36 y 37, aborda la implantación de una nueva figura delictiva que sirviera como cláusula de cierre e instrumento eficaz para la represión penal del fraude tributario. Para ello, modificó el tipo penal del artículo 319 CP tipificando como conducta punible la elusión del pago de impuestos y el disfrute indebido de beneficios fiscales; fijó un importe mínimo de cuota defraudada (de dos millones de pesetas) para entender cometido el delito y exigió la concurrencia de ánimo defraudatorio en el sujeto activo del delito, presuponiendo dicho ánimo en el caso de anomalías sustanciales de la contabilidad y en los supuestos de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.

Ahora bien, el avance conseguido en la configuración legal del delito fiscal quedó, sin embargo, eclipsado al imponer el artículo 37 de la Ley 50/1977 la llamada prejudicialidad administrativa en virtud de la cual se atribuía únicamente a la Administración tributaria la iniciativa para promover la acción penal y dicha iniciativa requería, además, el previo agotamiento de la vía administrativa, esto es, que hubieran adquirido firmeza las actuaciones administrativas.

Ya sea por la prejudicialidad administrativa o por la falta de concienciación, tanto social como de los propios órganos administrativos y judiciales a los que correspondía su

persecución, lo cierto es que la reforma no resultó exitosa, tal y como constatan los datos conocidos sobre este período que abarca de 1977 a 1985. Según la estadística de la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal (hoy desaparecida) la inspección incoó 1519 expedientes por delito fiscal de los que 512 fueron remitidos al Ministerio Fiscal. De éstos fueron devueltos a la inspección 216 y tramitados 296. Se dictaron 13 sentencias, 10 de ellas en sentido absolutorio y en 1985 estaban aún pendientes 283 casos.

2.2.- Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril

La Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, suprimió la prejudicialidad administrativa pasando con ello el delito fiscal a ser un delito público perseguible de oficio. Introdujo también, junto al delito fiscal, dos nuevas modalidades delictivas, el fraude de subvenciones y el delito contable, y ubicó sistemáticamente los preceptos relativos a éstos (arts. 349, 349 bis y 350) en un título autónomo, el Título VI del Libro II del Código penal, separándolos del ámbito de las falsedades en el que hasta entonces se situaban y clarificando el bien jurídico que se pretende proteger con todos ellos a través de la rúbrica común de "Delitos contra la Hacienda Pública". Por lo que se refiere, en concreto, al delito fiscal –vinculado a la aplicación de los tributos– la Ley Orgánica 2/1985 incorporó mejoras técnicas en la tipificación del delito y eleva a cinco millones la cuota defraudada.

En esta etapa el número de pronunciamientos judiciales, inicialmente muy reducidos, fue paulatinamente creciendo siendo un factor destacable en esta tendencia la consolidación del procedimiento abreviado para este tipo de delitos así como el esfuerzo y atención que dispensaron los órganos de la administración a la detección de los fraudes penales para la remisión al Ministerio Fiscal.

Los datos estadísticos sobre esta reforma que abarca desde el año 1989 a 1995 varían según la fuente consultada.

2.3.- Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio

La siguiente reforma se lleva a cabo por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. A través de esta Ley Orgánica se extiende la protección a las cuotas de la Seguridad Social mediante la tipificación de un nuevo delito, el fraude a la Seguridad Social, y se incorporan cambios en la redacción de los delitos contra la Hacienda Pública ya existentes, cuyas principales novedades han pasado sin apenas variación al vigente Código Penal de 1995.

En efecto, el Código Penal de 1995 introduce, como resultado de los compromisos adquiridos con la aprobación del Convenio para la Protección de los Intereses Financieros de las Comunidades Europeas, dos preceptos absolutamente nuevos sobre el fraude a la Unión Europea (arts. 306 y 309) pero, en lo referente a los delitos ya existentes (delito fiscal, fraude de subvenciones, delito contable y fraude contra la Seguridad Social) se limita a trasladar a sus artículos 305, 307, 308 y 310, salvo en lo relativo a la pena, la redacción que incluían los preceptos de la citada Ley Orgánica 6/1995.

3.- ARTÍCULO 305 DEL CÓDIGO PENAL

Artículo 305. [Fraude a la Hacienda Pública]

"1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- 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.*

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la Comunidad Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de 50.000 euros.

4. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.”

3.1.- Bien Jurídico Protegido

Actualmente existen dos enfoques complementarios sobre lo que ha de entenderse como bien jurídicamente protegido en el delito fiscal.

Para el primero el bien jurídico protegido es el Erario público entendido como el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación de recaudación completa de los diferentes impuestos.

Para el segundo, el bien jurídico protegido son los valores constitucionales consagrados en el artículo 31.1 CE, incluido el justo reparto de la carga tributaria. Desde esta perspectiva lo que se protege a través del delito fiscal no es sólo la actividad puramente recaudatoria sino la función que nuestro ordenamiento atribuye a los tributos y que, como señala el artículo 2.2 LGT, no sólo es la de ser medios para recaudar los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos sino también la de servir como instrumentos de la política económica general y para atender a la realización de los principios y fines constitucionales.

Por otro lado, en la medida en que la presentación tempestiva, completa y veraz de declaraciones tributarias, aun si ingreso, impiden la comisión del delito, también puede considerarse bien jurídico protegido el deber de lealtad de los ciudadanos con la Administración pública propia de un Estado social y democrático de Derecho.

3.2.- Elemento Objetivo: La Conducta Típica

3.2.1.- Defraudación por acción u omisión

El núcleo de la conducta típica en el delito fiscal es la defraudación, que algunos entienden como perjuicio patrimonial ocasionado por el incumplimiento consciente de un deber tributario (el incumplimiento intencionado de las obligaciones tributarias) y, otros, como perjuicio patrimonial causado mediante engaño.

Para esta última postura (que surge especialmente al examinar los supuestos de devolución indebida) toda defraudación implica algún tipo de maquinación engañosa (simulación de la realidad tributaria) pero este engaño tiene una configuración distinta al de la estafa. Pese a la similitud entre la estructura de ambos delitos, en el delito fiscal no es necesario, como sucede en la estafa, un engaño idóneo para inducir a error a la Administración ni que este error sea determinante del desplazamiento patrimonial sino que la Administración tributaria (cuando procede a la devolución) actúa con independencia del engaño en cumplimiento de sus deberes.

La defraudación puede llevarse a cabo tanto por acción como por omisión. Fue la Ley Orgánica 6/1995 la que incorporó expresamente en la redacción del precepto penal la posibilidad

de que el delito fiscal pudiera cometerse por omisión aunque los órganos judiciales habían declarado mayoritariamente, desde el momento en que se planteó la cuestión, que se comete delito fiscal (se defrauda) tanto por la completa omisión de la declaración, sin exteriorizar ningún ingreso, como cuando se declara menos de lo debido, es decir, que la elusión del pago de impuestos se produce tanto declarando mal de manera consciente, como no declarando, siempre que concurra el elemento culpabilístico (ánimo defraudatorio).

3.2.2.- Modalidades defraudatorias

La defraudación ha de efectuarse a través necesariamente de las siguientes vías o modalidades:

- Elusión del pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie.
- Obtención indebida de devoluciones o disfrute indebido de beneficios fiscales.

1º) Elusión del pago.

Cualquier operación que evite total o parcialmente el pago por el obligado tributario supone una conducta típica de elusión del pago que, superada una determinada cuantía, se convierte en ilícito penal.

El objeto de esta elusión del pago puede ser:

- Los tributos, entendiéndose como tales, conforme al artículo 2.2 LGT, las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos si bien son éstos últimos, fundamentalmente el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el IVA, a los que se reconducen la práctica totalidad de los procesos actuales por delito fiscal.

- Las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, esto es, las cantidades que deben ser ingresadas por la persona o entidad a quien la Ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, a cuenta del tributo que corresponda a éstos (art. 37.2 LGT). La elusión del pago de retenciones se introdujo en el tipo penal por la Ley Orgánica 6/1995 con objeto de zanjar el intenso debate jurisprudencial que existía en torno a su calificación jurídica como delito fiscal o delito de apropiación indebida, debate que antes de la citada reforma se inclinaba mayoritariamente por considerar la falta de ingreso de las retenciones practicadas como apropiación indebida dada su condición de pago a cuenta y no de tributo. No obstante, la nueva regulación incluyó, además de la elusión del pago de cantidades efectivamente retenidas, la de aquellas cantidades que debiendo haberse retenido no se retuvieron.

- Los ingresos a cuenta de retribuciones en especie. Se incluye como modalidad defraudatoria del delito fiscal también por primera vez en la Ley Organiza 6/1995, fundamentalmente por coherencia conceptual con la criminalización del impago de las retenciones, respecto de las que tiene un fundamento jurídico común, aunque a diferencia de éstas, no han sido nunca calificadas como apropiación indebida, puesto que en ellas no hay retención sobre lo pagado sino un ingreso de obligado cumplimiento que no se lleva a cabo.

2º) Obtención indebida de devoluciones fiscales y disfrute indebido de beneficios fiscales.

Antes de la reforma de 1995 solo se tipificaba como conducta punible el “disfrute indebido de beneficios fiscales” que superase el límite cuantitativo fijado por la Ley. La jurisprudencia había delimitado conceptualmente el término “beneficios fiscales” reconduciéndolo a las reducciones, deducciones, exenciones, bonificaciones y desgravaciones tributarias que implicaban el pago de una cuota tributaria inferior a la que realmente era exigible (excluidas evidentemente las subvenciones, desgravaciones y ayudas objeto del fraude de subvenciones tipificado en el artículo 308 CP) quedando fuera de este concepto las devoluciones fiscales en cuanto éstas no provocan el pago de una cuota inferior sino una salida de fondos públicos a favor del contribuyente.

La dificultad de subsumir la obtención indebida de devoluciones fiscales dentro de los comportamientos elusivos contemplados en ese momento en el tipo penal dio lugar, como en el caso de las retenciones, a una significativa polémica en torno a cuál debía ser su calificación jurídica y en la que se barajó una amplia gama de posibilidades desde el mismo delito fiscal pasando por el fraude de subvenciones y la estafa (postura mayoritaria en ese momento) hasta considerarlo un mero comportamiento atípico.

Es más, a pesar de su incorporación al tipo delictivo en la reforma de 1995, todavía se alzan voces, por parte de algún sector de la doctrina, a favor de considerar que en aquellos supuestos en los que simula una relación jurídica tributaria inexistente para conseguir la devolución (creación de empresas sin actividad real con el único fin de simular hechos imposables para obtener devoluciones), las conductas podrían ser consideradas como constitutivas de un delito de estafa, en cuanto falta el presupuesto de tipicidad del delito fiscal (la existencia de una relación jurídica).

3.2.3.- Remisión a normas tributarias para delimitar las conductas.

En cualquier caso, y sin perjuicio de los debates existentes, lo que es indudable es que todas las conductas que incluye el artículo 305 CP se insertan en el seno de una relación jurídica tributaria, en el sentido amplio del término. Consecuencia de lo anterior es que, tanto para determinar si se han producido tales comportamientos como para determinar el sujeto activo del delito o fijar la cuantía defraudada que sirve para delimitar si nos encontramos ante un delito fiscal o una infracción administrativa, se ha de acudir necesariamente a las normas extrapenales tributarias, tanto a las genéricas como a las específicas del tributo de que se trate.

3.3.- Elemento Subjetivo

El verbo “defraudar” que el artículo 305 CP utiliza para definir la conducta típica evidencia la necesidad de un elemento subjetivo específico, “el ánimo de defraudar”, al que es inherente el dolo. El delito fiscal es, por tanto, un delito esencialmente doloso que no admite formas imprudentes de comisión, y requiere la concurrencia de dos elementos, intelectual-saber lo que se hace- y volitivo -hacer lo que se quiere-.

Respecto al dolo que es necesario para entender cometido el delito la doctrina distingue entre dolo directo (el resultado es perseguido intencionadamente por el sujeto) y dolo eventual (el sujeto asume la posibilidad de que su acción produzca un determinado resultado que no busca pero que acepta).

Pues bien, se considera que en el delito fiscal basta con el dolo eventual, esto es, con un conocimiento por parte del sujeto de la alta probabilidad de que las acciones u omisiones que se realizan den lugar a un fraude fiscal.

3.4.- Perjuicio económico para la Hacienda Pública

3.4.1.- Cuantía del perjuicio económico

El incumplimiento o defraudación de las obligaciones tributarias sólo tiene relevancia penal cuando el importe de la cantidad defraudada o dejada de ingresar alcanza la cifra que determina la norma penal, cifra que delimita la frontera entre la sanción administrativa y la sanción penal. Desde el 1 de octubre de 2004, tras la modificación del artículo 305 CP operada por la Ley Orgánica 15/2003, la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados, ha de superar la cifra de 120.000 euros.

3.4.2.- Naturaleza Jurídica

La naturaleza jurídica de la cuantía defraudada a la que se refiere el artículo 305 CP es objeto de discusión por la doctrina y por la jurisprudencia distinguiéndose dos planteamientos: considerar que constituye un elemento del tipo (resultado típico del delito) y, el más generalizado, entender que opera como condición objetiva de punibilidad (esto es como circunstancia que debe concurrir en el momento de realizar la conducta delictiva pero que se encuentra causalmente desvinculada de ésta por lo que no tiene que ser conocida por el agente) o de perseguibilidad (circunstancia que, después de cometido el delito, constituye presupuesto para el ejercicio de la acción penal). En el primer caso la cuantía deber ser abarcada por el dolo del autor, esto es, el sujeto tiene que tener conciencia de que defrauda en cuantía superior a 120.000 €. En el segundo basta con que exista la intención defraudatoria. Las consecuencias son, por ello, también distintas pues si se considera como un elemento del tipo el error sobre la cuantía excluirá el dolo y, por tanto, la responsabilidad penal, mientras que si se califica como condición objetiva de punibilidad no se apreciará el error sobre la cuantía como causa eximente.

3.4.3. Determinación de la cuantía defraudada

1º) Reglas del artículo 305.2 CP

Para cuantificar el perjuicio económico se distingue entre tributos periódicos o de declaración periódica y tributos instantáneos sin declaración periódica .

Respecto de los primeros (IRPF, Sociedades e IVA entre otros) el apartado 2 del artículo 305 CP dispone que:“.. si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o

de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.”

Acerca de los segundos (como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, o de declaración operación por operación como el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte o los derechos de importación) el mismo apartado 2 del artículo 305 CP señala “En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.”

Esta fórmula de cálculo del importe de los 120.000 € que establece el artículo 305.2 CP ha sido objeto de críticas por considerar que con ella se atiende más a factores del derecho formal tributario que al principio de justicia material. En este sentido se ha señalado que, al fijarse una cuantificación diferente en función del tipo de declaración, instantánea o periódica, se está produciendo un trato desigual ante comportamientos antijurídicos idénticos y de igual significación económica. Así sucede con el IVA y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte que, teniendo la misma naturaleza (tributos instantáneos), difieren en la forma de su declaración lo que supone que en el primero se está a lo defraudado en todo el año natural mientras en el segundo sólo se toma lo defraudado en cada una de las operaciones.

2º) Determinación de la cuantía: cuestión prejudicial

La competencia exclusiva para fijar la cuota defraudada en el delito fiscal corresponde al órgano judicial, constituyendo una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa-tributaria (en cuanto su importe debe ser fijado con sujeción a la legislación fiscal) que éste debe resolver en el proceso penal.

Lo anterior no impide que la Administración Tributaria pueda llevar a cabo, con objeto de saber si debe remitir el expediente al Ministerio Fiscal o al órgano judicial, una cuantificación al menos indicaria de la cuota que permita conocer el alcance de la imputación. Dicha cuantificación no constituye ningún dato predeterminado e invariable sino que forma parte del informe o acta por el que se traslada la noticia criminis, esto es, se comunica la posible existencia de indicios de un delito.

3.4.4.- Delito continuado

Cuando se produce una continuidad delictiva en las defraudaciones que se cometen contra la Hacienda Pública (cada una por cuantía superior a la fijada en el artículo 305 CP), se ha planteado si es o no posible aplicar la figura del delito continuado que, a efectos punitivos, comporta la imposición de la pena que corresponda a uno sólo de los delitos cometidos.

El criterio mayoritario, avalado por el Tribunal Supremo, es contrario a la apreciación de delito continuado en el tipo penal del delito fiscal no sólo porque la singularidad de cada impuesto es un obstáculo para que la elusión de pago que se produzca en un tributo pueda unirse con la de otro tributo de distinta naturaleza, sino porque las reglas de determinación de la cuantía defraudada del apartado 2 del artículo 305 CP exigen considerar el impago del impuesto correspondiente a cada período impositivo o declaración como delito independiente.

No obstante, existen también pronunciamientos favorables a la apreciación del delito continuado cuando cada una de las distintas conductas delictivas contra la Hacienda Pública, individualmente consideradas, sea subsumible en el tipo del delito fiscal y se den todos los requisitos del mismo. En especial se exige que la cuantía defraudada en cada hecho supere los 120.000 €, sin que resulte posible adicionar para obtener la cuantía mínima de delito una pluralidad de infracciones administrativas de períodos impositivos o conceptos tributarios distintos.

3.5.- Autoría y Participación

3.5.1.- Delito especial o delito común

El problema de la determinación de la autoría tiene en el delito fiscal una especial significación ya que las técnicas de defraudación se van orientando cada vez en mayor medida a dificultar el conocimiento de quién es el verdadero autor del delito en un intento de eludir las responsabilidades que derivan de su comisión.

Pues bien, en la concepción más o menos amplia sobre quién debe ser considerado autor en el delito fiscal influye decisivamente la postura que se adopte en torno a su naturaleza jurídica, como delito común o delito especial. Para la primera, respaldada mayoritariamente por la doctrina, si el delito fiscal es un delito común, puede ser considerado autor del mismo todo aquél que se encuentra en situación de defraudar a la Hacienda Pública en alguna de las formas descritas en el artículo 305 CP (eludiendo el pago, obteniendo o disfrutando indebidamente de devoluciones o beneficios fiscales), sea o no obligado tributario, mientras que para la segunda (delito especial), que es la que mantiene el Tribunal Supremo, sólo puede ser autor del delito aquella persona que ostente la condición de obligado tributario (cfr.art. 35.2 LGT).

3.5.2.- Terceros partícipes en el delito fiscal

No obstante, el hecho de que el Tribunal Supremo considere que sólo el obligado tributario puede ser autor directo del delito fiscal no impide que se admita la participación punible en el delito fiscal de terceras personas ajenas a la obligación tributaria.

En efecto, las personas ajenas a la obligación tributaria (extraneus) pueden intervenir en la comisión del delito fiscal como partícipes, en concepto de inductores, cooperadores necesarios (art. 28 CP) ó cómplices (art. 29 CP). Todos ellos, al tener distinta condición jurídica del autor (que infringe un deber especial que le es propio), pueden beneficiarse de una rebaja de la pena que proceda imponer (cfr.art. 63y 65 CP).

Los defensores de considerar al delito fiscal como un delito común critican precisamente esta concepción del delito fiscal como delito especial en la medida en que hace extremadamente difícil, en ocasiones, la persecución del auténtico culpable o le otorga un trato de favor al conceptuarlo como mero partícipe del delito. Así, en el caso del testafarro, quien responde como autor del delito no tiene el dominio del hecho de la situación (constituye figura secundaria o accesoria) mientras que el verdadero responsable aparece sólo como tercero partícipe .

Casos de cooperación necesaria se pueden encontrar en la intervención de determinados profesionales que, poniendo a disposición de los sujetos contribuyentes sus específicos conocimientos en materia tributaria, determinan eficazmente la comisión del delito que sin su aportación cualificada no se hubiera realizado; o el supuesto de los emisores de facturas falsas.

Asimismo los administradores de sociedades instrumentales que se utilizan para la defraudación tendrían encaje en la figura de los cooperadores necesarios.

3.5.3.- Responsabilidad de los administradores de sociedades

Con frecuencia los delitos se cometen a través de las personas jurídicas pero, en el ámbito penal, éstas no pueden ser consideradas como sujeto activo de un delito por lo que su responsabilidad penal ha de concretarse, en su caso, en las personas físicas que actúan en nombre de las mismas, esto es, en las personas físicas que, según el artículo 31 CP, sean las verdaderas dueñas de la voluntad social. La responsabilidad de los administradores y representantes de hecho o de derecho de las personas jurídicas no es objetiva, ni se deriva de una presunción legal de culpabilidad, sino que es preciso que dichos representantes o administradores hayan realizado en cada caso la conducta defraudatoria descrita en el tipo penal (la elusión del pago, la obtención indebida de devoluciones o el disfrute indebido de beneficios fiscales).

3.6.- Consumación y Formas Imperfectas de Ejecución

La consumación determina el momento en que se produce el perjuicio para la Hacienda Pública que comporta la defraudación y ha de establecerse sobre la base de la propia normativa de cada tributo, que es la que concreta el nacimiento de la deuda, su cuantía y, en especial, los plazos para su ingreso. En el delito fiscal el momento en que se entiende consumado el delito tiene gran importancia porque marca el día inicial o *dies a quo* para el cómputo del plazo de prescripción del delito.

3.6.1.- Consumación y formas imperfectas de ejecución en la elusión del pago

En la modalidad de elusión del pago, cuando se trate de tributos que se gestionan mediante autoliquidación, se considera que tanto si se formula declaración como si no, el delito se consuma en el momento en que expira el plazo establecido para presentar la declaración y realizar el pago. Antes no cabe hablar de consumación, pues el sujeto aún podría realizar el pago a través de una declaración complementaria.

No obstante, en los tributos de declaración periódica, en concreto, en el IVA, como regla general solo se considera consumado el delito cuando, a través de la liquidación anual, se puede determinar si la suma defraudada excede o no del límite legal (120.000 €) y tal momento se sitúa en el 30 de enero del año siguiente al periodo anual al que vaya referido la defraudación, debido a que ésta es la fecha en que finaliza el plazo de presentación de la declaración y hasta esa fecha el contribuyente tiene la oportunidad de cumplir su obligación.

Por lo que se refiere a los tributos en los que deba mediar un acto de liquidación por parte de la Administración tributaria (por ejemplo, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones)

la consumación tendrá lugar cuando, notificada la liquidación, finalice el plazo concedido en ésta para efectuar el ingreso voluntario de la deuda tributaria.

Cabe indicar, finalmente, que en la elusión del pago de tributos mediante el sistema de autoliquidaciones no es fácil admitir formas imperfectas de comisión (por ejemplo la tentativa) pues la realización de la conducta lleva indisolublemente unida la causación de un resultado, el perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública.

3.6.2.- Consumación y formas imperfectas de ejecución en la obtención indebida de devoluciones

En la modalidad de obtención indebida de devoluciones, para entender consumado el delito y producido el perjuicio a la Hacienda Pública se requiere un acto expreso de la Administración tributaria en el que reconozca el derecho a la devolución y que la Administración tributaria haya realizado la entrega material efectiva de la cantidad solicitada. La doctrina viene admitiendo la posibilidad de que el delito fiscal se pueda cometer en grado de tentativa si se falsean los datos fácticos que justifican la solicitud de devolución y esta falsedad se descubre por la Administración tributaria con carácter previo a realizar la devolución.

3.6.3.- Consumación y formas imperfectas de ejecución en el disfrute indebido de beneficios fiscales

En el disfrute indebido de beneficios fiscales el delito se consuma cuando se presenta la declaración y se declara una cuantía inferior a la debida, al eludirse el pago de las cantidades indebidamente bonificadas. Su consumación, por tanto, tendrá lugar el día de finalización del plazo de presentación de la declaración según el tributo de que se trate.

3.7.- Penalidades: Subtipos Agravados

3.7.1.- Tipo básico

El artículo 305 CP castiga las defraudaciones, cometida mediante alguna de las modalidades que en él se describen, que excedan de 120.000 € con penas de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada.

A ellas hay que añadir como penas o consecuencias accesorias la imposición al responsable de la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad social durante el periodo de 3 a 6 años.

Por lo que se refiere a la pena privativa de libertad el establecimiento de un máximo de 4 años determina, tras la reforma operada en el artículo 14 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por la Ley 38/2002, de 24 de octubre, que el enjuiciamiento en primera instancia del delito fiscal corresponda a los Juzgados de lo Penal con posible apelación a las Audiencias Provinciales (o a la Audiencia Nacional cuando la sentencia sea dictada por el Juzgado Central de lo Penal) lo que imposibilita el acceso a la casación del Tribunal Supremo, salvo los supuestos de concurso con otros delitos o aforamiento.

Asimismo debe señalarse que si se impone en la sentencia condenatoria una pena inferior a dos años el penado tiene la posibilidad, si cumple las condiciones del artículo 81 CP de beneficiarse de la suspensión de la ejecución de la condena.

3.7.2.- Subtipos agravados

El artículo 305 CP regula dos subtipos agravados (introducidos en la reforma de la Ley 6/1995) en los que las penas de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo se aplicaran en su mitad superior. Estos tipos agravados son:

- La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario

- La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios

Existe también sobre ellos una discusión doctrinal en torno a su naturaleza jurídica como circunstancias agravantes o tipos cualificados de defraudación, que tiene un indudable interés práctico pues si se consideran tipos cualificados (conductas que configuran o tipifican por sí misma el hecho delictivo) su mera existencia presume una actitud dolosa y por tanto la comisión del delito, la pena se determina a partir del límite establecido para éstos (cualquiera que sea el grado de ejecución o participación) y en la graduación de la pena a imponer se tendrán que tener en cuenta las reglas previstas para la concurrencia de agravantes genéricas, lo que no sucede en el caso de calificarse como mera circunstancia agravante.

En cuanto a la utilización de persona o personas interpuestas, el subtipo exige que dicha utilización de la persona o personas interpuestas (físicas o jurídicas) logre un resultado preciso: la ocultación del verdadero obligado tributario. En el caso de utilización de personas jurídicas, para conocer la verdadera titularidad de bienes y derechos de un patrimonio social, en averiguación de la verdad material inherente al proceso penal, se acude a la doctrina civil del "levantamiento del velo". La técnica del levantamiento del velo permite conocer a la persona física, auténtico obligado tributario, que oculta su actuación defraudatoria bajo formas societarias.

Por lo que se refiere a la especial trascendencia y gravedad de la defraudación, atendiendo al importe defraudado, se establece con este subtipo una cláusula valorativa abierta y, como tal, de apreciación subjetiva y aplicación discrecional por el órgano judicial pues el Código penal no fija la cuantía a partir de la cual se pueda considerar que existe agravamiento ni existe jurisprudencia en tal sentido.

Por su parte, la especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios va referida a los supuestos de mayor peligrosidad y quebranto a los intereses de la Hacienda Pública, por tratarse de estructuras estables que dan cobertura a la defraudación facilitando o pudiendo facilitar la comisión del delito fiscal a una pluralidad de personas.

Debe hacerse constar el escaso número de pronunciamientos en los que se han aplicado estos subtipos agravados del delito fiscal.

3.8.- Circunstancias que eximen o modifican la responsabilidad penal

3.8.1. El Error

Sobre el elemento subjetivo del delito fiscal (el ánimo defraudatorio o dolo) es donde puede operar, como causa de exclusión de responsabilidad o de atenuación, el error (entendido como ignorancia o conocimiento equivocado) previsto en el artículo 14 CP. Puede ser error vencible (el que se puede evitar poniendo la oportuna diligencia) o invencible y, por otra parte, error de tipo (desconocimiento o conocimiento equivocado de alguno o algunos de los elementos descritos en el tipo delictivo –por ejemplo, la realización de un hecho imponible que determina el nacimiento de la obligación de pago-) o error de prohibición (falta de conocimiento de la trascendencia penal del incumplimiento).

Para apreciar su aplicación en el delito fiscal no basta con la mera alegación del error sino que debe probarse tanto su existencia como su carácter invencible.

3.8.2.- Eximentes y atenuantes

Las causas eximentes, que exoneran de la responsabilidad criminal, se contemplan en los artículos 19 y 20 CP. Dichas causas, aunque suelen ser alegadas por el imputado en el curso del proceso, tienen una escasa o mínima aplicación en el ámbito del delito fiscal. Así, en la apreciación del estado de necesidad (situaciones de crisis empresarial, dificultades de tesorería o de precaria situación financiera) los Tribunales requieren que se hayan agotado todas las posibilidades de financiación y exigen, en caso de insolvencia provisional o definitiva, que el empresario haya acudido al proceso concursal sin que pueda en otro caso alegar esta causa como justificación de la comisión del delito fiscal.

De las circunstancias atenuantes del artículo 21 CP, que mitigan la responsabilidad criminal e inciden en la graduación de la pena a imponer, tiene una especial relevancia y significación en el delito fiscal la “reparación del daño o disminución de sus efectos” prevista en el apartado 5º del citado precepto, en la medida en que el perjuicio económico constituye uno de los elementos esenciales del tipo penal del artículo 305 CP. Esta atenuante, que tiene como límite temporal el juicio oral, se aplica cuando no se dan los requisitos para entender producida la regularización prevista en el párrafo 4º del artículo 305 del Código Penal, que determina la exención de responsabilidad penal.

Junto a la anterior ha sido aplicada con cierta frecuencia también la atenuante por analogía (art. 21.6 CP) referida a las dilaciones indebidas en proceso. Esta atenuante fue admitida por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que consideró, como un correcto medio de compensación de la lesión del derecho a ser juzgado en un proceso sin dilaciones indebidas, una atenuación proporcionada de la pena. La solución ha sido aceptada mayoritariamente también en nuestro sistema judicial que exige para su apreciación que el retraso o dilación en la tramitación del proceso haya sido denunciado por los imputados. Asimismo, una vez determinada su aplicación, la citada atenuante puede llegar a tener carácter de calificada (a efectos de graduar la pena a imponer) en función de la duración de la inactividad.

3.9.- Regularización

3.9.1.- Naturaleza jurídica

La regularización constituyó la principal novedad de la reforma de la Ley Orgánica 6/1995, cuya redacción pasó íntegramente al Código Penal de 1995, regulándose en el apartado 4 de su artículo 305, que comienza señalando: "Quedarán exentos de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo."

Aunque el artículo 305 CP hable de exención de responsabilidad penal la jurisprudencia considera la regularización como una excusa absolutoria (causa que impide, pese haberse cometido el delito, imponer al culpable la pena que le corresponde). Esta ha sido también la calificación de la Fiscalía General del Estado quien, en la Consulta 4/1997 sobre extensión a terceros partícipes de la regularización fiscal, entendió que, en cuanto conducta que se produce una vez cometido o consumado el delito, debía ser considerada como excusa absolutoria.

3.9.2.- Requisitos de la regularización

1º) Requisitos de carácter objetivo

Una de las cuestiones más debatidas es el propio concepto de "regularizar" que aparece en el artículo 305 CP, existiendo dos posturas. Una primera considera que la regularización exige necesariamente el ingreso de la deuda, criterio mantenido en estos momentos por el Tribunal Supremo para quien la situación tributaria sólo queda regularizada cuando se satisface el impuesto eludido, sin que se pueda considerar que se ha regularizado por el mero hecho de que se reconozca la defraudación mediante la presentación de una declaración complementaria sin ingreso.

En contra de esta postura algunas Audiencias Provinciales y gran parte de la doctrina entienden que no es necesario el pago, bastando para regularizar la presentación de una declaración sin ingreso o la mera comunicación de la verdadera situación tributaria, siempre que exista por parte del obligado tributario una voluntad real de cumplir con sus obligaciones. Este criterio se basa en la equiparación entre la regularización del artículo 61.3 LGT 1963 (art. 27 y 65 LGT) y la del delito fiscal del artículo 305 CP, relacionadas expresamente en la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 6/1995.

2º) Requisitos de carácter subjetivo

La persona física que ha cometido la defraudación (como sujeto activo del delito) o los representantes o administradores de la persona jurídica (art. 31 CP) están legitimados para promover la regularización. Sin embargo, se plantean dudas, no resueltas aún sobre si es posible que la regularización se efectúe por terceras personas que tengan interés en la regularización (por partícipes en el delito) para evitar las consecuencias del delito.

3º) Requisitos temporales

Para fijar el límite temporal hasta el cual opera la regularización el artículo 305.4 CP establece dos supuestos:

- Cuando han existido actuaciones de la Administración tributaria se ha de regularizar "antes de que se haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de las actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización."

Aunque se exige notificación, algunas Audiencias Provinciales han admitido la prueba indirecta del conocimiento por el obligado tributario del inicio de actuaciones de comprobación.

- En el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, "antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de las diligencias."

En el caso de interposición de querrela o denuncia la jurisprudencia del Tribunal Supremo exige la notificación al obligado tributario de la interposición de la denuncia o querrela.

En el supuesto de las diligencias de investigación practicadas por el Ministerio Fiscal o de diligencias judiciales no se exige por el artículo 305.4 CP la notificación sino "el conocimiento formal de su iniciación" expresión amplia que incluye cualquier medio que permita acreditar que el obligado tenía conocimiento personal del inicio de las diligencias que se dirigen contra él.

3.9.3.- Efectos de la regularización

El párrafo segundo del artículo 305.4 del Código Penal establece que:

"La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria."

El artículo 305.4 CP extiende los efectos exoneradores de la regularización a las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales o mediales cometidas con el fin único y exclusivo de llevar a cabo la defraudación tributaria que se regulariza.

La Disposición Final 5ª del Código Penal ha ampliado el ámbito de la exención de responsabilidad por regularización sobre las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales a las deudas tributarias inferiores al límite cuantitativo exigido para el delito fiscal.

Otra cuestión en orden a los efectos de la regularización es su extensión a terceros partícipes. La Consulta 4/1997, de la Fiscalía General del Estado, sobre extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, señala la posibilidad de extensión de tales efectos a los partícipes, según que éstos hayan o no intervenido (desde el punto de vista de la acción penal y no de la tributaria) en la regularización.

3.10.- Prescripción

La prescripción del delito en el derecho penal es la causa de extinción de la responsabilidad criminal por efecto del transcurso de un periodo de tiempo que varía en función de las penas previstas para cada delito.

En el ámbito tributario la prescripción actúa como forma de extinción de la deuda por el transcurso del tiempo.

3.10.1.- Plazo de prescripción

El plazo de prescripción en el delito fiscal, atendiendo a la duración de la pena con la que se sanciona, es de cinco años de acuerdo con el artículo 131.1 CP.

No obstante, tras la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, cuya Disposición adicional primera modificó el artículo 64 de la Ley 230/1963, General Tributaria, reduciendo a 4 años el plazo de prescripción de la deuda tributaria, surgió el debate sobre si esta modificación también afectaba al plazo de prescripción del delito fiscal.

La Sala 2ª del Tribunal Supremo ha sido unánime en señalar la independencia de ambos plazos prescriptivos (administrativo y penal) y, por tanto, que el plazo de prescripción de delito fiscal no se ha innovado y sigue siendo de cinco años.

3.10.2.- Interrupción de la prescripción

1º) Por presentación de la denuncia o querrela

El artículo 132.2 CP establece que la prescripción se interrumpirá cuando al procedimiento se dirija contra el culpable.

La doctrina tradicional del Tribunal Supremo admite que con la presentación de la denuncia o querrela ante el órgano judicial se entiende dirigida la acción contra el culpable a los efectos de interrupción de la prescripción, sin necesidad de que recaiga resolución alguna de admisión a trámite.

Frente a ello, la Sentencia 63/2005, de 14 de marzo, del Tribunal Constitucional, ha considerado que para que el procedimiento se entienda dirigido contra el culpable es necesaria la intervención del Juez y, por tanto, no basta con la mera presentación de la denuncia o querrela ante el órgano judicial. En este sentido, señala que "pueden extraerse de nuestra jurisprudencia elementos suficientes para avalar la conclusión obtenida acerca de que, para poder entender dirigido el procedimiento penal contra una persona, no basta con la simple

interposición de una denuncia o querrela sino que se hace necesario que concurra un acto de intermediación judicial. Así, hemos calificado a dichas actuaciones de parte como meras solicitudes de «iniciación» del procedimiento penal (por todas, STC 11/1995, de 4 de julio, F. 4), lo que implica que, en tanto no sean aceptadas, dicho procedimiento no puede considerarse «iniciado» ni, por consiguiente, «dirigido» contra persona alguna, interpretación ésta que, por otra parte, se corresponde exactamente con lo dispuesto en los arts. 309 y 750 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim), a cuyo tenor la dirección del procedimiento penal contra una persona corresponde en todo caso a los Jueces y Tribunales de la jurisdicción penal”.

Tras algunas vacilaciones el reciente Acuerdo no jurisdiccional de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, de 25 de abril de 2006, ha acordado mantener su jurisprudencia sobre la interrupción de la prescripción, pese a la mencionada Sentencia del Tribunal Constitucional.

2º) Requisitos que debe reunir la denuncia o querrela

En cuanto a los requisitos que debe reunir la denuncia o querrela para considerar que produce efecto interruptivo de la prescripción la doctrina ha señalado que deberá contener la determinación objetiva del hecho típico (periodo y tributo en el que se produce la defraudación y alguna determinación de la comisión delictiva, siquiera muy general) y subjetiva de las personas imputadas (identificación de los denunciados y querrelados, o al menos información de referencia que permita su determinación). Se excluyen, por tanto, las imputaciones genéricas.

3.11.- La prueba en el delito fiscal

3.11.1.- Valor probatorio del expediente administrativo

El expediente que la Administración tributaria remite al Ministerio Fiscal o al órgano judicial correspondiente cuando aprecia la existencia de indicios de delito tiene, en cuanto a su valoración como medio de prueba, una doble función:

Por un lado, a efectos de la iniciación del proceso penal, el acta o el informe previo de la Inspección de los Tributos tiene el carácter de una denuncia, esto es, contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una noticia criminis suficiente para la apertura de un proceso penal.

Por otro, dentro del proceso y en la fase del juicio oral, el expediente tiene el valor probatorio de una prueba documental libremente apreciada por el Juez pues, frente a lo que ocurre en el ámbito administrativo (art. 144.1 LGT), en el ámbito penal la presunción de veracidad y certeza de las actas y diligencias cede ante la presunción de inocencia del artículo 24 CE, de modo que como prueba documental está sujeta a ratificación y a contradicción, pasando a formar parte del conjunto de las pruebas documentales y periciales practicadas en el acto del juicio oral que han de ser valoradas por el Juez.

3.11.2.- Intervención de los funcionarios de la Administración tributaria en el proceso penal

Los funcionarios de la Administración tributaria pueden intervenir en el proceso en calidad de testigo, testigo-perito o perito. En el primer caso, interviene como testigo el funcionario que habiendo realizado actuaciones de comprobación e investigación en el procedimiento administrativo donde se detectaron los indicios de delito, declare exclusivamente sobre tales actuaciones. En el segundo participa en el proceso como testigo-perito el funcionario que, además de declarar sobre hechos conocidos personalmente en el desarrollo de las actuaciones, aporte, a requerimiento del Juez, sus conocimientos especiales y emita sus opiniones y pareceres como técnico en la materia para la apreciación de los hechos.

Por último, interviene como perito el funcionario que, sin realizar actuaciones materiales de comprobación o investigación, colabore en la emisión del informe relativo a la existencia de indicios de delito o sea llamado por el Juez para desempeñar un servicio pericial. En este sentido debe indicarse que en el seno de la Agencia Tributaria funcionan, desde 1998, las Unidades Especiales de Auxilio Judicial cuya creación respondió a la necesidad de dotar de la mayor eficacia y racionalidad posible el desarrollo de las tareas derivadas de las peticiones de informes y dictámenes periciales cursadas por los órganos jurisdiccionales en materia principalmente de delito fiscal.

Acerca de la actuación como peritos de funcionarios de la Administración tributaria la jurisprudencia ha dejado clara su imparcialidad e independencia para intervenir en el proceso penal precisamente por tratarse de funcionarios públicos que deben servir con objetividad los intereses generales sin ningún interés personal o directo en la causa penal y por el hecho de su dependencia funcional del Juez durante el desempeño de su pericia.

3.11.3.- Aplicación del régimen de estimación indirecta para determinar la cuota defraudada

De los tres regímenes que el artículo 50.1 LGT establece para determinar la base imponible -estimación directa, estimación objetiva y estimación indirecta-, éste último constituye un método subsidiario de los otros dos que se aplica únicamente cuando la Administración no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de una serie de circunstancias que relaciona el artículo 53.1 LGT y que determinan incumplimientos sustanciales que imposibilitan obtener del obligado tributario tales datos.

Para determinar las bases y cuotas en este régimen el citado artículo concreta los medios a través de los que la Administración puede determinar las bases o rendimientos. Medios que comportan la utilización de magnitudes, índices, módulos o datos y antecedentes disponible que, directa o indirectamente, sean relevantes al efecto.

En el proceso penal no existe ningún inconveniente para que el órgano judicial determine, a efectos del delito fiscal, la cuota defraudada aplicando este régimen de estimación indirecta cuando sea imposible aplicar otros métodos. Ahora bien, al tratarse de un régimen estimativo

no cabe una traslación automática del mismo, pues el derecho a la presunción de inocencia, que rige estrictamente en materia penal, exige que toda condena esté basada en una prueba real de los hechos que fundamenten la culpabilidad del acusado. Consecuencia de lo anterior es que la aplicación de este régimen solo podrá llevarse a cabo en tanto en cuanto se cumplan los requisitos exigidos para la validez de las pruebas por indicios y, en todo caso, bajo las condiciones de fiabilidad necesarias para estimar que existe prueba de cargo suficiente.

3.11.4.- La prueba de las ganancias patrimoniales no justificadas

Tienen la consideración de ganancias patrimoniales no justificadas los bienes y derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponde con la renta o el patrimonio declarados por el contribuyente.

En las ganancias de patrimonio no justificadas la doctrina se encuentra dividida sobre su naturaleza jurídica pues mientras unos sostienen que constituye un componente más de la renta para otros constituye una presunción legal de renta.

Bajo esta última concepción la Ley del IRPF contiene dos presunciones legales que admiten prueba en contrario. La primera es que los elementos patrimoniales cuya financiación no está justificada con la renta declarada por el sujeto pasivo constituyen una renta gravable que se ha ocultado a la Administración tributaria y, la segunda, que esa renta se imputa al período impositivo en el que ha sido descubierta.

En el caso de las ganancias no justificadas la prueba se centrará en la acreditación de indicios de su existencia (desproporción entre lo declarado y los bienes poseídos) que servirán como hecho base del que pueden deducirse otros hechos presuntos o consecuencias que lleven al convencimiento de que se ha producido la obtención y ocultación de rentas imponibles en un determinado período de tiempo.

3.11.5.- Utilización en el proceso penal de los datos aportados por el obligado tributario en el procedimiento tributario y el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable.

La Ley General Tributaria impone al obligado tributario el deber de aportar la documentación y cuantos datos y antecedentes sean exigidos o requeridos por la Administración tributaria y sanciona su incumplimiento. Los documentos y la información así obtenidos, en el marco del procedimiento inspector, forman parte del expediente que, en su caso, se remite posteriormente al proceso penal y a menudo constituyen la única prueba documental de la causa en la que se funda la condena por delito fiscal.

Ahora bien, frente a este deber de aportar coactivamente datos y documentación se alega en ocasiones por parte del obligado tributario el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, que reconoce el artículo 24.2 CE, y con fundamento en determinados pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

En 1990 el Tribunal Constitucional español se pronunció expresamente sobre esta cuestión (obligación de aportar o exhibir los libros contables en el procedimiento inspector) en el sentido de considerar que dicha exigencia no equivalía a declarar contra sí mismo y por

tanto no vulneraba este derecho y que el deber de aportar datos por parte del contribuyente inspeccionado se justificaba en la finalidad de garantizar la realización del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. En este sentido, la Sentencia 76/1990, de 26 de abril, proclama, textualmente, que “los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente; situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la «declaración» comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los arts. 17.3 y 24.2 de la Constitución. Del mismo modo que el deber del ciudadano de tolerar que se le someta a una especial modalidad de pericia técnica (verbi gratia el llamado control de alcoholemia) no puede considerarse contrario al derecho a no declarar contra sí mismo y al de no declararse culpable -SSTC 103/1985, 145/1987, 22/1988, entre otras muchas-, cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad”.

Por su parte el Tribunal Supremo ha venido sosteniendo que el derecho a no confesarse culpable y a no declarar contra sí mismo rige solamente en la fase procesal y no en la administrativa por lo que la documentación y los datos obtenidos en el procedimiento inspector pueden aportarse como prueba en el proceso penal. Asimismo rechaza que estos derechos puedan configurarse como causa que justifique la defraudación fiscal.

Dos recientes sentencias del Tribunal Constitucional han negado la existencia de autoincriminación, si bien con argumentaciones muy específicas relativas al caso concreto enjuiciado, dado que el procedimiento de inspección no se dirigió contra la persona física que después fue condenada penalmente, sino contra la persona jurídica de la que éste era administrador, de tal modo que no aprecia la existencia del requisito subjetivo de identidad entre la persona a la que se inspeccionó y se requirió coactivamente la aportación de la información y la persona luego condenada por delito fiscal. Así, las Sentencias 18/2005, de 1 de febrero y 68/2006, de 13 de marzo, afirman que “no apreciándose la existencia del requisito subjetivo de que la coacción haya sido ejercida por el poder público sobre la persona que facilitó la información incriminatoria y que finalmente fue la destinataria de las medidas punitivas, debe desestimarse el recurso de amparo”.

3.12.- Ganancias procedentes de hechos delictivos

Sin perjuicio de los problemas de prueba, en las ganancias provenientes de hechos constitutivos de delito la cuestión que se plantea es si éstas pueden integrar o no el tipo penal del delito fiscal. El Tribunal Supremo se ha mostrado abiertamente favorable a la apreciación de delito fiscal en tal caso, distinguiendo, no obstante, en las últimas Sentencias en que ha tratado con cierta profundidad el tema, dos supuestos perfectamente diferenciados.

Cuando los ingresos proceden directa e inmediatamente de un hecho delictivo por el que el autor ha sido condenado, y la sentencia condenatoria ha previsto la pérdida del producto del delito, por medio del comiso o responsabilidad civil, el Tribunal Supremo considera que no procede condena por delito fiscal, pues la condena por el delito que constituye la fuente directa e inmediata del ingreso absorbe todo el desvalor de la conducta y consume al delito

fiscal (concurso de normas).

Por el contrario, si los ingresos proceden indirectamente de un hecho punible y no puede acordarse el comiso de los mismos o cuando el hecho delictivo no ha sido objeto de condena, debe considerarse que no hay concurso de normas y apreciar rentas gravables que pueden dar lugar a la comisión de delito fiscal.

3.13.- Fraude a la Ley Tributaria y delito fiscal

Los obligados tributarios a través de la planificación fiscal tratan de reducir al máximo su carga fiscal. Esta actividad, irreprochable cuando se desarrolla dentro de los márgenes del ordenamiento jurídico, pasa a ser desaprobada cuando el obligado recurre a operaciones o mecanismos de complejo entramado jurídico, que, aun siendo reales, eficaces y válidos desde el punto de vista jurídico, resultan artificiosos o impropios para los actos o negocios que pretende, y con los que lo que se busca es eludir la aplicación de la norma tributaria para evitar el pago de tributos u obtener una ventaja fiscal importante.

En tales casos la legislación regula mecanismos correctores que permiten a la Administración tributaria aplicar la norma que hubiera correspondido o eliminar las ventajas fiscales obtenidas determinando las cantidades que debieron ser pagadas.

Respecto a estos comportamientos se ha planteado si pueden dar o no lugar a un delito fiscal. Con independencia de las dificultades que entraña la calificación de tales negocios como economía de opción, fraude de ley –reconducido en la LGT de 2003 al denominado “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”- o simulación, y la no infrecuente recalificación judicial que puede hacerse de los mismos, la última tendencia de la jurisprudencia del Tribunal Supremo era claramente partidaria de la posibilidad de calificar el fraude de ley como delito fiscal. Frente a la misma, el Tribunal Constitucional ha asentado, con fundamento en los principios de legalidad penal, ley cierta e intervención mínima, un criterio claramente contrario a la incriminación de estas actuaciones en fraude de ley por entender que el propio concepto de fraude de ley excluye por sí solo el necesario dolo penal y que a falta de una remisión expresa a la ley penal no puede darse a éstas un tratamiento diferente en el derecho tributario sancionador y en el derecho penal de modo que se exija en este último (cuando no son objeto de sanción en el procedimiento administrativo) una menor ilicitud para considerarlo como delito que en la infracción administrativa. Nos estamos refiriendo a la Sentencia 120/2005, de 10 de mayo, que concluye señalando que “la utilización de la figura del fraude de Ley -tributaria o de otra naturaleza- para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía in malam partem prohibida por el art. 25.1 CE”.

3.14.- Responsabilidad civil

3.14.1.- Extensión de la responsabilidad civil

La responsabilidad civil derivada del delito comprende, de acuerdo con el artículo 110 CP, la restitución de la cosa, la reparación del daño y la indemnización de los perjuicios. En el

delito fiscal esta responsabilidad civil incluye el pago de la cuota defraudada y los intereses de demora que legalmente procedan, tal y como ha recogido la Disposición adicional 10ª, apartado 1 LGT, al establecer que “en los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos los intereses de demora, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.”

3.14.2.- Acción para exigir la responsabilidad civil

La Administración tributaria, en cuanto perjudicada por el delito, es titular de la acción para exigir la responsabilidad civil, pudiendo optar por ejercitarla en el proceso penal –lo que sucede en la generalidad de los casos- o hacerlo, de acuerdo con la Ley de Enjuiciamiento Criminal, ante la jurisdicción civil, solicitando en el proceso penal la reserva de acciones civiles –posibilidad inédita en la práctica-.

La reserva de acciones civiles hecha en el proceso penal correspondiente permitiría que, una vez finalizado éste, la Administración tributaria como perjudicado, a través del proceso civil adecuado, pudiera demandar la responsabilidad civil no sólo al condenado como autor responsable del delito o falta, sino también a los responsables civiles subsidiarios (arts. 21 y 22 CP) o a las personas beneficiarias de los efectos del delito o falta (art. 108 CP), aunque no hayan sido partes en el proceso penal.

3.14.3.- Responsabilidad civil directa y subsidiaria

La responsabilidad civil directa alcanza a todos los que hayan sido condenados como autores, cooperadores necesarios, inductores y cómplices por delito fiscal. Cada uno de ellos, dentro de su respectiva clase, serán responsables solidariamente entre sí por sus cuotas, y subsidiariamente por las correspondientes a los demás responsables.

La responsabilidad subsidiaria se hará efectiva: primero, en los bienes de los autores, cooperadores o inductores y, después, en los de los cómplices.

Por lo que se refiere a la responsabilidad civil subsidiaria que se atribuye a las personas jurídicas (en cuanto las mismas no pueden ser consideradas autores del delito), la misma está basada en la que ha venido a denominarse “jurisprudencia de intereses”, según la cual «quien se beneficia de las actividades de otro que pueden generar perjuicio para tercero, está obligado a asumir la carga económica derivada de las acciones nocivas perpetradas por el responsable principal en tanto en cuanto no pueda ser resarcidas por el peculio de éste». Supuesto que se produce cuando la sociedad es el sujeto pasivo del impuesto defraudado por la acción de sus administradores.

3.14.4.- Exacción de la responsabilidad civil derivada del delito

La nueva Ley General Tributaria de 2003, en su Disposición adicional 10ª, establece que la exacción de la responsabilidad civil por delitos contra la Hacienda Pública se llevará a cabo por la Administración tributaria mediante el correspondiente procedimiento administrativo de apremio, para lo cual una vez sea firme la sentencia, el Juez o Tribunal al que compete la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. La Administración actúa en este caso por delegación del juez o tribunal

sentenciador por lo que deberá informar de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada.

3.14.5.- Subsistencia de la responsabilidad civil en el supuesto de prescripción administrativa

Una cuestión polémica es la concerniente a la subsistencia de la responsabilidad civil una vez transcurrido el plazo de cuatro años de prescripción de las deudas tributarias establecido en el artículo 66 LGT pues, de acuerdo con el artículo 59.1 del citado texto legal, la prescripción extingue la deuda.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo, con algún pronunciamiento aislado discrepante, viene entendiendo que la responsabilidad civil no deriva de la deuda tributaria preexistente sino del delito y por tanto que la sentencia constituye un título judicial autónomo plenamente eficaz para su exigibilidad.

Por su parte la doctrina mayoritaria señala que resulta incoherente que se considere exigible una deuda cuando ya está extinguida (con base en que la sentencia condenatoria con la que concluye un proceso penal constituye el nuevo título de ejecución) cuando la Administración tributaria no puede requerir su pago ni el condenado puede voluntariamente efectuar el mismo pues lo impide la Ley General Tributaria al obligar en este caso a la Administración a proceder a su devolución como ingreso indebido (artículo 221c LGT), en relación con el artículo 32, de la Ley General Tributaria), salvo que se acordara una medida cautelar de carácter judicial sobre dicha devolución.

3.14.6.- Imputación de pagos

Conviene destacar que la reparación del daño causado y la indemnización de los perjuicios es el primero de los conceptos a que debe imputarse los pagos que efectúe el penado o el responsable civil subsidiario, por delante de las costas o de las multas.

3.15.- Relación del delito fiscal con el delito contable

El artículo 310 CP tipifica, bajo el nombre de delito contable, conductas peligrosas para la Hacienda Pública, que si no estuvieran recogidas en el citado precepto, constituirían actos meramente preparatorios o tentativas de delito fiscal.

Por esta razón cuando se realizan algunas de las conductas agrupadas en el artículo 310 CP (no llevar contabilidad o llevar contabilidades distintas, realizar anotaciones ficticias, dejar de anotar operaciones o anotarlas con cifras falsas) y a continuación se defrauda a la Hacienda Pública, la jurisprudencia señala que se da una clarísima relación de consunción (concurso de normas) entre estas conductas y el delito fiscal, quedando las mismas absorbidas por éste en cuanto delito mas grave del que aquéllas son actos meramente preparatorios tipificados penalmente. Sin embargo, cuando no quede acreditada la defraudación a la Hacienda Pública tales conductas podrán ser castigadas como delito contable.

3.16.- Relación del delito fiscal con las facturas falsas y otras falsedades documentales

Las falsedades documentales que aparecen tipificadas en el Código Penal aluden, en general, a una alteración de la realidad que debería reflejar el documento, alteración que puede tener un carácter material o ideológico. La primera afecta al carácter legítimo o genuino del documento (es decir, a la realidad de su procedencia respecto de la persona que se le atribuye o a otros aspectos conexos a la materialización del documento), la segunda a su veracidad (esto es, a la coincidencia de su contenido con la realidad que narra).

Con estos delitos de falsedad documental se tutelan bienes jurídicos autónomos e independientes -la fe pública, el valor probatorio de los documentos y la seguridad del tráfico jurídico- que se estiman de entidad suficiente para que se castiguen con independencia del fin perseguido por el sujeto activo del delito. No obstante, las falsedades documentales suelen tener carácter instrumental para la comisión de otros delitos, entre ellos, el delito fiscal.

En este sentido, desde la implantación en nuestro sistema fiscal del IVA, una de las modalidades defraudatorias más extendida y que ha dado lugar a la creación de auténticas tramas ha sido la emisión y utilización de facturas falsas que reflejan compraventas de mercancías o prestaciones de servicios inexistentes, como medio de obtención de devoluciones de IVA o deducciones por terceros receptores, así como para minorar rendimientos en el Impuesto sobre Sociedades.

El principal problema que se ha planteado ha sido, dado el carácter mercantil de las facturas, fijar en qué supuestos se considera falsedad punible penalmente, pues el Código Penal de 1995 modificó la regulación de las falsedades referentes a estos documentos de modo muy restrictivo, lo que ha dado lugar a que esta cuestión se haya convertido en una de las más controvertidas dada la enorme casuística que puede plantearse. Aunque el criterio mayoritario seguido por el Tribunal Supremo es el de considerar que existe falsedad documental únicamente en aquellos supuestos en los que se confeccione deliberadamente un documento falso (la falsedad de la factura en sí misma) con la finalidad de acreditar en el tráfico jurídico una relación jurídica absolutamente inexistente, existen posiciones en sentido contrario que consideran que estas facturas denominadas "vacías" no configuran un delito autónomo de falsedad de modo que sólo son perseguibles en cuanto hayan sido utilizadas para la comisión de otro tipo penal.

Si dichas facturas, partiendo de considerarlas constitutivas de un delito autónomo de falsedad documental, son utilizadas para la comisión de un delito fiscal entra en juego la aplicación del denominado concurso ideal del artículo 77 CP previsto para cuando un delito sea medio necesario para cometer otro pero, en ningún momento, el delito de falsedades se subsume en el fiscal.

3.17.- El trámite de audiencia previo a la denuncia por la Administración Tributaria al Ministerio Fiscal o al Órgano Judicial

El artículo 180.1 LGT ha introducido, cuando la Administración tributaria estime que la conducta de un obligado tributario pudiera ser constitutiva de un delito contra la Hacienda

Pública, la realización, con carácter previo a la remisión del expediente al Ministerio fiscal o su denuncia ante el órgano jurisdiccional, de un trámite de audiencia al interesado.

El carácter excepcional de este trámite, exigible sólo en el delito fiscal y no en otros delitos de carácter público; el hecho de que en el propio delito fiscal se establezca una desigualdad de trato entre las denuncias que formula la Administración tributaria –dejando sin contenido mecanismos de investigación judicial como el secreto de actuaciones- y las que puedan formular otras Administraciones Públicas (por ejemplo, las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado) que detecten tales indicios; y, principalmente, la posibilidad de que las futuras actuaciones penales se puedan ver perjudicadas y de que se frustre con ello la propia finalidad de la denuncia han llevado a cuestionar la obligatoriedad de este trámite.

Los pronunciamientos judiciales a favor o en contra de su obligatoriedad han sido dispares. Alguna Audiencia Provincial ha declarado la nulidad de lo actuado por no cumplir el novedoso trámite por considerar que la aplicabilidad de esta norma no finaliza en el ámbito administrativo sino que afecta a la vía penal mientras que para alguna otra se trata de una norma de puro trámite que no infringe los principios de audiencia, asistencia y defensa.

A diferencia de lo anterior, en la jurisdicción contencioso administrativa los tribunales (en concreto el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana) han considerado que la decisión de la Administración Tributaria de remitir, sin previa audiencia del interesado, las actuaciones al Ministerio Fiscal, no afecta, en ningún caso, a la validez de las actuaciones que se sigan posteriormente en el proceso penal y que se trata de una cuestión prejudicial penal que debe resolver únicamente la jurisdicción penal.

La reciente Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, ha suprimido este singular trámite.

4.- CONCURRENCIA DE ACUSACIÓN PÚBLICA Y ACUSACIÓN PARTICULAR DE CARÁCTER PÚBLICO

4.1.- Sistema acusatorio mixto en el proceso penal español

En el derecho penal español rige el principio acusatorio mixto, en cuya virtud, junto a la acusación pública, que desempeña el Ministerio Fiscal, se reconoce legitimidad al ofendido por el delito a través de la acusación particular, sin perjuicio de los supuestos de acusación privada y de la acción popular reconocida constitucionalmente.

Este principio se aplica también en aquellos casos en que el ofendido o perjudicado por el delito es una Administración Pública (estatal, autonómica, local). Por tanto, en los delitos contra la Hacienda Pública, además del Ministerio Fiscal es admisible la intervención del representante de la Hacienda Pública perjudicada. Este es el resultado de un proceso histórico que tuvo, en este asunto diversas etapas previas: una primera en que la representación del interés público estaba encomendada a los Fiscales del Rey (que éste nombraba en los distintos órganos jurisdiccionales); y otra segunda, a partir de 1904 en que, tras la creación del Cuerpo de Abogados del Estado, éstos actúan como Ministerio Fiscal en las causas de contrabando y defraudación, con los derechos reconocidos a éste en las leyes procesales. A partir de la

Constitución española de 1978 el Ministerio Fiscal ha de ejercer sus funciones por medio de órganos propios conforme a los principios de unidad de actuación, dependencia jerárquica, legalidad e imparcialidad (cfr.art.124 CE).

Cada Administración Pública española dispone, por tanto, de su propia representación procesal. Corresponde a los Abogados del Estado la representación y defensa en juicio de la Administración del Estado (Ley 52/1997, de 27 de noviembre), así como de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre). Por tanto la acusación particular que desee ejercitar la Hacienda Pública estatal se llevará a cabo a través de estos funcionarios públicos. Igualmente les corresponde el ejercicio de una posible acción popular en nombre de la Administración del Estado.

De hecho es regla general la personación del Estado en los procesos penales para ejercitar la acusación particular, en delitos contra la propia Administración Pública y, singularmente, en los delitos contra la Hacienda Pública, Contrabando e Insolvencias Punibles (alzamiento de bienes).

4.2.- Algunas cuestiones derivadas de la dualidad de acusaciones

Aunque ambas tienen la condición de parte acusadora, existen importantes diferencias entre la acusación pública que ejerce el Ministerio Fiscal y la acusación particular que puede ejercer el Abogado del Estado o de la Hacienda Pública perjudicada, recogándose de forma sintética en la siguiente tabla:

	MINISTERIO FISCAL	ABOGADO DEL ESTADO
MISIÓN	Promover la acción de la justicia en defensa de la legalidad, de los derechos de los ciudadanos y del interés público tutelado por la ley, de oficio o a petición de los interesados, así como velar por la independencia de los Tribunales, y procurar ante éstos la satisfacción del interés social. (art.124 CE)	Representar y defender en juicio a la Administración del Estado
UBICACIÓN	Órgano constitucional integrado con autonomía funcional en el <i>Poder Judicial</i>	Integrado en el <i>Poder Ejecutivo</i> , bajo la dirección de la Abogacía General del Estado

RELACION CON EL GOBIERNO	Principio de imparcialidad (objetividad e independencia en defensa de los intereses que le están encomendados). El Gobierno puede interesar, no ordenar, al Fiscal General del Estado que promueva ante los Tribunales las actuaciones pertinentes en orden a la defensa del interés público.	Principio de jerarquía propio de la Administración Pública (art.103 CE)
PROCESO PENAL	Ejerce la <i>acusación pública</i> , ejercitando las acciones penales, haya o no acusador particular, salvo en delitos privados. Interviene instando la adopción de medidas cautelares y la práctica de diligencias. Puede ordenar a la Policía Judicial diligencias oportunas	Legitimación como <i>acusación particular</i> cuando la Administración del Estado es perjudicada.
ACTUACION	Recibe las denuncias de la Administración tributaria, enviándolas a la autoridad judicial, querellándose o decretando su archivo	Puede presentar querellas ante el órgano judicial
PROTECCIÓN PENAL	Consideración de autoridad	Consideración de funcionario público
MEDIDAS CAUTELARES	Debe comparecer para decidir sobre la prisión provisional	Especial interés en asegurar las responsabilidades civiles
ACCION CIVIL (arts.110 y ss)	Ha de entablar la acción civil junto a la penal, salvo renuncia del ofendido, en cuyo caso se pedirá el castigo de los culpables.	Puede ejercitar la acción civil junto a la penal; puede renunciar a la primera, o ejercitarla separadamente ante la Jurisdicción Civil tras la firmeza de la sentencia penal o la extinción de la acción penal.

El régimen de la concurrencia de dos posibles acusaciones en el delito fiscal tiene como principales rasgos los siguientes:

- a) La prescripción del delito se interrumpe con el ejercicio de la acción penal por la Administración tributaria, a través del Abogado del Estado o representante procesal correspondiente, o por el Ministerio Fiscal, -junto con el acto de interposición judicial,

si acabara consolidándose la reciente doctrina del Tribunal Constitucional- pero no con la simple presentación de una denuncia ante el Ministerio Fiscal.

- b) En cuanto acusación particular, la sentencia puede imponer el pago de las costas del Abogado del Estado, a diferencia del Ministerio Fiscal.
- c) La acusación particular es compatible con la intervención de funcionarios de la Agencia Tributaria como peritos en el proceso, según tiene asentado el Tribunal Supremo.
- d) La conformidad que evite el juicio oral requiere la aquiescencia de ambas acusaciones.
- e) La acusación particular suele poner un especial énfasis en la satisfacción de la responsabilidad civil.

La regla general, con alguna excepción que no hace sino confirmarla, seguida por la Administración tributaria estatal es formular las denuncias por delito fiscal ante el Ministerio Fiscal. Solo cuando el riesgo de prescripción era inminente se ha presentado alguna denuncia directamente en sede jurisdiccional; y no se tiene noticia de la presentación de una querrela por delito fiscal por el Abogado del Estado, a diferencia de lo que sucede en otros delitos en perjuicio de la Hacienda Pública, como pueden ser las insolvencias punibles donde la regla general es precisamente la presentación de la querrela.

5.- LA CONFORMIDAD EN EL PROCESO PENAL

5.1.- Sería incompleta la descripción del modelo actual de delito fiscal en España sin hacer una referencia a la conformidad en el proceso penal, dada la incidencia que su regulación puede tener tanto en las conductas defraudatorias y en los comportamientos posdefraudatorios como en la actitud con que las Administraciones Públicas y el Ministerio Fiscal han de abordar la prevención y lucha contra el fraude fiscal.

5.2.- La conformidad en el proceso penal no es un acuerdo entre partes sino una adhesión-conformidad del acusado a las pretensiones de la acusación. O sea, el acusado reconoce expresamente los hechos de los que se le acusa, admite que son delictivos y que le corresponde una pena determinada. La conformidad se considera positiva por la Ley, hasta el punto que en determinados delitos ha alterado la separación entre instrucción y órgano de enjuiciamiento, admitiendo que la sentencia la ponga el propio órgano de instrucción.

Como la acusación puede modular el ejercicio de su acción, tanto la acción penal-castigo estricto-como la acción civil-reparación del daño-, en la práctica esa adhesión puede corresponderse con la modulación a la baja de la acusación. Se sobreentiende que la adhesión siempre se da respecto de la acusación más grave, si hay pluralidad de acusaciones.

Si esto es así en la generalidad de los delitos, en el caso de los delitos fiscales esa modulación está fuertemente limitada, porque la Administración Pública respecto de la acción penal siempre debe cumplir la legalidad y, respecto de la civil, no puede renunciar ni en todo ni en parte a la cuota tributaria que corresponda.

5.3.- Existen dos supuestos básicos de conformidades, según se apliquen o no atenuantes. En cierto modo, sólo en las segundas hay “modificación” de la acción penal. También hay que precisar que el Código Penal tiene un sistema de individualización de penas muy matemático, de modo que la aplicación correcta de estas reglas da lugar a un tramo concreto dentro del cual se puede imponer la pena.

II.a) Conformidad sin apreciación de atenuantes

Cuando se evacúa el trámite de conclusiones provisionales por el juzgado de instrucción el representante procesal de la Administración tributaria (Abogado del Estado en caso de la Hacienda Pública estatal) puede pedir la pena del delito en toda su extensión: del mínimo 1 año, al máximo 4 años; del tanto al séxtuplo de multa, etc... Al elevar a definitivas las conclusiones provisionales en el acto del juicio –ante el órgano juzgador– puede modificarlas a la baja respetando el mínimo inicial fijado en el Código Penal. En este supuesto, el resultado más bajo será siempre por cada delito: 1 año de prisión, tanto de multa, 3 años de privación de derechos y costas procesales.

II.b) Conformidad con aplicación de atenuantes

Se trata normalmente de la atenuante a la que se ha hecho referencia anteriormente, la reparación del daño antes del juicio, prevista en el artículo 21.5 CP. Hecha la compensación que proceda con las agravantes genéricas del Código Penal, la atenuante puede ser (1) simple y única o (2) doble, múltiple o muy cualificada.

La atenuante simple da lugar a la aplicación de la pena tipo en su mitad inferior (art. 66.1 CP), o sea entre 1 año y 2’5 años; del 100% al 350% de multa; y de 3 a 4’5 años de privación de derechos. El resultado de la apreciación de la atenuante simple es de poca utilidad con relación al supuesto de hecho de no concurrencia de atenuante. En la práctica viene a ser una cierta contradicción. Sobre todo si se tiene en cuenta que el tipo reserva la mitad superior para el subtipo agravado de cuantía importante o de personas interpuestas, organización, etc. Es decir, que si no concurre el subtipo agravado lo normal es moverse dentro de la mitad inferior, se dé o no atenuante. En este sentido, los tipos que contienen un subtipo agravado, como el delito fiscal, tienen esta incoherencia interna.

A pesar de esta poca virtualidad práctica, de todos modos sí puede resultar de interés saber cuándo se ha hecho una reparación que pueda considerarse atenuante simple por contraposición a muy cualificada. No existe un criterio claro al respecto que tenga en cuenta, por ejemplo, porcentajes de pago o la relación con el patrimonio. También puede resultar de interés cuando sirva para compensar alguna circunstancia agravante, a efecto del artículo 66.7º CP.

Con respecto a la atenuante doble, múltiple o muy cualificada, cabe hacer consideraciones sobre el pago y la pena.

En función del pago podemos distinguir tres supuestos fundamentales, según se trate de pago incompleto, pago completo o pago garantizado. Tratándose de pago incompleto la primera cuestión que se plantea es si un pago incompleto o parcial con insolvencia declarada

judicialmente en pieza de responsabilidad civil o contrastada por la Administración tributaria puede tener esta consideración de atenuante muy cualificada.

Distinto es el caso del pago completo. Si se presenta el acusado al acto del juicio con el pago completo de la responsabilidad civil es meridiano que concurre el presupuesto de hecho de la atenuante muy cualificada de reparación del daño. La atenuante muy cualificada permite las siguientes posibilidades aplicación de la pena al tipo general: a'-pena tipo; b'-disminución de la pena en un grado(o sea, en la extensión comprendida entre 6 meses y un año de prisión, 50% al 100% de la multa y 1 año y 6 meses a tres años de privación de derechos); c'-disminución de la pena en dos grados(o sea, en la extensión comprendida entre 3 meses y 6 meses de prisión, 25% al 50% de la multa y de 9 meses a 1 año y 6 meses de privación de derechos).

Finalmente, en cuanto al pago aplazado o fraccionado con garantía, el acusado presenta un plan de pagos-inferior a 4 años para evitar problemas de prescripción de la pena de multa (con plazo de prescripción de 5 años) de ejecución subsidiaria a la responsabilidad civil-y lo garantiza, normalmente con hipoteca.

Por lo que respecta a la pena, ya se ha dicho que se puede imponer la prevista para el tipo o la reducción en uno o dos grados.

En cuanto a la pena de multa hay que tener en cuenta que la reducción en dos grados supone su fijación entre el 25 % y el 50 % de la cuota o importe defraudado, tal y como resulta del sistema penal español que el legislador ha querido que se aplique a determinadas conductas tributarias cuando las ha tipificado como delito.

Y por lo que respecta a la pena de prisión la reducción de dos grados supone penas de 3 meses a un año, teniendo en cuenta que con pena de tres meses (seis meses para conductas delictivas anteriores al ejercicio 2003) se sustituye por multa obligatoriamente por el artículo 71. En penas de hasta un año puede sustituirse igualmente por multa o trabajos en beneficio de la comunidad, si concurren las circunstancias del artículo 88. En todo caso, hasta 2 años cabe la suspensión condicionada de la ejecución de la pena de prisión.

Como puede advertirse fácilmente, con la reparación íntegra del daño causado, en cualquier momento anterior al juicio oral, el responsable del delito fiscal puede obtener una sentencia condenatoria en unos términos punitivos muy favorables, que pueden llegar a reducirse a una pena de multa inferior a la sanción que cabalmente hubiera correspondido en sede administrativa, sin perjuicio, lógicamente, de otras consecuencias inherentes a la condena penal como puede ser la existencia de antecedentes.

5.4- La existencia de circunstancias agravantes no impide que pueda darse la conformidad en el proceso penal. Normalmente la circunstancia agravante será la reincidencia, por haber cometido previamente un delito análogo. Hay que distinguir entre reincidencia y no ser primario delinciente. Lo primero agrava la pena, lo segundo impide la suspensión condicional de la ejecución de la pena privativa de prisión.

III. SÍNTESIS DE POSIBLES DEFECTOS DEL MODELO DE DELITO FISCAL EN ESPAÑA Y DE SU APLICACIÓN

Expuestas las características básicas configuradoras del delito fiscal en el ordenamiento jurídico español se hará seguidamente una síntesis de sus posibles defectos o incoherencias, gran parte de los cuales trae causa del difícil encaje entre la regulación del derecho sancionador tributario y el derecho penal, siendo así que en numerosas ocasiones el elemento diferenciador entre infracción administrativa y delito fiscal es únicamente el monto defraudado.

1.- CARÁCTER GENÉRICO DE LAS CONDUCTAS QUE CONSTITUYEN DELITO FISCAL, DE CONFIGURACIÓN JURISPRUDENCIAL, Y NO ARMONIZADAS CON EL DERECHO TRIBUTARIO SANCIONADOR

1.1.- Según se ha reproducido más arriba, el tipo penal del delito fiscal en España tiene carácter genérico y sucinto –El que (...) defraude a la Hacienda Pública (...) eludiendo el pago de tributos (...)”- , de forma que sólo jurisprudencialmente se van conociendo qué conductas pueden ser calificadas propiamente como defraudatorias. La incertidumbre que puede derivarse de este carácter genérico puede estar en la raíz de la introducción, en la Ley General Tributaria de 2003, del singular trámite de audiencia previo a la denuncia por la Administración tributaria que, sin embargo, la práctica ha desaconsejado y cuya supresión ha llevado a cabo la reciente Ley6/2006, de medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Es más, tras las últimas reformas procesales, será difícil que exista siquiera un criterio uniforme en toda España dada la dificultad de acceso al recurso de casación ante el Tribunal Supremo.

1.2.- Contrasta este único tipo con la pluralidad de infracciones administrativas tributarias que, además, se califican como graves en caso de ocultación y como muy graves en caso de medios fraudulentos, pudiéndose darse casos de conductas que administrativamente únicamente serían infracciones graves (ocultación sin medios fraudulentos) pero que constituirían delito si la cuota defraudada excediera de 120.000 euros.

1.3.- Ya se ha visto también que existen unos subtipos agravados que apenas están siendo aplicados: utilización de persona interpuesta; y especial trascendencia y gravedad de la defraudación. En no pocas ocasiones parece que se exige la concurrencia de algunas de estas circunstancias para apreciar la comisión del tipo genérico.

1.4.- Se aplica el mismo y único tipo a las distintas obligaciones tributarias sin que exista un régimen específico ni para las retenciones ni para la obtención indebida de devoluciones. Así, contrasta con el mayor rigor que el derecho administrativo sancionador aplica a las retenciones o, por ejemplo, con la tipificación como delito de estafa agravada entre particulares (con penas de hasta 6 años de privación de libertad) cuando “se obtienen indebidamente” de otro más de 400 euros utilizando simulación de pleito u otras ocultaciones. Lo mismo cabría decir respecto de la apropiación indebida, conducta bien cercana al impago de retenciones practicadas.

1.5.- En derecho administrativo sancionador se impone la sanción al obligado tributario, sea persona física o jurídica, pudiendo ser declarados responsables solidarios quienes colaboren activamente en la infracción. En el ámbito penal, por el contrario, se entiende que las personas jurídicas no pueden delinquir por lo que el delito ha de cometerlo

la persona física administradora o representante. Además, al haber configurado el Tribunal Supremo el delito fiscal como delito especial propio, sin sujeto pasivo no hay condena; las demás personas colaboradoras, aunque sean quienes idearon o propusieron el fraude, no pasarían de ser inductores o cooperadores necesarios, generalmente con menores penas, discutiéndose que puedan regularizar la situación tributaria.

1.6.- Continuidad en el delito fiscal y en las infracciones tributarias.

Mientras que en el ámbito penal se aceptan en determinados casos la continuidad delictiva del delito fiscal, lo que supone en la práctica una minoración de las penas, ello no está previsto en la legislación tributaria sancionadora.

1.7.- Conformidad penal frente al carácter reglado de las sanciones administrativas: remisión.

Se ha visto en el capítulo anterior cómo juega la figura de la conformidad en el proceso penal que, acompañada de la satisfacción de las responsabilidades civiles, supone la imposición de penas de muy escasa entidad. Además, la dilación y demás dificultades inherentes al proceso penal debilitan la posición de la Administración tributaria, circunstancia no desconocida por ciertos defraudadores que, en algún caso, han confesado preferir la "pena de banquillo" al procedimiento administrativo sancionador, sin que las consecuencias inherentes a la existencia de antecedentes penales parezcan ser suficientemente disuasorias.

A diferencia del proceso penal, en el procedimiento administrativo no hay margen para disponer del importe de la sanción, precisamente porque el legislador ha querido con la nueva Ley General Tributaria y su desarrollo reglamentario incrementar la seguridad jurídica limitando la discrecionalidad administrativa. De ahí que conductas que en el ámbito administrativo sancionador serían sancionadas con multas no inferiores al 75 por 100 del importe defraudado, se ven abocadas en sede penal a cuantías notoriamente inferiores por el juego insoslayable de las circunstancias atenuantes.

Por todo ello no es de extrañar que abunden ofertas de conformidad en los momentos finales de la instrucción cuando el ya acusado comprobando que el juicio oral tendrá lugar de forma inexorable, manifiesta su disponibilidad a satisfacer la responsabilidad civil junto con los intereses y la multa siempre que se acuerden penas mínimas –acudiendo si hace falta a la figura de la continuidad delictiva- y se aprecien atenuantes muy cualificadas de reparación del daño.

2.- DIFERENTES PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN DEL DELITO FISCAL Y DE LA DEUDA TRIBUTARIA DEFRAUDADA Y DUDAS SOBRE SU CÓMPUTO

2.1.- El plazo de prescripción del delito fiscal es de 5 años mientras que la deuda tributaria defraudada eludida prescribe a los 4 años. Esto provoca disfunciones de consideración en el último año del plazo de prescripción del delito fiscal, pues al haberse extinguido la deuda tributaria, la Administración tributaria ha perdido sus potestades de comprobación e investigación del ejercicio. Al no existir deuda pendiente, por otro lado, no sería posible ya la regularización prevista en el artículo 305 como excusa absolutoria. Sin embargo, caso de condena, parece que sí subsistiría la responsabilidad civil derivada del delito. Ya señalamos las

discrepancias existentes entre el Tribunal Supremo y buena parte de la doctrina sobre este particular.

2.2.- Por otro lado, los criterios tradicionales de cómputo de los plazos de prescripción establecidos por el Tribunal Supremo, que exigían la presentación de la denuncia o querrela antes del transcurso de los cinco años, se han visto inopinadamente afectados por el pronunciamiento del Tribunal Constitucional que considera que ello es insuficiente requiriéndose que medie algún acto judicial al respecto dentro del plazo (sin especificar en concreto qué acto es el requerido). La reciente ratificación del Tribunal Supremo, a pesar de tal pronunciamiento, en su doctrina tradicional, crea una complicada situación para todos los operadores jurídicos, ciudadanos, Administraciones tributarias y órganos jurisdiccionales.

3.- DIVERGENCIA ENTRE LA REGULARIZACIÓN ADMINISTRATIVA Y LA REGULARIZACIÓN PENAL

Frente a la regularización administrativa, que no requiere ingreso, la judicial sí parece exigirlo conforme a la reciente doctrina del Tribunal Supremo. Sin embargo, en caso de declaraciones extemporáneas sin ingreso la Administración tributaria gira los recargos e intereses correspondientes sin plantearse si dicha conducta pudiera haber sido o no constitutiva de delito.

4.- DEBER DE DENUNCIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, QUE NO PUEDE CONTINUAR SUS ACTUACIONES DE INVESTIGACIÓN, LIQUIDACIÓN NI RECAUDACIÓN

4.1.- Como ya se ha expuesto en el capítulo anterior, el delito fiscal tiene carácter público. Por ello, a diferencia de lo que sucede en otros ordenamientos jurídicos, la Administración tributaria tiene el deber legal de denunciar todos aquellos hechos de que tenga noticia que pueden encajar en el tipo penal. Así, como se revela en los cuadros estadísticos del siguiente capítulo, la Agencia Tributaria se está viendo obligada a denunciar cada año alrededor de mil posibles delitos fiscales.

4.2.- La denuncia implica la paralización de los procedimientos administrativos de investigación y determinación de la deuda tributaria –debiéndose limitar en lo sucesivo los órganos correspondientes a actuar en funciones periciales o de auxilio judicial -. Tampoco puede procederse a la exacción de las cantidades defraudadas. De esta forma, el aparato administrativo especialmente creado y especializado para la aplicación efectiva del sistema tributario estatal ve cercenada su capacidad de actuación precisamente cuando se enfrenta a los mayores fraudes.

5. PREJUDICIALIDAD PENAL DE LA CUOTA TRIBUTARIA AL EXISTIR UN UMBRAL CUANTITATIVO DIRECTAMENTE VINCULADO CON LA MISMA, UMBRAL NO COINCIDENTE EN TODOS LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

5.1.- Al establecerse una cantidad (120.000 euros) a defraudar como condición objetiva de punibilidad se aplica la prejudicialidad no devolutiva penal, conforme a la cual corresponde fijar el importe de lo defraudado al juez penal. De este modo la fijación de la deuda tributaria se hace por los órganos judiciales–debiendo la administración tributaria

prestar una permanente colaboración pericial y de auxilio- y conforme a reglas de prueba específicas del proceso penal y diferentes a las administrativas. Consecuencia de ello es la posible divergencia entre la cuota tributaria que puede fijarse en sede penal y la que resultaría en un procedimiento administrativo (por ejemplo, si determinados gastos fueran admisibles en sede penal con una prueba testifical y no en sede administrativa por falta de factura;...).

Por otro lado, la forma de cálculo del umbral cuantitativo deja fuera del Código Penal conductas claramente defraudatorias (incluso tramas) con relación a impuestos de naturaleza instantánea sin declaración periódica, aunque los importes defraudados en un año sean superiores a 120.000 euros

5.2.- Este umbral no coincide en los distintos delitos contra la Hacienda Pública, aunque coinciden las penas. Observamos que en el delito fiscal y en el delito contra la Seguridad Social el umbral es de 120.000 euros, baja a 80.000 en el fraude de subvenciones y se queda en 50.000 euros en caso de fraude a los intereses financieros comunitarios.

6.- CONVERSIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA, PREEXISTENTE AL DELITO, EN RESPONSABILIDAD CIVIL DERIVADA DEL DELITO

6.1.- La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha establecido que en caso de delito fiscal la deuda tributaria eludida se convierte en responsabilidad civil de dicho delito, de forma que la sentencia firme constituye el único y distinto título para exigir la deuda.

Esta postura jurisprudencial puede convertir paradójicamente al delito fiscal en causa de extinción de la propia deuda tributaria defraudada. Valga un ejemplo simple: en el Impuesto sobre Sociedades, la sociedad es sujeto pasivo y deudora directa del impuesto, y los administradores pueden ser responsables directos o subsidiarios según los casos. Ahora bien, si por el mismo tributo y ejercicio se cometiera delito fiscal, el tributo –ya devengado y preexistente al delito- se convierte en responsabilidad civil; el administrador correspondiente en responsable directo del delito, asumiendo las penas (privativas de libertad y multa) y la responsabilidad civil; y la sociedad sería responsable directa de la multa, pero responsable civil subsidiaria de la responsabilidad civil.

6.2.- Al tratarse de responsabilidad civil derivada del delito su régimen jurídico es muy diferente al de la deuda tributaria. Por ejemplo, tiene un mayor plazo de prescripción y en sede de concurso debería ser considerado íntegramente como crédito privilegiado; pero, por el contrario, la Administración tributaria carece de potestades propias para su recaudación, al no tratarse de un crédito de derecho público.

6.3.- La situación anterior ha tratado de paliarse en la Disposición Adicional 10ª LGT, al prever la exacción de esta responsabilidad civil por la Agencia Tributaria en funciones de auxilio judicial. No deja, sin embargo, de constituir esta norma una regla sui generis dentro del derecho penal y procesal español.

Partiendo del análisis de la naturaleza de la acción recaudatoria derivada de lo establecido en la mencionada Disposición Adicional Décima (auxilio judicial, autotutela administrativa, etc.), es fácil augurar relevantes exigencias futuras de coordinación para su efectiva aplicación práctica.

6.4.- Una consecuencia especialmente sorprendente de esta “metamorfosis” es que mientras se substancia el proceso penal no existe propiamente deuda tributaria liquidada pendiente, por lo que la Administración tributaria se puede ver obligada a expedir certificados positivos de estar al corriente del cumplimiento de obligaciones tributarias, por ejemplo para poder contratar con las Administraciones públicas, a quienes probablemente constituyen los mayores incumplidores.

7.- DIFUMINACIÓN PRÁCTICA ENTRE LA SANCIÓN PENAL Y LA ADMINISTRATIVA Y BAJO NIVEL DE EJECUCIÓN DE PENAS

7.1.- Teniendo en cuenta que con penas no superiores a dos años es realmente excepcional el ingreso efectivo en prisión –aun no satisfechas las responsabilidades civiles-, junto con la tendencia de los órganos judiciales a imponer las penas mínimas, el resultado es que rara vez se ingresa en prisión por causa de delito fiscal. Los casos que se dan suelen ser por la comisión de otros delitos junto con el fiscal. Si la privación de libertad es el elemento que realmente distingue la sanción penal de la administrativa –siendo ambas manifestación del ius puniendi del Estado- puede afirmarse que existe una difuminación práctica entre ambas sanciones.

7.2.- Por otro lado, aunque la pena de multa puede ser del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada, en la práctica suele imponerse el mínimo, resultando por tanto una sanción pecuniaria inferior, como regla general, a la que correspondería conforme a las reglas de fijación de la sanción administrativa en la Ley General Tributaria.

Además, como ya avanzamos, la multa, al ser “pena”, es ejecutada por el órgano judicial conforme a las reglas de ejecución de las sanciones penales.

IV.- OBSERVACIÓN ESTADÍSTICA

La información estadística sobre delito fiscal hasta ahora disponible es escasa, fragmentaria y poco coordinada, limitándose a ofrecer ciertas mediciones cuantitativas conforme a criterios muy generales.

Las principales publicaciones con que se ha contado que ofrecen datos estadísticos sobre el delito fiscal, son las siguientes:

1.- FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO.

La Fiscalía General de Estado, en su Memoria Anual, ofrece información muy resumida sobre los procedimientos judiciales incoados , seguidos o tramitados relativos a Delito contra la Hacienda Pública.

2.- ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO

La Abogacía General del Estado, en su Memoria Anual, describe las actuaciones relevantes de la Abogacía General del Estado respecto a los delitos contra la Hacienda Pública.

3.- AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Memoria Anual de la Agencia Estatal de Administración Tributaria recoge información estadística sobre las actuaciones en materia de delitos contra la Hacienda pública, actuaciones inspectoras y de investigación sobre tributos que gravan las operaciones de comercio exterior y sobre los impuestos especiales y las actuaciones de Vigilancia Aduanera.

La evolución de las actuaciones en materia de delito contra la Hacienda Pública, publicada en la Memoria 2005, pág.71 (disponible en Internet www.agenciatributaria.es), se resume en el siguiente cuadro:

EVOLUCIÓN DE LAS ACTUACIONES EN MATERIA DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PUBLICA (en millones de euros)

	2002(1)	2003(1)	2004(1)	2005 (2)	VARIACION 2005/2004
Número de Expedientes	1029,00	1548,00	1278,00	1018,00	-20,34
Número de Contribuyentes	553,00	752,00	740,00	764,00	3,24
Cuotas Defraudadas	499,39	666,20	687,67	867,16	26,10
Cuota media por Expediente	0,50	0,43	0,54	0,85	57,78
Cuota media por contribuyente (3)	0,90	0,90	0,93	1,14	21,52

(1) Incluidos contribuyentes y expedientes tramitados por delito fiscal, delito contable, fraude en subvenciones, tramas de fraude en el IVA y los paralizados por concurrir procedimiento penal. Al determinar las cuotas medias no se tienen en cuenta los delitos contables por no comportar cuota efectiva.

(2) Como consecuencia de los cambios en las aplicaciones informáticas no es posible en 2005 separar los delitos contables de los supuestos de concurrencia con procedimiento penal y otros ilícitos, por lo que se incluyen todos, afectando también a los importes de las cuotas medias.

4.- NUEVAS ESTADÍSTICAS EXTRAÍDAS DE LA INFORMÁTICA CORPORATIVA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En los últimos años se ha desarrollado en la Agencia Tributaria una aplicación específica corporativa que permite el seguimiento de las denuncias presentadas por la Agencia Tributaria por delitos fiscales contra la Hacienda española o Comunitaria (los denominados recursos propios tradicionales). Los trabajos para su ultimación se han acelerado para permitir que el presente informe pueda disponer de datos provisionales sobre delito fiscal que integren los hasta ahora recogidos en las distintas fuentes.

Se exponen seguidamente una serie de cuadros y gráficos sobre la evolución anual del delito fiscal, desglosado por conceptos tributarios y ámbito territorial. En dichos cuadros, aparecen las cifras más relevantes sobre delitos y cuantía de la deuda.

Para interpretar adecuadamente esta información se han de tener cuenta las siguientes observaciones y definiciones:

- a) Los datos relativos a 1999 comprenden todos los disponibles de años anteriores hasta 31 de diciembre de 1999.
- b) Los datos se extraen de la información incorporada a las bases de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria bajo responsabilidad del Servicio Jurídico. Se consideran bastante fiables si bien no se puede garantizar su absoluta exactitud.
- c) "deuda denunciada": cuantificación efectuada por la Agencia Tributaria de la deuda defraudada a la Hacienda Pública en los presuntos delitos fiscales al tiempo de formular la correspondiente denuncia.
- d) "deuda finalizada": importe de la presunta deuda defraudada que corresponde a denuncias o actuaciones procesales finalizadas de forma definitiva por cualquier causa (devolución por el Ministerio Fiscal; archivo o sobreseimiento judicial; sentencia firme de cualquier signo).
- e) "deuda viva": diferencia entre "deuda denunciada" y "deuda finalizada".
- f) "deuda archivada": aquella parte de la deuda finalizada por cualquier causa distinta de la sentencia judicial firme.
- g) "delitos": número concreto de presuntos delitos fiscales denunciados por la Agencia Tributaria, teniendo en cuenta que una sola denuncia puede comprender una pluralidad de presuntos delitos.
- h) "sentencia favorable": la que condena por todos los delitos acusados y reconocen todas las deudas enjuiciadas en la cuantía reclamada por la AEAT, aunque alguna de las personas acusadas haya sido absuelta.
- i) "sentencia desfavorable": la que acuerda la absolución de todos los acusados de todos los delitos, sin condena al menos a uno como autor de un delito y sin reconocimiento de la cuantía reclamada.
- j) "sentencia estimatoria parcial": la que no cumplen ninguna de las dos condiciones anteriores. Estas sentencias son las que combinan pronunciamientos de condena y absolución para los distintos delitos enjuiciados, así como aquellas sentencias en que la condena y consiguiente responsabilidad civil reconocen una cuantía inferior a la reclamada.

- k) La distribución por "ámbito territorial" tiene en cuenta la ubicación de los órganos judiciales encargados del conocimiento de las denuncias, advirtiendo que en Navarra y en País Vasco solamente se computan las denuncias formuladas por la Agencia Tributaria y no por las Haciendas Forales, así como que "servicios centrales" incluye como regla general los expedientes que acaba conociendo la Audiencia Nacional.

ÍNDICE DE CUADROS

1.- Deuda

Cuadro 1.1 Deuda Denunciada, Finalizada y Archivada Acumulada por Ámbito Territorial. Período 1999-2006

Cuadro 1.1 (continuación) Deuda Denunciada, Finalizada y Archivada Acumulada por Ámbito Territorial. Período 1999-2006

2.- Delitos

Cuadro 2.1 Delitos Denunciados por Año de Denuncia y Ámbito Territorial. Años 1999-2005

Cuadro 2.2 Delitos Finalizados por Año de Denuncia y Ámbito Territorial. Años 1999-2005

3.- Resoluciones Judiciales de los Delitos contra la Hacienda Pública

Cuadro 3.1 Estructura de las Sentencias Judiciales de los delitos contra la Hacienda Pública. Años 2002-2006

**CUADRO 1.1 DEUDA DENUNCIADA, FINALIZADA Y ARCHIVADA
ACUMULADA POR ÁMBITO TERRITORIAL
PERIODO 1999-2006 (*)**

	TOTAL			DEUDA DENUNCIADA (**)			FINALIZADA		
	CUANTIA (1)	% TOTAL (2) = (1)/T(1)	% TOTAL (3)	CUANTIA (3)	% TOTAL (4) = (3)/T(1)	% TOTAL (5) = (3)/T(3)			
ANDALUCIA	553.442.561,29	11,83	140.883.286,8	25,46	13,29				
ARAGÓN	157.234.289,04	3,36	34.221.811,26	21,76	3,23				
ASTURIAS	83.430.042,82	1,78	30.070.857,48	36,04	2,84				
BALEARES	61.292.824,30	1,31	8.231.662,95	13,43	0,78				
CANARIAS	69.228.007,71	1,48	30.199.408,29	43,62	2,85				
CANTABRIA	44.349.142,16	0,95	5.894.771,41	-	0,56				
C- LA MANCHA	155.766.920,28	3,33	8.972.521,13	5,76	0,85				
C. Y LEÓN	114.387.829,33	2,45	42.155.132,83	36,85	3,98				
CATALUÑA	827.569.688,36	17,68	195.973.906,11	23,69	18,48				
EXTREMADURA	74.252.269,75	1,59	17.402.759,42	23,44	1,84				
GALICIA	84.559.307,21	1,81	17.922.872,74	21,20	1,69				
LA RIOJA	30.418.289,32	0,65	2.451.674,96	8,06	0,23				
MADRID	1.591.056.496,56	34,01	388.719.574,96	23,17	34,77				
MURCIA	78.332.453,56	1,67	4.934.317,52	6,30	0,47				
NAVARRA	24.983.476,20	0,53	-	-	-				
PAIS VASCO	1.115.378,55	0,02	737.135,10	-	0,07				
VALENCIA	248.617.215,69	5,31	133.551.372,12	53,72	12,59				
SS.CC	478.060.624,01	10,22	18.135.117,43	3,79	1,71				
TOTAL AEAT	4.677.784.096,14	100,00	1.060.458.182,51	22,67	100,00				

Nota: T = Total AEAT

(*) = Los datos relativos a 1999 incluyen la información contenida en las bases de datos de la AEAT desde 1988 hasta 1999. Los datos correspondientes a 2006 abarcan deuda enero hasta octubre

(**) = Datos provisionales sujetos a revisión. Fiabilidad estimada del 95%. Fuente: Zujar (octubre 2006). Expresado en €. Datos Acumulados desde 1999 hasta 2006.

CUADRO 1.1 (continuación) DEUDA DENUNCIADA, FINALIZADA Y ARCHIVADA ACUMULADA POR ÁMBITO TERRITORIAL PERÍODO 1999-2006 (*)

	DEUDA ARCHIVADA (**)										
	TOTAL			FISCALIA			JUZGADO				
	CUANTIA	% ARCHIVADA/FINALIZADA	% ARCHIVADA TOTAL	CUANTIA	% FINALIZADA	Nº	CUANTIA	% FINALIZADA	Nº	CUANTIA	% FINALIZADA
(6)	(7) = (6)/(3)	(8) = (6)/(6)	(9)	(10) = (9)/(3)	(aa)	(11) = (11)/(3)	(12) = (11)/(3)	(13)	(14) = (14)/(3)	(15) = (15)/(3)	(16)
ANDALUCÍA	30.596.152,28	21,72	9,99	-	-	7	30.596.152,28	-	7	30.596.152,28	21,72
ARAGÓN	4.740.195,58	13,85	1,55	227.095,84	0,68	6	4.513.099,74	0,68	6	4.513.099,74	13,19
ASTURIAS	7.543.038,27	25,08	2,48	98.672,40	0,33	1	7.444.365,87	0,33	1	7.444.365,87	24,76
BALEARES	211.455,89	2,57	0,07	-	-	3	211.455,89	-	3	211.455,89	2,57
CANARIAS	8.971.908,10	29,71	2,93	1.398.504,64	4,63	3	7.573.401,46	4,63	3	7.573.401,46	25,08
CANTABRIA	201.871,59	-	0,07	-	-	2	201.871,59	-	2	201.871,59	-
C.- LA MANCHA	208.647,76	2,33	0,07	109.985,22	1,23	-	98.662,54	1,23	-	98.662,54	1,10
C. Y LEÓN	1.620.125,99	3,84	0,53	-	-	7	1.620.125,99	-	7	1.620.125,99	3,84
CATALUNA	25.938.389,15	13,24	8,47	2.318.804,08	1,18	65	23.619.585,09	1,18	65	23.619.585,09	12,05
EXTREMADUR A	753.235,77	4,33	0,25	105.060,59	0,60	-	648.175,18	0,60	-	648.175,18	3,72
GALICIA	879.388,31	4,91	0,29	275.767,71	1,54	1	603.620,60	1,54	1	603.620,60	3,37
LA RIOJA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
MADRID	202.786.872,35	55,00	66,24	71.794.858,33	19,47	93	130.992.014,02	19,47	93	130.992.014,02	35,53
MURCIA	2.196.471,80	44,51	0,72	692.135,75	14,03	2	1.504.336,05	14,03	2	1.504.336,05	30,49
NAVARRA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
PAIS VASCO	737.135,10	-	0,24	-	-	-	737.135,10	-	-	737.135,10	-
VALENCIA	3.718.015,19	2,78	1,21	3.389.903,97	2,52	24	348.111,22	2,52	24	348.111,22	0,26
SS.CC	15.058.985,13	83,04	4,92	1.026.121,54	5,66	-	14.032.863,59	5,66	-	14.032.863,59	77,38
TOTAL AEAT	306.161.886,26	28,87	100	81.416.910,05	7,68	214,00	224.744.976,21	7,68	214,00	224.744.976,21	21,19

Nota: T = Total AEAT

(*) = Los datos relativos a 1999 incluyen la información contenida en las bases de datos de la A.E.A.T desde 1988 hasta 1999. Los datos correspondientes a 2006 abarcan desde enero hasta octubre

(**) = Datos provisionales sujetos a revisión. Fiabilidad estimada del 95%. Fuente :Zújar (octubre 2006). Expresado en €. Datos Acumulados desde 1999 hasta 2006.

CUADRO 2.1 DELITOS DENUNCIADOS POR AÑO DE DENUNCIA Y ÁMBITO TERRITORIAL (*)
PERÍODO 1999-2006

	DESDE 1988 HASTA 1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	HASTA OCTUBRE 2006	TOTAL
	NÚMERO (**)	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO
ANDALUCIA	177	115	68	104	141	110	193	114	1.022
ARAGON	42	8	26	20	25	33	21	14	189
ASTURIAS	15	42	19	27	35	22	39	38	237
BALEARES	32	18	10	22	13	22	34	7	158
CANARIAS	38	32	19	30	27	19	21	22	208
CASTILLA LA MANCHA	36	27	41	29	23	20	21	20	217
CASTILLA Y LEÓN	71	48	17	78	42	38	22	5	321
CATALUÑA	512	147	118	174	183	209	181	102	1.584
EXTREMADURA	4	3	13	15	15	3	9	1	83
GALICIA	48	16	36	34	48	47	23	21	274
LA RIOJA	10	-	8	5	1	2	6	-	32
MADRID	492	318	357	407	394	290	284	113	2.655
MURCIA	18	9	25	23	10	43	30	23	181
VALENCIA	143	64	66	76	58	67	72	39	585
S.S.C.C.	83	50	75	68	35	46	39	5	399
TOTAL	1.722	897	896	1.110	1.030	971	975	524	8.125

(*) LOS DATOS RELATIVOS A 1999 INCLUYEN LA INFORMACIÓN CONTENIDA EN LAS BASES DE DATOS DE LA AEAT DESDE 1988 HASTA 1999.

(**) DATOS PROVISIONALES SUJETOS A REVISIÓN. FIABILIDAD ESTIMADA DEL 95%. FUENTE :ZUJAR (OCTUBRE 2006). DATOS ACUMULADOS DESDE 1999 HASTA 2006.

**CUADRO 2.2 DELITOS FINALIZADOS POR AÑO DE DENUNCIA Y ÁMBITO TERRITORIAL (*)
PERÍODO 1999-2006**

	DESDE 1988 HASTA 1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	HASTA OCTUBRE 2006	TOTAL
	NÚMERO (**)	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO
ANDALUCÍA	133	81	34	34	40	10	4	-	336
ARAGÓN	38	8	20	18	8	10	1	-	103
ASTURIAS	15	37	19	24	2	12	-	-	109
BALEARES	18	9	5	9	7	-	2	1	51
CANARIAS	32	23	10	14	4	2	-	-	85
CASTILLA LA MANCHA	21	11	4	2	9	1	-	-	48
CASTILLA Y LEÓN	54	37	8	44	37	5	-	-	183
CATALUÑA	267	39	54	46	7	20	9	-	442
EXTREMADURA	4	3	4	6	16	-	-	-	33
GALICIA	34	12	13	8	48	4	1	1	121
LA RIOJA	10	-	1	2	-	-	-	-	13
MADRID	253	147	173	100	99	47	13	3	835
MURCIA	5	4	8	1	2	-	3	1	24
VALENCIA	117	43	26	27	19	18	-	-	250
S.S.C.C.	6	18	4	7	2	-	-	-	37
TOTAL	1.007	472	381	342	300	129	33	6	2.670

(*) LOS DATOS RELATIVOS A 1999 INCLUYEN LA INFORMACIÓN CONTENIDA EN LAS BASES DE DATOS DE LA AEAT DESDE 1988 HASTA 1999.

(**) DATOS PROVISIONALES SUJETOS A REVISIÓN. FIABILIDAD ESTIMADA DEL 95%. FUENTE: ZÚJAR (OCTUBRE 2006). DATOS ACUMULADOS DESDE 1999 HASTA 2006.

**CUADRO 3.1 ESTRUCTURA DE LAS SENTENCIAS JUDICIALES DE LOS DELITOS
CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA (*)
PORCENTAJES RESPECTO AL TOTAL DE SENTENCIAS
PERÍODO 2002 - 2006(**)**

	CONDENATORIAS		ABSOLUTORIAS
	TOTAL	PARCIAL(**)	
2002	81,9	9,1	18,1
2003	76,6	17,4	23,4
2004	64,7	14,8	35,3
2005	67,9	20,1	32,1
2006	82,3	15,2	17,7

(*) Datos disponibles hasta junio 2006. El total incluye algunos procesos en los que la sentencia no ha adquirido todavía firmeza.

(**) Porcentaje respecto al total de sentencias condenatorias.

ÍNDICE DE GRÁFICOS

1. Deuda

Gráfico 1.1 Deuda Denunciada y Finalizada clasificada por Conceptos Tributarios. Acumulada desde 1999 hasta 2006

Gráfico 1.2 Evolución de la Deuda Acumulada. Años 1999-2006

Gráfico 1.3 Situación en octubre de 2006 de la Deuda Denunciada, Finalizada y Viva por Año de Denuncia. Años 1999-2006

Gráfico 1.5 Porcentaje del ratio Deuda Finalizada respecto a la Deuda Denunciada por Año de Denuncia. Años 1999- 2006

2. Delitos

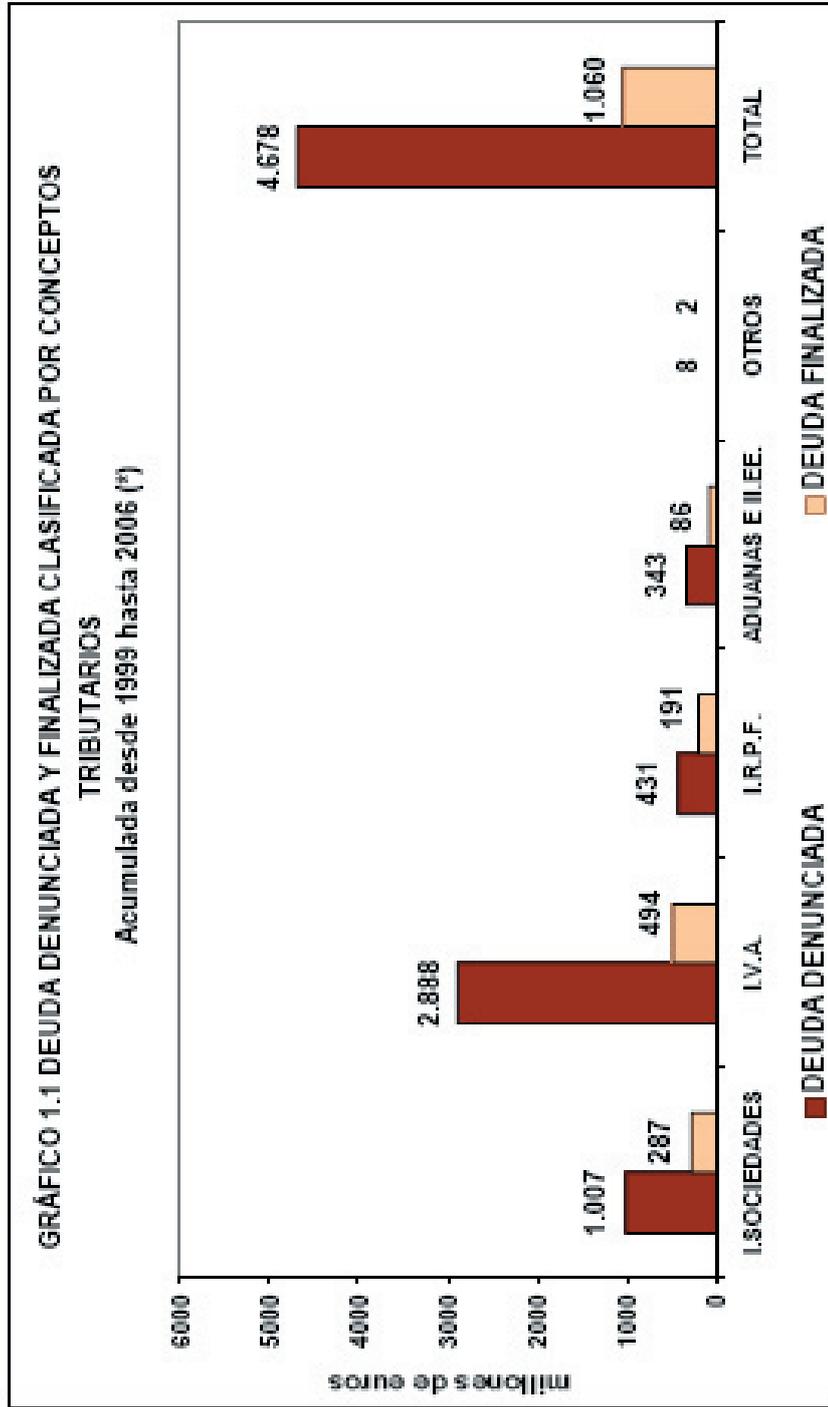
Gráfico 2.1 Delitos Denunciados y Finalizados por Ámbito Territorial. Acumulado 1999-2006

Gráfico 2.2 Delitos Vivos por Ámbito Territorial. Acumulado 1999-2006

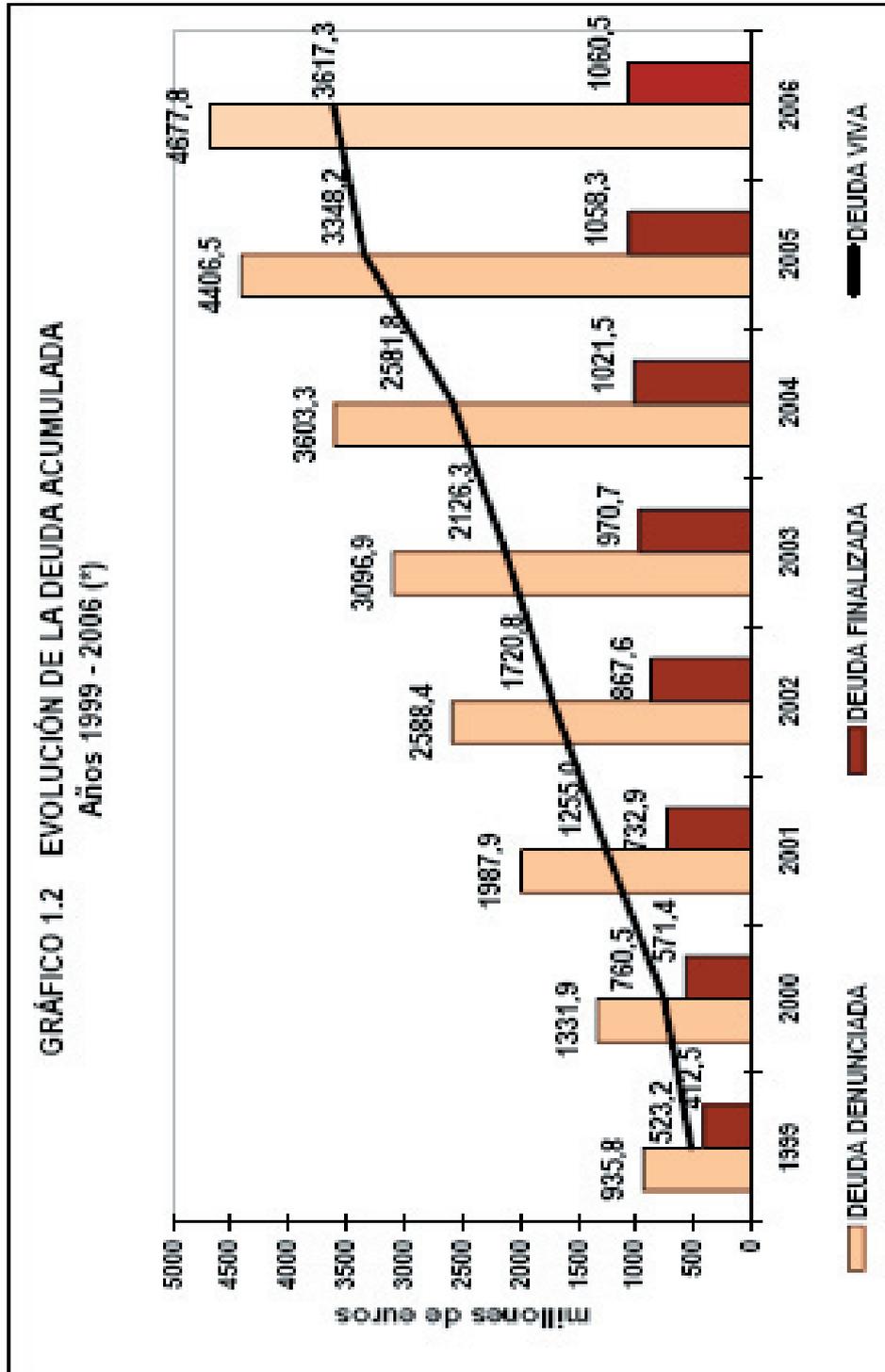
Gráfico 2.3 Delitos Denunciados y Finalizados clasificados por Conceptos Tributarios. Acumulado 1999-2006

3. Resoluciones Judiciales de los Delitos contra la Hacienda Pública.

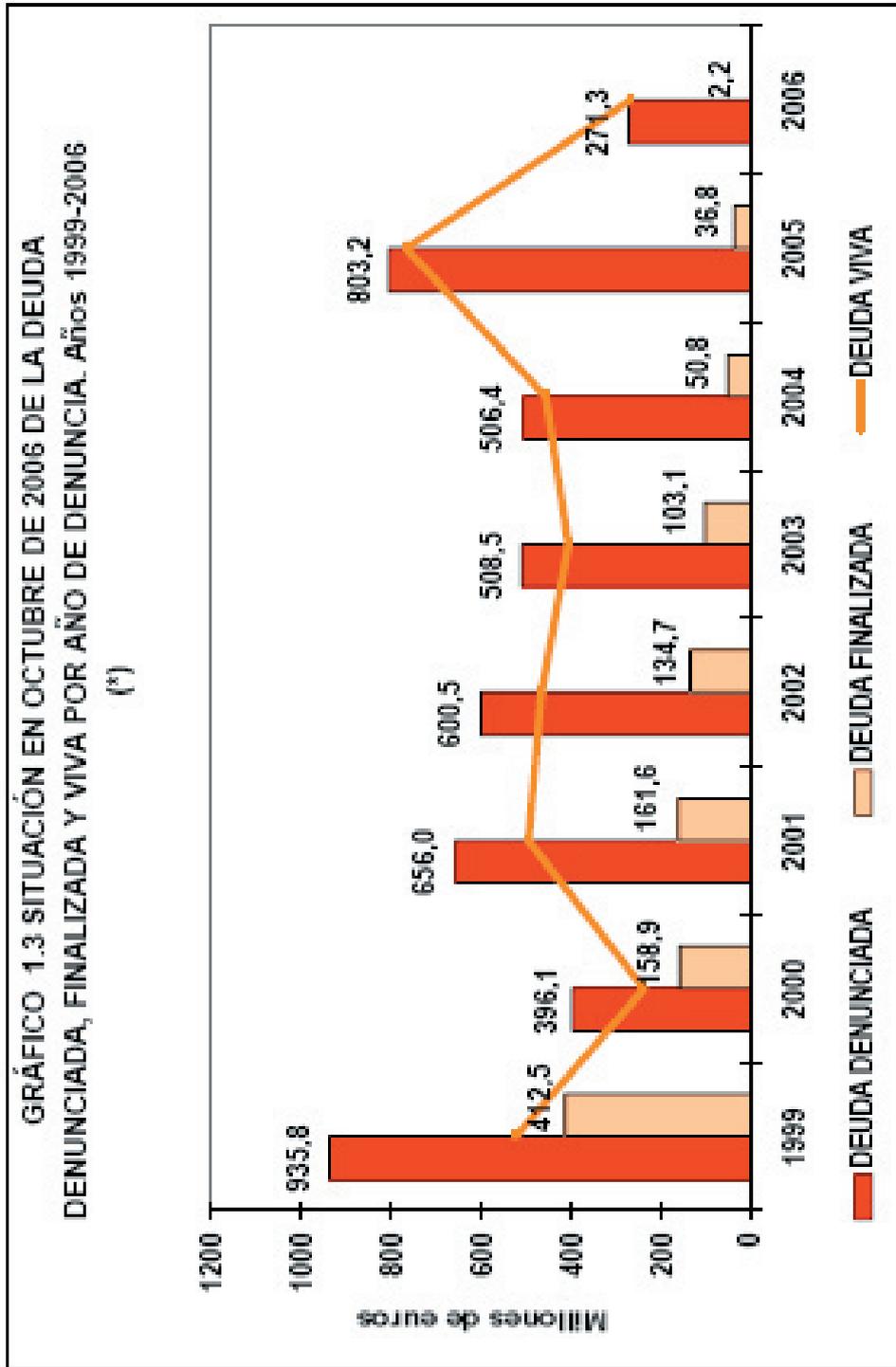
Gráfico 3.1 Estructura de las Sentencias Judiciales de los Delitos contra la Hacienda Pública. Porcentajes respecto al total de sentencias. Años 2002-2006



(*) Los datos relativos a 1999 incluyen la información contenida en las bases de datos de la AEAT desde 1988 hasta 1999. Los datos correspondientes a 2006 abarcan desde enero hasta octubre

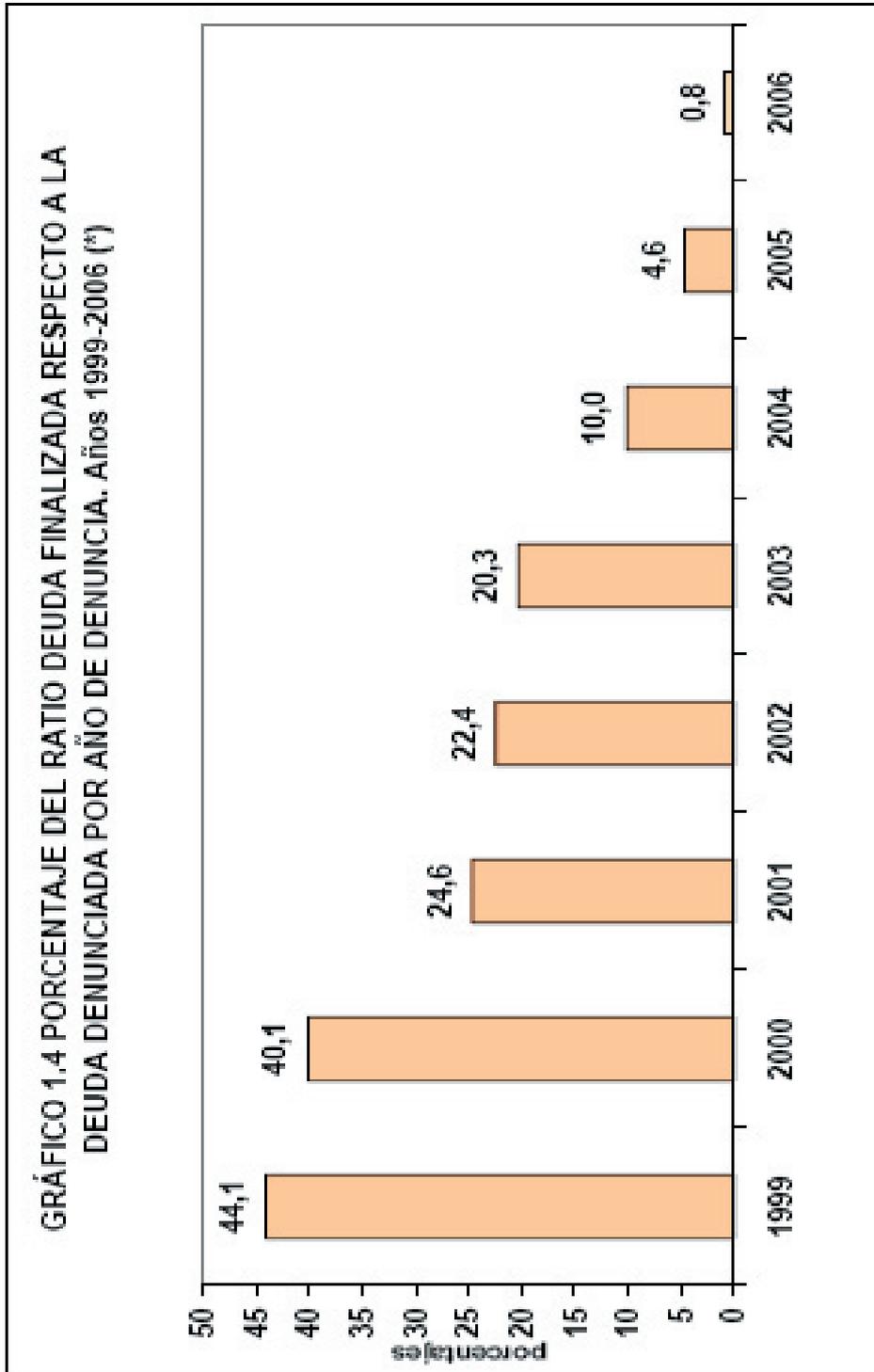


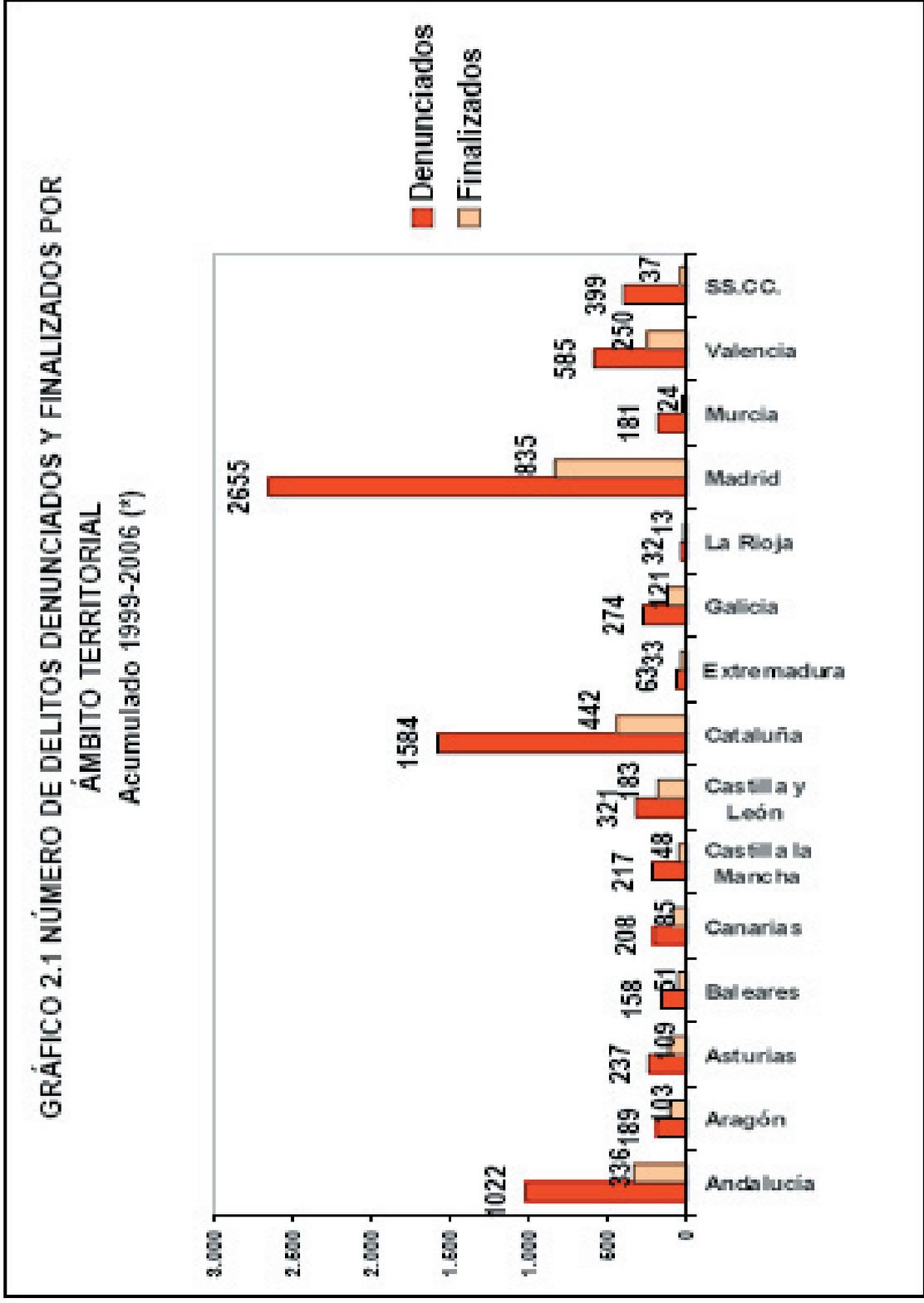
(*) Los datos relativos a 1999 incluyen la información contenida en las bases de datos de la AEAT desde 1988 hasta 1999. Los datos relativos a 2006 abarcan desde enero hasta octubre 2006

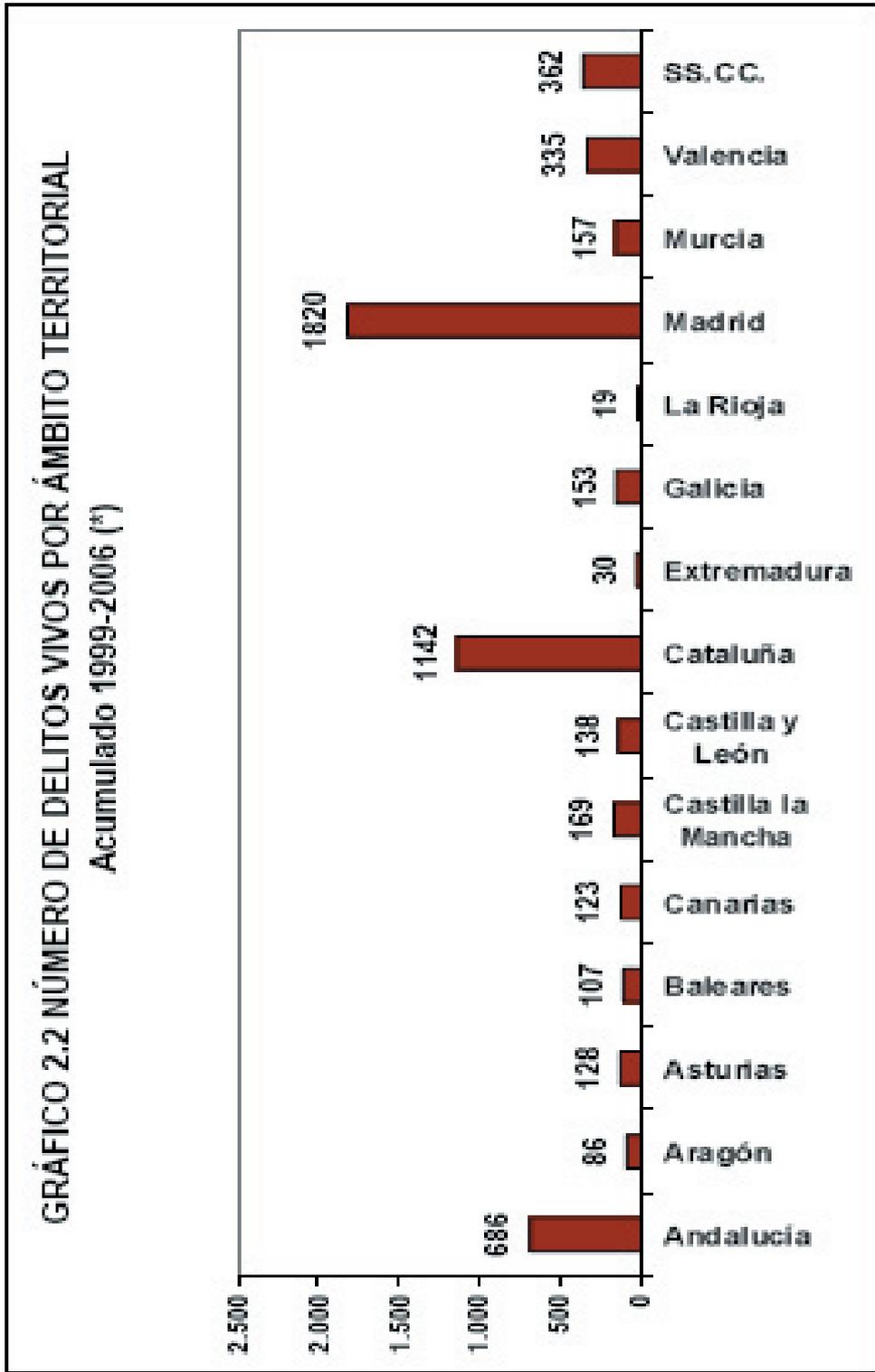


(*) Los datos relativos a 1999 incluyen la información contenida en las bases de datos de la AEAT desde 1988 hasta 1999.

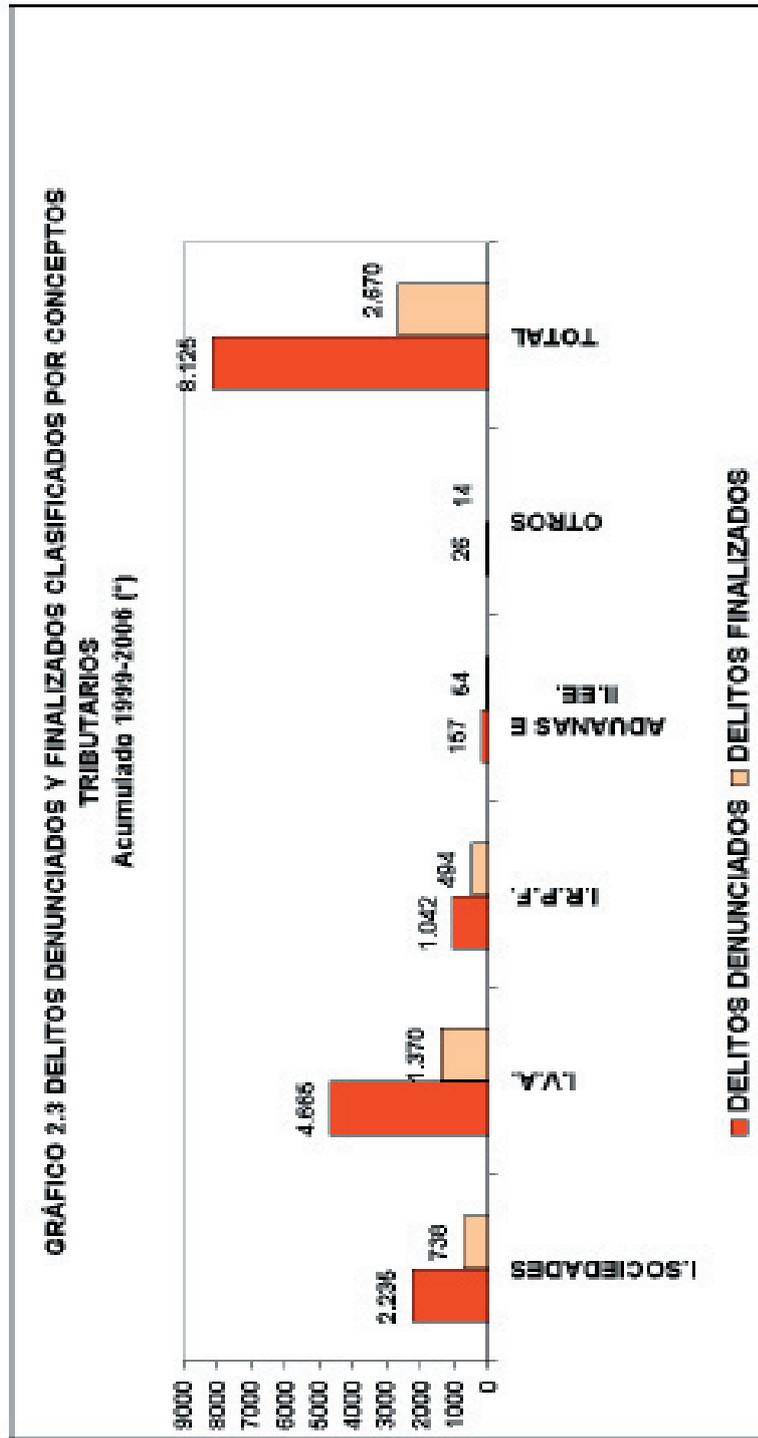
(**) Los datos relativos a 2006 abarcan desde enero hasta octubre 2006







(*) Los datos relativos a 1999 incluyen la información contenida en las bases de datos de la AEAT desde 1988 hasta 1999. Los datos correspondientes a 2006, abarcan desde enero hasta octubre



(*) Los datos relativos a 1999 incluyen la información contenida en las bases de datos de la AEAT desde 1988 hasta 1999. Los datos correspondientes a 2006 abarcan desde enero hasta octubre.

V.- ANÁLISIS DE RESULTADOS

1.- INTRODUCCIÓN

1.1.- El complemento lógico de los estudios estadísticos sobre la situación del delito fiscal en España es el análisis de esos datos para identificar la eficacia de las denuncias por delito contra la Hacienda Pública.

1.2.- De los cuadros y gráficos anteriores se pueden extraer unas conclusiones iniciales:

- la pérdida recaudatoria en estos fraudes tiene una gran relevancia económica.
- la importancia de las nuevas formas delictivas que se manifiestan en la imposición indirecta, fundamentalmente en el IVA y que responden al fenómeno de las denominadas "tramas".
- el fuerte incremento de la deuda viva, -delitos denunciados no finalizados-, que implica una acumulación creciente de causas pendientes.
- el largo ciclo de vida de las denuncias, con un amplio lapso temporal entre su formulación y su finalización.

1.3.- Este análisis no puede iniciarse, por ahora, con un análisis del resultado económico: las cantidades ingresadas en el Tesoro en concepto de deudas derivadas de delitos contra la Hacienda Pública.

Hasta la entrada en vigor de la Disposición Adicional Décima LGT, las cantidades ingresadas en los órganos judiciales penales en concepto de responsabilidades civiles derivadas de los delitos contra la Hacienda Pública han sido ingresadas en el Tesoro Público directamente, sin intervención de la Agencia Tributaria.

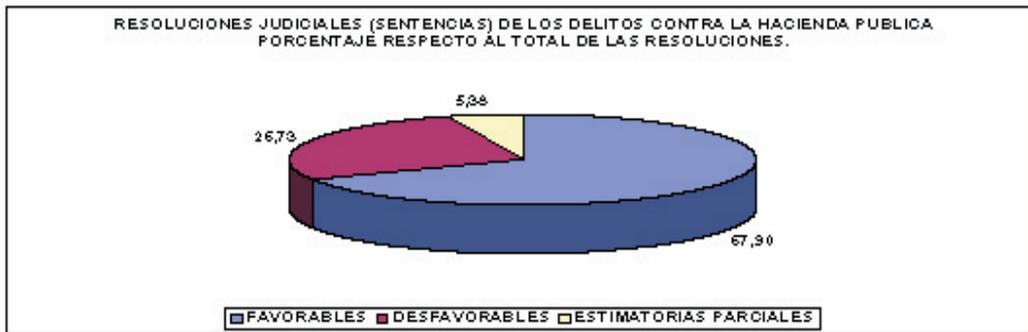
Juntamente con lo anterior, la contabilidad pública no ha diferenciado hasta fechas recientes la responsabilidad civil derivada del delito fiscal de todas aquellas cantidades percibidas en concepto de responsabilidad civil por delitos distintos.

Por tanto, no se dispone todavía de información relativa al cobro de las deudas derivadas de los delitos fiscales correspondiente a un período de tiempo que resulte suficiente para realizar una valoración de resultados.

1.4.- En el presente informe del Observatorio se analizan dos estudios sobre resultados que se han podido elaborar hasta la fecha. Uno analiza las posibles razones de una muestra de sentencias desfavorables, y el otro los porcentajes de condenas y absoluciones establecidos en sentencias por delito fiscal.

2.- ESTUDIO DE UNA MUESTRA DE SENTENCIAS DESFAVORABLES

2.1.- Este primer estudio parte de la distinción realizada en la parte estadística anterior, concretamente en el cuadro 3.1 y en el gráfico 3.1 sobre estructura de las sentencias judiciales de los delitos contra la Hacienda Pública desde 2002, cuya información agregada se ilustra en el siguiente gráfico:



2.2.- Centrándonos en la minoría de sentencias desfavorables, a las que incluso podemos añadir las estimatorias parciales, el presente estudio de sentencias parte de una obviedad: debe existir un punto intermedio entre el estudio del contenido íntegro de una sentencia y la simple estadística del número de sentencias, órganos judiciales de los que proceden, alcance y sentido de sus fallos.

El estudio de los razonamientos contenidos en una sentencia atiende a todos los elementos de hecho y Derecho incorporados a la argumentación analizada. Constituye una herramienta básica de la práctica del Derecho y de la Ciencia Jurídica, y puede ser total o parcial.

Puede tener por objeto todos los razonamientos contenidos en la sentencia, modalidad más frecuente realizada sobre todo por quienes defienden a las partes en cada proceso. También puede alcanzar a uno o más de los mismos, cuando se trata de averiguar la doctrina de los Tribunales en supuestos idénticos o análogos. En ambos casos resulta imprescindible analizar la argumentación en todos sus elementos.

Por otra parte, la estadística de sentencias atiende en la inmensa mayoría de los casos al contenido de los fallos (se condena o absuelve, a qué condena, imposición de costas, etc), a las características básicas de los sujetos (partes y órgano judicial) y objeto del proceso, y a los trámites recaídos y sus fechas. Muy raramente las estadísticas entran a estudiar los razonamientos de la sentencia que justifican el fallo.

En materia de delito fiscal, existe un conjunto de sentencias lo suficientemente amplio como para intentar el estudio estadístico de sus razonamientos. Se trataría de intentar analizar los razonamientos sobre cuestiones de hecho y de Derecho contenidos en las sentencias para determinar en virtud de qué razones se producen las sentencias estimatorias de las pretensiones de las acusaciones, que son la mayoría, o, sobre todo, por las que se desestiman.

Se considera que contribuye más a la eficacia en la lucha contra la delincuencia fiscal tratar de identificar los eventuales puntos débiles de las acusaciones por delito fiscal que dan lugar a que no sean estimadas.

2.3.- Un análisis de las sentencias desfavorables debe comprender, no sólo las sentencias completamente desfavorables sino también aquella parte de las sentencias estimatorias parciales que conduce a un pronunciamiento desfavorable.

El método empleado en este análisis se puede esquematizar en los siguientes pasos:

- La identificación de un número de características útiles de los razonamientos de hecho y de Derecho de las sentencias. El número de características no puede ser excesivamente amplio, por lo menos en una primera fase del estudio.
- Es necesario que estas características, así como las razones que identifiquen, sean generales o generalizables en mayor o menor grado. Esta pérdida de información particular es indispensable para poder realizar un estudio sobre el conjunto de sentencias a partir de unas características potencialmente comunes.
- El estudio de este conjunto de características de las sentencias para ponerlas en relación entre sí y poder agruparlas en conjuntos y subconjuntos, estableciendo con claridad las características que están englobadas en otra de alcance más general.
- La preparación de un conjunto de 116 sentencias de Juzgados de lo Penal y de Audiencias Provinciales, de todas las Comunidades Autónomas que ha sido posible, dictadas en los últimos dos años y medio (2004, 2005 y parte corriente de 2006), lo que supone más del 50% del total de sentencias en todo o en parte absolutorias de las que se tiene noticia.
- La revisión del conjunto de sentencias por delito contra la Hacienda Pública que se determine, identificar las características relevantes para el estudio de cada una de ellas y su tratamiento sistemático.
- La proyección de los resultados del muestro sobre el total de sentencias total o parcialmente condenatorias y absolutorias dictadas en los dos últimos años y medio (2004, 2005 y parte corriente de 2006).

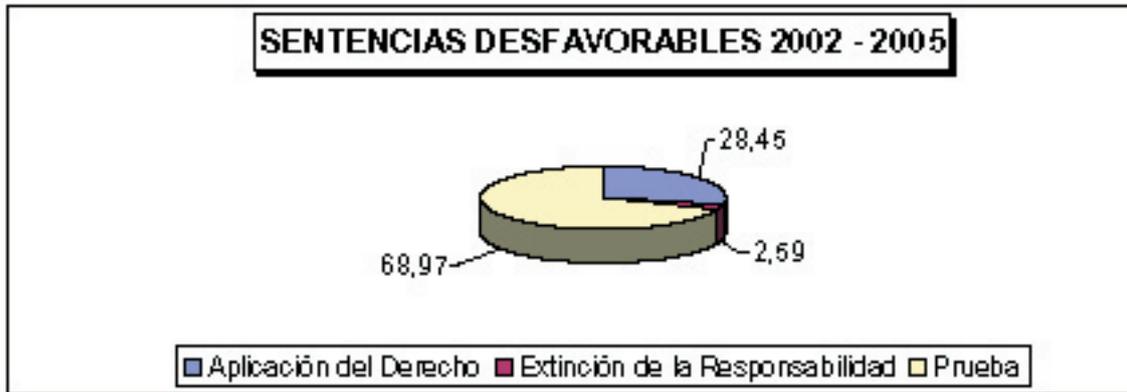
2.4.-Primer nivel del análisis de sentencias desfavorables

En un primer nivel, podemos dividir las razones fundamentales que llevaron a decretar la absolución según afecten a una de las tres condiciones necesarias para que pueda decretarse una condena:

- **LA PRUEBA DE LOS HECHOS:** que el tribunal entienda probados los hechos, en su doble vertiente de la comisión del delito y de la identidad de sus autores. Aunque se trata de una cuestión en cierto modo polémica, no se ha incluido entre los hechos la apreciación de falta de dolo.
- **LA APLICACIÓN DEL DERECHO:** que las normas jurídicas tributarias y penales aplicables al caso permitan llegar a la conclusión de que todos los hechos debidamente probados son, efectivamente, constituyentes de un delito contra la Hacienda Pública.

- LA NO EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD: finalmente, es necesario que no se haya extinguido la responsabilidad penal de los autores por muerte, incapacidad o prescripción.

Una vez convertidas en un porcentaje, la incidencia de las tres clases de razones para la absolución de las acusaciones por delito contra la Hacienda Pública es la siguiente:



Se observa así un reparto desigual entre los tipos de razones que dan lugar a una sentencia desfavorable que pasamos a estudiar por separado.

2.5.- Estudio de los problemas de prueba

Un 22 por 100 de las sentencias recaídas han absuelto por cuestiones de prueba. Esta participación resulta coherente con el lugar que en el orden lógico del razonar judicial guardan las cuestiones de hecho, que deben ser analizadas en primer lugar.

Por otro lado, supone un contrapunto a la elaboración científica sobre el delito fiscal en España, que se viene centrando tradicionalmente en los problemas derivados de la aplicación del Derecho.

Dentro de este conjunto de sentencias desfavorables como consecuencia de problemas de la prueba, podemos descender un nivel más y procurar diferenciar las cuestiones básicas de hecho que se pueden extraer de las sentencias estudiadas.

- La prueba de la comisión del hecho delictivo. La sentencia desfavorable puede, en primer lugar, apreciar falta de acreditación de la comisión de la defraudación, debido a que la prueba aportada no resulta suficiente para convencer al Juez o Tribunal más allá de la duda razonable de que se ha cometido el delito fiscal.
- La prueba de la participación de los acusados en la comisión del hecho delictivo. Puede suceder que, aun cuando se considere suficientemente probada la comisión de un delito contra la Hacienda Pública la sentencia acuerde la absolución del acusado por entender que no se ha probado suficientemente la identidad de los autores del delito.

En ocasiones, puede resultar difícil discernir si nos encontramos ante uno u otro de estos supuestos básicos, debido a la complejidad del asunto. Para estos supuestos, se ha previsto la categoría residual de "otros".

Agrupadas de esta forma las sentencias desfavorables por razones de prueba, el resultado en porcentajes sobre el total de este subconjunto de sentencias es el que sigue:



La incidencia reducida de los problemas de falta de prueba de la participación de los acusados en los hechos delictivos es lógica en un delito como el fiscal, en el que la cuota defraudada necesariamente tiene que estar referida a un contribuyente. Sólo en el caso de las personas jurídicas pueden aparecer dificultades para identificar al autor.

2.6.- Estudio de los problemas en la aplicación del derecho

Las partes II y III de este Informe se han ocupado ya de identificar los distintos problemas vinculados a la aplicación conjunta de las normas penales y tributarias propios de los delitos fiscales, de modo que no resulta necesario reiterarlos. Sí que hace falta, por el contrario, explicar de qué modo se han agrupado los distintos problemas de aplicación normativa para este análisis de sentencias.

Se ha separado, por una parte, la cuestión de la intencionalidad. Cuando los tribunales han estimado que los acusados por delito fiscal no reunían los requisitos necesarios de conocimiento racional y voluntad consciente, lo que se conoce como dolo. Como requiere una operación de calificación jurídica a unos hechos probados, la falta de dolo se cuenta en este análisis entre los problemas de aplicación de Derecho.

Junto a los problemas del elemento subjetivo del tipo penal, estarían los relativos al elemento objetivo o de tipicidad de la conducta. Se ha estimado de interés aislar, dentro de este conjunto de razones jurídicas determinantes de sentencias desfavorables, aquellos supuestos en los que los razonamientos atienden de modo fundamental a cuestiones de naturaleza jurídico-tributaria en la calificación del hecho imponible.

Si clasificamos con arreglo a este triple criterio las sentencias desfavorables por razones de aplicación del Derecho que se han tenido cuenta para este estudio, y asignamos porcentajes, se obtiene el siguiente resultado.



La valoración que se puede extraer de estos datos en el ámbito de la muestra es doble:

La incidencia de la falta de dolo en las sentencias absolutorias por razones de aplicación del Derecho es ligeramente superior a un tercio. El porcentaje se reduce a menos del 10% del total de sentencias absolutorias.

Casi dos tercios de las absoluciones por razones de aplicación normativa lo son por cuestiones relativas a la conducta típica. Dentro de este conjunto, las cuestiones de estricta técnica tributaria no alcanzan la cuarta parte del total de absoluciones por razones de aplicación del Derecho y el 8% del total de sentencias absolutorias.

2.7.- Extinción de la responsabilidad

Junto a la prueba de los hechos y a su calificación delictiva, el sentido de la sentencia puede venir determinado por la extinción de la responsabilidad de los autores del delito, ya sea por el transcurso del tiempo, por incapacidad o por el fallecimiento.

Aunque en rigor se trata de hechos a los que se deben aplicar normas jurídicas, los hemos considerado una característica aparte al no formar parte del delito propiamente dicho.

Sobre el conjunto de sentencias desfavorables analizado, este tipo razones tiene una incidencia porcentual muy pequeña dentro de la cual los supuestos se distribuyen por partes iguales (un total de tres sentencias que representa del 2,59% de la muestra).

Más allá de su escasa incidencia sobre el total, la reducida participación en el resultado de la muestra de este tipo de razones para las sentencias desfavorables no permite extraer conclusiones

2.8.- Conclusiones

Se puede intentar sistematizar el conjunto de ideas que se han ido extrayendo de la muestra practicada advirtiendo que, durante los años 2004, 2005 y los cinco primeros meses de 2006, en los Juzgados de lo Penal y en las Audiencias Provinciales:

- La mayoría de las sentencias recaídas en materia de delito fiscal son de alguna forma condenatorias. Sólo una reducida proporción no son condenatorias total o parcialmente. Un 22 por 100 se deben a problemas en materia de prueba.
- En tres de cada cuatro ocasiones en que la prueba ha resultado insuficiente, ha afectado a la acreditación de la comisión del delito. La acreditación de la participación de los autores en el delito fiscal y los supuestos complejos integran la cuarta parte restante de este tipo de problemas.
- Los medios de prueba que aparecen en los razonamientos de la mayoría de las sentencias desfavorables por falta de prueba son los aportados por la Administración Tributaria: la prueba documental y los Informes de Inspección.
- Algo menos del 30% de las sentencias desfavorables responde a razones de aplicación del Derecho. Dentro de este conjunto, algo más de un tercio corresponde a la falta de dolo y el resto a la falta de tipicidad de la conducta.
- La mayoría de las sentencias desfavorables por razón de falta de tipicidad de la conducta no se basan exclusivamente en razones de estricta técnica tributaria.
- La incidencia de los supuestos de extinción de la responsabilidad criminal por muerte, incapacidad o prescripción es proporcionalmente muy pequeña.

3.- FUENTES ESTADÍSTICAS

3.1.- Para la realización de este estudio estadístico se ha analizado información procedente de las siguientes fuentes: i) datos estadísticos y administrativos procedentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria; ii) datos procedentes de una muestra de sentencias de Juzgados de lo Penal y de Audiencias Provinciales en todo el territorio nacional; iii) datos procedentes de la Abogacía General del Estado.

3.2.- Los datos estadísticos y administrativos utilizados proceden de la aplicación Zújar (implicado-delito y trámites).

Zújar es una aplicación desarrollada por la propia Agencia Tributaria destinada al análisis multidimensional de datos, sobre un enorme volumen de información procedente de las bases de datos de la Agencia Tributaria. El ámbito temporal abarca con frecuencia el período 1999-junio 2006, aunque en aquellos casos en que existe información, se retrotrajo hasta el año 1987.

3.3.- Se han obtenido muestras sobre sentencias no condenatorias en materia de delito fiscal y de los Juzgados de lo Penal y de Audiencias Provinciales en todo el territorio nacional. El periodo de muestra abarca desde enero 2004 hasta 31 de mayo de 2006.

El total de sentencias objeto de la muestra es 116, algo más del 50% del total de sentencias de que se tiene noticia en el período abarcado.

Los resultados de la muestra se han proyectado sobre el total de sentencias total o parcialmente condenatorias y absolutorias que figuran en las Bases de datos de la Agencia Tributaria.

VI. ALGUNAS OPCIONES EN DERECHO COMPARADO

1.- OBJETIVO

El objetivo de las presentes líneas es el de ofrecer una aproximación global de la configuración del delito fiscal en el Derecho comparado, tomando como referente la países europeos y americanos. Ahora bien, debe advertirse que no se trata de un análisis meramente descriptivo y lineal. Por el contrario, este trabajo se enmarca en el presente informe con la pretensión de ofrecer alternativas de cara a una mejor regulación de este ilícito en nuestro país. Por ello, la línea argumental que vamos a seguir viene marcada por los problemas que se han detectado desde la entrada en vigor de nuestro actual Código Penal en 1995, a los que ya se ha hecho referencia en el Capítulo III. Se pretende, de esta manera, que la normativa comparada sirva como punto de referencia para resolver aquéllos en la medida que sea posible.

De acuerdo con las ideas anteriores, pasamos a analizar la situación en otros países en función de los principales problemas detectados en el nuestro.

2.- CONFIGURACIÓN DEL DELITO

Una primera crítica que se ha hecho en capítulos anteriores a la configuración del delito fiscal en España es su carácter excesivamente genérico y no armonizado con el derecho sancionador tributario.

En el Derecho comparado pueden observarse soluciones distintas a la española para tales problemas. Así, puede citarse el caso alemán, donde tanto las infracciones como los ilícitos penales se encuentran regulados en el mismo cuerpo normativo, lo que facilita su coordinación. Ambas clases de ilícitos abarcan, por otra parte, conductas no incluidas dentro del tipo español. Así, comete defraudación tributaria además de quien omite o falsea hechos relevantes para la determinación de la deuda, quien, a través de la misma conducta defraudatoria, impide o difiere en el tiempo la realización de la prestación tributaria. Así, por ejemplo, quien obtiene un aplazamiento basándose en una declaración falsa sobre su situación financiera, quien logra la condonación de la deuda a partir de una declaración igualmente falsa o impide la ejecución de una deuda falseando la relación de los bienes que integran su patrimonio. Sujeto activo del delito puede serlo, por otra parte, no sólo el deudor tributario, sino cualquier tercero que se encuentre en situación de influir en la liquidación o recaudación de un tributo, desde asesores fiscales, empleados del obligado tributario, instituciones financieras o, incluso, funcionarios de la Administración tributaria. La concepción del delito fiscal como delito común se completa, por otra parte, con el establecimiento de un supuesto de responsabilidad solidaria de la deuda tributaria para el autor o partícipe de un delito de defraudación tributaria cuando la deuda no les corresponde originariamente y actúan en provecho de otro.

Las soluciones legislativas difieren también en lo relativo a la línea divisoria entre la infracción administrativa y el delito. En Alemania, tal distinción no se basa en la cuantía de lo defraudado, sino la gravedad de la conducta, calificada por la intención. Dicho con otras palabras, el dolo viene a erigirse en el elemento clave que diferencia entre ilícito administrativo y penal. Sin embargo, tampoco puede afirmarse que la cuantía de lo defraudado sea irrelevante, toda vez que existen tipos agravados en tales casos. Asimismo, también existen mayores penas –siempre dentro del ámbito del ilícito criminal– por la utilización de documentos falsos o por la realización de la defraudación de forma continuada y profesional o a través de una organización creada para delinquir.

En Holanda la situación es similar, ya que el delito no depende de la cuantía, sino que exige, en todo caso, el dolo. No obstante, se deja mucha libertad a las autoridades fiscales a la hora de decidir la persecución penal del ilícito. Además, tratándose de infracciones penales se castiga la participación con las mismas penas, salvo en los casos de complicidad, donde se reducen a un tercio.

Otro caso interesante es el de Rusia, donde la frontera entre la infracción y el delito es la cuantía, pero se diferencia entre personas físicas y jurídicas, previéndose límites distintos. Por lo que se refiere a los colaboradores, se castigan con las mismas penas que a los autores siempre que se den dos circunstancias: que se trate de un ilícito penal y que su conducta sea dolosa.

También es diferente la situación en Italia, donde la diferencia entre infracciones y delitos gira en torno al tipo. Además, existen diferentes tipos delictivos, que atienden a la gravedad de la infracción. Así existen los siguientes tipos delictivos: (1) Declaración fraudulenta mediante la utilización de facturas o documentos falsos para operaciones inexistentes. Es necesario, para que exista delito, que tales facturas estén contabilizadas y hayan sido empleadas como prueba frente a la Administración. Además, se precisa superar cierta cuantía de deuda y un determinado porcentaje de datos ocultados. (2) Expedición de facturas falsas y otros documentos –sobre todo, albaranes de transporte– para simular operaciones inexistentes. (3) La destrucción de los libros o documentos necesarios para la reconstrucción de la base imponible. (4) El levantamiento de bienes para impedir el cobro de la deuda tributaria.

En EEUU la situación es muy parecida. Las infracciones administrativas (que allí llaman civiles para distinguirlas de las criminales) y los delitos se regulan en el mismo texto legal: el Código Tributario. Las descripciones de las conductas ilícitas en ambas categorías son muy detalladas, existiendo hasta 28 conductas tipificadas como delitos fiscales. Igual que en Holanda o Alemania, la frontera entre faltas y delitos no está en la cuantía defraudada sino en el dolo.

3.- DEBER DE DENUNCIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Como ya se ha expuesto, existe la obligación para las autoridades fiscales de denunciar todos los hechos que puedan encajar en el tipo penal. Ello determina la paralización de todos los procedimientos administrativos, incluido el de recaudación.

En Derecho comparado las soluciones suelen ser, por lo general, coincidentes con la española. No obstante, existe alguna excepción, como es el caso de Holanda ya comentado. En

este país el delito fiscal se configura como privado, ya que son las autoridades fiscales las que impulsan, a su criterio, la persecución penal. A título de ejemplo, existe una instrucción de los Departamentos de Justicia y Hacienda que ordena hacerlo cuando se den tres circunstancias: dolo, reincidencia y la superación de determinada cuantía. Pero debe resaltarse que se trata de una mera instrucción, cuyo contenido puede alterarse sin intervención del legislador.

El mismo modelo es aplicado en el Derecho chileno, con la diferencia de que la instrucción administrativa que identifica los supuestos en los que se ha de ejercitar la acción penal corresponde al Director del Servicio de Ingresos Internos, organismo con personalidad diferenciada equivalente a nuestra Agencia Tributaria.

En el ordenamiento alemán, la investigación sobre la existencia de un ilícito penal la llevan a cabo órganos especializados de la Administración tributaria, a quienes se atribuyen competencias y derechos equivalentes a los de la Fiscalía. Tales órganos determinan también la cuantía de la deuda tributaria pendiente. El inicio del procedimiento, con su comunicación al interesado, supone, no obstante, la liberación de sus deberes de colaboración en el procedimiento de imposición, a fin de salvaguardar su derecho a no autoinculparse.

Un caso particular es el norteamericano, donde la Administración tiene amplias facultades para determinar si procede la querrela penal. Utilizando un enfoque muy pragmático, la decisión de perseguir criminalmente una determinada conducta es básicamente un análisis de coste-beneficio, ponderando en un lado el coste de litigar (que es muy alto incluso para la Administración y debe encajarlo en sus presupuestos) y el beneficio que se espera obtener en términos de repercusión social o del establecimiento de precedentes jurídicos para la aplicación del case-law. Como otra muestra de ese pragmatismo está la posibilidad que asiste a la fiscalía de, una vez determinada la procedencia de iniciar un procedimiento penal, pactar con el imputado para retirar la acusación o pedir una pena menor a cambio de la colaboración con la acusación en otro procedimiento.

En el extremo opuesto se encuentra Francia, donde la Administración tiene el deber de denunciar, pero nunca puede tomar, por sí sola, la iniciativa. Por el contrario, es necesario disponer de dictamen favorable emitido por la denominada Comisión de infracciones, órgano independiente constituido por doce magistrados. Al contribuyente se le comunica la solicitud de dictamen a la Comisión, invitándole a presentar, en un plazo de treinta días, la información que juzgue necesaria. Ahora bien, este procedimiento no es contradictorio y la decisión de la Comisión no tiene que motivarse. Una vez emitido el dictamen favorable, la decisión última le corresponde al Ministerio público. En la fase judicial, la Administración se constituye en parte del procedimiento, pudiendo ofrecer documentos e información, responder a los argumentos de los acusados e instar la adopción de medidas cautelares.

4.- PREJUDICIALIDAD PENAL DE LA CUOTA TRIBUTARIA DEFRAUDADA

Ya se recordó que, en nuestro país, la cifra de 120.000 euros opera como condición objetiva de punibilidad. En esta materia, los ejemplos de Derecho comparado europeo no aportan algo muy distinto. Sin embargo, hay alguna excepción, como el caso de Austria, donde las normas procesales criminales reservan una posición especial en el juicio a las autoridades fiscales.

Pero la excepción más significativa es Francia donde, haciendo abstracción de algunos pronunciamientos concretos que lo han matizado, rige, con carácter general, el principio de independencia de los procedimientos. Ello significa que puede seguirse el procedimiento administrativo dirigido a liquidar aunque exista un proceso penal abierto. Esta independencia es la establecida en Alemania y en numerosos ordenamientos hispanoamericanos, como Chile, Argentina o Perú.

Por otra parte, también se ha destacado el que el umbral cuantitativo que marca la frontera entre la infracción y el delito varía según se trate de ilícitos contra la Hacienda y contra la Seguridad Social, de un lado, y en el fraude de subvenciones y a los intereses financieros comunitarios, de otro. En estos dos últimos casos la cifra baja hasta los 80.000 y 50.000 euros, respectivamente. En este sentido, pueden citarse las experiencias eslovaca, checa y húngara, que regulan de manera conjunta y bajo los mismos tipos los ilícitos concernientes a todas las prestaciones patrimoniales de carácter público, ya se trate de tributos, contribuciones a la seguridad social, al seguro de desempleo o a las contribuciones a la sanidad. En el ordenamiento alemán, los ilícitos contra los intereses financieros comunitarios siguen idéntico régimen a los que afectan a la Hacienda nacional. La calificación como ilícito penal se fundamenta igualmente en el dolo del autor y no en la cuantía de lo defraudado.

5.- DISTINCIÓN ENTRE SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y PENALES

En esta materia es muy difícil conocer la situación en Derecho comparado, ya que exige información acerca de la práctica diaria de los tribunales de justicia. Sin embargo, sí podemos señalar que, con carácter general, se prevén penas más severas que la fijada por la legislación española.

- Alemania, donde se puede llegar a una pena privativa de libertad de hasta 10 años. No obstante, también es cierto que el límite mínimo de prisión se reduce hasta los seis meses. Ahora bien, resulta interesante resaltar que si el ilícito es cometido por una organización –esto sería aplicable, p.ej., a una trama de fraude de IVA- el umbral mínimo es de un año. En el delito de defraudación tributaria “simple”, sin concurrir ninguno de los supuestos agravados contemplados en la Ley, el Tribunal puede optar por aplicar una pena de privación de libertad o sólo una pena de multa. La pena pecuniaria se determina por días/multa. El número de días se fija en atención a la culpabilidad del sujeto y la cuantía defraudada. La multa diaria atiende exclusivamente a la capacidad económica del acusado, en función de sus ingresos netos diarios.
- República Eslovaca, país que prevé una pena privativa de libertad de 12 años
- República Checa, donde la prisión también puede llegar a 12 años
- Hungría, donde a partir de determinada cuantía defraudada sólo cabe la pena de prisión. Esta llega a 8 años desde 24.000 euros defraudados. En concreto, se aplica la siguiente escala:
 - o Desde 200 a 2.000 euros defraudados, prisión de hasta dos años, servicios a la comunidad o multa.
 - o Desde 2.000 a 8.000 euros defraudados, prisión de hasta tres años.
 - o Desde 8.000 a 24.000 euros defraudados, prisión de hasta cinco años.
 - o Desde 24.000 euros defraudados, en adelante, prisión de hasta ocho años.

Un caso particular es el de Francia, donde se admite la acumulación de las sanciones administrativas y penales. El fundamento se encuentra en considerar que se trata de dos sanciones con naturaleza diferente y, por tanto, no se vulnera el non bis in idem. Además, las infracciones penales se castigan de forma severa, pudiendo alcanzar los diez años de prisión. Algo similar sucede en Bélgica, donde también cabe la doble sanción.

No obstante, no parece posible trasladar estas soluciones al Derecho español, donde nunca se ha dado esta acumulación de reacciones represivas. Es más, parece fuera de toda duda la inconstitucionalidad de tal medida.

Puede resultar de interés mencionar que, en los países iberoamericanos, resulta frecuente la tipificación específica de ciertas conductas que sirve para preparar o facilitar el fraude. Así, Chile introdujo dentro de las medidas de su eficaz plan para reducir el empleo de facturas falsas un delito que pena con hasta cinco años de cárcel la emisión de facturas y otros documentos o timbres de trascendencia tributaria falsos. Por otro lado, Guatemala castiga con el cierre del establecimiento por un plazo de cinco a diez días la falta de emisión de factura o la negativa a entregar la factura emitida. En Alemania, estas conductas preparatorias, al igual que la infracción de los deberes contables, se tipifican sólo como infracciones administrativas, sin constituir un tipo penal autónomo. De llegar a producirse el resultado de la defraudación, tales comportamientos no se castigan de forma independiente sino que quedan absorbidos por aquel tipo penal.

6.- CONVERSIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN RESPONSABILIDAD CIVIL DERIVADA DEL DELITO

Según nuestra jurisprudencia, la deuda tributaria eludida en los casos de delito fiscal se convierte en responsabilidad civil derivada de dicho ilícito. Ello provoca algunas situaciones absurdas, sobre todo en los casos en que la deuda corresponde al Impuesto sobre Sociedades. En tal caso, el administrador sería condenado por el delito, debiendo hacer frente de manera directa a las penas y a la responsabilidad civil. Sin embargo, la sociedad, auténtico sujeto pasivo del tributo, tan sólo tendría que hacer frente a éste, en forma de responsabilidad civil, de manera subsidiaria.

Como puede observarse, esta cuestión está íntimamente ligada a la definición de los sujetos activos del delito, ya que el problema se ocasiona por la discordancia entre el sujeto pasivo –sociedad– y el sujeto activo del ilícito (el administrador). Pues bien, la solución española, basada hasta ahora en el aforismo *societas delinquere non potest*, no es la única que se registra en el Derecho comparado. Así, en Alemania, Holanda y Estados Unidos se admite que las multas se impongan a las sociedades como responsables directos, como se ha introducido en España a partir de 1 de octubre de 2004. Del mismo modo, en 2005 se ha introducido en Austria la responsabilidad penal de las personas jurídicas. También sucede así en Eslovenia o Hungría, donde la pena puede consistir en la disolución de la entidad, la restricción de sus actividades o la imposición de multas.

7.- DIFERENTES PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN DEL DELITO FISCAL Y DE LA DEUDA TRIBUTARIA

La situación que se produce en el Derecho español, según ya se ha expuesto, como consecuencia de los distintos plazos de prescripción del delito fiscal y de la deuda tributaria no es, ni mucho menos, desconocida en el Derecho comparado, donde no sólo existen diferentes plazos de prescripción para el tributo y el delito, sino también para este último en función de su gravedad. Sin embargo, hay ordenamientos que han resuelto de manera satisfactoria el problema de la persecución de los ilícitos cuando la cuota se encuentra prescrita. Es el caso de Holanda, donde existe el FIOD, que es un órgano de la Administración especializado en la investigación de las acciones criminales. Es lo que sucede también en EEUU, donde la División de investigación criminal del IRS tiene competencias en materia de persecución de delitos.

Por otra parte, en EEUU la realización de actuaciones inspectoras interrumpe el plazo de prescripción y, como no existe límite temporal máximo al procedimiento inspector, la prescripción no suele tener incidencia sobre el procedimiento penal.

VII.- LA NUEVA DELINCUENCIA FISCAL: LAS TRAMAS

1.- INTRODUCCIÓN

En los últimos años se han venido desarrollando con intensidad creciente un conjunto de figuras de fraude tributario que responden a unas mismas pautas que han venido a recibir la denominación convencional de "fraude de tramas".

Afectan específicamente a los impuestos indirectos sobre el consumo general y los consumos específicos de bienes. No se ha detectado hasta la fecha un empleo análogo de estos mecanismos de fraude en el consumo de servicios. Producen un impacto negativo muy grave en la recaudación fiscal y en el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias de sectores enteros de la actividad comercial.

Combatir las tramas es un objetivo prioritario tanto a nivel interno español (se pueden consultar los apartados II 2.1 b y c) y III .3 del Plan de Prevención del Fraude) como a nivel comunitario europeo.

1.1.- Caracteres Básicos

La característica innovadora de estos nuevos fraudes es que producen, en todo o en parte, un resultado distinto del fraude fiscal ordinario, consistente en dejar de ingresar la cantidad que legalmente corresponde en función de la capacidad económica real del contribuyente, quien retiene en su patrimonio una riqueza equivalente a la suma de dinero debida.

En lo que se ha venido en llamar fraude de tramas se pueden producir, aislados o combinados entre sí, dos resultados hasta ahora desconocidos:

- El defraudador, en vez de embolsárselas, puede destinar parte de las cantidades defraudadas a reducir el precio de los bienes cuando los vuelve a transmitir, convirtiendo parte del ahorro fiscal fraudulento propio en un ahorro de costes para sus clientes. La parte de la cantidad defraudada que el defraudador retiene se convierte en un "margen de beneficio" ilícito. Su beneficio total será mayor cuantos más clientes atraiga con estos precios artificialmente bajos.
- Las operaciones fraudulentas se pueden realizar con la finalidad de obtener devoluciones de impuestos indirectos sin haber realizado las operaciones económicas reales que justificarían tales devoluciones.
- Una última característica básica del fraude de tramas es la necesidad de una actividad organizada en la que intervienen varios sujetos, normalmente sociedades mercantiles. Esta actividad organizada puede alcanzar dimensión internacional y dar lugar a numerosos fraudes en distintos países para beneficio de verdaderas organizaciones criminales.

1.2.- Factores determinantes del fraude de tramas

En el nacimiento y desarrollo del fraude de tramas intervienen diversos factores, unos propios del ámbito de la tributación y otros que corresponden a la actividad económica y su marco jurídico general.

1.2.1.- Factores propios del ámbito tributario

La consecución de los especiales resultados del fraude de tramas resulta posible por la estructura y funcionamiento de la imposición indirecta sobre el consumo, concretamente de los caracteres siguientes:

1. La traslación de los costes fiscales: Los operadores que ocupan una posición intermedia en el mercado entre productores y consumidores finales trasladan los costes fiscales de la adquisición de bienes a sus adquirentes. Si resulta posible esta traslación de costes fiscales, también lo es la traslación de la reducción fraudulenta de los mismos costes fiscales.

Para que pueda darse este fraude, no es preciso que los impuestos sobre el consumo prevean un mecanismo específico para la traslación del coste fiscal -la repercusión-. También es posible cuando tiene lugar la traslación económica simple agregando los costes fiscales al precio de transmisión.

2. El régimen de las operaciones transfronterizas: En la imposición sobre el consumo, la legislación de los distintos Estados, incluidos los miembros de la Unión Europea, grava el consumo de bienes en el Estado donde ocurre, no en el Estado en que los bienes se producen.

Para ello, es necesario interrumpir la traslación de costes fiscales a través de las fronteras, con la devolución como instrumento fundamental. Un instrumento cuya eficacia económica lo hace extraordinariamente atractivo para los defraudadores.

3. La adaptabilidad de los impuestos sobre el consumo de bienes a los distintos sectores económicos: Una de las características técnicas de la moderna imposición sobre el consumo, en especial del IVA, es que cuenta con una mecánica tan depurada que permite su aplicación a prácticamente cualquier sector de la actividad económica, con una proporción pequeña de regímenes especiales.

De modo inverso, los fraudes fiscales apoyados en esta mecánica depurada del impuesto sobre el consumo pueden adaptarse con la misma facilidad de un sector económico a otro.

1.2.2.- Factores derivados de la actividad económica y su marco jurídico general

Para el desarrollo del fraude de tramas, además de los factores técnicos propios de los tributos defraudados, hay que atender a las fuerzas que configuran los mercados de bienes y su régimen jurídico:

1. El desarrollo continuo del tráfico internacional de bienes, que resulta cada vez más accesible a un mayor número de operadores de menor tamaño. Si este tipo de fraude está ligado a las operaciones transnacionales, resulta evidente que el aumento de las mismas favorece el desarrollo del fraude de tramas.

Este factor multiplica su efecto dentro de la Unión Europea, que constituye un mercado único de bienes, servicios, personas y capitales y un único espacio aduanero, pero que cuenta con veinticinco espacios fiscales distintos, aunque parcialmente armonizados.

2. La generalización del uso de las sociedades mercantiles: En todas las economías desarrolladas se ha facilitado al máximo la posibilidad de operar en la actividad económica por medio de sociedades mercantiles, fáciles de constituir y con unos requisitos de capital mínimo asumibles para una gran proporción de ciudadanos.

El fraude de tramas requiere la intervención de numerosos sujetos en las operaciones de tráfico de bienes. El recurso al fraude se facilita si, en vez de personas físicas que mantienen siempre la misma identidad, se puede hacer intervenir a una sucesión de sociedades que pueden operar durante meses o semanas y después ser sustituidas por otras.

3. La actuación de los agentes económicos en un mercado. Si el fraude de tramas se puede convertir en una reducción de costes de adquisición de bienes, las reglas del mercado y la toma racional de decisiones (rational choice) conducen a la expansión de ese tipo de fraude.

Si el operador del mercado debe escoger entre el riesgo incierto de soportar en el futuro unos eventuales costes fiscales, y el riesgo cierto de ser expulsado del mercado por adquirir los bienes a un precio más alto que sus competidores, lo que le impediría venderlos a precios competitivos, optará por adquirir los bienes a un precio menor y por permanecer en el mercado.

Por esta razón, cada vez que el fraude de tramas se instala en un sector de actividad comercial, se produce un efecto de “deflagración” entre los distribuidores de ese sector que, si rechazan los efectos de la reducción fraudulenta de costes fiscales, dejan de ser competitivos.

1.3.- Lucha contra el fraude de tramas

La lucha contra el fraude de tramas es, como se ha dicho, una prioridad para las instituciones comunitarias y para los Estados Miembros. En España, constituye uno de los ejes de actuación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Se puede desarrollar a dos niveles:

1.3.1.- Prevención del fraude de tramas

Un primer nivel en la prevención del fraude de tramas consiste en actuar sobre los factores determinantes del mismo por medio de normas jurídicas para modificar las condiciones que permiten la defraudación.

Los factores destinatarios de estos posibles cambios normativos serían los propios del ámbito tributario. Resulta mucho más difícil actuar sobre los factores derivados de la actividad económica y su marco jurídico general. Se trata de decisiones de gran trascendencia que deben ser adoptadas por las más altas instituciones estatales y europeas, dado que la mayoría de las posibles regulaciones deben ser realizadas a través de Leyes y de Directivas. Existen, no obstante, algunas cuestiones de influencia que pueden ser modificadas por normas de rango inferior.

Se trata de decisiones muy complejas que deben ser valoradas cuidadosamente. Introducir cambios importantes en los impuestos sobre el consumo puede perjudicar la recaudación, hacer más difícil la gestión del impuesto para los ciudadanos, dificultar la prevención de otras modalidades de fraude fiscal y, como ha advertido la Comisión Europea, abrir la puerta a nuevos fraudes que se aprovechen de la nueva estructura impositiva.

En este punto ha de destacarse la modificación normativa llevada a cabo con relación a la liquidación y pago del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (Matriculación) que ha contribuido a la erradicación del alto nivel de fraude organizado detectado especialmente con la matriculación de vehículos de alta gama procedentes de otros Estados comunitarios.

1.3.2.- Represión del fraude de tramas

Mientras no se produzcan los cambios normativos que prevengan la comisión del fraude de tramas, la única vía para combatirlo es su detección, investigación y represión.

La Agencia Tributaria, la Abogacía del Estado, el Ministerio Fiscal, los Tribunales de Justicia y las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado vienen desarrollando en los últimos años un esfuerzo importante para adaptar su labor a estas nuevas formas de fraude. Este proceso de encontrar los medios idóneos para perseguir el fraude de tramas todavía no ha concluido.

1.4.- Modalidades de Tramas

El tratamiento general de fraude de tramas debe completarse con un estudio particular de las especies de tramas desarrolladas para los distintos impuestos.

2.- TRAMAS DEL IVA INTRACOMUNITARIO.

2.1.- Descripción del fraude en el IVA intracomunitario desarrollado mediante tramas organizadas: modalidades, características de la operatoria seguida y de los sujetos implicados

2.1.1. Introducción

Aunque conocido en su conjunto bajo el nombre genérico de "fraude mediante tramas", lo cierto es que dicha denominación incluye diferentes modalidades, cuyo particular funcionamiento y características diferenciales resulta necesario conocer.

Previamente, conviene destacar que como elemento común a todas las modalidades de fraude, aparece la existencia en el inicio del mismo de al menos una operación de entrega/adquisición intracomunitaria de bienes, por lo cual interesa recordar en todo momento los aspectos o elementos básicos que han de concurrir en dichas operaciones para que sea aplicable el régimen especial de tributación en relación al cual se están generando las distintas modalidades de fraude.

Así, de acuerdo con la normativa comunitaria armonizada que regula el IVA, existirá una operación de entrega intracomunitaria exenta en origen (lugar donde se produce la entrega de bienes) cuando: (1) La entrega se realiza desde un operador identificado a efectos del IVA en un determinado Estado Miembro hacia otro operador igualmente identificado, en otro Estado Miembro diferente; (2) Los bienes objeto de la entrega han de viajar físicamente desde un Estado Miembro hacia otro, pudiendo realizarse el transporte, bien por cuenta y bajo la responsabilidad del operador que realiza la entrega, bien por cuenta y bajo la responsabilidad del adquirente; (3) La realización de la operación se justifica a través de las facturas y de los documentos justificativos del transporte que se ha realizado.

Las posteriores entregas que en el interior del Estado Miembro de destino realice el adquirente de los bienes, -que deja de declarar como primer hecho imponible la adquisición intracomunitaria de bienes- estarán totalmente sujetas, por lo que éste deberá repercutir el IVA a su cliente e ingresar el importe en el Tesoro Público. A su vez, dicho cliente, si también es empresario, podrá deducir el IVA soportado, en la medida que esté correctamente documentado en la factura que ha debido ser expedida y entregada por su proveedor, y ello con independencia de que no haya abonado aún a éste el importe del impuesto repercutido, y por supuesto con independencia de que tal proveedor haya ingresado o no tal importe a favor de la Hacienda Pública.

2.1.2. Modalidades de Fraude

Con independencia de las especialidades que en determinados sectores económicos presenta la operatoria del fraude, a partir de este mecanismo básico y común, los fraudes más corrientes que se producen son los siguientes

a) FRAUDE EN ADQUISICIONES

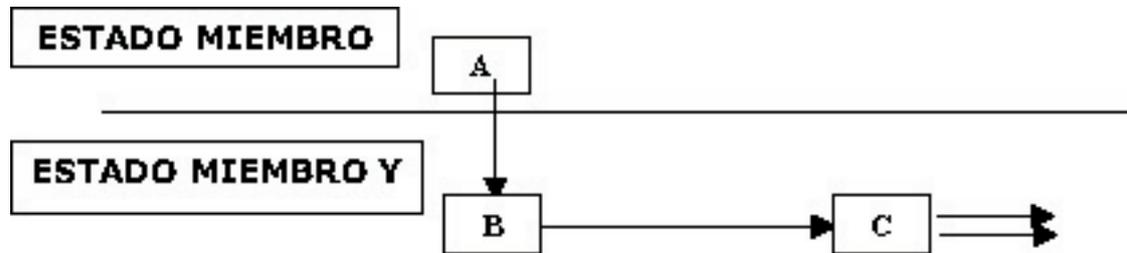
En esta modalidad, el mecanismo del fraude es el siguiente:

La empresa A, registrada en el Estado Miembro X, realiza una entrega intracomunitaria de bienes a la empresa B, registrada en el Estado Miembro Y.

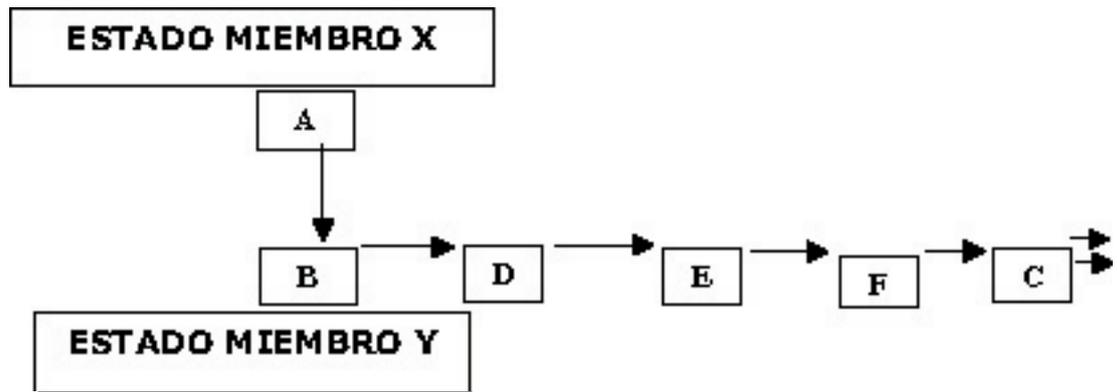
La empresa B adquiere los bienes exentos de IVA y a continuación realiza una entrega interna a la empresa C, también en el Estado Miembro Y, operación plenamente sujeta. La empresa B ("missing trader" o "trucha"), en efecto, repercute formalmente el IVA en sus ventas a la empresa C, pero no lo ingresa y, al poco tiempo, desaparece.

La empresa C ("destinatario final"), en la medida que dispone de la factura que justifica el haber soportado efectivamente la repercusión del impuesto, puede sin más problema deducir el IVA. correspondiente a sus adquisiciones a B, cuando, a su vez, vende los bienes en el mercado interno.

Como consecuencia de la falta de ingreso de B, la pérdida de recaudación del IVA es igual a la cuota pagada por C a B y no ingresada por esta última empresa. Debe volver a señalarse, sin embargo, que, en ésta como en las demás modalidades de fraude que analizamos, puede desplazarse el importe del Impuesto dejado de ingresar hacia una reducción de los precios de venta con objeto de obtener una situación más competitiva, vía precios



Por otra parte, a medida que con el paso del tiempo el fraude se ha venido sofisticando, los bienes, por lo general, son suministrados por B a C, no directamente, sino a través de una o varias empresas intermedias D, E, F etc. ("pantallas") que, añadiendo un mínimo valor a la operación, logran sin embargo dificultar la investigación del nexo o connivencia existente entre B (el "missing trader") y C (el "destinatario final").



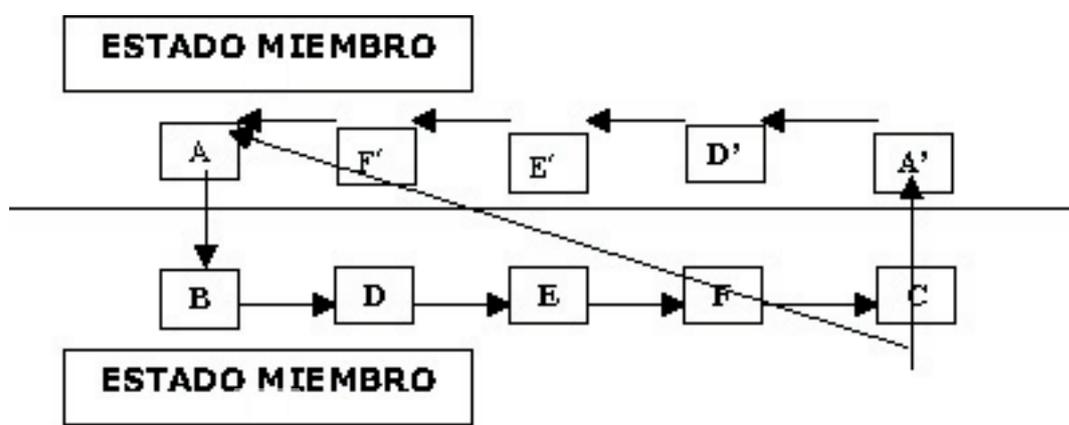
b) FRAUDE CARRUSEL

Se produce esta modalidad de fraude cuando la empresa C, en lugar de vender los bienes en el mercado interno, realiza a su vez una entrega intracomunitaria exenta a la empresa A, situada en el Estado Miembro X.

Consecuentemente, la empresa C, en la medida que realiza una entrega intracomunitaria exenta, pero con derecho a deducción de las cuotas soportadas, solicitará la devolución del IVA soportado en sus adquisiciones, IVA que, por otra parte, no ha sido ingresado pues como hemos visto, en el eslabón inicial de la cadena de repercusión B repercutió e incluso puede que cobró el impuesto a su cliente pero no lo ingresó en el Tesoro Público.

A continuación A vuelve a realizar una entrega intracomunitaria exenta a B y recomenzará así el esquema operativo del carrusel que puede conducir a pérdidas fiscales ilimitadas, dependiendo su cuantía de las veces de se reinicie el mecanismo.

En la práctica, todas estas formas de fraude y especialmente el fraude carrusel, pueden adoptar formas mucho más complejas (las más simples mediante la interposición de nuevas pantallas), pudiendo llegar a afectar a más de dos Estados y a multitud de empresas en cada uno de ellos.



c) CARRUSEL DOCUMENTAL

En esta modalidad de fraude, la circulación (entrega y posterior transporte) de mercancías a través de los diferentes Estados Miembros no existe en realidad, sustituyéndose por la exclusiva circulación de las facturas que se emiten para documentar las sucesivas operaciones. En ocasiones, incluso, dicha circulación de documentos se acompaña de movimientos reales de medios de pago, que se realizan para dar verosimilitud a la operación de entrega de bienes simulada.

Por otra parte, la acreditación del destino final de las mercancías suele realizarse mediante falsificación de los documentos de transporte.

2.1.3.- Características generales de los sujetos implicados en el fraude mediante tramas

Como ha quedado reflejado, en un fraude, intervienen siempre diferentes sujetos que, además, responden a características diferentes en función de los distintos papeles que juegan en la trama:

a) Las truchas o "missing traders" (comerciante fallido) que se caracteriza básicamente por realizar las operaciones origen del fraude, no cumplir sus obligaciones fiscales (no ingresa el IVA y en la mayoría de las veces no presenta ninguna declaración de impuestos) derivadas de las citadas operaciones y desaparecer con mayor o menor rapidez.

Generalmente, además, no tienen ni siquiera un domicilio real de realización de una actividad comercial. Por otra parte, una trucha adopta a menudo la forma de una sociedad privada en la que los directores son hombres de paja (testaferros), o sociedades extranjeras, normalmente establecidas en un paraíso fiscal. Por ello, difícilmente la Administración tributaria puede acceder a su contabilidad ni a cualquier otro documento y, por supuesto, carecen de bienes sobre los cuales poder dirigir la acción recaudadora en relación a las cuotas del Impuesto defraudadas.

b) La pantalla es la sociedad que se sitúa entre la trucha (u otra pantalla) y la distribuidora. Adquiere las mercancías a una trucha y las transmite inmediatamente a la distribuidora. La pantalla está siempre en el marco de la legalidad, presenta sus declaraciones de IVA y paga el impuesto que le corresponde. Su papel consiste en dificultar las investigaciones, evitando que exista una conexión directa entre la trucha y el operador que solicita la devolución del IVA. Por ello, el número de pantallas implicadas suele depender de la complejidad del mecanismo diseñado en cada caso

c) La distribuidora (también llamada compradora, eslabón u operador final) compra las mercancías de la pantalla (o, más raramente, directamente de una trucha) y realiza entregas intracomunitarias a un operador establecido en otro Estado miembro o ventas en el mercado nacional. En cualquier caso, a través de las citadas operaciones origina un crédito de impuesto frente a la Hacienda Pública que le permite solicitar la devolución del IVA formalmente soportado en sus compras

En general, suele ser este eslabón en la cadena el principal beneficiario del fraude cometido, habiéndose llegado incluso, en algunos casos de fraude (que por haberse dado en los inicios de la realización de estas prácticas eran menos sofisticados), a demostrar claramente la connivencia entre distribuidores y truchas, las cuales eran creadas, dirigidas e incluso formalmente representadas por las mismas personas, e incluso se ha llegado a demostrar cómo el importe del impuesto defraudado era finalmente compartido entre las diferentes empresas implicadas.

Como elementos definitorios comunes de los sujetos que normalmente participan en una trama, cabe destacar:

- Multiplicidad de participantes: La tendencia a utilizar muchos eslabones entorpece la investigación en general y en particular la localización de las entidades en las que se sustancia el fraude. Además, la pluralidad de personas físicas y jurídicas suelen tener domicilios fiscales situados en distintas jurisdicciones y competencias administrativas.

- Rapidez en la sustitución de los proveedores y clientes: Con la finalidad de evitar ser detectadas, los organizadores de los fraudes cambian regularmente sus proveedores y reemplazan frecuentemente las truchas.

- Conocimiento del método de funcionamiento de la administración fiscal: La mayoría de los organizadores de los fraudes carrusel han aprendido como "jugar con el sistema". Esto es, están muy familiarizados con la legislación que cada día se aplica en los Estados Miembros. Esto les permite obtener números de registro y devoluciones del impuesto con un mínimo de sospechas y calibrar el momento oportuno para modificar la estructura del carrusel o desplazar la actividad fraudulenta hacia otro Estado Miembro.

2.2.- Extraordinaria relevancia del fraude

La preocupación por el fraude al IVA a través de tramas organizadas es cada vez mayor en Europa. Este fraude afecta, aunque de manera desigual, a los distintos Estados miembros de la Unión Europea y se comete respecto a un impuesto de normativa sustancialmente armonizada.

Nos encontramos ante el fraude de mayor magnitud, más extendido y cuya eliminación es más compleja de todos aquellos que afectan al sistema tributario europeo. El problema se valora como sumamente importante por parte de la propia Comisión Europea y por las Administraciones tributarias de los Estados Miembros. En distintas reuniones del programa Fiscalis y otras auspiciadas por la Comisión Europea se insiste en el convencimiento de que es preciso actuar rápidamente y con mayor eficacia para la solución de un problema delictivo que puede llevar a una merma sustantiva de los ingresos por IVA y provocar otros perjudiciales efectos sociales y económicos.

2.2.1.- Magnitud del fraude

Aunque no existan cifras oficiales del impacto financiero en la Unión Europea de las tramas de IVA, los datos disponibles avalan que las sumas implicadas en este fraude son muy elevadas y las pérdidas de ingresos fiscales muy importantes. Conviene tener presente que

se trata de un fraude acumulativo que en sus modalidades de fraude carrusel puede producir pérdidas ilimitadas.

La Comisión Europea ha estimado el fraude ocasionado mediante tramas en importes que podrían moverse en torno a un 10% de la recaudación del IVA. Hay que tener en cuenta en cualquier manejo de cifras el carácter dinámico del fraude que puede afectar de manera diferente a distintos Estados. También debe apreciarse que los mecanismos del fraude cambian constantemente, que se producen especialidades sectoriales y una adaptación continua de las sociedades instrumentales que se alojan en distintos Estados.

En España el problema es igualmente grave, tanto por los importes de IVA implicados ya de por sí muy importantes como desde el punto de vista de la participación de grupos organizados lindantes o plenamente inmersos en la delincuencia organizada. Las tramas de IVA, además del importante efecto financiero derivado de la falta de ingreso de cuotas de IVA y la obtención indebida de devoluciones, están produciendo distorsiones en el funcionamiento del mercado en algunos sectores económicos, al dificultar la presencia en el mismo de los operadores ajenos a prácticas fraudulentas.

Una estimación para España, acorde con los criterios manejados por la Comisión Europea, situaría el fraude en un importe anual de cuotas de IVA defraudadas de aproximadamente 4.000 millones de euros. A pesar de las limitaciones propias de toda metodología de estimación de lo que, por esencia, se desconoce, cualquier aproximación pone de manifiesto el alcance y magnitud del fraude. Debe tenerse en cuenta que al concentrarse en determinados sectores económicos como el de la telefonía móvil o el sector informático supone la existencia de una competencia desleal, razón que ha impulsado la firma por la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Acuerdos de Entendimiento con organizaciones y asociaciones representativas de los distintos sectores afectados.

2.2.2.- Efectos sobre los mercados

El fraude por medio de tramas es gravemente perjudicial al normal funcionamiento del mercado y lo distorsiona de una forma significativa. Si existe una parte de las mercancías que resultan en mayor o menor medida defiscalizadas gracias al fraude organizado y tales bienes deben competir con los comercializados por otras empresas que pagan regularmente sus impuestos, se produce una tendencia a la expulsión del mercado de los operadores honrados. Las mercancías que pueden venderse más baratas (gracias al impago de los impuestos) sustituyen a los productos que incluyen los correspondientes impuestos indirectos. A medio plazo el efecto puede ser grave si acaba contaminando toda la actividad económica sectorial ya que los empresarios cumplidores ven mermada su competitividad.

2.2.3. Carácter organizado y vinculación con la delincuencia económica

La existencia de las tramas de IVA no es un fenómeno individualizado de fraude de determinadas empresas sino el producto de redes organizadas muy bien estructuradas, altamente especializadas, destinadas a permitir el fraude, generar la infraestructura que lo soporta, incluyendo en ocasiones centenares de sociedades instrumentales, que se ponen al servicio de las empresas, y capaces de reaccionar con mucha agilidad a las acciones de los poderes públicos. Cabe hablar sin tapujos de una profesionalización del fraude.

El carácter organizado de las tramas de IVA facilita la participación o incorporación a esas tramas de grupos directamente vinculados a otras organizaciones de delincuencia organizadas. Como ejemplos de esto último pueden mencionarse que las recientes detenciones de sujetos implicados en fraude de automóviles han demostrado la existencia de falsedades en la documentación, rectificación de números de bastidor, estafas e incluso robo de automóviles en relación con la introducción en España de estos.

2.3.- Criterios en la persecución de las tramas

Por parte de la Agencia Tributaria se tiene clara conciencia de las exigencias impuestas por las nuevas conductas fraudulentas vinculadas a las tramas. La investigación en sede administrativa, la denuncia y la posterior judicialización de las actuaciones sobre tramas organizadas de defraudación al IVA presentan indudablemente determinadas particularidades, que requieren adecuar las normas y medidas empleadas, incluso acudiendo a soluciones específicas.

Ha de hacerse, en este momento una mínima referencia a los principios o claves básicas que actualmente rigen las actuaciones de la AEAT, subrayando que no alcanzarán el éxito perseguido si no son compartidos por los demás agentes imprescindibles para la efectiva represión penal, en especial el Ministerio Fiscal y, obviamente, los órganos jurisdiccionales.

Así, como tales principios o claves básicas de actuación, se señalan:

- Carácter indispensable de las actuaciones de investigación, con aplicación de técnicas materialmente policiales, que suponen ordinariamente una temprana judicialización.
- Enfoque unitario de la trama como objeto de las actuaciones represivas (globalidad). Puede carecer de sentido centrar la investigación, la denuncia y la posible condena sobre eslabones aislados de la trama, sin tener en cuenta el papel y responsabilidad que asumen en el conjunto de la misma.

Frente a lo anterior, es evidente la necesidad de acotar la trama objeto de las actuaciones, a cuyos efectos se ha acuñado el concepto de unidad de trama, formada, en cada ejercicio, por la entidad distribuidora final (solicitante de devolución o último eslabón anterior al consumidor final), junto con las pantallas y truchas, con las que en el ejercicio considerado ha venido operando, unidad que habrá de seguirse en las actuaciones posteriores a la investigación administrativa.

- Se ha de actuar con inmediatez, priorizando la investigación respecto a las tramas en funcionamiento. Solo sobre situaciones actuales se podrán obtener las pruebas de la planificación y el diseño de las actuaciones defraudatorias y sobre la implicación de los diferentes participantes, lo cual conduce a la pauta general de actuación consistente en la judicialización inmediata de los expedientes, sin esperar siquiera en ocasiones a la conclusión de los periodos impositivos por parecer evidente la existencia de una conducta de carácter delictivo.
- Se ha de promover la adopción de medidas cautelares. El fraude tiene una finalidad económica. Por ello, junto con las actuaciones encaminadas a la recuperación de los legítimos intereses

del Estado, también resultará esencial adoptar todas aquellas medidas orientadas a ahogar financieramente a los participantes en las tramas que difícilmente podrán así sobrevivir y seguir ejerciendo su perjudicial efecto sobre los mercados.

2.4.- Problemas suscitados en la práctica procesal

Teniendo pues en cuenta los principios de actuación anteriores, las cuestiones que hoy por hoy están planteando mayores interrogantes son:

2.4.1.- Sujeto contra el cual ha de dirigirse la denuncia y la acción procesal

La represión del fraude de las tramas exige distinguir o diferenciar entre el incumplidor formal o "autor inmediato" de la defraudación (normalmente la trucha o missing trader), y el "autor mediato" o beneficiario último de la defraudación cometida.

Normalmente el beneficiario suele ser el eslabón al que además resulta imputable la responsabilidad de organización del entramado que sustenta el fraude. De ahí que en general se denuncie como principal responsable al beneficiario conocido y los demás participantes se incluyan en el informe como cooperadores necesarios, pero sin un pronunciamiento sobre la condición (cómplice, colaborador necesario..etc) por la que corresponda denunciarlos en concreto.

Sin embargo, en ocasiones, la situación requiere de soluciones diferentes en la medida que:

- Son otros, diferentes de tal beneficiario, los ideólogos y organizadores del fraude, de tal forma que aquel tan solo se sirve de estructuras de defraudación ya organizadas, con respecto a las cuales aparentemente no solo no tiene connivencia, sino que desconoce incluso su composición exacta y su finalidad fraudulenta. Supuesto que, sin embargo, no puede normalmente deducirse de las simples actuaciones administrativas, sino que exige obtener determinadas pruebas en sede de la posterior investigación judicial.

En otras ocasiones viene a ocurrir que de las actuaciones administrativas se deduce una importante defraudación e incluso la existencia de entramados o estructuras que solo tienen lógica en el beneficio alcanzado por alguien cuya identidad en los momentos iniciales de la investigación no es posible precisar, por lo cual resultará imprescindible elevar el informe de indicios de delito, o presentar la querrela, sin concretar la identidad de los sujetos contra los cuales se formula.

En las causas citadas intervienen las llamadas empresas de primer nivel que introducen los productos o mercancías en territorio español procedentes generalmente de otro Estado comunitario con un IVA neutro en la recepción de tal mercancía.

Estas empresas comienzan a crear una apariencia de circulación de los productos recibidos simulando su transmisión a una empresa de las llamadas de segundo nivel a la que formalmente le repercuten el IVA en las correspondientes facturas.



Por supuesto la empresa de primer nivel ni declara ni ingresa el IVA repercutido a la de segundo nivel defraudando aparentemente a la Hacienda Pública.

Las empresas de segundo nivel pueden transmitir a otras entidades de tal naturaleza los bienes generando una mayor simulación, o bien proceder a su transmisión a la empresa comercializadora, final de la cadena que formalmente también ha soportado su IVA en esa transmisión, IVA soportado que le va a servir para compensar el IVA repercutido a los consumidores finales en el caso que el destino de los bienes sea éste, permitiéndole un precio de venta final muy competitivo a través de la financiación adicional obtenida con el IVA no ingresado en la cadena de transmisiones; o bien para obtener las devoluciones de IVA soportado si la entrega se hace a otro país comunitario (carrusel), en la forma más grosera de defraudación.

En la inmensa mayoría de casos existe, como no puede ser de otra manera, una vinculación entre las diferentes empresas que en la trama intervienen, lo que implica que el comercializador final que es quien obtiene los beneficios de la cadena sea el que deba soportar no ya sólo, en su caso, las responsabilidades penales sino la liquidación tributaria correspondiente. A mayor abundamiento, esta empresa final suele ser la única solvente de la cadena y susceptible de ser sujeto de un procedimiento de apremio con posibilidades de éxito.

Sin embargo, las vinculaciones que podrían considerarse suficientes a efectos tributarios (vinculaciones económicas) que se obtienen valorando los precios de venta de las mercancías, generalmente bajos en las sucesivas transmisiones; la identidad de entidades de crédito con las que operan las diversas sociedades de la cadena, con la finalidad de ahorrar los costes de movimiento de capitales necesario para dar credibilidad a las diversas transmisiones vinculadas; la coincidencia de proveedores comunitarios de las empresas de primer nivel y de clientes comunitarios de las comercializadoras... a veces no son suficientes a los efectos de una imputación penal relativa a las empresas comercializadoras que aparentemente no han defraudado nada teniendo sus declaraciones en regla e ingresando u obteniendo devoluciones de manera en apariencia legal.

Una alternativa es considerar que la defraudación del IVA se comete al final de la trama y que es la empresa comercializadora la que no ha ingresado todo el IVA defraudado en la misma, considerando que el IVA de la transmisión final aunque formalmente aparece como IVA no es tal sino mayor precio de venta, de manera que no se ha procedido a repercutir el IVA a los consumidores finales y debe ser la comercializadora la que lo ingrese, pues ese precio de venta final tan bajo no se habría conseguido de no haber simulado un conjunto de transmisiones vinculadas que han permitido una financiación de sus costes con el IVA defraudado.

El reconocimiento por los administradores de las llamadas truchas de su condición de testaferros de la comercializadora o de que ésta conocía su condición de tal permite mantener la imputación e incluso acusar respecto de los comercializadores, pero por desgracia ello ocurre en escasas ocasiones ante la imposibilidad en la práctica de localizar a los administradores de las empresas de primer y segundo nivel y ante el desconocimiento que los mismos tienen realmente (mendigos, toxicómanos, parados,...) de la trama urdida con su colaboración, siendo solo conscientes de haberse prestado a algo a cambio de un pequeño premio económico.

Otra alternativa es centrar la persecución en las empresas de primer nivel, que son las que clara y realmente han dejado de ingresar el IVA formalmente repercutido a las de segundo nivel, sin tener además un IVA soportado que compensar. Ello sin embargo puede tener el inconveniente de obtener una condena penal frente a quien en la mayoría de los casos se ha utilizado como mero instrumento al servicio de una trama y, sobre todo, la imposibilidad de cobrar cantidad alguna en concepto de responsabilidad civil ante la absoluta insolvencia de la empresa creada para un fin determinado como es operar al servicio de una trama durante un breve espacio de tiempo. La dificultad es mayor cuando el primer nivel tiene su domicilio en el extranjero puesto que hay que acudir a la cooperación jurídica internacional en materia penal que rige en el seno de la Unión Europea.

2.4.2.- Momento en que se debe proceder a la judicialización de las actuaciones

La judicialización de un expediente de defraudación cometida a través de una trama, supone dar respuestas a dos cuestiones fundamentales: por una parte, un elemento material, que responde a la determinación del contenido sustantivo mínimo de los informes que la AEAT remite al Ministerio Fiscal; por otra, un elemento temporal, que responde a la adecuada fijación del momento o fase del procedimiento administrativo en el cual debe procederse a la remisión del expediente.

Por lo que se refiere al elemento temporal, no puede desconocerse el hecho de que los analizados entramados de sociedades se constituyen para operar durante períodos cortos de tiempo, transcurridos los cuales las entidades dejan de operar, desaparecen del tráfico mercantil y resultan incluso ilocalizables, circunstancia que ha demostrado como ineficaces aquellas actuaciones judiciales dirigidas contra tramas de fraude que ya han dejado de operar habiendo sido incluso sustituidas por nuevas entidades.

Por esta razón, ya se apuntó anteriormente que el principio que debe regir las posibles actuaciones judiciales es el de la inmediatez, ya que solamente así se podrá acreditar el grado de implicación de los diferentes sujetos que intervienen en la trama y obtener resultados positivos en lo que se refiere a la recuperación de las cuotas defraudadas, al posibilitar la adopción de medidas eficaces de naturaleza cautelar en la fase de instrucción judicial.

Por lo que al elemento material de los informes se refiere, y dado que la operativa de las tramas organizadas se basa precisamente en la creación de un entramado de sociedades constituidas con el objeto de posibilitar tal fraude y de dificultar las investigaciones tendentes a su descubrimiento y a la exacta determinación de los responsables del mismo, no puede exigirse de la Administración tributaria la aportación, en el momento de remitir su informe, de pruebas definitivas sobre la determinación de quién o quiénes se encuentran tras el entramado de sociedades o sobre la implicación del beneficiario último de la trama.

De esta manera, la labor de la Administración tributaria se ha de centrar en poner a disposición del Ministerio Fiscal o del juez de instrucción un conjunto de indicios sólidos (de modo que la prueba indiciaria pueda tener el exigible grado de fiabilidad) sobre quiénes son los que aparecen formalmente como responsables de las deudas tributarias y, en la medida de lo posible, sobre quiénes son los auténticos responsables del fraude que, por ostentar la dirección de la trama o por su grado de connivencia con quienes la organizan, merecen el reproche penal.

Será precisamente la investigación posterior a desarrollar en el marco del procedimiento judicial la que permitirá transformar los comentados indicios sólidos en pruebas definitivas.

2.4.3.- Órgano judicial que debe conocer de las tramas

La diseminación geográfica que suele caracterizar a una trama y los importes de defraudación que se alcanzan, acaban orientando numerosos casos hacia la competencia de los Juzgados Centrales de Instrucción y de la Audiencia Nacional. La acumulación de asuntos de la máxima trascendencia no debe perjudicar la necesaria inmediatez de actuaciones a que se ha hecho referencia, a pesar de la carga de trabajo del órgano judicial o del distanciamiento de los funcionarios que investigaron el caso en sede administrativa.

Caso de enfocar la actuación en la distribuidora que se perfila como beneficiaria y presunta responsable, se presentará la denuncia ante el órgano judicial correspondiente al domicilio de la misma.

Frecuentemente los denunciados solicitan la acumulación de las posibles denuncias y su tramitación por órganos diferentes a aquéllos que están actuando, en un intento de generar confusión de procedimientos y de retrasar la actuación represiva.

En principio, el sistema de forum delicti comissi o lugar de comisión del delito, que rige con carácter ordinario en el artículo 15 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, parece adecuado y suficiente para atribuir la competencia para conocer de la instrucción y enjuiciamiento de estos delitos a los Juzgados de Instrucción y a los Juzgados de lo Penal o a la Audiencia Provincial, según los casos, al tenor de los puntos de conexión con el caso que señala (donde se hayan descubierto pruebas materiales del delito; donde el presunto reo haya sido aprehendido; donde resida el presunto reo; cualquier otro donde se haya tenido noticia de la perpetración delictiva).

2.4.4.- Necesidad de permanente coordinación

Resulta absolutamente imprescindible la existencia de cauces de comunicación ágiles y eficientes entre todos los órganos responsables del conjunto de las actuaciones de represión sobre las tramas, comunicación que ha de darse a dos niveles o con dos perspectivas diferentes

Con carácter general, para lograr alcanzar y mantener de forma permanente la necesaria coordinación y coherencia en la aplicación de los criterios que se estimen en cada momento adecuados, de tal modo que la respuesta del conjunto de las Administraciones públicas implicadas sea ágil y adaptada en cada momento a las cambiantes necesidades. A este respecto, destacar que por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se ha establecido la emisión de previo informe por su Servicio Jurídico, así como que en todos los informes de denuncia que se remitan debe hacerse constar expresamente qué persona de la Inspección será interlocutor del Ministerio Fiscal para cualquier cuestión que pueda plantearse en relación al caso, persona que será además la propuesta para prestar el auxilio a la justicia que posteriormente pueda ser solicitado.

2.5.- El auxilio jurisdiccional

Como se indicó en el segundo capítulo de este informe, es práctica habitual en los procesos por delito fiscal que funcionarios de la Agencia Tributaria intervengan en los mismos como testigos y peritos.

En el caso de tramas, por las características expuestas se hace necesaria una participación mucho más intensa de los actuarios que bien iniciaron la investigación administrativa bien tienen que profundizar en la información disponible en el proceso. La pluralidad de sujetos implicados, su dispersión territorial, la temprana judicialización, la necesidad de precisar los hechos imponible y las cuotas defraudadas y los específicos conocimientos técnicos y contables que para ello suelen requerirse traen como consecuencia la necesidad de prestar un importante auxilio jurisdiccional por parte de la Administración tributaria, bajo la dependencia funcional del juez instructor o del Ministerio Público.

3.- FRAUDE EN LOS IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

3.1.- Introducción

Entre los elementos estructurales de los impuestos Especiales de Fabricación (Hidrocarburos, Alcohol y Bebidas Derivas, Productos Intermedios, Cerveza, Labores de Tabaco y Electricidad) cabe destacar los siguientes:

- El reducido número de operadores económicos participantes en los sectores económicos que actúan con los productos sujetos a estos Impuestos Especiales.
- Una regulación de los sectores claramente intervencionista a nivel general.
- Los altos tipos impositivos en algunos Impuestos Especiales de Fabricación -en alcoholes superior al 1000% del valor del producto o en torno al 65% en el valor del producto en hidrocarburos-.
- La compleja estructura jurídica de la obligación al pago en estos impuestos.

Con respecto al primer elemento, deben tenerse en cuenta dos características: "que todo el mundo en el sector se conoce" y que no son lógicas, teniendo en cuenta los usos y costumbres del sector, las operaciones económicas sobre las que se edifica el fraude fiscal.

El sector de hidrocarburos es un claro ejemplo del segundo elemento estructural de estos Impuestos, al menos en relación con la regulación sobre las reservas estratégicas, la autorización de todo depósito de inflamables o el transporte de productos peligrosos.

Los altos tipos impositivos son el elemento que sustenta el fraude en este tipo de impuestos, que no alcanza cuotas superiores, con independencia de los modelos de control tributario que en estos impuestos se ha establecido legalmente, por los factores económicos y jurídicos anteriormente enunciados.

Los elementos anteriores explican la especial situación jurídica-tributaria del titular del establecimiento desde el que se inicia toda operación en régimen suspensivo o envío de productos sujetos a Impuestos Especiales con bonificación de tipos imponible o exención:

responsabilidad objetiva del pago de la cuota del impuesto hasta que el destinatario (cliente) ha recibido el producto en el establecimiento debidamente autorizado para este tipo de operaciones, con independencia de las responsabilidades sancionadoras o penales del que realiza el fraude y no es el destinatario del producto.

Aunque no existen estudios sobre el nivel de fraude en los Impuestos Especiales de fabricación, se puede afirmar que en relación con su recaudación total es muy reducido. El único que tradicionalmente se viene realizando es sobre el contrabando de tabaco, y entre la década de los 90 del siglo pasado y el año 2005, este tipo de fraude a pasado de ser de alrededor del 15% a un insignificante 0,6 % de las ventas totales de tabaco –según datos que comunica Altadis SA y que son obtenidos por los estudios de la consultora ASM Grupo contratados por la citada empresa-. No obstante, el importe defraudado en cada delito es muy alta, habida cuenta de los altos tipos impositivos (por ejemplo, la deuda tributaria media por delito en el Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas, entre 2000 y 2005, es de 3,4 millones de €).

Por último, el número reducido de operadores en el sector y los altos tipos impositivos, obliga a que la prevención en este tipo de delitos sea el elemento sustancial para evitar su desarrollo. Prevención que debe ejecutarse a través de elementos desincentivadores, tales como una intervención eficiente y una inspección cercana al hecho imponible que detecte las operaciones económicas “no normales” según los usos y costumbres del sector económico en el que se producen.

3.2.- Tipología del fraude penal en los Impuestos Especiales de Fabricación

Aunque la tipología de fraudes en este tipo de impuestos es múltiple, las operaciones típicas que normalmente dan origen a una conducta del obligado tributario que puede calificarse como delito contra la Hacienda Pública son los siguientes:

- Envíos en régimen suspensivo de productos sujetos a Impuestos Especiales de Fabricación desde un Estado miembro de la Comunidad a otro.
- Envíos en régimen suspensivo de productos sujetos a Impuestos Especiales desde un establecimiento del ámbito territorial interno español a otro establecimiento del mismo ámbito o entregas de alcohol exento entre establecimientos situados en España.
- El lavado físico o fiscal del gasóleo bonificado.
- El contrabando de tabaco.

En los cuatro supuestos indicados, normalmente de forma generalizada, la comisión del delito se realiza a través de lo que generalmente se denomina “trama”, concepto tanto aplicable a los Impuestos Especiales de Fabricación, como al IVA.

3.2.1.- Envíos en régimen suspensivo

El objeto de este fraude es, normalmente, desviar alcohol hacia la fabricación de bebidas derivadas sin el pago del Impuesto Especial o adquirir una bebida derivada con exención de IVA por entrega intracomunitaria destinándola realmente al mercado interior.

Cuando se da el primer supuesto, existe un fraude en el Impuesto Especial y en el IVA, en el segundo caso sólo en el IVA. El primero de los casos se está reduciendo, habida cuenta de la responsabilidad objetiva de la cuota por el titular del establecimiento que inicia el régimen suspensivo en España.

La operativa típica de este fraude es el siguiente:

- Una persona se presenta ante el depositario autorizado que debe iniciar el envío en régimen suspensivo ofertando una operación de compra de un producto sujeto a un Impuesto Especial en nombre del titular de un establecimiento situado en otro Estado miembro de la Unión Europea.
- La operación siempre es por varios cientos de miles de litros de alcohol absoluto, en alcohol o bebidas derivas.
- Las condiciones de la operación son las siguientes:
 - o Pago en efectivo.
 - o Condiciones de entrega "ex fabrica".
 - o El transporte es encargado por el comprador (El camión, en la mayoría de las ocasiones, es de propiedad de un transportista de otro país comunitario o de un país tercero con el fin de dificultar el seguimiento de producto)

Estas condiciones de la operación, anormales en este sector económico, constituyen un indicio del conocimiento de la posible operación fraudulenta por la empresa titular del establecimiento. Tanto la empresa vendedora como la presunta empresa compradora son reales y operan en el mercado de los productos sujetos a Impuestos Especiales, estando la ficción en el teórico representante de esta última empresa.

Entre el año 2004 y 2005, se han denunciado por este tipo de fraude 25 tramas, con una cuota defraudada de 84,4 millones de €

3.2.2.- Envíos en régimen suspensivo de productos sujetos a Impuestos Especiales desde un establecimiento del ámbito territorial interno español a otro establecimiento del mismo ámbito o entregas de alcohol exento entre establecimientos situados en España

Como en el caso anterior, el objetivo es la desviación del alcohol a la fabricación de bebidas derivadas sin el pago del Impuesto Especial, ya sea como consecuencia de entregas simuladas entre empresas situadas en España o envíos con exención del Impuesto sobre el alcohol. El fraude fiscal se produce tanto en el Impuesto Especial, como en el IVA.

La operación fraudulenta consiste en una operativa semejante a la anterior con envíos simulados a otro establecimiento en España o una empresa usuaria de alcohol exento. Una modalidad de este fraude en operaciones en régimen suspensivo consiste en envíos a empresas formalmente constituidas y autorizadas, que reconocen haber recibido los productos, aunque no hacen frente a la deuda tributaria derivada de la operación. En algunas ocasiones, incluso,

con el fin de evitar la figura del delito, proceden a presentar declaraciones tributarias sin ingreso, reconociendo la deuda ante la Administración Tributaria

En el tipo de fraude de circulación interna, entre el año 2000 y 2005, se han denunciado 5 tramas con una cuota defraudada de 17,6 millones de €.

En el desvío de alcohol desnaturalizado, entre el año 2000 y 2005, se han denunciado 6 tramas con una cuota defraudada de 24,9 millones de €.

3.2.3.- Lavado físico o fiscal del gasóleo bonificado

El fraude consiste en desviar el gasóleo bonificado hacia usos prohibidos por la Ley 38/1992, enmascarando el destinatario final del producto. En el caso de lavado físico del producto (eliminación por medios físico-químicos de los trazadores del gasóleo bonificado o exento), normalmente el destinatario del producto no es conocedor del fraude, pudiendo ser incluso objeto de engaño con adulteraciones adicionales del supuesto gasóleo A adquirido. En el caso del lavado fiscal, el destinatario puede ser el agente que incita o promueve su realización. Normalmente, estos fraudes se complementan con la mezcla de productos de la tarifa segunda del impuesto, que al ser usados como carburantes quedan sujetos y no exentos en el Impuesto sobre Hidrocarburos.

En ambos tipos de fraude se han denunciado 15 tramas con una cuota defraudada de 35,5 millones de €.

3.2.4.- Contrabando de tabaco.

Aunque este fraude fiscal se tipifica normalmente como delito especial de contrabando en la mayoría de los casos los hechos también encajarían teóricamente en la figura del delito fiscal.

4.- FRAUDE EN EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE (IEDMT)

4.1.- Introducción.

Ya se señaló en el capítulo II, la cuantificación del perjuicio económico mínimo que debe alcanzar el delito fiscal (120.000 €) debe seguir las reglas establecidas en el apartado 2 del artículo 305 CP, que distingue entre "tributos.... periódicos o de declaración periódica", cuya cuantificación será en función del periodo impositivo o de declaración, salvo que los mismos sean inferior al año, en cuyo caso su evaluación se realizará en relación al año natural. Para el resto de los tributos, se estará a la cuantía referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

El IEDMT no es un tributo periódico, ni de declaración periódica. Por tanto, solo podría existir un delito fiscal cuando la base imponible del medio de transporte sujeto a este impuesto sea superior a 1.000.000 de €, en el caso de aplicarse un tipo impositivo del 12%, o de 1.714.285,72 de €, en el caso de aplicarse un tipo impositivo del 7% (Supuesto de que la primera matriculación se realizara en la Península o Islas Baleares, de realizarse en las Islas Canarias la base sería superior).

El absurdo del tratamiento penal de un comportamiento antijurídico idéntico se produce cuando se compara el IVA con el IEDMT. Ambos impuestos son tributos instantáneos, el primero con declaración periódica, el segundo operación por operación. Teniendo la misma naturaleza (tributos instantáneos), pero difiriendo en la forma de su declaración, se concluye, según la redacción actual del apartado 2 del artículo 305 CP, que si un empresario cumpliera con su obligación en el IVA, pero defraudara millones de euros en el IEDMT en un año natural, no podría ser imputado por delito fiscal. La defraudación en los últimos años por el IEDMT, con especial incidencia en 2003 y 2004 y primer semestre de 2005, ha puesto de manifiesto, en las comprobaciones tributarias por este impuesto, que las cuotas defraudadas por obligado tributario y en periodos inferiores a un año natural eran muy superiores a los 120.000 €.

4.2.- Fraude en el IEDMT en matriculaciones de vehículos automóviles de alta gama adquiridos en otro Estado miembro.

Este fraude está ligado al del IVA en las operaciones sujetas y no exentas que seguidamente se describen.

El fraude consiste en la simulación de la adquisición en otro país comunitario de un coche, normalmente matriculado en ese país, por una empresa establecida en España. Esta empresa es una sociedad de nueva creación, inactiva o "durmiente", que oculta la verdadera empresa española que realiza la adquisición intracomunitaria. La sociedad adopta normalmente la forma de sociedad de responsabilidad limitada. Una vez simulada esta operación, la "empresa pantalla" procederá a simular la matriculación del vehículo a su nombre, autoliquidando previamente el IEDMT, declarando unas bases imponibles muy inferiores al verdadero precio del coche. Los ejemplos más escandalosos han sido la declaración de bases imponible de 100 € para coches de alta gama (BMW, Mercedes, etc), con cuotas ingresadas de 7 €. Una vez matriculado el vehículo, la "empresa pantalla" procede a simular la venta a otra empresa del sector dedicada a la venta al por menor (venta al consumidor final del vehículo).

La "empresa pantalla" es una entidad sin actividad hasta el inicio de sus actuaciones en el fraude, al frente de la misma (administrador) existe un "testaferro", que normalmente es una persona insolvente. Con el fin de dar verisimilitud formal a la operación, evitando las pruebas de la participación de terceros en el fraude, es a través de esta empresa como se canalizan las operaciones financieras entre el comprador minorista y el vendedor.

La cuota defraudada en cada coche por el IEDMT y el IVA se utiliza fundamentalmente para competir deslealmente en el sector, reduciendo el precio de venta del vehículo. El fraude en cada coche está entre el 23 y el 28% del valor de cada coche (IEDMT e IVA). Eso no descarta, que alguna parte de la cuota defraudada también redunde en beneficio del vendedor y del "comisionista" cuando este existe en la trama.

La evolución de este tipo de fraude, como cualquier otro de tramas, se caracteriza por su inicio a través de una o varias empresas reales del sector que crea la "empresa pantalla" para su servicio. Cuando el sector reacciona ante las ofertas a bajo precio de estas empresas, se generaliza el fraude en el sector económico afectado, apareciendo, en su ejecución, la figura de una persona, que podría denominarse "comisionistas del fraude", que percibe un porcentaje de la cuota defraudada por la simulación de la operación, permitiendo desligarse las empresas finales de la ejecución del fraude (empresarios reales del sector) de la empresa

vendedora en otro país comunitario. Estos "comisionistas" son normalmente personas que vienen trabajando en el sector económico afectado por el fraude. Mientras que en las primeras fases del desarrollo del fraude, existe una fuerte concentración en las operaciones comerciales entre la "empresa pantalla" y la empresa dedicada a la venta al consumidor final, cuando aparece la figura del "comisionista", tal concentración desaparece y la "empresa pantalla" vende a un número significativo de empresas minoristas reales del sector. En esta fase, es cuando en alguna ocasión aparecen verdaderas organizaciones de tipo "mafioso" o de "crimen organizado" actuando en la figura del "comisionista" indicado.

Una variante de este tipo de fraude es la que se produce cuando el vendedor final del coche actúa en el marco de la economía sumergida. En este supuesto, la "empresa pantalla" normalmente solo se constituye a efectos del fraude en el IVA, simulándose por un "tercero", con engaño al comprador final del vehículo, que éste último es el presentador de la autoliquidación del IEDMT.

4.3.- Medidas preventivas frente a este tipo de fraude.

El inicio de este fraude está ligado a una actividad residual en el sector, enmarcada en la economía sumergida, por la que algunas personas, con algún vínculo en otro país comunitario, adquirirían un vehículo usado de alta gama por orden de un tercero, procediendo a su transporte desde el país comunitario a España por medio de su conducción por la misma persona que realizaba el fraude.

Esta actividad fraudulenta ha ido creciendo muy lentamente hasta principios del año 2000, eclosionando durante los años 2003, 2004 y primer semestre del 2005. En el cuadro siguiente se aprecia esta evolución en función del crecimiento de las autoliquidaciones modelo 565 con cuota inferiores a 100 €, si bien no toda autoliquidación por estos importes es fraudulenta. En este intervalo se incluyen motos de baja cilindrada y coches adquiridos en otros países de la UE con muchos años de antigüedad (ligado al fenómeno de la inmigración):

AÑO	AUTOLIQUIDACIONES CON CUOTA INFERIOR A 100€ EN SOCIEDADES LIMITADAS (1)	AUTOLIQUIDACIONES CON CUOTA INFERIOR A 100€ EN TOTAL DE AUTOLIQUIDACIONES (2)	AÑO N + 1 / AÑO N (COLUMNA 1)	AÑO N + 1/ AÑO N (COLUMNA 2)
2000	4.219	17.597		
2001	5.121	18.310	1,213794738	1,04051827
2002	6.556	18.710	1,280218707	1,021845986
2003	11.565	25.414	1,764032947	1,358311064
2004	20.929	34.139	1,809684393	1,343314708

ENERO/MAYO 2005	9.171	14.696		
JUNIO/DICIEMBRE 2005	1.378	8.832		
ENERO/ABRIL 2006	999	12.641		

En el cuadro puede apreciarse el fuerte crecimiento del número de autoliquidaciones presentadas por sociedades de responsabilidad limitada a partir del año 2003, y como en el periodo enero/mayo de 2005 existe un cambio de tendencia. Cambio que en el periodo junio/diciembre de 2005 se acelera, pudiendo afirmarse que este tipo de fraude se puede considerar erradicado.

Este fenómeno también se aprecia si se analiza la evolución de la cuota media declarada en el sector de empresas que, según se aprecia en el cuadro anterior, concentra el mayor nivel de fraude (las sociedades de responsabilidad limitada).

AÑO	CUOTA MEDIA DE AUTOLIQUIDACIONES EN SOCIEDADES LIMITADAS	AÑO N + 1 / AÑO N
2000	1.186	
2001	1.296	1,092748735
2002	1.316	1,015432099
2003	1.354	1,02887538
2004	1.338	0,988183161
ENERO/MAYO 2005	1.363	1,018684604
JUNIO/DICIEMBRE 2005	1.691	1,240645635
ENERO/ABRIL 2006	1.728	1,021880544

La primera conclusión de este cuadro es el cambio de tendencia de los primeros meses del 2005 frente al año 2004 y el fuerte incremento del importe de la cuota media entre junio/diciembre de 2005, que sólo puede explicarse por las medidas preventivas aplicadas a este tipo de fraude.

Estos cuadros muestran que en este tipo de fraude, como en cualquier otro ligado a la imposición indirecta con entrega de bienes, las medidas preventivas se configuran como el instrumento más eficiente para su erradicación.

La explicación se encuentra en las siguientes medidas administrativas y legales previstas en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal:

- Desarrollo de un instrumento informático para la detección de las operaciones fraudulentas en tiempo real (Zujar que permitía identificar los obligados con indicios de fraude al mes de haber presentado su primera autoliquidación)
- Desarrollo de un programa de actuación preferente en el Plan de Inspección del Área de Aduanas e Impuestos Especiales
- El desarrollo de una coordinación entre las cuatro áreas funcionales en este tipo de fraude (Gestión Tributaria, Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales, Inspección Financiera y Tributaria y Recaudación)
- La modificación normativa del modelo de autoliquidación y el establecimiento de su declaración por medios telemáticos, que permite reaccionar en tiempo real ante la posible falsedad en la declaración de la base imponible del vehículo en base a un sistema de gestión específico
- Acuerdo entre la AEAT y la Dirección General de Tráfico (DGT)

Aunque las actuaciones de comprobación explican el cambio de tendencia a principios de 2005, el gran cambio en las cifras de los cuadros anteriores es producto de la actuación coordinada y el acuerdo citado. La modificación normativa ha permitido mantener el mismo modelo de coordinación entre áreas de la AEAT y el acuerdo con la DGT, con una significativa reducción de los medios humanos utilizados, asegurando el efecto disuasorio y preventivo en las que se fundamentaba.

VIII. OTRAS MODALIDADES DELICTIVAS EN FRAUDE DE LA HACIENDA PÚBLICA: LA INSOLVENCIA PUNIBLE

1.- INTRODUCCIÓN

Aunque el presente informe se centra en el examen del delito fiscal tipificado en el artículo 305 del Código Penal, conviene hacer algunas consideraciones con relación a otra modalidad delictiva en fraude de la Hacienda Pública, conocida históricamente en nuestro derecho como alzamiento de bienes y denominada en el nuevo Código Penal de 1995 como insolvencia punible.

Se trata, en esencia, del delito que comete el deudor que se alza con sus bienes en perjuicio de sus acreedores. El Código Penal no sanciona el impago de las deudas –superada la vieja prisión por deudas en los modernos ordenamientos jurídicos europeos– sino la acción del deudor encaminada a impedir que los acreedores cobren, es decir, exigen la responsabilidad patrimonial universal establecida en el artículo 1911 del Código civil (“Del cumplimiento de sus obligaciones responde el deudor con todos sus bienes presentes y futuros”).

El ordenamiento jurídico español, a diferencia de otros, como el italiano o diversos hispanoamericanos, no contiene un tipo especial de delito de insolvencia punible en fraude de la Hacienda Pública sino que regula el tipo general en el artículo 258 del Código Penal, admitiendo expresamente que las Administraciones Públicas puedan ser víctimas del mismo.

Aunque el delito de insolvencia punible está configurado como un delito público, perseguible de oficio por el Ministerio Fiscal y de denuncia obligada para la Administración Pública, en la experiencia práctica funciona, salvo contadas excepciones o supuestos de conexión con otros delitos, como un delito semiprivado que requiere de una decidida iniciativa del acreedor que se siente burlado en la satisfacción de su crédito.

2.- EL DEBER DE DENUNCIA Y LA VÍA PENAL COMO ULTIMA RATIO: CARÁCTER PÚBLICO DE LA INSOLVENCIA PUNIBLE Y AUTOTUTELA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La insolvencia punible tiene en nuestro ordenamiento jurídico la condición de delito público, al igual que el propio delito fiscal. Como es bien conocido por todos, el deber de denuncia existente en general respecto de los delitos públicos afecta de forma especial a los funcionarios públicos –en el ejercicio de sus funciones– que deben pasar el tanto de la culpa a la jurisdicción penal cuando aprecien indicios de delito, con observancia de las instrucciones y reglas de competencia que fueren de aplicación. Por otra parte, la doctrina y la jurisprudencia configuran la vía penal, por su carácter punitivo, como el último recurso para la restitución del ordenamiento jurídico.

Sin pretender el establecimiento de reglas generales que resuelvan de forma inmediata la ingente casuística de situaciones en las que tales principios operan, sí resulta conveniente realizar alguna reflexión acerca de los mismos. La práctica revela que es difícil conciliar el carácter público del delito de insolvencia punible con las potestades de autotutela de la Administración tributaria.

Así, una vez detectada la conducta presuntamente constitutiva de delito de insolvencia punible, pero no agotadas las posibilidades de cobro de la deuda por parte de la Administración tributaria, cabe cuestionarse hasta qué punto debe ésta continuar ejerciendo sus facultades de autotutela sin interponer la correspondiente denuncia o querrela.

En principio, existe un punto de partida en el que casi todas las posturas convergen. Ha de agotarse el procedimiento ejecutivo de cobro frente al deudor que, presuntamente, ha alzado sus bienes. Esta posición no debe entenderse, sin embargo, en términos maximalistas debiendo, en cada caso, atender a si, de los hechos puestos de manifiesto, puede acreditarse la conducta que consuma el delito. Pero la Administración tributaria extiende sus facultades de autotutela más allá del propio deudor principal, pudiendo reclamarla de otros sujetos (esencialmente de los responsables tributarios) y aquí la cuestión no es ya tan pacífica. Si entendemos que la conducta está ya consumada en la esfera del deudor que con la misma ha impedido el resarcimiento legítimo del acreedor contra su patrimonio y que la tesis de la ultima ratio no justifica la paralización de la querrela (que podría, entre otras cosas prescribir), cabe preguntarse si debe detener o continuar la Administración su proceder frente a terceros. En particular, cuando nos enfrentamos a una posible responsabilidad solidaria de las contempladas

en el artículo 42.2 a) de la LGT (“También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria (...): a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.”), cuya literalidad coincide con la conducta propia de un cooperador necesario en un delito de alzamiento, surge la duda acerca del alcance de las potestades de la Administración tributaria para declarar dicha responsabilidad una vez interpuesta querrela por los mismos hechos.

Por otra parte, se encuentra la relación de prioridades entre la vía penal y las acciones civiles que sobre comportamientos similares prevé el ordenamiento. A este respecto existe alguna directriz que apunta a la intensidad del elemento subjetivo como la clave para elegir una u otra vía, clave que, desde el punto de vista práctico no resulta muy operativa ya que las operaciones de despatrimonialización acometidas por los deudores rara vez se cometen sin dolo o conciencia del daño inflingido al acreedor.

3.- PREJUDICIALIDAD CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA E INSOLVENCIA PUNIBLE

Otra cuestión de especial interés y no resuelta de forma satisfactoria es, sin duda, la relativa a la prejudicialidad contencioso-administrativa, en ocasiones inherente al alzamiento de bienes contra créditos tributarios. Las pronunciamientos judiciales no suelen admitirla, con base en el artículo 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial en el que se establece que “a los solos efectos prejudiciales, cada orden jurisdiccional podrá conocer de asuntos que no les estén atribuidos privativamente”. En la insolvencia punible tributaria esos aspectos prejudiciales son la existencia y cuantía de la deuda tributaria, para cuya asunción como hechos probados se puede partir de las actas de inspección, que gozan de una presunción de validez. Pretender que las impugnaciones administrativas o contencioso-administrativas relativas a dichas actas deben paralizar el proceso penal tendría como perniciosa consecuencia que bastaría con formular esas impugnaciones, aun careciendo de toda viabilidad, para bloquear durante años la acción de la Justicia en la persecución de un delito de alzamiento contra la Hacienda Pública, lo que resulta de todo punto inadmisibles. A lo anterior debe añadirse que es muy dudoso que en este caso exista una relación de verdadera prejudicialidad determinante de la culpabilidad o inocencia entre el proceso contencioso-administrativo y el penal, ya que los vicios que puedan afectar a las liquidaciones tributarias no afectan necesariamente a la existencia de la deuda, sino únicamente a su afluencia, y en nada obstan a la maniobra propia de la insolvencia punible.

Habría que diferenciar la pendencia de recurso o reclamación administrativa, que no deben determinar la suspensión de la causa penal ni condicionar su fallo, sin perjuicio de que sus resoluciones sean anulatorias de la deuda y devengan firmes. Nos hallamos, en ese caso, ante meras cuestiones administrativas. Caso distinto es el de la verdaderas cuestiones prejudiciales, cuando pende proceso judicial contencioso-administrativo.

Cuestión imbricada con la anterior y con la solución que a la misma se dé, es la de la eficacia que la resolución judicial civil o contencioso-administrativa puede tener en el proceso penal por alzamiento de bienes (así, por ejemplo, si anula la liquidación tributaria de la que pendía la existencia de deuda en el alzamiento). Arguye un sector doctrinal que la sentencia

dictada por un tribunal civil o contencioso, al ser meramente declarativa, no vincula al Tribunal penal, de suerte que no despliega efectos de cosa juzgada en ese orden jurisdiccional. Se arguye, para ello, que no existe una condición objetiva de punibilidad en el alzamiento que se refiera expresamente a la declaración de la existencia de la deuda por un tribunal. Así la sentencia civil o contenciosa deberá ser tomada en cuenta como un hecho más, junto con la intencionalidad del autor o la insolvencia, por el Tribunal penal. Se sostiene igualmente que la ausencia de vinculación deriva de los siguientes argumentos:

- a) el órgano judicial penal no está vinculado por la decisión del Juez civil o contencioso, pues la Ley de Enjuiciamiento Criminal no lo establece expresamente, a diferencia de lo que previene en materia de supresión del estado civil, al estatuir que el Juez penal tomará como base la decisión del Juez civil
- b) la fuerza de la cosa juzgada no trasciende de una jurisdicción a otra, atendidas las diferencias relevantes en materia de aportación de hechos y valoración de las pruebas que existen entre el litigio civil o contencioso-administrativo y el penal
- c) si, en nuestro sistema judicial, la vinculación a resoluciones precedentes no se da entre órganos del mismo orden jurisdiccional, menos puede imponerse entre órganos judiciales de distintos órdenes jurisdiccionales.

La sentencia contencioso-administrativa anulatoria de la liquidación o de la derivación, si se dictare mientras se sustancia el proceso penal antes de finalizar éste por sentencia, debe tomarse como un hecho más, siempre que fuera introducido en la causa por alguna de las partes, siendo susceptible de valoración por el Juez penal a la hora de apreciar los elementos del tipo de alzamiento, pero no vinculará de modo automático y de forma necesaria y, desde luego, no impedirá que se aprecie el delito de alzamiento de bienes, para lo cual deberá atenderse al momento de realización de los actos típicos, bastando con la constatación de la existencia, inminencia o previsión de exigibilidad de la deuda tributaria en ese tiempo, para la consumación del tipo penal. Lo mismo debe predicarse de la resolución del Tribunal económico-administrativo, tanto en el caso de que se haya dictado en única instancia (no siendo susceptible de recurso de alzada) por razón de la cuantía como en el supuesto de que haya devenido firme por consentida.

Un mecanismo para lograr la concordancia, en tal caso, si se confiere importancia a la sentencia contencioso-administrativa anulatoria de la deuda, podría ser el recurso de revisión contra la sentencia penal firme, no obstante la interpretación claramente restrictiva que se le viene dando.

4.- LA CONCURRENCIA DEL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA CON LA INSOLVENCIA PUNIBLE

Una de las disfunciones más graves que giran en torno al delito fiscal es la falta de cobro de las cuantías defraudadas que, en ocasiones, trae causa de una conducta delictiva asociada a la anterior, la insolvencia punible.

Efectivamente, si bien es cierto que hasta la fecha la parquedad en el porcentaje de cobro de responsabilidades civiles delictivas se explicaba, en buena medida, por las propias dificultades del sistema de ejecución de sentencias de lo que, evidentemente, no se puede

colegir que exista una conducta activa del responsable civil tendente al impago de la deuda, también lo es que existen numerosos delitos que ya se acompañan de un blindaje patrimonial tendente a evitar el resarcimiento de la cuantía defraudada. En estos casos, la actuación de la Hacienda Pública debe ser tan sólida como coordinada en el sentido indicado. Esta línea de actuación cuenta como ventaja, al margen de que advertidos los indicios de delito tales valoraciones carezcan de relevancia, con el hecho de que la eventual doble condena puede incentivar en mayor medida el pago de la responsabilidad civil por su carácter de atenuante de ambos delitos.

5.- PRESENTACIÓN SISTEMÁTICA DE AUTOLIQUIDACIONES SIN INGRESO Y DELITO FISCAL

Aunque no afecte estrictamente a la insolvencia punible no debe pasar por alto una conducta muy perjudicial para la recaudación de los recursos tributarios de la Hacienda Pública, como es la presentación sistemática de autoliquidaciones sin ingreso.

En principio, la interpretación de la literalidad del tipo del artículo 305 CP a través de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (delito de defraudación, que conlleva implícitamente un componente de ocultación), junto con la tradicional doctrina y jurisprudencia que proscribía la prisión por deudas en nuestro ordenamiento, hace impune esta conducta. No obstante, profundizando en la cuestión, surge la pregunta de si la práctica descrita responde a una conducta tendente al reconocimiento de deuda frente a la Hacienda Pública o si estamos ante un auténtico "fraude procedimental" para evitar el proceso penal. Bien es cierto que hay que analizar las vías alternativas de reacción a disposición de la Hacienda Pública, incluida la posibilidad de instar el concurso del deudor, con la calificación que corresponda, o de actuar frente al deudor por la vía penal cuando éste incurra en otras conductas presuntamente delictivas, como las insolvencias punibles.

IX. ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN Y TENDENCIAS ACTUALES

1.- PERCEPCIÓN GENERAL NO SATISFACTORIA DEL DELITO FISCAL

De cuanto se ha expuesto en los capítulos anteriores es fácil colegir que la situación actual del delito fiscal en España dista de ser satisfactoria. Da la impresión de tratarse de una modalidad delictiva no acabada, que todavía se encuentra en proceso de formación y maduración, tanto desde el punto de vista estrictamente jurídico penal como desde la armonización con el derecho tributario, el cual además ha sido recientemente modificado en profundidad, así como con la práctica procesal.

Lo cierto es que la observación de la realidad desde la perspectiva de Administración tributaria estatal junto con quienes la asisten jurídicamente, los Abogados del Estado, ha confirmado las señales que desde hace algunos años vienen advirtiéndose y que apuntan a un paisaje manifiestamente mejorable.

Intentando resumir de forma concisa las razones que fundamentan esta percepción insatisfactoria, cabría agruparlas en tres grandes epígrafes:

- a) Percepción por los ciudadanos y por la Administración tributaria de la necesidad de mejorar la seguridad jurídica
- b) Elevado y creciente coste de oportunidad para la Hacienda Pública
- c) Dudas sobre el adecuado cumplimiento de las finalidades de prevención general y especial propias del derecho penal

1.1.- Percepción por los ciudadanos y por la Administración Tributaria de la necesidad de mejorar la seguridad jurídica

Se puede percibir la regulación y aplicación del delito fiscal en España sin el óptimo nivel de certeza y predecibilidad que asegure la plena seguridad jurídica garantizada por la Constitución española de 1978. Ya se ha expuesto en el Capítulo III del informe el carácter genérico de las conductas que constituyen el delito fiscal, de configuración jurisprudencial y no armonizadas con el derecho tributario sancionador. Comparar la parca regulación del delito fiscal con el extraordinario nivel de detalle de las sanciones administrativas tributarias causa abundantes paradojas y perplejidades, que parecen traslucir un distinto nivel de valoración de las distintas figuras tributarias entre el legislador ordinario tributario y el legislador orgánico penal (por ejemplo, con relación a las retenciones, o a la regularización administrativa).

Asimismo, la seguridad jurídica puede resentirse de la falta de una respuesta adecuada a la existencia de diferentes plazos de prescripción del delito fiscal y de la deuda tributaria defraudada, riesgo acrecentado con la indefinición actualmente existente sobre las reglas de interrupción de la prescripción como consecuencia de la interposición de denuncias o querellas, habida cuenta de la discrepancia entre los criterios del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo.

Es más, las dificultades procesales de acceder al Tribunal Supremo están manifestando ya indicios de fragmentación en la consideración judicial del delito fiscal.

Esta percepción se extiende también a la insolvencia punible, dado el difícil encaje entre su configuración como delito público –que en la práctica requiere la iniciativa del perjudicado por el delito- y el elenco de competencias atribuidas a la Administración tributaria como consecuencia de la autotutela.

1.2.- Elevado y creciente coste de oportunidad para la Hacienda Pública

No deja de ser paradójico que la figura establecida como cláusula de cierre de la lucha contra el fraude fiscal acabe siendo percibida como ineficiente y suponga a la postre un nada despreciable coste de oportunidad para la Hacienda Pública, coste que según la información estadística disponible, está creciendo de forma ciertamente alarmante.

Las exigencias propias de nuestro ordenamiento jurídico, que presuponen el deber de denuncia por la Administración tributaria de todo delito fiscal, –como delito público que es–, se acompañan de consecuencias poco deseables. La denuncia supone una auténtica interrupción

de las actuaciones administrativas de control y, en la práctica, un diferimiento temporal de numerosos años hasta que se puedan llevar a cabo actuaciones recaudatorias. Pero el delito fiscal no debería significar en ningún caso un "aplazamiento sin garantía".

Por otro lado, al existir una prejudicialidad penal de la cuota tributaria derivada de la existencia de un umbral cuantitativo directamente vinculado con la misma, la fijación de la deuda ya no se hace en sede propia administrativa –ni en su ulterior revisión jurisdiccional contencioso-administrativa– sino en sede penal, conforme a sus especiales reglas probatorias, no siendo infrecuente que el proceso penal implique de suyo una "rebaja" en la deuda tributaria que en condiciones normales se hubiera fijado en los procedimientos de aplicación de los tributos.

El coste de oportunidad que para la Hacienda Pública supone la tramitación de numerosos procesos por delito fiscal, donde en principio es fácil la fijación del importe defraudado sin necesidad de actuaciones instructoras de investigación, se acentúa por la extraña metamorfosis que ha establecido la jurisprudencia del Tribunal Supremo. La conversión de la deuda tributaria, por definición preexistente al delito, en responsabilidad civil derivada del delito hace que su exacción, incluso tras recaer sentencia condenatoria firme, sea más ardua, dado el dispar régimen jurídico aplicable e incluso las confusiones que se pueden producir en la práctica respecto de la imputación de pagos que haga el condenado.

La nueva Ley General Tributaria ha tratado de paliar esta consecuencia al prever la recaudación por procedimiento administrativo de apremio de la responsabilidad civil por delito fiscal, norma singular que no deja ser potencialmente conflictiva.

Finalmente, otra circunstancia debe ser subrayada. No se optimiza la presencia de dos acusaciones de carácter oficial en el proceso por delito fiscal: el Ministerio Fiscal y la acusación particular que ejerce el Abogado del Estado o de la Administración tributaria de que se trate. En el caso del Estado, no se hace valoración alguna de cuál sería el mejor reparto de trabajo, sino que todas las denuncias de la Agencia Tributaria, independientemente de su complejidad o de la necesidad de desarrollar actuaciones de investigación complementarias, se dirigen al Ministerio Público.

1.3.- Dudas sobre el adecuado cumplimiento de las finalidades de prevención general y especial del delito fiscal

Se cierra este particular trébol de insatisfacción con las serias dudas acerca del cumplimiento real de las finalidades de prevención general y especial del delito fiscal.

El carácter genérico del delito junto con la obligación de denuncia de la Agencia Tributaria supone la existencia de centenares de denuncias anuales que acaban provocando una pérdida del reproche social al delincuente fiscal (que de suyo nunca ha sido excesivo) y una convicción social, tal y como reflejan las encuestas de opinión pública, de que no se hace lo suficiente para luchar contra el fraude fiscal. Y los archivos o sobreseimientos, aunque afectan a una proporción menor de las denuncias, son interpretados de inmediato como muestra de la falta generalizada de rigor en la fundamentación de las denuncias por parte de la Agencia Tributaria.

Alimentan estas mismas dudas la configuración del delito fiscal como delito especial y la aplicación de específicas reglas del cálculo del umbral cuantitativo delictivo, que pueden abocar a la impunidad de los fraudes ideados y dirigidos por personas distintas del sujeto pasivo o a la difícil inclusión de determinados impuestos del ámbito objetivo del delito fiscal, como sucede con el IEDMT.

Además, el largo lapso de tiempo que transcurre desde que se inicia el proceso penal hasta el momento del juicio oral y de la sentencia, perjudica la finalidad del derecho penal (tanto desde el punto de vista social como de posibilidades de ejecución real de las penas) e incluso puede implicar el beneficio al defraudador derivado del derecho constitucional a un proceso sin dilaciones indebidas.

Por otro lado, también contribuyen a esta percepción la difuminación práctica entre la sanción penal y la administrativa y el escaso número de ejecución efectiva de penas privativas de libertad.

Finalmente, las herramientas jurídico-penales hasta ahora diseñadas no están siendo certeras para atacar de forma rápida y efectiva las nuevas modalidades delictivas en forma de tramas.

2.- EL IVA EN LA UNIÓN EUROPEA Y EL FRAUDE FISCAL

2.1.- En todos los Estados miembros de la Unión Europea, la mayor preocupación en materia de fraude fiscal son los esquemas delictivos, conocidos como tramas fiscales o tramas del IVA, relacionados con la imposición sobre el comercio intracomunitario. No se trata, en estos casos, de fraudes ocasionales o de fraudes debidos a motivos circunstanciales, sino de fraude planificado por organizaciones delictivas.

El que las tramas que se organizan para defraudar aparezcan precisamente en la imposición del comercio intracomunitario no es casual. Su explicación se encuentra en el carácter incompleto del IVA en la Unión Europea y, por consiguiente, la existencia de un verdadero sistema europeo de IVA eliminaría el incentivo para la organización de las mismas, como se argumenta en el punto 2.2.

Un sistema europeo de IVA significaría que todas las transacciones comerciales en el ámbito europeo estarían gravadas, de forma que el sistema funcionara en Europa de la misma manera que funciona en cada Estado miembro, con lo cual se cumpliría el ideal fundacional de la Comunidad Europea de "supresión de fronteras fiscales". En el punto 2.3 se exponen las soluciones operativas de un sistema europeo completo de IVA y sus implicaciones.

2.2.- El incentivo al fraude en las transacciones comerciales intracomunitarias

En las transacciones comerciales en el interior de un Estado es perfectamente concebible la aparición de un "missing trader". De hecho, existe el sujeto pasivo que intenta desaparecer o desaparece para no ingresar el IVA que le corresponde. Pero no se crean tramas delictivas para ello, porque el propio sistema se autocontrola y su funcionamiento impide que la creación y el mantenimiento de una trama delictiva sea rentable. La obligación, por parte de todas las empresas, de repercutir el IVA sobre todas sus transacciones comerciales y de ingresar el IVA

calculado sobre la diferencia entre las ventas y las compras implica que el "missing trader" sólo puede defraudar la cuota correspondiente al valor añadido que ha generado.

El mismo "missing trader" que hace una adquisición intracomunitaria, en cambio, cuando desaparece sin ingresar el IVA, defrauda, además de la cuota correspondiente al valor añadido que haya generado, como antes, la cuota correspondiente a su input (las compras o adquisiciones intracomunitarias). La suma de ambas es la cuota correspondiente a su output (las ventas), cuyo volumen está en un orden de magnitud superior en comparación con el caso anterior.

Si al incentivo que este volumen de defraudación representa se añade la facilidad para operar y desaparecer que ofrece la demora del papeleo de control de las transacciones intracomunitarias, se completa la explicación de la aparición de las tramas delictivas en relación con el comercio intracomunitario.

Pero no es del todo correcto, y puede inducir a error, denominarlas "tramas del IVA" porque, en realidad, son tramas que aparecen ante la no aplicación del mecanismo propio del IVA en las transacciones comerciales intracomunitarias. Así, cuando el proveedor no exige el IVA al comprador, abre a éste una oportunidad de defraudación que en el mecanismo habitual y propio del IVA no existe. Es, por tanto, el carácter incompleto del sistema europeo de IVA en las transacciones intracomunitarias lo que posibilita este tipo de conductas delictivas. Si el sistema se completara en el sentido de funcionar como en el interior de los Estados miembros, es decir, de forma que las empresas, por sus transacciones en el ámbito de la Unión Europea, debieran repercutir el IVA a sus clientes por todas sus ventas y debieran ingresar el IVA calculado sobre todas sus transacciones comerciales, el incentivo económico a la defraudación se minimizaría de tal manera que dejaría de ser rentable la creación y mantenimiento de tramas delictivas organizadas. La inexistencia de tramas organizadas para defraudar sobre la base de la imposición al comercio interior de los Estados es un potente indicio de que la anterior afirmación es correcta.

2.3.- Alternativas para la implantación de un sistema europeo de IVA El objetivo de disponer de un completo sistema europeo de IVA no lo discute nadie en Europa.

A propósito de las primeras directivas de la incipiente comunidad europea en los años sesenta del siglo pasado ya se estableció el objetivo de "suprimir las fronteras fiscales" en el comercio intereuropeo. Desde entonces se ha avanzado mucho en esta dirección. Actualmente existe un sistema provisional sustentado en unas llamadas "normas de transición", cuya introducción representó una importante mejora para las empresas. Estas "normas de transición" siguen en vigor, a pesar de que se había previsto aprobar unas normas definitivas para aplicar a partir de 1997.

La incapacidad para aprobar las normas definitivas ha prolongado en el tiempo el carácter incompleto del IVA en la Unión Europea y ha permitido la organización y actuación en el comercio intracomunitario de las tramas delictivas.

La razón por la cual la Unión Europea no ha sido capaz de aprobar las normas definitivas del sistema europeo de IVA es que el sistema operativo propuesto inicialmente para su implantación no fue aceptado por los Estados miembros.

Las dos formas operativas que, en los últimos veinte años, se han propuesto para la implantación de un completo sistema europeo de IVA responden a los principios llamados "single taxation place" y "single reporting place". Ambas alternativas cumplirían con el objetivo de implantar un sistema europeo completo de IVA que conseguiría "suprimir las fronteras fiscales" y, asimismo, ambas alternativas serían disuasorias, desde el punto de vista del rendimiento de la defraudación, para la supervivencia de las tramas delictivas pero, tanto desde el punto de vista político como desde el punto de vista económico, tienen diferencias significativas.

A continuación se describen brevemente ambas alternativas y sus implicaciones.

a) Alternativa basada en el principio de "single taxation place":

Es el sistema que aprobó inicialmente la Comisión Europea y se propuso implantarlo ya en la década de los ochenta.

De forma simplificada, esta alternativa implica que la empresa es gravada por el Estado miembro en el que está implantada y a los tipos vigentes en dicho Estado, sea cual sea el Estado miembro de residencia de su cliente. Las fronteras fiscales no existen y las empresas calculan su cuota de IVA sobre todas sus transacciones (dentro del ámbito de la Unión Europea).

El problema principal es que el IVA es un impuesto al consumo y, por tanto, la distribución del consumo debe determinar la distribución de la recaudación. Como, con esta alternativa, no se sabe donde se consumen los bienes y servicios, su funcionamiento requeriría la creación de una Cámara de Compensación, gestionada de forma centralizada a nivel europeo, que redistribuyera el IVA recaudado por los Estados miembros, basándose en índices estadísticos de consumo.

Otra implicación de este sistema es que, si los tipos impositivos difieren entre Estados miembros, los Estados con tipos más altos salen perjudicados. Esto induce al sistema a moverse hacia un tipo impositivo uniforme, lo cual significa una armonización forzada que atenta contra la soberanía fiscal de los Estados.

Por las anteriores razones, esta alternativa provocó la oposición a su establecimiento por parte de prácticamente todos los Estados miembros y ésta es la explicación de que, a pesar de su empeño, la Comisión no la haya podido implantar y que sigan en vigor las "normas de transición" actuales.

b) Alternativa basada en el principio de "single reporting place":

Como alternativa para superar la fase de transición -que, desde el punto de vista que nos interesa, tanta incidencia está teniendo en el crecimiento del fraude fiscal-, y lograr la implantación de un sistema europeo completo de IVA que fuera definitivo y se pudiera gestionar

de forma descentralizada, se propuso el principio de “single reporting place”, también conocido como “one-stop shop system”.

Sin entrar en consideraciones técnicas de orden menor, las dos características esenciales de esta alternativa son :

El IVA de una transacción comercial intracomunitaria se grava por parte del Estado de destino y de acuerdo con su tipo impositivo, es decir, se respeta el carácter de impuesto al consumo y no hay ninguna necesidad de uniformizar los tipos impositivos. No obstante, la empresa vendedora sólo trata con las autoridades fiscales del Estado en el que está establecida, tanto para la presentación de las declaraciones, como para el pago de las cuotas y la solicitud de las devoluciones.

Esta alternativa tiene dos implicaciones principales:

(a) Las empresas vendedoras deben saber el Estado de residencia de su cliente y el tipo impositivo vigente en dicho Estado para cargar el impuesto en las facturas y para presentar las declaraciones. Ninguna de las dos cosas parece un problema importante. El Estado de residencia puede estar indicado por los primeros dígitos del NIF, único para cada empresa y válido para todo el ámbito de la Unión Europea. Los tipos impositivos vigentes en los Estados miembros se pueden incorporar en las bases de datos de los sistemas de información y cálculo.

(b) Debe haber colaboración entre las autoridades fiscales de los Estados miembros para gestionar de forma descentralizada la asignación de las recaudaciones. La dificultad de la puesta en marcha de un sistema de este tipo, que es necesariamente complejo, ha sido la razón principal que ha impedido solventar el problema.

Recientemente, sin embargo, la percepción de la gravedad del fraude se ha generalizado de tal modo que cada vez hay más voces a favor de buscar una solución cooperativa en los términos de esta alternativa.

3.- SÍNTOMAS DE EMBOLSAMIENTO

Con los datos estadísticos recogidos en el capítulo IV de este Informe, y aun teniendo en cuenta que no pueden ser considerados completos ni definitivos, sí queda puesto de manifiesto con meridiana claridad el proceso continuo de incremento de procesos penales por delito fiscal que se encuentran pendientes en los tribunales de justicia.

Este incremento de procesos se ve agravada por el fenómeno ya expuesto de paralización que sufre la actuación de la Administración tributaria como consecuencia de la interposición de denuncias o querellas por delito fiscal, como consecuencia del diseño teórico del delito fiscal en nuestra legislación y, sobre todo, de su interpretación jurisprudencial. La que podemos denominar “cuantía cautiva” en el proceso penal se acerca a los 4.000 millones de euros, habiéndose duplicado en los últimos tres años y con una proyección temporal estadística alarmante.

Pudiera explicarse este incremento en la duración del "ciclo de vida" del delito fiscal en sus distintas fases de denuncia – Ministerio Fiscal – instrucción – enjuiciamiento – sentencia – recursos. Es decir, que dada la juventud del delito fiscal todavía no se ha llegado al punto en que la maduración de los procesos provoque cada año un nivel de finalización de procesos equivalente o superior al de su iniciación. La confirmación de esta hipótesis implicaría a su vez la consolidación de un proceso estructuralmente de larga duración y pernicioso para los intereses de las Haciendas Públicas.

4.- DISTINTAS PROPUESTAS DE REFORMA DEL DELITO FISCAL

Ante la situación poco satisfactoria puesta de manifiesto se podría operar, desde el punto de vista teórico, en un doble sentido a fin de lograr al unísono la conciliación de la mayor seguridad jurídica, la prevención penal, la eficacia administrativa y la agilización de los procedimientos:

4.1.- Alternativas no normativas:

Con la normativa actualmente vigente, sin abordar modificaciones, podrían buscarse soluciones que acortaran la duración de los procesos penales o redujeran su número.

a) Reducción del plazo de duración de los procesos.

Este es un factor exógeno a la Administración tributaria, que supondría incrementar medios administrativos y judiciales y que plantearía las siguientes cuestiones:

- posible aumento de gasto público.
- necesidad de superar las resistencias a una mayor inversión dirigida a combatir el fraude fiscal.
- salvo creación de órganos especializados, sería difícil evitar que se diluyera la inversión en la persecución de otros delitos considerados más prioritarios por los órganos judiciales.
- podría ser una solución menos eficiente que otras medidas de tipo normativo

b) Reducción del número de procesos por delito fiscal:

Partiendo del deber de denuncia de la Administración tributaria, cuya supresión parece implantable con carácter general en el ordenamiento jurídico español y mucho menos con carácter singular para el delito fiscal cuando más bien se advierte la tendencia contraria, -las injurias y calumnias contra funcionarios se han convertido en delito público desde el 1 de octubre de 2004-, solo se reducirían los procesos mediante una disminución de la propia actividad de control, hipótesis descartada por razones obvias de incompatibilidad con el fortalecimiento de las Administraciones tributarias en la prevención y lucha contra el fraude fiscal.

Por otro lado, aunque descartamos que a corto plazo un mayor nivel general de cumplimiento fiscal pueda tener efectos significativos es importante profundizar en la conciencia de la sociedad contra el fraude fiscal y en la educación tributaria.

4.2.- Alternativas normativas

A la vista de lo anterior, para invertir a corto o medio plazo la tendencia actual y lograr que el delito fiscal atienda en mayor medida los fines que son propios de la pieza de cierre de todo el sistema de lucha contra el fraude parece insoslayable abordar las posibles alternativas normativas, las cuales constituyen una herramienta de gran flexibilidad, pues:

a) El legislador dispone de un amplio margen para configurar el delito fiscal, permitiendo un análisis económico encaminado a "optimizar" su dimensión.

b) El derecho administrativo sancionador cuenta con importante "recorrido" para luchar contra el fraude fiscal desde el punto de vista de la prevención.

c) Además el derecho administrativo sancionador es hoy por hoy económicamente más eficiente que el derecho penal y un hipotético traspaso de supuestos del ámbito penal al administrativo sancionador liberaría recursos para mejorar la investigación y auxilio jurisdiccional.

Los objetivos que debe perseguir cualquier alternativa normativa han de ser corregir o reducir las disfunciones y problemas detectados. Por tanto, mejorar la seguridad jurídica, tratar de disminuir el coste de oportunidad de la Hacienda Pública, incrementar la prevención general y especial.

4.3.- Refuerzo de la seguridad jurídica

4.3.1.- Las medidas de refuerzo o mejora de la seguridad jurídica se encaminarían a una mayor precisión de los tipos (verbos rectores) del delito fiscal, a partir de la reflexión sobre el mantenimiento de un único tipo genérico. Experiencias de otros países, como Italia, pueden servir para distinguir entre diversas conductas.

Cualquier medida de este tipo debería explorar la posibilidad de confirmar adecuadamente la consideración de las tramas como asociación para delinquir

4.3.2.- También pueden ser muy útiles los tipos delictivos que hagan énfasis en los medios de la defraudación, tales como facturas u otra documentación fiscal, o los programas informáticos. La experiencia de tipificación de un delito instrumental o preparatorio como es el delito contable puede servir de antecedente para incluir otras conductas, calificándolas bien como delitos bien como faltas, siguiendo también las pautas que parecen apreciarse en otros países con ocasión de recientes reformas de lucha contra el fraude fiscal

4.3.3.- Sería preciso resolver con claridad los problemas derivados de la existencia de distintos plazos de prescripción en la normativa administrativa y en el derecho penal, lo que no pasa lógicamente por una equiparación infrecuente en derecho comparado y poco realista, pues no parece posible ampliar el plazo de prescripción tributario ni establecer respecto del delito fiscal un plazo de prescripción más reducido que el resultante de las reglas generales del Código Penal.

Caso de ampliarse con carácter general o para determinados subtipos agravados el plazo de prescripción del delito fiscal esta necesidad es más acuciante, debiéndose en tal caso conciliar el plazo tributario de 4 años con el penal de 10 fijado para delitos que tengan asignada una pena privativa de libertad superior a 5 años. Quizás se podría mantener la prescripción de la deuda tributaria y sostener en tal caso la existencia de responsabilidad civil derivada del delito

4.4.- Disminución del coste de oportunidad de la Hacienda Pública

4.4.1.- Por lo que se refiere a medidas normativas dirigidas a tratar de reducir el coste de oportunidad de la Hacienda Pública, existen diversas alternativas que deben ser objeto de reflexión:

Unas enderezadas a la reducción de procesos, ya sea mediante el diseño de tipos penales más restrictivos o mediante la incentivación de la reparación del daño.

Otras se dirigirían a corregir la paralización recaudatoria de la Administración tributaria durante la sustanciación del proceso penal.

4.4.2.- Pretender la reducción de procesos mediante la configuración de tipos penales más selectivos puede hacerse, en primer lugar, elevando el actual umbral o utilizando cualquier otro filtro cuantitativo. Ello presenta importantes inconvenientes, como la posible falta de aceptación social, la necesidad de establecer altas cuantías para lograr un efecto apreciable, la subsistencia de las disfunciones colaterales, acentuación del trato privilegiado del fraude fiscal frente a los fraudes privados y, en España, entre el delito fiscal y otros fraudes a las Haciendas Públicas nacionales o comunitaria.

Por ello, tal vez deberán valorarse las ventajas de una selección cualitativa de los tipos, que permitiera ajustar mejor las conductas perseguidas y sus autorías, empleando el derecho administrativo sancionador como mecanismo ordinario de corrección de los incumplimientos fiscales.

4.4.3.- También se puede perseguir la reducción de procesos mediante la incentivación de la "regularización" o reparación del daño diseñando una escala que haga depender los efectos de la espontaneidad o momento temporal en que se produzca.

A simple título de ejemplo podría reflexionarse sobre la atribución de los siguientes efectos:

- La regularización previa al proceso o al procedimiento de control podría seguir actuando como excusa absoluta penal, provocando la ausencia de sanción penal o administrativa. Incluso existe algún ordenamiento jurídico en que una regularización, acompañada de la reparación íntegra del daño, en un "plazo de gracia" concedido al inicio del procedimiento de comprobación o inspección podría actuar como excusa absoluta penal, sin perjuicio de la sanción administrativa que proceda.

- La regularización en un momento ulterior, acompañada de la reparación íntegra del daño, podría configurarse como circunstancia que permitiera la reducción de la pena o como circunstancia atenuante en el ámbito penal, dependiendo de la situación procesal.

4.4.4.- Otro tipo de medidas normativas tratarían directamente de reducir el importe de deuda tributaria pendiente que la Administración tributaria no puede recaudar.

La medida más nítida en este sentido sería independizar la vía administrativa y la vía penal, cuestión natural y sencilla en caso de inexistencia de umbral cuantitativo o vinculación de las penas con las cuantías defraudadas.

En caso de existir alguna vinculación entre importe de deuda defraudada y tipo penal se puede afirmar normativamente la autonomía de la vía administrativa y la vía penal, sin perjuicio de los ajustes ulteriores que resulten necesarios como consecuencia de los hechos que se declaren probados en uno u otro orden jurisdiccional (penal y contencioso-administrativo). Desde un punto de vista teórico no repugna que dadas las distintas reglas probatorias la deuda "administrativa" y la "penal" no coincidan. En efecto, cabe que un gasto no admisible en el IVA por falta de factura sea admitido a efectos penales; y, al revés, es posible que un hecho averiguado mediante una intervención telefónica u otra diligencia reservada al juez de instrucción, incremente la deuda tributaria que hubiera podido determinarse en vía administrativa, en cuyo caso podría ser reclamada en el proceso penal como responsabilidad civil.

Cualquier planteamiento en este sentido debe evitar reproducir la situación creada normativamente en España en 1977, cuando la persecución penal requería previo acto administrativo firme, ni dar ocasión a que así se determine judicialmente.

Debería valorarse con atención la posibilidad de diferenciar entre aquellos supuestos en que la Administración tributaria puede determinar el importe de la deuda defraudada con carácter previo a la formulación de la denuncia por dispone de los elementos de hecho necesarios, de aquellos otros en que la determinación administrativa deba posponerse, cuando sea preciso para la eficacia de la acción penal o imposible de determinar sin la investigación correspondiente (por ejemplo, casos de tramas)

4.5.- Incremento de la prevención

La primera medida normativa en este sentido puede ser el aumento de penas privativas de libertad que supongan de modo general el efectivo ingreso en prisión de los condenados. Ello implicaría, además, (a) equiparar el delito fiscal con delitos patrimoniales entre particulares tales como la estafa; (b) alargar el plazo de prescripción a fin de poder perseguir adecuadamente las tramas fiscales; (c) evitar prescripciones derivadas de posibles reglas de interrupción más rigurosas (d) disuadir conformidades devaluadas pues los beneficios que las acompañan no siempre impedirían la privación de libertad; y, finalmente, (e) alinear el derecho español con la generalidad del derecho comparado.

Ya se ha hecho también referencia más arriba a la posible fijación de tipos específicos vinculados con actos preparatorios, tales como la emisión o empleo consciente de facturas falsas (tipo especial de falsedad documental); los programas informáticos de doble contabilidad;...

El reforzamiento del efecto preventivo seguramente pasa por ampliar de alguna forma el ámbito de la responsabilidad penal en el delito fiscal, superando su condición de delito propio. En esta línea podría reflexionarse sobre la punición de actos preparatorios tales como la proposición para la comisión de delito fiscal.

Finalmente, en esta línea podrían abordarse penas accesorias realmente disuasorias tanto para las personas físicas responsables penalmente como para las personas jurídicas sujetos pasivos que se benefician del delito. El panorama internacional ofrece una panoplia muy variada (privación de licencia de conducir o del ejercicio de actividad económica o profesional en ciertos ámbitos, clausuras temporales de establecimientos,...). Desde el punto de vista de política criminal podría optarse por establecer las exclusiones e inhabilitaciones en las distantes normas especiales, fuera del Código Penal. Estas penas accesorias podrían también aplicarse, en cierto modo, a las insolvencias punibles en fraude de la Hacienda Pública.

X.- CONCLUSIONES

PRIMERA.- El delito fiscal, entendido como modalidad del delito contra la Hacienda Pública dirigida a sancionar penalmente las manifestaciones más reprobables de la defraudación tributaria, constituye una herramienta de cierre del sistema de prevención y lucha contra el fraude fiscal. De ahí la necesidad que siente la Administración tributaria de observar permanentemente su regulación y aplicación. En este sentido se enmarca la iniciativa contenida en el Convenio de colaboración de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia de crear un observatorio administrativo a estos efectos.

SEGUNDA.- El análisis de la regulación del delito fiscal en España revela numerosos aspectos controvertidos en la doctrina y no siempre tratados de manera uniforme en las sentencias judiciales. Ello puede ser consecuencia, hasta cierto punto lógica, de su relativamente reciente regulación y del carácter variable que tiene esta figura delictiva en cada ordenamiento jurídico. No obstante, esta diversidad hace que el modelo de delito fiscal español se pueda percibir como inestable y falto de la óptima seguridad jurídica requerida tanto por los ciudadanos como por la propia Administración tributaria.

TERCERA.- Destacadamente significativas resultan las disfunciones que se producen entre la regulación y aplicación del delito fiscal y el derecho administrativo sancionador. Así, por ejemplo, la detallada tipificación de las conductas y las sanciones administrativas correspondientes, frente al tratamiento indiferenciado en el Código Penal de cualquier conducta defraudatoria; la falta de coordinación entre los distintos plazos de prescripción; el distinto alcance de la figura de la regularización fiscal; la aceptación de la continuidad delictiva en el delito fiscal;...

Llama singularmente la atención el contraste entre la severa restricción de discrecionalidad en las reglas de concreción de la sanción administrativa y el margen de discrecionalidad que la ley reconoce al Juez para fijar la pena, margen que se abre a las partes

en el proceso penal mediante la figura de la conformidad, propiciada no pocas veces por la dificultad de lograr un rápido enjuiciamiento y, luego, una eficaz recuperación de la deuda defraudada.

CUARTA.- La apreciación de un posible delito fiscal obliga a la Administración tributaria, al tener carácter de delito público, a formular la correspondiente denuncia o querrela. A partir de ahí se paraliza toda actividad administrativa encaminada a la corrección del fraude fiscal, incluida la recaudación de la deuda tributaria, dada la existencia de una prejudicialidad penal en la fijación de la deuda tributaria defraudada, -al existir un umbral mínimo como condición objetiva de perseguibilidad-, y la recalificación por el Tribunal Supremo de la cuota defraudada a la Hacienda Pública como responsabilidad civil derivada del delito fiscal. Como consecuencia de lo anterior se inician cada año centenares de procesos por delito fiscal.

QUINTA.- La difuminación en la práctica entre las sanciones penales y las administrativas, dado el carácter excepcional que supone el efectivo ingreso en prisión por delito fiscal así como el importe equivalente e incluso menor de las multas penales respecto de las administrativas, permite dudar fundadamente sobre el cumplimiento por el delito fiscal de los fines de prevención general y especial propios del Derecho penal. A ello se unen las dificultades probatorias de las acusaciones y recaudatorias de la responsabilidad civil impuesta, dificultades inherentes al distanciamiento temporal que suele suponer el enjuiciamiento con relación al tiempo en que los hechos sucedieron

SEXTA.- Los datos estadísticos disponibles permiten detectar a lo largo de la presente década un continuo proceso de embolsamiento, al iniciarse cada año un mayor número de procesos penales que los finalizados. Con ello también se incrementa el importe de la deuda tributaria presumiblemente dejada de ingresar, que ronda los 4 mil millones de euros.

SÉPTIMA.- Todas las circunstancias anteriores producen una sensación general de insatisfacción ante la regulación y aplicación de delito fiscal en España, considerándose claramente susceptible de mejoras en cuanto a su eficacia y a su eficiencia.

OCTAVA.- El análisis de los resultados obtenidos en los procesos por delito fiscal, revela que el número de resoluciones condenatorias, total o parcialmente, es claramente superior al de las absolutorias. En cuanto a éstas, conforme a una muestra de las resoluciones recaídas en los dos últimos años, las razones de las decisiones judiciales descansan en su mayor parte en la falta de acreditación de los hechos constitutivos del delito fiscal, lo que pone de relieve la importancia de reforzar la investigación y documentar sus resultados.

NOVENA.- Especialmente dañinas y preocupantes son las manifestaciones de delincuencia fiscal organizada surgidas en los últimos años y conocidas generalmente como "tramas". Frente al delito fiscal clásico las tramas, muy especialmente las encaminadas a defraudar a la Hacienda Pública con la manipulación del Impuesto sobre el Valor Añadido y ciertos Impuestos Especiales, suelen revelar conductas defraudatorias profesionalizadas, de progresiva sofisticación y para cuya detección y eficaz erradicación es preciso adecuar los instrumentos legales clásicos y las potestades actualmente conferidas a la Administración tributaria, sin excluir la conveniencia de reforzar sus potestades investigadoras. Asimismo, sería aconsejable, ponderar modificaciones normativas armonizadas en el propio funcionamiento del IVA.

DÉCIMA.- Una visión general de las soluciones adoptadas en ordenamiento jurídicos extranjeros ponen de manifiesto la diversidad de respuestas posibles a las necesidades que se advierten respecto del delito fiscal. La pluralidad observada permite, no obstante, advertir ciertas tendencias que podrían ser consideradas en una futura reforma del delito fiscal en España. Las mismas se orientan hacia una más precisa tipificación de las conductas que se quieren sancionar penalmente –incluyendo acciones preparatorias como las falsedades de facturas o la manipulación de la contabilidad-; un esfuerzo por separar la exigencia de responsabilidades penales por el Poder Judicial, de la liquidación y cobro del tributo por la Administración tributaria; y una graduación flexible de penas privativas de prisión que tengan un efecto disuasorio real y, caso de ser impuestas, acarreen la privación de libertad.

También se observa una voluntad por combinar la represión del fraude con la facilitación de la reparación del daño, cuyas consecuencias pueden modularse según el momento temporal y la espontaneidad con que se haga dicha regularización.

UNDÉCIMA.- El delito de insolvencia punible tiene una importante misión coadyuvante en la prevención y lucha contra el fraude fiscal, si bien la regulación actual como delito público dificulta su armonización con las potestades recaudatorias que de manera creciente se están atribuyendo a la Administración tributaria. El presupuesto de hecho de algunas de estas potestades, como la derivación de responsabilidad, puede presuponer la existencia de una conducta presuntamente constitutiva de insolvencia punible.

XI.-RECOMENDACIONES

Considerando el contenido del presente informe y a la vista de las anteriores conclusiones se formulan las siguientes recomendaciones:

1.- Resulta necesario acabar el diseño de un sistema de información estadístico completo y fiable que se extienda a la cuantificación de los pagos de la responsabilidad civil que se produzcan durante el curso de los procesos o en ejecución de las sentencias, así como a una más precisa clasificación de los delitos fiscales por sectores económicos. Ello porque no puede entenderse finalizada la observación sobre el delito fiscal mientras no se culmine esta tarea aunque se valoren positivamente los avances realizados.

2.- Debería valorarse seriamente por los órganos a quienes compete la correspondiente iniciativa legislativa para la reforma de la regulación actual del delito fiscal en España a fin de mejorar la seguridad jurídica, paliar el creciente coste de oportunidad para la Hacienda Pública y mejorar la finalidad preventiva del delito. Especialmente conveniente es coordinar las regulaciones del delito fiscal y de las infracción tributarias, tras la entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria.

3.- Aunque no es objeto de este Informe pronunciarse a favor de un modelo concreto y detallado, caso de acometer la reforma a que se refiere el apartado anterior se sugiere tener en cuenta –como es tendencia en otros países de nuestro entorno geográfico y cultural-, cuestiones tales como una mayor precisión y aquilatación de las conductas delictivas, como pueden ser las falsedades preparatorias; la separación del enjuiciamiento y castigo penal

respecto del cobro de la deuda defraudada; y la adecuación de las penas tanto principales como accesorias, agravándolas si fuere el caso, y acompasándolas con medidas incentivadoras del pago.

4.- Se recomienda prestar singular atención a la delincuencia organizada ("tramas"), a fin de que ésta no pueda beneficiarse de los umbrales delictivos, asimilándose en su tratamiento a las demás organizaciones delictivas.

5.- Una reforma del delito fiscal podría incluso dar lugar a una reducción del número de procesos por delito fiscal pero logrando un mayor efecto preventivo del mismo, de manera que se mejorara simultáneamente la eficacia del delito fiscal y la eficiencia en el empleo de los recursos públicos.

6.- Como aspecto complementario del delito fiscal, debería valorarse la configuración semipública del delito de insolvencia punible, o diseñar un específico delito de esta clase en el ámbito fiscal, a fin de permitir conjugar adecuadamente el derecho penal con la autotutela administrativa.

7.- Debe continuar el fortalecimiento de la coordinación entre todas las instituciones públicas implicadas en la persecución del fraude fiscal: Administración tributaria, Ministerio Público, Abogacía del Estado o resto de acusaciones particulares, Policía Judicial y Organos Judiciales. También debe continuar la especial atención y cuidado en los elementos probatorios de los presuntos delitos fiscales cometidos, profundizando en las labores investigadoras.

8.- Se ha de continuar con las labores de concienciación social, educación tributaria incluida, a fin de evitar el apoyo o identificación de la ciudadanía respecto de conductas tan profundamente insolidarias como las exhibidas por el fraude fiscal.

9.- Ante la posibilidad de que la Comisión Europea tome en consideración la propuesta de completar el sistema europeo de IVA, probablemente sobre la base del principio de single reporting place, se recomienda que la Administración tributaria española apoye la adopción de medidas que pueden tener una influencia favorable decisiva en la lucha contra el fraude fiscal en el grave caso de las tramas delictivas organizadas en torno a la imposición sobre el comercio intracomunitario.

ANEXO

CONVENIO DE COLABORACIÓN DE 30 DE JUNIO DE 2005 DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA SECRETARÍA DE ESTADO DE JUSTICIA EN MATERIA DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

CONVENIO DE COLABORACION ENTRE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, Y LA SECRETARIA DE ESTADO DE JUSTICIA EN MATERIA DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

En la villa de Madrid, el día 30 de Junio de 2005.

REUNIDOS

El Sr. D. Miguel A. Fernández Ordóñez, Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El Sr. D. Luis López Guerra, Secretario de Estado de Justicia.

Reconociéndose las partes la capacidad legal necesaria para formalizar el presente Convenio,

EXPONEN

I



Con el propósito de mejorar la eficacia en la prevención y corrección del fraude fiscal el Consejo de Ministros ha aprobado el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, como herramienta estratégica dirigida a los incumplimientos fiscales que no sólo perjudican los intereses de la Hacienda Pública y con ello los de la mayoría de los ciudadanos, que cumple sus obligaciones fiscales, sino que también introducen un factor de competencia desleal en el sector en que se producen y, en resumen, en la economía española. Asimismo, el Congreso de los Diputados ha aprobado una propuesta a fin de que el Gobierno continúe la aplicación de dicho Plan reforzando, en particular, las relaciones con los órganos de Justicia.

El incumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo tiene su manifestación más reprochable en el fraude fiscal, expresión de una profunda insolidaridad social. El Estado reacciona contra el fraude fiscal por medio de las potestades de investigación y regularización que atribuye a la Administración tributaria y, especialmente, por medio de su *ius puniendi* o potestad sancionadora, tanto en el ámbito estrictamente administrativo (derecho sancionador tributario) como en el ámbito penal, a través singularmente de la figura del delito fiscal. Así, en la prevención y lucha contra el fraude, el delito fiscal, junto con otras modalidades de delitos en perjuicio de la Administración tributaria, cumple una función de cierre del sistema conforme a las finalidades propias del derecho penal, retributiva y preventiva. La propia Presentación del Plan de Prevención del Fraude Fiscal señala que *“la prioridad la deben constituir los comportamientos más reprochables que se producen cuando la conducta del defraudador puede calificarse de delictiva”*.

Por ello, una de las líneas de actuación del citado Plan consiste en la atención especial de que deben ser objeto los expedientes en que se aprecian indicios de estos delitos tratando de aproximar las actuaciones administrativas y procesales, potenciar la acusación particular, y establecer una sólida colaboración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria con la Abogacía General del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado.

II

La aproximación de actuaciones administrativas y procesales ha tenido ya una importante manifestación en la Instrucción 3/2005, de 12 de abril, del Director General de la Agencia Tributaria, que prevé la colaboración del Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria con carácter previo al inicio de actuaciones procesales.



Además, se pretende potenciar la acusación particular desempeñada por el Abogado del Estado desde la convicción de que su concurrencia con la acusación pública encomendada constitucionalmente al Ministerio Público debe ser una oportunidad que no puede ser desaprovechada. Para ello es muy conveniente reforzar la alianza institucional entre la Agencia Tributaria y la Abogacía General

del Estado, órgano al que corresponde, conforme a la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas, la representación y defensa en juicio del Estado y, en particular, la dirección de la acusación particular que ejercitan los Abogados del Estado en los procesos por delito fiscal, contrabando y otras modalidades de fraude. Siendo cauce adecuado a tal efecto la celebración del presente convenio de colaboración entre la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, a la que corresponde la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y la Secretaría de Estado de Justicia, órgano superior del Ministerio de Justicia en donde se integra la Abogacía General del Estado.

El presente Convenio presta especial atención a la lucha contra las nuevas formas de delincuencia fiscal puestas de manifiesto en las conocidas como tramas defraudatorias que reúnen unas características singulares, como puede ser la necesidad de acudir a una temprana judicialización o la concurrencia ineludible de actividades investigadoras, procesales y policiales, que exigen una máxima coordinación y colaboración.

III



Se completan las previsiones del presente Convenio con la creación de un grupo de trabajo permanente, a modo de observatorio interno administrativo, que debe encargarse de efectuar el seguimiento de la efectividad de las denuncias y querellas que se interpongan, así como para estudiar propuestas y sugerencias para la reforma de la figura del delito fiscal u otras modalidades de fraude a la Administración tributaria, así como medidas organizativas y procedimentales para mejorar los resultados de la lucha contra el fraude en sede penal. La composición abierta del grupo de trabajo posibilita la incorporación del mismo de representantes del Instituto de Estudios Fiscales y de órganos integrados en la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos a fin de contribuir al mejor desempeño de su cometido.

IV

En consecuencia, con la finalidad de llevar a cabo las previsiones contenidas en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, las partes abajo firmantes acuerdan celebrar el presente convenio, que se registrá por las siguientes

CLAUSULAS

Primera.- Objeto y Finalidad del Convenio

1.- El presente Convenio tiene por objeto reforzar la coordinación y la colaboración entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Abogacía General del Estado estableciendo medidas adecuadas para la prevención y lucha contra el fraude fiscal, cuando se aprecien indicios de los delitos contra la Hacienda Pública estatal previstos en los artículos 305 y 310 del Código Penal, contrabando, insolvencias punibles u otras modalidades defraudatorias en perjuicio de los créditos públicos gestionados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

2.- Asimismo, el presente Convenio tiene por objeto la creación de un observatorio administrativo permanente, con participación de la Abogacía General del Estado, la Agencia Estatal de Administración Tributaria y otros organismos u órganos adscritos a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos como foro de seguimiento de los resultados de las denuncias y querellas para examinar su efectividad, y de estudio de medidas para mejorar los resultados de la lucha contra el fraude tributario en sede penal.

3.- En particular, el presente convenio de colaboración establece medidas dirigidas a la consecución de los siguientes objetivos con relación a los delitos mencionados en el apartado uno:

- a) Coordinar los criterios aplicables en las denuncias de hechos detectados por cualquier órgano de la Agencia Tributaria, o en la interposición de querellas por tales hechos, y prever adecuadamente las actuaciones o diligencias procesales que deban ser solicitadas.

- b) Mejorar la coordinación entre las actuaciones administrativas y las procesales, previendo la posible participación de los Abogados del Estado en los expedientes administrativos de mayor complejidad y la propuesta por la Agencia Tributaria de programas de actuaciones a realizar en sede judicial, al objeto de asegurar la obtención de pruebas necesarias.
- c) Procurar el conocimiento exacto y actualizado por la Agencia Tributaria de la situación procesal y de las incidencias relevantes de las distintas causas en que la Hacienda Pública estatal sea representada por el Abogado del Estado y puedan afectar a actuaciones de aquélla o tengan su origen en tales actuaciones.
- d) Impulsar la acusación particular que ejercitan los Abogados del Estado, dirigida a la acreditación de la realización del hecho delictivo y de su autoría, así como al aseguramiento de las responsabilidades, tanto penales como, de manera especial, civiles, que en la correspondiente sentencia puedan declararse procedentes, y a la efectiva ejecución de la sentencias.
- e) Alcanzar el deseable grado de homogeneidad en el establecimiento de estrategias y en la aplicación de criterios en materia de conformidades, acusaciones o solicitudes de indulto.

4.- Las Abogacías del Estado competentes y el Servicio Jurídico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria actuarán coordinadamente en sus respectivos ámbitos de actuación, en sus funciones de representación y defensa en juicio del Estado y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, bajo la superior dirección y coordinación de la Abogacía General del Estado, y en particular en todo cuanto se refiere a la lucha contra el fraude, dentro de las directrices establecidas en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal aprobado por el Gobierno.

Para el cumplimiento de sus respectivas funciones, se prestarán recíprocamente el auxilio y colaboración precisos. En particular, se remitirán cuanta información sea relevante o de interés en los procesos judiciales en que sea parte la Agencia Tributaria, o el Estado o sus Organismos públicos, conforme a la Ley.

Segunda.- Colaboración en las actuaciones administrativas.

1.- Cuando resulte preciso para la mejor apreciación de los hechos presuntamente constitutivos de los delitos a que se refiere este Convenio, se solicitará la colaboración de los Abogados del Estado en los expedientes de mayor complejidad. Dicha colaboración se podrá prestar por los Abogados del Estado integrados en el Servicio Jurídico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o en las unidades administrativas especializadas previstas en la cláusula sexta y por cualquier otra Abogacía del Estado, en el marco que establezcan el Director General de la Agencia Tributaria y el Abogado General del Estado, cuando razones de eficacia y economía procedimental así lo aconsejen.

2.- Del mismo modo se colaborará en la preparación de posibles planes de trabajo o de investigación a desarrollar judicialmente, proponiendo el Abogado del Estado aquellas actuaciones que considere conveniente anticipar o preparar, para asegurar los intereses de la Hacienda Pública.

3.- Con carácter ordinario, los órganos competentes de la Agencia Tributaria solicitarán informe del Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria, antes de decidir con relación a los expedientes en que se aprecien la existencia de posible delito fiscal, contrabando u otros delitos en perjuicio de la Hacienda Pública. Este informe, de carácter no vinculante, se solicitará en la forma que disponga el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En las Delegaciones de la Agencia Tributaria en que su Servicio Jurídico no disponga de un Abogado del Estado, el informe podrá recabarse de la Abogacía del Estado de la provincia respectiva, en el marco que establezcan el Director General de la Agencia Tributaria y el Abogado General del Estado, cuando razones de eficacia y economía procedimental así lo aconsejen.

En su informe, el Servicio Jurídico o la Abogacía del Estado podrá proponer la interposición directa de denuncia o querrela ante el órgano jurisdiccional competente en caso de riesgo de prescripción, cuando urja la adopción de medidas cautelares o la solicitud de diligencias judiciales, o por cualquier otra razón que lo aconseje.

4.- Si se acordare la interposición de querrela por el Abogado del Estado, se remitirá la documentación pertinente, junto con la propuesta de programa de actuaciones que, en su caso, se hubiera preparado, a la Abogacía General del Estado al objeto de que autorice el ejercicio de acciones. También se remitirá informe sobre las medidas cautelares que hubieran podido ser previamente adoptadas, a fin de que se puedan solicitar las medidas adecuadas para asegurar la responsabilidad civil.

5.- La Abogacía General del Estado pondrá en conocimiento de la Agencia Tributaria el ofrecimiento de acciones que se haya hecho al Estado en aquellas causas relativas a los delitos a que se refiere este Convenio y que no se hayan iniciado en virtud de denuncia de la Agencia Tributaria

Tercera.- Tramas delictivas.

1.- Conforme a lo previsto en la cláusula anterior, los Abogados del Estado prestarán una especial colaboración cuando se detecte la existencia de posibles tramas delictivas.

2.- Del mismo modo, en la forma que disponga el Abogado General del Estado se podrá designar un Abogado del Estado con funciones de apoyo a cada Inspector que sea responsable de una trama y de coordinación general de las actuaciones procesales que fueran necesarias.

Cuarta.- Información y colaboración durante la tramitación de los procesos.

1.- Los órganos de la Agencia Tributaria y las Abogacías del Estado actuarán de forma coordinada y se prestarán toda la colaboración que precisen para la mejor defensa de los intereses de la Hacienda Pública en el curso del proceso.

2.- En su caso, recibida del Ministerio Fiscal la comunicación de incoación del procedimiento penal o interpuesta la denuncia ante los órganos jurisdiccionales penales por la Agencia Tributaria, su Servicio Jurídico comunicará de manera inmediata a la Abogacía del Estado competente por razón del órgano jurisdiccional ante el que haya de seguirse la correspondiente causa, el escrito de denuncia y los informes que lo acompañen, incluyendo, en su caso, la propuesta de programa de actuaciones, así como los datos identificativos del procedimiento incoado.

Igualmente, en aquellos casos en que interese asegurar la responsabilidad civil derivada del delito se remitirá un informe con la información patrimonial sobre los posibles responsables que obre en poder de la Agencia Tributaria. En el curso del proceso se remitirá aquella información de carácter patrimonial de que se tenga ulterior conocimiento y que pueda ser de utilidad para promover la adopción de medidas cautelares en el proceso penal, así como los indicios que pudiera advertir de posibles insolvencias punibles por quienes pudieran resultar responsables civiles de los delitos a que se refiere el Convenio.

3.- Las Abogacías del Estado informarán a la Agencia Tributaria, a través de su Servicio Jurídico, sobre todas las incidencias relevantes de los procesos, proponiendo, en su caso, la adopción de las medidas que consideren pertinentes. En particular comunicarán toda sentencia que recaiga en el curso del proceso, los autos de sobreseimiento o apertura de juicio oral y aquellas otras resoluciones que se acuerde conforme a la cláusula undécima, indicando en todo caso si son o no firmes.

Quinta.- Finalización del proceso y ejecución de resoluciones judiciales.



1.- Los órganos competentes de la Agencia Tributaria y las Abogacías del Estado impulsarán la ejecución efectiva de las sentencias que recaigan en los procesos a que se refiere este convenio, en particular en lo relativo a las responsabilidades civiles y a las costas que se reconozcan a favor del Estado.

2.- A tal efecto, el Abogado del Estado solicitará del juzgado competente que expida testimonio a fin de que la Agencia Tributaria proceda a la exacción de la responsabilidad civil por el procedimiento administrativo de apremio en los

supuestos previstos en la Ley, informando sobre las medidas cautelares que se hubieran adaptado para asegurar dicha responsabilidad civil.

En aquellos casos en que se entienda necesario aclarar algún concepto oscuro o suplir alguna omisión, se dará traslado de la cuestión a la Abogacía del Estado que intervino en el proceso a fin de que, en su caso, solicite el correspondiente pronunciamiento judicial sobre aquélla.

Sexta.- Unidades administrativas especializadas y de apoyo técnico.

1.- Cuando el volumen o características de las actuaciones administrativas o de los procesos lo requiera, o lo exija el correcto desempeño de la acusación particular y, en general, el cumplimiento del presente Convenio, la Abogacía General del Estado especializará unidades administrativas integradas por Abogados del Estado en el ejercicio de la acusación particular y podrá solicitar al Director General de la Agencia Tributaria la designación de actuarios o unidades administrativas de apoyo técnico.

2.- El ejercicio de la acusación particular en los delitos objeto de este Convenio podrá ser encomendado por el Abogado General del Estado a Abogados del Estado integrados en el Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria, en cuyo caso se observarán las instrucciones o reglas de coordinación establecidas, con carácter general o particular, por la Abogacía General del Estado.

Séptima.- Coordinación de estrategias y criterios.



1.- En los procesos penales por presuntos delitos a que se refiere este Convenio, el Abogado del Estado solo prestará conformidad a las propuestas que sean jurídicamente admisibles, satisfagan la integridad de las responsabilidades civiles a favor de la Hacienda Pública estatal y se ajusten a los criterios que se establezcan de común acuerdo por el Abogado General del Estado y el Director General de la Agencia Tributaria.

2.- Con carácter general, corresponde a los órganos funcionales de la Agencia Tributaria pronunciarse sobre el importe de la responsabilidad civil que deba ser reclamada en los delitos fiscales o de contrabando, el cual será comunicado al Abogado del Estado responsable del pleito; y a la Abogacía General del Estado resolver sobre las dudas que se susciten con relación a la existencia de elementos que justifiquen el ejercicio de la acusación particular o a la procedencia de aplicar circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal.

3.- En los expedientes de indulto, cuando se solicite opinión del perjudicado por el delito, se recabará el parecer de la Agencia Tributaria por conducto de su Servicio Jurídico.

Octava.- Comunicaciones y sistema de información

1.- Siempre que sea posible, las comunicaciones previstas en el presente Convenio se practicarán por correo electrónico u otros medios telemáticos, tras proceder, en su caso, a la digitalización de los documentos correspondientes y a la adopción de las medidas de seguridad pertinentes.

2.- La Abogacía General del Estado y la Agencia Tributaria estudiarán la posible interconexión de los sistemas informáticos respectivos a fin de facilitar la aplicación de las previsiones del Convenio. Mientras tanto habilitarán los medios que, con sujeción a las limitaciones legales que sean de aplicación, resulten precisos.

Novena.- Observatorio administrativo.



1.- Como grupo de trabajo permanente se establece un observatorio administrativo en materia de delito fiscal, contrabando, insolvencias punibles y demás modalidades delictivas en perjuicio de la efectiva aplicación del sistema tributario estatal y aduanero, correspondiendo su coordinación al Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria.

2.- Son funciones del Observatorio administrativo:

- a) Analizar la evolución de las denuncias y querellas, y en general, de los delitos a que se refiere este Convenio, para examinar su efectividad, ciclo de vida, resultados y demás circunstancias que sean de interés.
- b) Formular propuestas y sugerencias normativas, en especial para la posible reforma de la figura del delito fiscal.
- c) Proponer medidas organizativas y procedimentales para mejorar los resultados de la lucha contra el fraude fiscal en sede penal.
- d) Promover la organización de un Seminario anual sobre las materias objeto del Convenio.

3.- Formarán parte del grupo de trabajo:

- Seis Abogados del Estado designados por el Abogado General del Estado.
- Tres representantes de la Agencia Tributaria designados por el Director General de la Agencia Tributaria.
- Tres representantes de los demás organismos y órganos adscritos a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos designados por el Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos.
- El Director del Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria que designará, además, a uno de los Subdirectores Generales del mismo órgano, que asumirá las labores de secretaría.

4.- Podrán asistir a las reuniones del grupo de trabajo, cuando la materia que se trate lo haga conveniente, otras personas que sean propuestas por el Abogado General del Estado o por el Director General de la Agencia Tributaria.

5.- La Agencia Tributaria y la Abogacía General del Estado colaborarán en la formación y cursos de perfeccionamiento que en materia de delitos en fraude de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero se

programen en sus respectivos ámbitos. En particular, prestarán el apoyo preciso al observatorio en la organización del Seminario anual.

6.- En el ámbito de las Delegaciones Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá constituirse grupos de trabajo de apoyo al observatorio e integrados por dos representantes designados por el Delegado Especial correspondiente, dos Abogados del Estado designados por el Abogado General del Estado y el Abogado del Estado-Jefe del Servicio Jurídico Regional, que asumirá la coordinación.

Décima.- Medidas complementarias y de apoyo.

1.- A fin de completar lo previsto en este Convenio, la Abogacía General del Estado y la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecerán un régimen específico de colaboración con relación al resto de procesos judiciales que traigan causa de actuaciones tributarias de la Agencia Tributaria.

2.- Dicha colaboración alcanzará, al menos, los siguientes extremos con relación a los recursos contencioso-administrativos:

- a) Información relativa a la interposición de recursos.
- b) Incidencias relativas a la suspensión de los actos administrativos recurridos, incluyendo la información sobre las garantías directamente constituidas ante los órganos jurisdiccionales.
- c) Rápida comunicación de sentencias a fin de propiciar su ejecución de la forma más eficiente y ágil.

3.- Las medidas previstas en esta cláusula coadyuvarán al seguimiento permanente de la litigiosidad, comprometiéndose las partes firmantes del Convenio a colaborar en el examen de sus causas y en la adopción de medidas para su reducción.

4.- En el marco del presente Convenio los órganos de la Agencia Tributaria solicitarán la asistencia jurídica y colaboración que precisen para apreciar en el curso de sus actuaciones la posible existencia de delitos no perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.

5.- Se potenciará la actuación conjunta en Eurojust, en las tramas de defraudación transnacionales, con doble representación, de la Abogacía General del Estado y del órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con el objeto de obtener la imprescindible colaboración de las autoridades extranjeras europeas en estos temas. Será la Abogacía General del Estado la que establezca la colaboración con la Fiscalía General del Estado.

Undécima.- Comisión Mixta de Seguimiento

1.- Para el seguimiento de la ejecución de este Convenio se crea una comisión mixta integrada por el Director del Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Tributaria, el Director del Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria, y dos representantes designados por el Abogado General del Estado. En calidad de asesores podrán incorporarse cualesquiera otros funcionarios que se considere necesario.

2.- Dicha Comisión Mixta de Seguimiento se reunirá a instancia de cualquiera de las partes, siempre que los temas a tratar o las circunstancias lo aconsejen, y, al menos, con carácter semestral para examinar los resultados e incidencias de la colaboración realizada. Corresponderá a esta Comisión resolver las dudas que se susciten en la aplicación del presente Convenio.

Duodécima.- Vigencia del Convenio.

El presente Convenio tiene duración anual a contar desde el día de su firma, entendiéndose prorrogado por el mismo término si no existiera denuncia del mismo con tres meses de antelación a la fecha en que se desee dejarlo sin efecto, mediante escrito presentado al efecto.

Decimotercera.- Desarrollo del Convenio.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria y, la Abogacía General del Estado adoptarán las instrucciones, medidas e iniciativas oportunas previstas en este Convenio o que sean precisas para su mejor ejecución, las cuales serán comunicadas a la Comisión Mixta de Seguimiento.

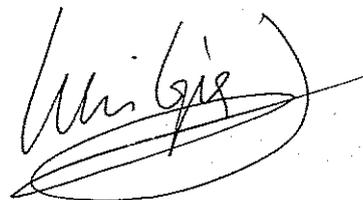
Decimocuarta.- Régimen jurídico.

El presente Convenio de Colaboración es de carácter administrativo, y se encuentra excluido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas. Las controversias sobre la aplicación y ejecución del mismo serán resueltas por la Comisión Mixta de Seguimiento prevista en la cláusula Undécima.

En prueba de conformidad, las partes lo firman por duplicado en la fecha y lugar indicados en el encabezamiento.



D. Miguel A. Fernández Ordóñez
Secretario de Estado de Hacienda
y Presupuestos y Presidente de la
Agencia Estatal de Administración
Tributaria



D. Luis López Guerra
Secretario de Estado de Justicia

