

# OBSERVATORIO DO DELITO FISCAL

CONVENIO DO 30 DE XUÑO DE  
2005 ENTRE A AXENCIA ESTATAL DE  
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA E A  
SECRETARÍA DE ESTADO DE XUSTIZA  
EN MATERIA DE PREVENCIÓN E LOITA  
CONTRA A FRAUDE FISCAL

PRIMEIRO INFORME  
Decembro 2006





PRIMEIRO INFORME DO OBSERVATORIO ADMINISTRATIVO PREVISTO NO CONVENIO DO 30 DE XUÑO DE 2005 ENTRE A AXENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA E A SECRETARÍA DE ESTADO DE XUSTIZA EN MATERIA DE PREVENCIÓN E LOITA CONTRA A FRAUDE FISCAL

## **I. PRESENTACIÓN**

## **II. DESCRICIÓN DO MODELO DE DELITO FISCAL EN ESPAÑA**

1. Formulación
2. Evolución lexislativa do delito fiscal
3. Artigo 305 do Código penal
4. Concorrenza de acusación pública e acusación particular de carácter público
5. A conformidade no proceso penal

## **III. SÍNTESE DE POSIBLES DEFECTOS DO MODELO DE DELITO FISCAL EN ESPAÑA E DA SÚA APLICACIÓN**

## **IV. OBSERVACIÓN ESTATÍSTICA**

## **V. ANÁLISE DE RESULTADOS**

1. Introducción
2. Estudo dunha mostra de sentenzas desfavorables
3. Fontes estatísticas

## **VI. ALGUNHAS OPCIONS EN DEREITO COMPARADO**

1. Obxectivo
2. Configuración do delito
3. Deber de denuncia da Administración Tributaria
4. Prexudicialidade penal da cota tributaria defraudada
5. Distinción entre sancións administrativas e penais
6. Conversión da débeda tributaria en responsabilidade civil derivada do delito
7. Diferentes prazos de prescrición do delito fiscal e da débeda tributaria

## **VII. A NOVA DELINCUENCIA FISCAL: AS TRAMAS**

1. Introducción
2. Tramas do Imposto sobre o Valor Engadido (IVE) intracomunitario
3. Tramas nos Impostos especiais de fabricación e no Imposto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT)

## VIII. OUTRAS MODALIDADES DELITUOSAS EN FRAUDE DA FACENDA PÚBLICA: A INSOLVENCIA PUNIBLE

1. Introducción
2. O deber de denuncia e a vía penal como última ratio: carácter público da insolvencia punible e autotutela da Administración Tributaria
3. Prexudicialidade contencioso-administrativa e insolvencia punible
4. A concorrencia do delito contra a Facenda Pública coa insolvencia punible
5. Presentación sistemática de autoliquidacións sen ingreso e tipificación no artigo 305 do Código Penal.

## IX. ANÁLISE DA SITUACIÓN E TENDENCIAS ACTUAIS

1. Percepción xeral insatisfactoria do delito fiscal.
2. O IVE na Unión Europea e a fraude fiscal.
3. Síntomas de embolsamento.
4. Distintas alternativas de mellora do delito fiscal.

## X. CONCLUSIÓNS E RECOMENDACIÓNS.

### ANEXO

Convenio de Colaboración do 30 de xuño de 2005 entre a Secretaría de Estado de Xustiza e a Axencia Estatal de Administración Tributaria en materia de prevención e loita contra a fraude fiscal.

### ABREVIATURAS

AEAT	Axencia Estatal de Administración Tributaria
CE	Constitución Española de 1978
CP	Código Penal de 1995
IEDMT	Imposto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
IRPF	Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas
IVE	Imposto sobre o Valor Engadido
LXT	Lei 58/2003, do 17 de decembro, Xeral Tributaria

## I. PRESENTACIÓN

Como sinala a Sentenza 76/1990, do 26 de abril, do Tribunal Constitucional, a “Loita contra a fraude fiscal é un fin e un mandato que a Constitución impón a todos os poderes públicos, singularmente ao lexislador e aos órganos da Administración Tributaria”. É dicir, “non é, pois, unha opción que quede á libre dispoñibilidade do lexislador e da Administración, senón que, polo contrario, é unha esixencia inherente a «un sistema tributario xusto» como o que a Constitución propugna no art. 31.1”.

Co propósito de mellorar a eficacia na prevención e corrección da fraude fiscal o Consello de Ministros aprobou a inicios de 2005 o Plan de Prevención da Fraude Fiscal, como ferramenta estratéxica dirixida aos incumprimentos fiscais, que non só prexudican os intereses da Facenda Pública e con isto os da maioría dos cidadáns, que cumpren coas súas obrigas fiscais, senón que tamén introducen un factor de competencia desleal no sector no que se producen e, en resumo, na economía española.

A Constitución establece entre os deberes dos cidadáns o de contribuír ao sostemento dos gastos públicos de acordo coa capacidade económica mediante un sistema tributario xusto inspirado nos principios de igualdade e progresividade, que en ningún caso terá alcance confiscatorio (artigo 31).

O incumprimento deste deber constitucional ten a súa manifestación máis reprobable na fraude fiscal, expresión dunha profunda insolidariedade social. O Estado reacciona contra a fraude fiscal por medio das potestades de investigación e regularización que atribúe á Administración tributaria e, especialmente, por medio dos seu ius puniendi ou potestade sancionadora, tanto no ámbito estritamente administrativo (dereito sancionador tributario) como no ámbito penal, a través singularmente da figura do delito fiscal. Así, na prevención e Loita contra a fraude, o delito fiscal, xunto con outras modalidades de delitos en prexuízo da Administración Tributaria, debe cumprir unha función de peche do sistema conforme ás finalidades retributiva e preventiva propias do dereito penal.

Por isto, unha das liñas de actuación do devandito Plan está consistindo na maior atención aos expedientes de delito, aproximando as actuacións administrativas e procesuais e potencia a acusación particular que no caso da Administración tributaria estatal corresponde ao Avogado do Estado, así como a loita contra as novas formas de delincuencia fiscal, ás que se acostuma denominar con carácter xeral “tramas”.

Seguindo as previsións do propio Plan de Prevención da Fraude Fiscal, celebrouse o Convenio de Colaboración do 30 de xuño de 2005 entre a Axencia Estatal de Administración Tributaria e a Secretaría de Estado de Xustiza en materia de Prevención e Loita contra a fraude fiscal que, ademais de atender os obxectivos antes mencionados, creou un grupo de traballo permanente, a modo de observatorio administrativo, que debía actuar como foro de seguimento da efectividade das denuncias e querelas que se interpoñan, así como para estudar propostas e suxestións para a reforma da figura do delito fiscal ou outras modalidades de fraude á Administración Tributaria, xunto con medidas organizativas e procedimentais para mellorar os resultados da loita contra a fraude en sede penal.



En outubro de 2005 comezaron os traballos do Observatorio, integrado polos seguintes membros:

- José Luis Albácar Rodríguez (Avogacía do Estado ante a Audiencia Nacional)
- Edmundo Bal Francés (Subdirección Xeral dos Servizos Contenciosos da Avogacía Xeral do Estado)
- Albert Ballesteros Vilarronda (Secretaría de Estado de Facenda e Orzamentos)
- José Antonio Bustos Buiza (Dirección Xeral de Tributos)
- Alfonso J. Cárcamo Gil (Avogacía do Estado en Madrid)
- María Coronado Sierra (Departamento de Inspección Financeira e Tributaria da AEAT), substituída posteriormente por Francisco Luis Nieto Altuzarra
- Miguel Ángel Gilabert Cervera (Avogacía do Estado en Sevilla)
- Sergio González García (Departamento de Recadación da AEAT)
- Alberto Lafuente Felez (Loterías do Estado)
- Maximino I. Linares Gil (Servizo Xurídico da AEAT)
- Víctor Mercedes Martín (Avogacía do Estado en Barcelona)
- Miguel Orozco Jiménez (Servizo Xurídico da AEAT)
- Juan José Torres Fernández (Avogacía do Estado ante o Tribunal Supremo), substituído posteriormente por Belén Triana Reyes
- Florentina Torres Sánchez (Departamento de Aduanas e Impostos Especiais da AEAT), substituída posteriormente por Javier del Olmo Azcona.

Tamén se incorporou posteriormente ao Observatorio, en representación do Instituto de Estudos Fiscais, Pedro Herrera Molina.

Os labores de coordinación e secretaría corresponderon aos membros do Servizo Xurídico da AEAT.

Por outro lado, o Convenio prevé que no ámbito das Delegacións Especiais da Axencia Estatal de Administración Tributaria se poidan constituír grupos de apoio ao observatorio, e así adoptáronse as iniciativas oportunas nos ámbitos valenciano e andaluz, dando lugar aos grupos de apoio correspondentes ás Delegacións Especiais da AEAT en Valencia e Andalucía, coordinados polos respectivos Avogado do Estado-Xefe do Servizo Xurídico Rexional da AEAT.

No tocante aos traballos preparatorios do presente informe do Observatorio, celebráronse oito reunións, onde se analizaron varias decenas de papeis de traballo.

Ao abordar o primeiro informe decidiuse acoutar o seu contido, centrándoo no delito fiscal en sentido estrito, é dicir, o tipificado no artigo 305 do Código Penal, sen prexuízo de facer algunhas referencias ao delito de insolvencia punible, e pospoñendo para máis adiante o estudo doutras modalidades delituosas como o contrabando ou tratamento penal de determinadas fraudes á Facenda comunitaria europea, por exemplo respecto dos dereitos antidumping. Tamén se procurou combinar a precisión técnica coa claridade expositiva. Con eses obxectivos pretendeuse obter unha información precisa e exacta sobre a situación actual, as características e as tendencias do delito fiscal, tanto dende o punto de vista teórico como estatístico, procedendo á análise, seguimento, avaliación e diagnóstico dos seus principais problemas e posibles deficiencias, mecánicas defraudatorias, tendencias e comparativas con outros países.

Finalmente, cabe agradecer o importante labor de apoio aos traballos preparatorios deste informe levado a cabo por funcionarios do Servizo Xurídico da Axencia Tributaria e de maneira singular por Marta Lobato, Carmen Cacho e Pilar Bengoechea xunto cos seus colaboradores. Agradecemento que se fixo extensivo a Jesús Rodríguez, Amparo Grau e Eva M. Cordero, os cales, dende o Instituto de Estudos Fiscais, apoiaron igualmente o traballo do observatorio.

## II. DESCRICIÓN DO MODELO DE DELITO FISCAL EN ESPAÑA

### 1.- FORMULACIÓN

Calquera fraude tributaria supón un atentado non só contra a orde económica senón esencialmente contra os principios constitucionais que imponen a contribución de todos ao sostemento dos servizos sociais e as cargas públicas. É precisamente a consecución desta esixencia do artigo 31 CE a que apoia e xustifica a instrumentación da figura do delito fiscal como mecanismo de peche do sistema tributario que procura a persecución penal das condutas defraudatorias máis graves.

O delito fiscal pode ser considerado como un dos máis característicos e, á vez, con maior peso específico dentro da delincuencia económica. A reforma e establecemento de sistemas fiscais máis complexos e perfeccionados, necesarios para contribuír aos gastos públicos que xera o denominado Estado do Benestar foi paralelo aos cambios do sistema económico identificado hoxe coa globalización e, inherente a ela, ás novas condicións e estruturas financeiras (apertura dos mercados de capitais) e comerciais (volumen desbordante de intercambios internacionais de bens e servizos) que, xunto coa mobilidade de persoas, empresas e capitais, posibilitan condutas criminais cada vez máis organizadas e, por isto, difíciles de descubrir nas que o dano directo e real que se causa, execútase por puro móbil de enriquecemento, ao abeiro do abuso das formas societarias e do perfeccionamento dos medios técnicos.

Ademais, no caso dos delitos fiscais ou, máis concretamente, da delincuencia fiscal aprécianse unha serie de características que a definen e identifican.

Así, en primeiro lugar, a súa comisión veu esixindo coñecementos e habilidades especiais. É habitual neste tipo de delitos o dispor de asesoramento especializado que permite bordear as marxes da lei, dando aparencia de legalidade a unha conduta que pola súa finalidade carece dela ou deseñando trabas que impidan ou entorpezan a persecución destes delitos ou dificulten a súa proba. En segundo lugar, a comisión destes delitos localízase predominantemente no desempeño dunha actividade empresarial e ao abeiro da propia mecánica dos impostos como claramente o demostra o feito de que dos procesos iniciados por delito fiscal entre o 50% e o 55% corresponda ao IVE e neste imposto se concentren as principais tramas organizadas de defraudación.

A última nota definitoria é o importante dano material que ocasionan estas defraudacións, dano que se incrementa ano tras ano.

## **2.- EVOLUCIÓN LEXISLATIVA DO DELITO FISCAL**

Calquera estudo do modelo actual de delito fiscal debe comezar necesariamente por situar esta figura dentro do marco máis amplo dos delitos contra a Facenda Pública, denominación coa que se identifican, unitariamente, as figuras delituosas que contemplan os artigos 305 a 310 do Código Penal, cuxa finalidade é protexer "a Facenda Pública" (incluída a comunitaria europea) dende as súas distintas vertentes e funcións de ingreso e gasto públicos.

Consecuencia do anterior é que calquera referencia ás sucesivas reformas legais que desembocan no actual artigo 305 vai necesariamente unida á dos delitos contra a Facenda Pública dos que forma parte.

### **2.1.- Lei 50/1977, do 14 de novembro, de Medidas Urxentes de Reforma Fiscal**

O primeiro antecedente en sentido estrito do actual delito fiscal introdúcese pola Lei 50/1977, do 14 de novembro, de Medidas Urxentes de Reforma Fiscal que, nos seus artigos 36 e 37, aborda a implantación dunha nova figura delituosa que servise como cláusula de peche e instrumento eficaz para a represión penal da fraude tributaria. Para isto, modificou o tipo penal do artigo 319 CP tipificando como conduta punible a elusión do pagamento de impostos e o gozo indebido de beneficios fiscais; fixou un importe mínimo de cota defraudada (de dous millóns de pesetas) para entender cometido o delito e esixiu a concorrencia de ánimo defraudatorio no suxeito activo do delito, presupoñendo o dito ánimo no caso de anomalías substanciais da contabilidade e nos supostos de negativa ou obstrución á acción investigadora da Administración Tributaria.

Agora ben, o avance conseguido na configuración legal do delito fiscal quedou, porén, eclipsado ao impor o artigo 37 da Lei 50/1977 a chamada prexudicialidade administrativa en virtude da cal se atribuíu unicamente á Administración Tributaria a iniciativa para promover a acción penal e a dita iniciativa requiría, ademais, o previo esgotamento da vía administrativa, isto é, que adquirisen firmeza as actuacións administrativas.

Xa sexa pola prexudicialidade administrativa ou pola falta de concienciación, tanto social como dos propios órganos administrativos e xudiciais aos que correspondía a súa persecución, o certo é que a reforma non resultou exitosa, tal e como constatan os datos



coñecidos sobre este período que abrangue de 1977 a 1985. Segundo a estatística da Unidade Especial de Vixilancia e Represión da Fraude Fiscal (hoxe desaparecida) a inspección incoou 1519 expedientes por delito fiscal dos que 512 foron remitidos ao Ministerio Fiscal. Destes foron devoltos á inspección 216 e tramitados 296. Ditáronse 13 sentenzas, 10 delas en sentido absolutorio e en 1985 estaban aínda pendentes 283 casos.

### **2.2.- Lei Orgánica 2/1985, do 29 de abril**

A Lei Orgánica 2/1985, do 29 de abril, de reforma do Código Penal en materia de delitos contra a Facenda Pública, suprimiu a prexudicialidade administrativa pasando con isto o delito fiscal a ser un delito público perseguible de oficio. Introduciu tamén, xunto ao delito fiscal, dúas novas modalidades delituosas, a fraude de subvencións e o delito contable e situou sistematicamente os preceptos relativos a estes (arts. 349, 349 bis e 350) nun título autónomo, o Título VI do Libro II do Código Penal, separándoos do ámbito das falsidades no que ata entón se situaban e clarificando o ben xurídico que se pretende protexer con todos eles a través da rúbrica común de "Delitos contra a Facenda Pública". Polo que se refire, en concreto, ao delito fiscal –vinculado á aplicación dos tributos– a Lei Orgánica 2/1985 incorporou melloras técnicas na tipificación do delito e eleva a cinco millóns a cota defraudada.

Nesta etapa o número de pronunciamentos xudiciais, inicialmente moi reducidos, foi paulatinamente crescendo sendo un factor destacable nesta tendencia a consolidación do procedemento abreviado para este tipo de delitos así como o esforzo e atención que dispensaron os órganos da administración á detección das fraudes penais para a remisión ao Ministerio Fiscal.

Os datos estatísticos sobre esta reforma que abrangue dende o ano 1989 a 1995 varían segundo a fonte consultada.

### **2.3.- Lei Orgánica 6/1995, do 29 de xuño**

A seguinte reforma lévase a cabo pola Lei Orgánica 6/1995, do 29 de xuño, pola que se modifican determinados preceptos do Código Penal en materia de delitos contra a Facenda Pública e contra a Seguridade Social. A través desta Lei Orgánica esténdese a protección ás cotas da Seguridade Social mediante a tipificación dun novo delito, a fraude á Seguridade Social, e incorpóranse cambios na redacción dos delitos contra a Facenda Pública xa existentes, cuxas principais novidades pasaron sen apenas variación ao vixente Código Penal de 1995.

En efecto, o Código Penal de 1995 introduce, como resultado dos compromisos adquiridos coa aprobación do Convenio para a Protección dos Intereses Financeiros das Comunidades Europeas, dos preceptos absolutamente novos sobre a fraude á Unión Europea (arts. 306 e 309) pero, no referente aos delitos xa existentes (delito fiscal, fraude de subvencións, delito contable e fraude contra a Seguridade Social) límitase a trasladar aos seus artigos 305, 307, 308 e 310, agás no relativo á pena, a redacción que incluían os preceptos da devandita Lei Orgánica 6/1995.

### 3.- ARTIGO 305 DO CÓDIGO PENAL

#### Artigo 305. [Fraude á Facenda Pública]

*“1. O que, por acción ou omisión, defraude á Facenda Pública estatal, autonómica, foral ou local, eludindo o pagamento de tributos, cantidades retidas ou que se debesen reter ou ingresos a conta de retribucións en especie obtendo indebidamente devolucións ou gozando de beneficios fiscais da mesma forma, sempre que a contía da cota defraudada, o importe non ingresado das retencións ou ingresos a conta ou das devolucións ou beneficios fiscais indebidamente obtidos ou gozados exceda de 120.000 euros, será castigado coa pena de prisión de un a catro anos e multa do tanto ao séxtuplo da devandita contía.*

*As penas sinaladas no parágrafo anterior aplicaranse na súa metade superior cando a defraudación se cometese concorrendo algunha das circunstancias seguintes:*

- a) A utilización de persoa ou persoas interpostas de maneira que quede oculta a identidade do verdadeiro obrigado tributario.*
- b) A especial transcendencia e gravidade da defraudación atendendo ao importe do defraudado ou á existencia dunha estrutura organizativa que afecte ou poida afectar unha pluralidade de obrigados tributarios.*

*Ademais das penas sinaladas, imponse ao responsable a perda da posibilidade de obter subvencións ou axudas públicas e do dereito a gozar dos beneficios ou incentivos fiscais ou da Seguridade Social durante o período de tres a seis anos.*

*2. Para os efectos de determinar a contía mencionada no apartado anterior, se se trata de tributos, retencións, ingresos a conta ou devolucións, periódicos ou de declaración periódica, estarase ao defraudado en cada período impositivo ou da declaración e se estes son inferiores a doce meses, o importe do defraudado referirase ao ano natural. Nos demais supostos, a contía entenderase referida a cada un dos distintos conceptos polos que un feito imponible sexa susceptible de liquidación.*

*3. As mesmas penas imponse cando as condutas descritas no apartado 1 deste artigo se cometan contra a Facenda da Comunidade Europea, sempre que a contía defraudada excedese de 50.000 euros.*

*4. Quedará exento de responsabilidade penal o que regularice a súa situación tributaria, en relación coas débedas a que se refire o apartado primeiro deste artigo, antes de que se lle notifique pola Administración Tributaria a iniciación de actuacións de comprobación tendentes á determinación das débedas tributarias obxecto de regularización, ou no caso de que as ditas actuacións non se producisen, antes de que o Ministerio Fiscal, o Avogado do Estado ou o representante procesual da Administración autonómica, foral ou local de que se trate, interpoña querrela ou denuncia contra aquel dirixida, ou cando o Ministerio Fiscal ou o Xuíz de Instrución realicen actuacións que lle permitan ter coñecemento formal da iniciación de dilixencias.*

*A exención de responsabilidade penal contemplada no parágrafo anterior acadará igualmente ao dito suxeito polas posibles irregularidades contables ou outras falsidades instrumentais que, exclusivamente en relación á débeda tributaria obxecto de regularización, o mesmo puidese cometer con carácter previo á regularización da súa situación tributaria."*

### **3.1.- Ben Xurídico Protexido**

Actualmente existen dous enfoques complementarios sobre o que debe entenderse como ben xuridicamente protexido no delito fiscal.

Para o primeiro, o ben xurídico protexido é o Erario público entendido como o patrimonio da Facenda Pública na súa manifestación de recadación completa dos diferentes impostos.

Para o segundo, o ben xurídico protexido son os valores constitucionais consagrados no artigo 31.1 CE, incluída a xusta repartición da carga tributaria. Dende esta perspectiva o que se protexe a través do delito fiscal non é só a actividade puramente recadatoria senón a función que o noso ordenamento atribúe aos tributos e que, como sinala o artigo 2.2 LXT, non só é a de ser medios para recadar os ingresos necesarios para o sostemento dos gastos públicos senón tamén a de servir como instrumentos da política económica xeral e para atender a realización dos principios e fins constitucionais.

Por outro lado, na medida en que a presentación oportuna, completa e veraz de declaracións tributarias, aínda se ingreso, impiden a comisión do delito, tamén pode considerarse ben xurídico protexido o deber de lealdade dos cidadáns coa Administración Pública propia dun Estado social e democrático de Dereito.

### **3.2.- Elemento Obxectivo: A Conduta Típica**

#### *3.2.1.- Defraudación por acción ou omisión*

O núcleo da conduta típica no delito fiscal é a defraudación, que algúns entenden como prexuízo patrimonial ocasionado polo incumprimento consciente dun deber tributario (o incumprimento intencionado das obrigas tributarias) e, outros, como prexuízo patrimonial causado mediante engano.

Para esta última postura (que xorde especialmente ao examinar os supostos de devolución indebida) toda defraudación implica algún tipo de maquinación enganosa (simulación da realidade tributaria) pero este engano ten unha configuración distinta ao da estafa. Pese á similitude entre a estrutura de ambos delitos, no delito fiscal non é necesario, como sucede na estafa, un engano idóneo para inducir a erro á Administración nin que este erro sexa determinante do desprazamento patrimonial senón que a Administración Tributaria (cando procede á devolución) actúa con independencia do engano en cumprimento dos seus deberes.

A defraudación pode levarse a cabo tanto por acción como por omisión. Foi a Lei Orgánica 6/1995 a que incorporou expresamente na redacción do precepto penal a posibilidade

de que o delito fiscal puidese cometerse por omisión aínda que os órganos xudiciais declarasen maioritariamente, dende o momento no que se formulou a cuestión, que se comete delito fiscal (se defrauda) tanto pola completa omisión da declaración, sen exteriorizar ningún ingreso, como cando se declara menos do debido, é dicir, que a elusión do pagamento dos impostos se produce tanto declarando mal de maneira consciente, como non declarando, sempre que conorra o elemento culpabilístico (ánimo defraudatorio).

### 3.2.2.- Modalidades defraudatorias

A defraudación ten que efectuarse a través necesariamente das seguintes vías ou modalidades:

- Elusión do pagamento de tributos, cantidades retidas ou que se debesen reter ou ingresos a conta de retribucións en especie.
- Obtención indebida de devolucións ou gozo indebido de beneficios fiscais.

#### 1º) Elusión do pagamento.

Calquera operación que evite total ou parcialmente o pagamento polo obrigado tributario supón unha conduta típica de elusión do pagamento que, superada unha determinada contía, se converte en ilícito penal.

O obxecto desta elusión do pagamento pode ser:

- Os tributos, entendendo como tales, conforme ao artigo 2.2 LXT, as taxas, as contribucións especiais e os impostos, ben que son estes últimos, fundamentalmente o IRPF, o Imposto sobre Sociedades e o IVE, aos que se reconducen a práctica totalidade dos procesos actuais por delito fiscal.

- As cantidades retidas ou que se deberan reter, isto é, as cantidades que deben ser ingresadas pola persoa ou entidade a quen a Lei de cada tributo impón a obriga de detraer e ingresar na Administración Tributaria, con ocasión dos pagamentos que deba realizar a outros obrigados tributarios, a conta do tributo que corresponda a estes (art. 37.2 LXT). A elusión do pagamento de retencións introduciuse no tipo penal pola Lei Orgánica 6/1995 con obxecto de solucionar o intenso debate xurisprudencial que existía en torno á súa cualificación xurídica como delito fiscal ou delito de apropiación indebida, debate que antes da devandita reforma se inclinaba maioritariamente por considerar a falta de ingreso das retencións practicadas como apropiación indebida dada a súa condición de pagamento a conta e non de tributo. Non obstante, a nova regulación incluíu, ademais da elusión do pagamento de cantidades efectivamente retidas, a daquelas cantidades que, téndose que reter, non se retiveron.

- Os ingresos a conta de retribucións en especie. Inclúese como modalidade defraudatoria do delito fiscal tamén por primeira vez na Lei Organiza 6/1995, fundamentalmente por coherencia conceptual coa criminalización do non pagamento das retencións, respecto das que teñen un fundamento xurídico común, aínda que a diferenza destas, non foron nunca cualificadas como apropiación indebida, posto que nelas non hai retención sobre o pagado senón un ingreso de obrigado cumprimento que non se leva a cabo.

## 2º) Obtención indebida de devolucións fiscais e gozo indebido de beneficios fiscais.

Antes da reforma de 1995 só se tipificaba como conduta punible o “gozo indebido de beneficios fiscais” que superase o límite cuantitativo fixado pola Lei. A xurisprudencia delimitara conceptualmente o termo “beneficios fiscais” reconducíndoo ás reducións, deducións, exencións, bonificacións e desgravacións tributarias que implicaban o pagamento dunha cota tributaria inferior á que realmente era esixible (excluídas evidentemente as subvencións, desgravacións e axudas obxecto da fraude de subvencións tipificada no artigo 308 CP) quedando fóra deste concepto as devolucións fiscais en canto estas non provocan o pagamento dunha cota inferior senón unha saída de fondos públicos a favor do contribuínte.

A dificultade de subsumir a obtención indebida de devolucións fiscais dentro dos comportamentos elusivos contemplados nese momento no tipo penal deu lugar, como no caso das retencións, a unha significativa polémica en torno a cal debía ser a súa cualificación xurídica e na que se barallou unha ampla gama de posibilidades dende o mesmo delito fiscal pasando pola fraude de subvencións e a estafa (postura maioritaria nese momento) ata consideralo un simple comportamento atípico.

É máis, a pesar da súa incorporación ao tipo delituoso na reforma de 1995, aínda se alzan voces, por parte dalgún sector da doutrina, a favor de considerar que naqueles supostos nos que simula unha relación xurídica tributaria inexistente para conseguir a devolución (creación de empresas sen actividade real co único fin de simular feitos impoñibles para obter devolucións), as condutas poderían ser consideradas como constitutivas dun delito de estafa, en canto falta o orzamento de tipicidade do delito fiscal (a existencia dunha relación xurídica).

### *3.2.3.- Remisión a normas tributarias para delimitar as condutas.*

En calquera caso, e independentemente dos debates existentes, o que é indubidable é que todas as condutas que inclúe o artigo 305 CP se insiren no seo dunha relación xurídica tributaria, no sentido amplo do termo. Consecuencia do anterior é que, tanto para determinar se se produciron os ditos comportamentos como para determinar o suceso activo do delito ou fixar a contía defraudada que serve para delimitar se nos atopamos ante un delito fiscal ou unha infracción administrativa, deberase acudir necesariamente ás normas extrapenais tributarias, tanto ás xenéricas como ás específicas do tributo de que se trate.

### **3.3.- Elemento Subxectivo**

O verbo “defraudar”, que o artigo 305 CP emprega para definir a conduta típica, evidencia a necesidade dun elemento subxectivo específico, “o ánimo de defraudar”, ao que é inherente o dolo. O delito fiscal é por tanto, un delito esencialmente doloso que non admite formas imprudentes de comisión, e require a concorrencia de dous elementos, intelectual-saber o que se fai- e volitivo -facer o que se quere-.

Respecto ao dolo que é necesario para entender como cometido o delito, a doutrina distingue entre dolo directo (o resultado é perseguido intencionadamente polo suxeito) e dolo eventual (o suxeito asume a posibilidade de que a súa acción produza un determinado resultado que non busca pero que acepta).

Pois ben, considérase que no delito fiscal basta co dolo eventual, isto é, cun coñecemento por parte do suxeito da alta probabilidade de que as accións ou omisións que se realizan dean lugar a unha fraude fiscal.

### **3.4.- Prexuízo económico para a Facenda Pública**

#### *3.4.1.- Contía do prexuízo económico*

O incumprimento ou defraudación das obrigas tributarias só ten relevancia penal cando o importe da cantidade defraudada ou deixada de ingresar acadada a cifra que determina a norma penal, cifra que delimita a fronteira entre a sanción administrativa e a sanción penal. Dende o 1 de outubro de 2004, tras a modificación do artigo 305 CP operada pola Lei Orgánica 15/2003, a contía da cota defraudada, o importe non ingresado das retencións ou ingresos a conta ou das devolucións ou beneficios fiscais indebidamente obtidos ou gozados, ten que superar a cifra de 120.000 euros.

#### *3.4.2.- Natureza Xurídica*

A natureza xurídica da contía defraudada á que se refire o artigo 305 CP é obxecto de discusión pola doutrina e pola xurisprudencia distinguíndose dúas formulacións: considerar que constitúe un elemento do tipo (resultado típico do delito) e, o máis xeneralizado, entender que opera como condición obxectiva de punibilidade (isto é como circunstancia que debe concorrer no momento de realizar a conduta delituosa pero que se atopa causalmente desvinculada desta polo que non ten que ser coñecida polo axente) ou de perseguibilidade (circunstancia que, despois de cometido o delito, constitúe orzamento para o exercicio da acción penal). No primeiro caso, a contía deber ser abranguida polo dolo do autor, isto é, o suxeito ten que ter conciencia de que defrauda en contía superior a 120.000 €. No segundo, basta con que exista a intención defraudatoria. As consecuencias son, por isto, tamén distintas, pois se se considera como un elemento do tipo o erro sobre a contía excluírá o dolo e, polo tanto, a responsabilidade penal, mentres que se se cualifica como condición obxectiva de punibilidade non se apreciará o erro sobre a contía como causa eximente.

#### *3.4.3. Determinación da contía defraudada*

##### 1º) Regras do artigo 305.2 CP

Para cuantificar o prexuízo económico distínguese entre tributos periódicos ou declaración periódica e tributos instantáneos sen declaración periódica .

Respecto aos primeiros (IRPF, Sociedades e IVE entre outros) o apartado 2 do artigo 305 CP dispón que: “.. se se trata de tributos, retencións, ingresos a conta ou devolucións, periódicos ou de declaración periódica, estarase ao defraudado en cada período impositivo ou

de declaración, e se estes son inferiores a doce meses, o importe do defraudado referirase ao ano natural.”

Acerca dos segundos (como o Imposto sobre Sucesións e Doazóns ou o Imposto sobre Transmisións Patrimoniais, ou de declaración operación por operación como o Imposto Especial sobre Determinados Medios de Transporte ou os dereitos de importación) o mesmo apartado 2 do artigo 305 CP sinala “Nos demais supostos, a contía entenderase referida a cada un dos distintos conceptos polos que un feito imponible sexa susceptible de liquidación.”

Esta fórmula de cálculo do importe dos 120.000 € que establece o artigo 305.2 CP foi obxecto de críticas por considerar que con ela se atende máis a factores do dereito formal tributario que ao principio de xustiza material. Neste sentido sinalouse que, ao fixarse unha cuantificación diferente en función do tipo de declaración, instantánea ou periódica, se está producindo un trato desigual ante comportamentos antixurídicos idénticos e de igual significación económica. Así sucede co IVE e o Imposto Especial sobre Determinados Medios de Transporte que, tendo a mesma natureza (tributos instantáneos), difiren na forma da súa declaración o que supón que no primeiro se está ao defraudado en todo o ano natural mentres no segundo só se toma o defraudado en cada unha das operacións.

#### 2º) Determinación da contía: cuestión prexudicial

A competencia exclusiva para fixar a cota defraudada no delito fiscal corresponde ao órgano xudicial, constituíndo unha cuestión prexudicial de natureza administrativa-tributaria (en canto ao seu importe debe ser fixado con suxeición á lexislación fiscal) que este debe resolver no proceso penal.

O anterior non impide que a Administración Tributaria poida levar a cabo, con obxecto de saber se debe remitir o expediente ao Ministerio Fiscal ou ao órgano xudicial, unha cuantificación polo menos indiciaria da cota que permita coñecer o alcance da imputación. A dita cuantificación non constitúe ningún dato predeterminado e invariable, senón que forma parte do informe ou acta polo que se traslada a notitia criminis, isto é, comunícase a posible existencia de indicios dun delito.

#### 3.4.4.- *Delito continuado*

Cando se produce unha continuidade delituosa nas defraudacións que se cometen contra a Facenda Pública (cada unha por contía superior á fixada no artigo 305 CP), formulouse se é ou non posible aplicar a figura do delito continuado que, para os efectos punitivos, comporta a imposición da pena que corresponda a un só dos delitos cometidos.

O criterio maioritario, avalado polo Tribunal Supremo, é contrario á apreciación de delito continuado no tipo penal do delito fiscal non só porque a singularidade de cada imposto é un obstáculo para que a elusión de pagamento que se produza nun tributo poida unirse coa doutro tributo de distinta natureza, senón porque as regras de determinación da contía defraudada do apartado 2 do artigo 305 CP esixen considerar o non pagamento do imposto correspondente a cada período impositivo ou declaración como delito independente.

Non obstante, existen tamén pronunciamentos favorables á apreciación do delito continuado cando cada unha das distintas condutas delituosas contra a Facenda Pública, individualmente consideradas, sexa subsumible no tipo do delito fiscal e se dean todos os requisitos do mesmo. En especial esíxese que a contía defraudada en cada feito supere os 120.000 €, sen que resulte posible engadir para obter a contía mínima de delito unha pluralidade de infraccións administrativas de períodos impositivos ou conceptos tributarios distintos.

### 3.5.- Autoría e Participación

#### 3.5.1.- *Delito especial ou delito común*

O problema da determinación da autoría ten no delito fiscal unha especial significación xa que as técnicas de defraudación se van orientando cada vez en maior medida a dificultar o coñecemento de quen é o verdadeiro autor do delito nun intento de eludir as responsabilidades que derivan da súa comisión.

Pois ben, na concepción máis ou menos ampla sobre quen debe ser considerado autor no delito fiscal inflúe decisivamente a postura que se adopte en torno á súa natureza xurídica, como delito común ou delito especial. Para a primeira, apoiada maioritariamente pola doutrina, se o delito fiscal é un delito común, pode ser considerado autor do mesmo todo aquel que se atopa en situación de defraudar á Facenda Pública nalgunha das formas descritas no artigo 305 CP (eludindo o pagamento, obtendo ou gozando indebidamente de devolucións ou beneficios fiscais), sexa ou non obrigado tributario, mentres que para a segunda (delito especial), que é a que mantén o Tribunal Supremo, só pode ser autor do delito aquela persoa que ostente a condición de obrigado tributario (véxase art. 35.2 LXT).

#### 3.5.2.- *Terceiros partícipes no delito fiscal*

Non obstante, o feito de que o Tribunal Supremo considere que só o obrigado tributario pode ser autor directo do delito fiscal non impide que se admita a participación punible no delito fiscal de terceiras persoas alleas á obriga tributaria.

En efecto, as persoas alleas á obriga tributaria (extraneus) poden intervir na comisión do delito fiscal como partícipes, en concepto de indutores, cooperadores necesarios (art. 28 CP) ou cómplices (art. 29 CP). Todos eles, ao ter distinta condición xurídica do autor (que infrinxe un deber especial que lle é propio), poden beneficiarse dunha rebaixa da pena que proceda impor (véxase art. 63 e 65 CP).

Os defensores de considerar o delito fiscal como un delito común critican precisamente esta concepción do delito fiscal como delito especial na medida en que fai extremadamente difícil, en ocasións, a persecución do auténtico culpable ou outórgalle un trato de favor ao conceptualo como simple partícipe do delito. Así, no caso do home de palla, quen responde como autor do delito, non ten o dominio do feito da situación (constitúe figura secundaria ou accesoria) mentres que o verdadeiro responsable aparece só como terceiro partícipe.



Casos de cooperación necesaria pódense atopar na intervención de determinados profesionais que, poñendo a disposición dos suxeitos contribuíntes os seus específicos coñecementos en materia tributaria, determinan eficazmente a comisión do delito que sen a súa achega cualificada non se realizaría; ou o suposto dos emisores de facturas falsas.

Tamén os administradores de sociedades instrumentais que se empregan para a defraudación terían encaixe na figura dos cooperadores necesarios.

### *3.5.3.- Responsabilidade dos administradores de sociedades*

Con frecuencia os delitos cométese a través das persoas xurídicas mais, no ámbito penal, estas non poden ser consideradas como suxeito activo dun delito polo que a súa responsabilidade penal concretarase, no seu caso, nas persoas físicas que actúan en nome das mesmas, isto é, nas persoas físicas que, segundo o artigo 31 CP, sexan as verdadeiras donas da vontade social. A responsabilidade dos administradores e representantes de feito ou de dereito das persoas xurídicas non é obxectiva, nin deriva dunha presunción legal de culpabilidade, senón que é preciso que os ditos representantes ou administradores realizen en cada caso a conduta defraudatoria descrita no tipo penal (a elusión do pagamento, a obtención indebida de devolucións ou o gozo indebido de beneficios fiscais).

## **3.6.- Consumación e Formas Imperfectas de Execución**

A consumación determina o momento no que se produce o prexuízo para a Facenda Pública que implica a defraudación e terá que establecerse sobre a base da propia normativa de cada tributo, que é a que concreta o nacemento da débeda, a súa contía e, en especial, os prazos para o seu ingreso. No delito fiscal o momento en que se entende consumado o delito ten grande importancia porque marca o día inicial ou *dies a quo* para o cómputo do prazo de prescrición do delito.

### *3.6.1.- Consumación e formas imperfectas de execución na elusión do pagamento*

Na modalidade de elusión do pagamento, cando se trate de tributos que se xestionan mediante autoliquidación, considerarase que tanto se se formula declaración como se non, o delito consúmase no momento no que expira o prazo establecido para presentar a declaración e realizar o pagamento. Antes non cabe falar de consumación, pois o suxeito aínda podería realizar o pagamento a través dunha declaración complementaria.

Non obstante, nos tributos de declaración periódica, en concreto, no IVE, como regra xeral só se considera consumado o delito cando, a través da liquidación anual, se pode determinar se a suma defraudada excede ou non do límite legal (120.000 €) e tal momento sitúase no 30 de xaneiro do ano seguinte ao período anual ao que vaia referido a defraudación, debido a que esta é a data na que finaliza o prazo de presentación da declaración e ata esa data o contribuínte ten a oportunidade de cumprir a súa obriga.

Polo que se refire aos tributos nos que deba mediar un acto de liquidación por parte da Administración Tributaria (por exemplo, o Imposto de Sucesións e Doazóns) a consumación

terá lugar cando, notificada a liquidación, finalice o prazo concedido nesta para efectuar o ingreso voluntario da débeda tributaria.

Cabe indicar, finalmente, que na elusión do pagamento de tributos mediante o sistema de autoliquidacións non é fácil admitir formas imperfectas de comisión (por exemplo a tentativa) pois a realización da conduta leva indisolublemente unida a causación dun resultado, o prexuízo patrimonial á Facenda Pública.

### *3.6.2.- Consumación e formas imperfectas de execución na obtención indebida de devolucións*

Na modalidade de obtención indebida de devolucións, para entender consumado o delito e producido o prexuízo á Facenda Pública requírese un acto expreso da Administración Tributaria no que recoñeza o dereito á devolución e que a Administración Tributaria realizase a entrega material efectiva da cantidade solicitada. A doutrina vén admitindo a posibilidade de que o delito fiscal se poida cometer en grao de tentativa se se falsean os datos fácticos que xustifican a solicitude de devolución e esta falsidade descóbrese pola Administración Tributaria con carácter previo a realizar a devolución.

### *3.6.3.- Consumación e formas imperfectas de execución no gozo indebido de beneficios fiscais*

No gozo indebido de beneficios fiscais o delito consúmase cando se presenta a declaración e declárase unha contía inferior á debida, ao eludirse o pagamento das cantidades indebidamente bonificadas. A súa consumación, por tanto, terá lugar o día de finalización do prazo de presentación da declaración segundo o tributo de que se trate.

## **3.7.- Penalidades: Subtipos Agravados**

### *3.7.1.- Tipo básico*

O artigo 305 CP castiga as defraudacións, cometidas mediante algunha das modalidades que nel se describen, que excedan de 120.000 € con penas de prisión dun a catro anos e multa do tanto ao séxtuplo da contía defraudada.

A elas hai que engadir como penas ou consecuencias accesorias a imposición ao responsable da perda da posibilidade de obter subvencións ou axudas públicas e do dereito a gozar dos beneficios ou incentivos fiscais ou da Seguridade Social durante o período de 3 a 6 anos.

Polo que se refire á pena privativa de liberdade o establecemento dun máximo de 4 anos determina, tras a reforma operada no artigo 14 da Lei de Axuizamento Criminal pola Lei 38/2002, do 24 de outubro, que o axuizamento en primeira instancia do delito fiscal corresponda aos Xulgados do Penal con posible apelación ás Audiencias Provinciais (ou á Audiencia Nacional cando a sentenza sexa ditada polo Xulgado Central do Penal) o que imposibilita o acceso á casación do Tribunal Supremo, agás os supostos de concurso con outros delitos ou aforamento.

Tamén debe sinalarse que se se impón na sentenza condenatoria unha pena inferior a dous anos, o penado ten a posibilidade, se cumpre as condicións do artigo 81 CP, de beneficiarse da suspensión da execución da condena.

### 3.7.2.- *Subtipos agravados*

O artigo 305 CP regula dous subtipos agravados (introducidos na reforma da Lei 6/1995) nos que as penas de prisión dun a catro anos e multa do tanto ao séxtuplo aplicaranse na súa metade superior. Estes tipos agravados son:

- A utilización de persoa ou persoas interpostas de maneira que quede oculta a identidade do verdadeiro obrigado tributario

- A especial transcendencia e gravidade da defraudación atendendo ao importe defraudado ou á existencia dunha estrutura organizativa que afecte ou poida afectar unha pluralidade de obrigados tributarios

Existe tamén sobre eles unha discusión doutrinal en torno á súa natureza xurídica como circunstancias agravantes ou tipos cualificados de defraudación, que ten un indubidable interese práctico pois se se consideran tipos cualificados (condutas que configuran ou tipifican por si mesma o feito delituoso) a súa simple existencia presume unha actitude dolosa e polo tanto a comisión do delito, a pena determinase a partir do límite establecido para estes (calquera que sexa o grao de execución ou participación) e na graduación da pena a impor teranse que ter en conta as regras previstas para a concorrencia de agravantes xenéricas, o que non sucede no caso de cualificarse como simple circunstancia agravante.

En canto á utilización de persoa ou persoas interpostas, o subtipo esixe que a dita utilización da persoa ou persoas interpostas (físicas ou xurídicas) logre un resultado preciso: a ocultación do verdadeiro obrigado tributario. No caso de utilización de persoas xurídicas, para coñecer a verdadeira titularidade de bens e dereitos dun patrimonio social, en pescuda da verdade material inherente ao proceso penal, acódesse á doutrina civil do “levantamento do velo”. A técnica do levantamento do velo permite coñecer a persoa física, auténtico obrigado tributario, que oculta a súa actuación defraudatoria baixo formas societarias.

Polo que se refire á especial transcendencia e gravidade da defraudación, atendendo ao importe defraudado, establécese con este subtipo unha cláusula valorativa aberta e, como tal, de apreciación subxectiva e aplicación discrecional polo órgano xudicial pois o Código Penal non fixa a contía a partir da cal se poida considerar que existe agravamento nin existe xurisprudencia en tal sentido.

Pola súa parte, a especial transcendencia e gravidade da defraudación, atendendo á existencia dunha estrutura organizativa que afecte ou poida afectar unha pluralidade de obrigados tributarios, vai referida aos supostos de maior perigosidade e quebranto aos intereses da Facenda Pública, por tratarse de estruturas estables que dan cobertura á defraudación facilitando ou podendo facilitar a comisión do delito fiscal a unha pluralidade de persoas.

Debe facerse constar o escaso número de pronunciamentos nos que se aplicaron estes subtipos agravados do delito fiscal.

### **3.8.- Circunstancias que eximen ou modifican a responsabilidade penal**

#### *3.8.1. O Erro*

Sobre o elemento subxectivo do delito fiscal (o ánimo defraudatorio ou dolo) é onde pode operar, como causa de exclusión de responsabilidade ou de atenuación, o erro (entendido como ignorancia ou coñecemento equivocado) previsto no artigo 14 CP. Pode ser erro vencible (o que se pode evitar poñendo a oportuna dilixencia) ou invencible e, por outra parte, erro de tipo (descoñecemento ou coñecemento equivocado dalgún ou algúns dos elementos descritos no tipo delituoso –por exemplo, a realización dun feito impoñible que determina o nacemento da obriga de pagamento-) ou erro de prohibición (falta de coñecemento da transcendencia penal do incumprimento).

Para apreciar a súa aplicación no delito fiscal non basta coa simple alegación do erro senón que debe probarse tanto a súa existencia como o seu carácter invencible.

#### *3.8.2.- Eximentes e atenuantes*

As causas eximentes, que exoneran da responsabilidade criminal, contéplanse nos artigos 19 e 20 CP. As ditas causas, aínda que acostuman ser alegadas polo imputado no curso do proceso, teñen unha escaseza ou mínima aplicación no ámbito do delito fiscal. Así, na apreciación do estado de necesidade (situacións de crise empresarial, dificultades de tesourería ou de precaria situación financeira) os Tribunais requiren que se esgoten todas as posibilidades de financiamento e esixen, en caso de insolvencia provisional ou definitiva, que o empresario acuda ao proceso concursal sen que poida noutro caso alegar esta causa como xustificación da comisión do delito fiscal.

Das circunstancias atenuantes do artigo 21 CP, que mitigan a responsabilidade criminal e inciden na graduación da pena a impor, ten unha especial relevancia e significación no delito fiscal a “reparación do dano ou diminución dos seus efectos” prevista no apartado 5º do devandito precepto, na medida en que o prexuízo económico constitúe un dos elementos esenciais do tipo penal do artigo 305 CP. Esta atenuante, que ten como límite temporal o xuízo oral, aplícase cando non se dan os requisitos para entender producida a regularización prevista no parágrafo 4º do artigo 305 do Código Penal, que determina a exención de responsabilidade penal.

Xunto á anterior foi aplicada con certa frecuencia tamén a atenuante por analoxía (art. 21.6 CP) referida ás dilacións indebidas en proceso. Esta atenuante foi admitida polo Tribunal Europeo de Dereitos Humanos, que considerou, como un correcto medio de compensación da lesión do dereito a ser xulgado nun proceso sen dilacións indebidas, unha atenuación proporcionada da pena. A solución foi aceptada maioritariamente tamén no noso sistema xudicial que esixe para a súa apreciación que o retraso ou dilación na tramitación do proceso fose denunciado polos imputados. Tamén, unha vez determinada a súa aplicación, a devandita atenuante pode chegar a ter carácter de cualificada (para efectos de graduar a pena que se vai impoñer) en función da duración da inactividade.

### 3.9.- Regularización

#### 3.9.1.- Natureza Xurídica

A regularización constituíu a principal novidade da reforma da Lei Orgánica 6/1995, cuxa redacción pasou integramente ao Código Penal de 1995, regulándose no apartado 4 do seu artigo 305, que comeza sinalando: "Quedarán exentos de responsabilidade penal o que regularice a súa situación tributaria, en relación coas débedas a que se refire o apartado primeiro deste artigo."

Aínda que o artigo 305 CP fale de exención de responsabilidade penal a xurisprudencia considera a regularización como unha escusa absoluta (causa que impide, a pesar de terse cometido o delito, impor ao culpable a pena que lle corresponde). Esta foi tamén a cualificación da Fiscalía Xeral do Estado quen, na Consulta 4/1997 sobre extensión a terceiros participantes da regularización fiscal, entendeu que, en canto conduta que se produce unha vez cometido ou consumado o delito, debía ser considerada como escusa absoluta.

#### 3.9.2.- Requisitos da regularización

##### 1º) Requisitos de carácter obxectivo

Unha das cuestións máis debatidas é o propio concepto de "regularizar" que aparece no artigo 305 CP, existindo dúas posturas. Unha primeira considera que a regularización esixe necesariamente o ingreso da débeda, criterio mantido nestes momentos polo Tribunal Supremo para quen a situación tributaria só queda regularizada cando se satisfai o imposto eludido, sen que se poida considerar que se regularizou polo simple feito de que se recoñeza a defraudación mediante a presentación dunha declaración complementaria sen ingreso.

En contra desta postura algunhas Audiencias Provinciais e gran parte da doutrina entenden que non é necesario o pagamento, bastando para regularizar a presentación dunha declaración sen ingreso ou a mera comunicación da verdadeira situación tributaria, sempre que exista por parte do obrigado tributario unha vontade real de cumprir coas súas obrigas. Este criterio baséase na equiparación entre a regularización do artigo 61.3 LXT 1963 (art. 27 e 65 LXT) e a do delito fiscal do artigo 305 CP, relacionadas expresamente na Exposición de Motivos da Lei Orgánica 6/1995.

##### 2º) Requisitos de carácter subxectivo

A persoa física que cometeu a defraudación (como suxeito activo do delito) ou os representantes ou administradores da persoa xurídica (art. 31 CP) están lexitimados para promover a regularización. Porén, fórmulanse dúbidas, non resoltas aínda sobre se é posible que a regularización se efectúe por terceiras persoas que teñan interese na regularización (por participantes no delito) para evitar as consecuencias do delito.

### 3º) Requisitos temporais

Para fixar o límite temporal ata o cal opera a regularización o artigo 305.4 CP establece dous supostos:

- Cando existiron actuacións da Administración Tributaria terase que regularizar "antes de que sexa notificado pola Administración Tributaria a iniciación das actuacións de comprobación tendentes á determinación das débedas tributarias obxecto de regularización."

Aínda que se esixe notificación, algunhas Audiencias Provinciais admitiron a proba indirecta do coñecemento polo obrigado tributario do inicio de actuacións de comprobación.

- No caso de que as ditas actuacións non se producisen, "antes de que o Ministerio Fiscal, o Avogado do Estado ou o representante procesual da Administración Autonómica, foral ou local de que se trate, interpoña querela ou denuncia contra aquel dirixida, ou cando o Ministerio Fiscal ou o Xuíz de Instrución realicen actuacións que lle permitan ter coñecemento formal da iniciación das dilixencias."

No caso de interposición de querela ou denuncia a xurisprudencia do Tribunal Supremo esixe a notificación ao obrigado tributario da interposición da denuncia ou querela.

No suposto das dilixencias de investigación practicadas polo Ministerio Fiscal ou de dilixencias xudiciais, non se esixe polo artigo 305.4 CP a notificación senón "o coñecemento formal da súa iniciación" expresión ampla que inclúe calquera medio que permita acreditar que o obrigado tiña coñecemento persoal do inicio das dilixencias que se dirixen contra el.

#### 3.9.3.- Efectos da regularización

O parágrafo segundo do artigo 305.4 do Código Penal establece que:

"A exención de responsabilidade penal contemplada no parágrafo anterior acadará igualmente ao dito suxeito polas posibles irregularidades contables ou outras falsidades instrumentais que, exclusivamente en relación á débeda tributaria obxecto de regularización, o mesmo puidese ter cometido con carácter previo á regularización da súa situación tributaria."

O artigo 305.4 CP estende os efectos exoneradores da regularización ás posibles irregularidades contables ou outras falsidades instrumentais ou mediais cometidas co fin único e exclusivo de levar a cabo a defraudación tributaria que se regulariza.

A Disposición Final 5ª do Código Penal ampliou o ámbito da exención de responsabilidade por regularización sobre as posibles irregularidades contables ou outras falsidades instrumentais ás débedas tributarias inferiores ao límite cuantitativo esixido para o delito fiscal.

Outra cuestión en orde aos efectos da regularización é a súa extensión a terceiros partícipes. A Consulta 4/1997, da Fiscalía Xeral do Estado, sobre extensión a terceiros partícipes dos efectos da regularización fiscal, sinala a posibilidade de extensión dos ditos efectos aos partícipes, segundo que estes interviñesen ou non (dende o punto de vista da acción penal e non da tributaria) na regularización.

### **3.10.- Prescrición**

A prescrición do delito no dereito penal é a causa de extinción da responsabilidade criminal por efecto do transcurso dun período de tempo que varía en función das penas previstas para cada delito.

No ámbito tributario a prescrición actúa como forma de extinción da débeda polo transcurso do tempo.

#### *3.10.1.- Prazo de prescrición*

O prazo de prescrición no delito fiscal, atendendo á duración da pena coa que se sanciona, é de cinco anos de acordo co artigo 131.1 CP.

Non obstante, tras a entrada en vigor da Lei 1/1998, do 26 de febreiro, de Dereitos e Garantías do Contribuínte, cuxa Disposición adicional primeira modificou o artigo 64 da Lei 230/1963, Xeral Tributaria, reducindo a 4 anos o prazo de prescrición da débeda tributaria, xurdiu o debate sobre se esta modificación tamén afectaba o prazo de prescrición do delito fiscal.

A Sala 2ª do Tribunal Supremo foi unánime en sinalar a independencia de ambos prazos prescricivos (administrativo e penal) e, polo tanto, que o prazo de prescrición de delito fiscal non se innovou e segue sendo de cinco anos.

#### *3.10.2.- Interrupción da prescrición*

1º) Por presentación da denuncia ou querela

O artigo 132.2 CP establece que a prescrición se interromperá cando o procedemento se dirixa contra o culpable.

A doutrina tradicional do Tribunal Supremo admite que coa presentación da denuncia ou querela ante o órgano xudicial se entende dirixida a acción contra o culpable para os efectos de interrupción da prescrición, sen necesidade de que recaia resolución ningunha de admisión a trámite.

Fronte a isto, a Sentenza 63/2005, do 14 de marzo, do Tribunal Constitucional, considerou que para que o procedemento se entenda dirixido contra o culpable é necesaria a intervención do Xuíz e, polo tanto, non basta coa simple presentación da denuncia ou querela ante o órgano xudicial. Neste sentido, sinala que “poden extraerse da nosa xurisprudencia elementos suficientes para avalar a conclusión obtida sobre que, para poder entender dirixido o procedemento penal contra unha persoa, non basta coa simple interposición dunha denuncia

ou querela, senón que se fai necesario que conorra un acto de intermediación xudicial. Así, cualificamos as devanditas actuacións de parte como simples solicitudes de «iniciación» do procedemento penal (por todas, STC 11/1995, do 4 de xullo, F. 4), o que implica que, en tanto no sexan aceptadas, o devandito procedemento non pode considerarse «iniciado» nin, por conseguinte, «dirixido» contra persoa ningunha, interpretación esta que, por outra parte, se corresponde exactamente co disposto nos arts. 309 e 750 da Lei de Axuizamento Criminal (LECrim), a cuxo teor a dirección do procedemento penal contra unha persoa corresponde en todo caso aos Xuíces e Tribunais da xurisdición penal”.

Tras algunhas vacilacións o recente Acordo non xurisdicional da Sala Segunda do Tribunal Supremo, do 25 de abril de 2006, acordou manter a súa xurisprudencia sobre a interrupción da prescrición, pese á mencionada Sentenza do Tribunal Constitucional.

## 2º) Requisitos que debe reunir a denuncia ou querela

En canto aos requisitos que debe reunir a denuncia ou querela para considerar que produce efecto interruptivo da prescrición a doutrina sinalou que deberá conter a determinación obxectiva do feito típico (período e tributo no que se produce a defraudación e algunha determinación da comisión delituosa, sequera moi xeral) e subxectiva das persoas imputadas (identificación dos denunciados e querelados, ou polo menos información de referencia que permita a súa determinación). Exclúense, polo tanto, as imputacións xenéricas.

### **3.11.- A proba no delito fiscal**

#### *3.11.1.- Valor probatorio do expediente administrativo*

O expediente que a Administración tributaria lle remite ao Ministerio Fiscal ou ao órgano xudicial correspondente cando aprecia que existen indicios de delito ten, en canto á súa valoración como medio de proba, unha dobre función:

Por un lado, para os efectos da iniciación do proceso penal, a acta ou o informe previo da Inspección dos Tributos ten o carácter dunha denuncia, isto é, contén a constatación duns feitos dos cales se infire unha notitia criminis suficiente para a apertura dun proceso penal.

Polo outro, dentro do proceso e na fase do xuízo oral, o expediente ten o valor probatorio dunha proba documental libremente apreciada polo xuíz xa que fronte ao que ocorre no ámbito administrativo (art. 144.1 LXT), no ámbito penal a presunción de veracidade e certeza das actas e dilixencias cede ante a presunción de inocencia do artigo 24 CE, de maneira que como proba documental está suxeita á ratificación e á contradición, pasando a formar parte do conxunto das probas documentais e periciais practicadas no acto do xuízo oral que deben ser valoradas polo xuíz.



### *3.11.2.- Intervención dos funcionarios da Administración tributaria no proceso penal*

Os funcionarios da Administración tributaria poden intervir no proceso en calidade de testemuña, testemuña-perito ou perito. No primeiro caso, intervén como testemuña o funcionario que, tendo realizado actuacións de comprobación e investigación no procedemento administrativo onde se detectaron os indicios de delito, declare exclusivamente sobre tales actuacións. No segundo participa no proceso como testemuña-perito o funcionario que, ademais de declarar sobre feitos coñecidos persoalmente no desenvolvemento das actuacións, achegue, por requirimento do xuíz, os seus coñecementos especiais e emita as súas opinións e os seus pareceres como técnico na materia para a apreciación dos feitos.

Para rematar, intervén como perito o funcionario que, sen realizar actuacións materiais de comprobación ou investigación, colabore na emisión do informe relativo á existencia de indicios de delito ou sexa chamado polo xuíz para desempeñar un servizo pericial. Neste sentido debe indicarse que no seo da Axencia Tributaria funcionan, dende 1998, as Unidades Especiais de Auxilio Xudicial cuxa creación respondeu á necesidade de dotar da maior eficacia e racionalidade posible o desenvolvemento das tarefas derivadas das peticións de informes e ditames periciais cursadas polos órganos xurisdicionais en materia principalmente de delito fiscal.

No que atinxe á actuación como peritos de funcionarios da Administración Tributaria a xurisprudencia deixou clara a súa imparcialidade e independencia para intervir no proceso penal precisamente por tratarse de funcionarios públicos que deben servir con obxectividade os intereses xerais sen ningún interese persoal ou directo na causa penal e polo feito da súa dependencia funcional do xuíz durante o desempeño da súa pericia.

### *3.11.3.- Aplicación do réxime de estimación indirecta para determinar a cota defraudada*

Dos tres réximes que o artigo 50.1 LXT establece para determinar a base imponible -estimación directa, estimación obxectiva e estimación indirecta-, este último constitúe un método subsidiario dos outros dos que se aplica unicamente cando a Administración non poida dispoñer dos datos necesarios para a determinación completa da base imponible como consecuencia dunha serie de circunstancias que relaciona o artigo 53.1 LXT e que determinan incumprimentos substanciais que imposibilitan obter do obrigado tributario tales datos.

Para determinar as bases e as cotas neste réxime o citado artigo concreta os medios a través dos que a Administración pode determinar as bases ou rendementos. Medios que implican a utilización de magnitudes, índices, módulos ou datos e antecedentes dispoñibles que, directa ou indirectamente, sexan relevantes para este efecto.

No proceso penal non existe ningún inconveniente para que o órgano xudicial determine, para os efectos do delito fiscal, a cota defraudada aplicando este réxime de estimación indirecta cando sexa imposible aplicar outros métodos. Agora ben, ao tratarse dun réxime estimativo non cabe unha translación automática deste xa que o dereito á presunción de inocencia, que rexe estritamente en materia penal, esixe que toda condena

esta baseada nunha proba real dos feitos que fundamenten a culpabilidade do acusado. Consecuencia do anterior é que a aplicación deste réxime só se poderá levar a cabo en tanto en canto se cumpran os requisitos esixidos para a validez das probas por indicios e, en todo caso, baixo as condicións de fiabilidade necesarias para estimar que existe proba de cargo suficiente.

#### *3.11.4.- A proba das ganancias patrimoniais non xustificadas*

Teñen a consideración de ganancias patrimoniais non xustificadas os bens e dereitos cuxa posesión, declaración ou adquisición non corresponde coa renda ou co patrimonio declarados polo contribuínte.

Nas ganancias de patrimonio non xustificadas a doutrina está dividida sobre a súa natureza xurídica pois mentres uns sosteñen que constitúe un compoñente máis da renda, para outros constitúe unha presunción legal de renda.

Baixo esta última concepción a Lei do IRPF contén dúas presuncións legais que admiten proba en contrario. A primeira é que os elementos patrimoniais cuxo financiamento non está xustificado coa renda declarada polo suxeito pasivo constitúen unha renda gravable que se lle ocultou á Administración tributaria e, a segunda, que esa renda se lle imputa ao período impositivo no que foi descuberta.

No caso das ganancias non xustificadas, a proba centrarase na acreditación de indicios da súa existencia (desproporción entre o declarado e os bens posuídos) que servirán como feito base dos que poden deducirse outros feitos presuntos ou consecuencias que leven ao convencemento de que se produciu a obtención e ocultación de rendas impositivas nun determinado período de tempo.

#### *3.11.5.- Utilización no proceso penal dos datos achegados polo obrigado tributario no procedemento tributario e no dereito a non declarar contra si mesmo e a non confesarse culpable.*

A Lei Xeral Tributaria imponse ao obrigado tributario o deber de achegar a documentación e cantos datos e antecedentes sexan esixidos ou requiridos pola Administración Tributaria e sanciona o seu incumprimento. Os documentos e a información así obtidos, no marco do procedemento inspector, forman parte do expediente que, no seu caso, se lle remite posteriormente ao proceso penal e a miúdo constitúen a única proba documental da causa na que se funda a condena por delito fiscal.

Agora ben, fronte a este deber de achegar coactivamente datos e documentación, alégase en ocasións por parte do obrigado tributario o dereito a non declarar contra si mesmo e a non confesarse culpable, que reconece o artigo 24.2 CE, e con fundamento en determinados pronunciamentos do Tribunal Europeo de Dereitos Humanos.

En 1990 o Tribunal Constitucional español pronunciouse expresamente sobre esta cuestión (obriga de achegar ou exhibir os libros contables no procedemento inspector) no sentido de considerar que esta esixencia non equivalía a declarar contra si mesmo e, por tanto, non vulneraba este dereito e que o deber de achegar datos por parte do contribuínte

inspeccionado se xustificaba na finalidade de garantir a realización do deber constitucional de contribuír ao sostemento dos gastos públicos. Neste sentido, a Sentenza 76/1990, do 26 de abril, proclama, textualmente, que “os documentos contables son elementos acreditativos da situación económica e financeira do contribuínte; situación que cómpre exhibir para facer posible o cumprimento da obriga tributaria e a súa posterior inspección, sen que poida considerarse a achega ou exhibición deses documentos contables como unha colaboración equiparable á «declaración» comprendida no ámbito dos dereitos proclamados nos arts. 17.3 e 24.2 da Constitución. Do mesmo xeito que o deber do cidadán de tolerar que sexa sometido a unha especial modalidade de pericia técnica (verbi gratia o chamado control de alcoholemia) non pode considerarse contrario ao dereito a non declarar contra si mesmo e ao de non declararse culpable -SSTC 103/1985, 145/1987, 22/1988, entre outras moitas-, cando o contribuínte achega ou exhibe os documentos contables pertinentes non está facendo unha manifestación de vontade nin emite unha declaración que exteriorice un contido admitindo a súa culpabilidade”.

Pola súa parte o Tribunal Supremo sostivo que o dereito a non confesarse culpable e a non declarar contra si mesmo rexe soamente na fase procesual e non na administrativa, polo que a documentación e os datos obtidos no procedemento inspector poden achegarse como proba no proceso penal. Así mesmo, rexeita que estes dereitos poidan configurarse como causa que xustifique a defraudación fiscal.

As recentes sentenzas do Tribunal Constitucional negaron a existencia de autoincriminación, se ben con argumentacións moi específicas relativas ao caso concreto axuzado, dado que o procedemento de inspección non se dirixiu contra a persoa física que despois foi condenada penalmente, senón contra a persoa xurídica da que este era administrador, de tal xeito que non aprecia a existencia do requisito subxectivo de identidade entre a persoa á que se inspeccionou e á que se lle requiriu coactivamente a achega da información e a persoa logo condenada por delito fiscal. Así, as Sentenzas 18/2005, do 1 de febreiro e 68/2006, do 13 de marzo, afirman que “ao non apreciarse a existencia do requisito subxectivo de que a coacción fose exercida polo poder público sobre a persoa que facilitou a información incriminatoria e que, finalmente, foi a destinataria das medidas punitivas, debe desestimarse o recurso de amparo”.

### 3.12.- Ganancias procedentes de feitos delituosos

Sen prexuízo dos problemas de proba, nas ganancias que proveñen de feitos constitutivos de delito, a cuestión que se formula é se estas poden integrar ou non o tipo penal do delito fiscal. O Tribunal Supremo amosouse abertamente favorable á apreciación de delito fiscal en tal caso, distinguindo, no obstante, nas últimas Sentenzas en que tratou con certa profundidade o tema, os supostos perfectamente diferenciados.

Cando os ingresos proceden directa e inmediatamente dun feito delituoso polo que o autor foi condenado, e a sentenza condenatoria previu a perda do produto do delito, por medio do comiso ou da responsabilidade civil, o Tribunal Supremo considera que non procede condenar por delito fiscal xa que a condena polo delito que constitúe a fonte directa e inmediata do ingreso absorbe todo o desvalor da conduta e consome o delito fiscal (concurso de normas).

Pola contra, se os ingresos proceden indirectamente dun feito punible e non pode acordarse o comiso destes ou cando o feito delituoso non foi do obxecto de condena, debe considerarse que non hai concurso de normas e apreciar rendas gravables que poden dar lugar á comisión de delito fiscal.

### **3.13.- Fraude á Lei Tributaria e delito fiscal**

Os obrigados tributarios a través da planificación fiscal tratan de reducir ao máximo a súa carga fiscal. Esta actividade, irreprochable cando se desenvolve dentro das marxes do ordenamento xurídico, pasa a ser desaprobada cando o obrigado recorre a operacións ou mecanismos de complexa lea xurídica, que, aínda sendo reais, eficaces e válidos dende o punto de vista xurídico, resultan artificiosos ou impropios para os actos ou negocios que pretende, e cos que o que se procura é eludir que se lle aplique a norma tributaria para evitar o pagamento de tributos ou obter unha vantaxe fiscal importante.

En tales casos a lexislación regula mecanismos correctores que lle permiten á Administración Tributaria aplicar a norma que corresponda ou eliminar as vantaxes fiscais obtidas determinando as cantidades que deberon ser pagadas.

Respecto a estes comportamentos, considerouse se poden dar ou non lugar a un delito fiscal. Con independencia das dificultades que entraña a cualificación de tales negocios como economía de opción, fraude de lei –reconducido na LXT de 2003 ao denominado “conflito na aplicación da norma tributaria”- ou simulación, e a non infrecuente recualificación xudicial que se pode facer destes, a última tendencia da xurisprudencia do Tribunal Supremo era claramente partidaria da posibilidade de cualificar a fraude de lei como delito fiscal. Fronte a esta, o Tribunal Constitucional asentou, con fundamento nos principios de legalidade penal, lei certa e intervención mínima, un criterio claramente contrario á incriminación destas actuacións en fraude de lei por entender que o propio concepto de fraude de lei exclúe por si só o necesario dolo penal e que, a falta dunha remisión expresa á lei penal, no se lles pode dar a estas un tratamento diferente no dereito tributario sancionador e no dereito penal, de maneira que se esixa neste último (cando non son obxecto de sanción no procedemento administrativo) unha menor ilicitude para consideralo como delito que na infracción administrativa. Estámonos referindo á Sentenza 120/2005, do 10 de maio, que conclúe sinalando que “a utilización da figura da fraude de Lei -tributaria ou doutra natureza- para encaixar directamente nun tipo penal un comportamento que non reúne per se os requisitos típicos indispensables para isto constitúe analogía in malam partem prohibida polo art. 25.1 CE”.

### **3.14.- Responsabilidade civil**

#### *3.14.1.- Extensión da responsabilidade civil*

A responsabilidade civil derivada do delito comprende, de acordo co artigo 110 CP, a restitución da cousa, a reparación do dano e a indemnización dos prexuízos. No delito fiscal

esta responsabilidade civil inclúe o pagamento da cota defraudada e os xuros de demora que legalmente procedan, tal e como recolleu a Disposición adicional 10ª, apartado 1 LXT, ao establecer que “nos procedementos por delito contra a Facenda Pública, a responsabilidade civil comprenderá a totalidade da débeda tributaria non ingresada, incluídos os xuros de demora e esixírase polo procedemento administrativo de constrinximento.”

#### *3.14.2.- Acción para esixir a responsabilidade civil*

A Administración Tributaria, en canto prexudicada polo delito, é titular da acción para esixir a responsabilidade civil, podendo optar por exercitala no proceso penal –o que acontece na xeneralidade dos casos- ou facelo, de acordo coa Lei de Axuízamento Criminal, ante a xurisdición civil, solicitando no proceso penal a reserva de accións civís –posibilidade inédita na práctica-.

A reserva de accións civís feita no proceso penal correspondente permitiría que, unha vez rematado este, a Administración Tributaria como prexudicado, a través do proceso civil axeitado, puidese demandarlle a responsabilidade civil non só ao condenado como autor responsable do delito ou da falta, senón tamén aos responsables civís subsidiarios (arts. 21 e 22 CP) ou ás persoas beneficiarias dos efectos do delito ou da falta (art. 108 CP), malia que non fosen partes no proceso penal.

#### *3.14.3.- Responsabilidade civil directa e subsidiaria*

A responsabilidade civil directa acada a todos os que fosen condenados como autores, cooperadores necesarios, indutores e cómplices por delito fiscal. Cada un deles, dentro da súa respectiva clase, serán responsables solidariamente entre si polas súas cotas, e subsidiariamente polas correspondentes aos demais responsables.

A responsabilidade subsidiaria farase efectiva: primeiro, nos bens dos autores, cooperadores ou indutores e, despois, nos dos cómplices.

Polo que se refire á responsabilidade civil subsidiaria que se lles atribúe ás persoas xurídicas (en canto a estas non poden ser consideradas autores do delito), esta está baseada na que veu a denominarse “xurisprudencia de xuros”, segundo a cal «quen se beneficia das actividades doutro que poden xerar prexuízo para terceiro, está obrigado a asumir a carga económica derivada das accións nocivas perpetradas polo responsable principal en tanto en canto non poidan ser resarcidas polo peculio deste». Suposto que se produce cando a sociedade é o suxeito pasivo do imposto defraudado pola acción dos seus administradores.

#### *3.14.4.- Exacción da responsabilidade civil derivada do delito*

A nova Lei Xeral Tributaria de 2003, na súa Disposición adicional 10ª, establece que a exacción da responsabilidade civil por delitos contra a Facenda Pública levarase a cabo pola Administración Tributaria mediante o correspondente procedemento administrativo de constrinximento, para o cal unha vez que sexa firme a sentenza, o xuíz ou Tribunal ao que lle competa a execución, remitiralles testemuño aos órganos da Administración Tributaria e ordenará que se proceda á súa exacción. A Administración actúa neste caso por delegación

do xuíz ou tribunal sentenciador polo que deberá informar da tramitación e, no seu caso, dos incidentes relativos á execución encomendada.

#### *3.14.5.- Subsistencia da responsabilidade civil no suposto de prescrición administrativa*

Unha cuestión polémica é a que atinxe á subsistencia da responsabilidade civil unha vez transcorrido o prazo de catro anos de prescrición das débedas tributarias establecido no artigo 66 LXT pois, de acordo co artigo 59.1 do citado texto legal, a prescrición extingue a débeda.

A xurisprudencia do Tribunal Supremo, con algún pronunciamento illado discrepante, vén entendendo que a responsabilidade civil non deriva da débeda tributaria preexistente senón do delito e, por tanto, que a sentenza constitúe un título xudicial autónomo plenamente eficaz para a súa esixibilidade.

Pola súa parte a doutrina maioritaria sinala que resulta incoherente que se considere esixible unha débeda cando xa está extinguida (con base en que a sentenza condenatoria coa que conclúe un proceso penal constitúe o novo título de execución) cando a Administración Tributaria non pode requirir o seu pagamento nin o condenado pode voluntariamente efectuar este, xa que o impide a Lei Xeral Tributaria ao obrigar neste caso a Administración a proceder á súa devolución como ingreso indebido (artigo 221c LXT), en relación co artigo 32, da Lei Xeral Tributaria), agás que se acordase unha medida cautelar de carácter xudicial sobre a dita devolución.

#### *3.14.6.- Imputación de pagamentos*

Convén destacar que a reparación do dano causado e a indemnización dos prexuízos é o primeiro dos conceptos a que debe imputarse os pagamentos que efectúe o penado ou o responsable civil subsidiario, por diante das costas ou das multas.

### **3.15.- Relación do delito fiscal co delito contable**

O artigo 310 CP tipifica, baixo o nome de delito contable, condutas perigosas para a Facenda Pública, que se non estivesen recollidas no citado precepto, constituirían actos simplemente preparatorios ou tentativas de delito fiscal.

Por esta razón, cando se realizan algunhas das condutas agrupadas no artigo 310 CP (non levar contabilidade ou levar contabilidades distintas, realizar anotacións ficticias, deixar de anotar operacións ou anotalas con cifras falsas) e a continuación defraudase á Facenda Pública, a xurisprudencia sinala que se dá unha clarísima relación de consunción (concurso de normas) entre estas condutas e o delito fiscal, quedando estas absorbidas por este en canto delito máis grave do que aquelas, son actos simplemente preparatorios tipificados penalmente. No entanto, cando non quede acreditada a defraudación á Facenda Pública, tales condutas poderán ser castigadas como delito contable.

### **3.16.- Relación do delito fiscal coas facturas falsas e con outras falsidades documentais**

As falsidades documentais que aparecen tipificadas no Código penal aluden, en xeral, a unha alteración da realidade que debería reflectir o documento, alteración que pode ter un carácter material ou ideolóxico. A primeira afecta o carácter lexítimo ou xenuíno do documento (é dicir, a realidade da súa procedencia respecto da persoa que se lle atribúe ou outros aspectos conexas á materialización do documento), a segunda a súa veracidade (isto é, a coincidencia do seu contido coa realidade que narra).

Con estes delitos de falsidade documental tutélanse bens xurídicos autónomos e independentes -a fe pública, o valor probatorio dos documentos e a seguridade do tráfico xurídico- que se estiman de entidade dabondo para que se castiguen con independencia do fin perseguido polo suxeito activo do delito. Non obstante, as falsidades documentais adoitan ter carácter instrumental para a comisión doutros delitos, entre eles, o delito fiscal.

Neste sentido, dende a implantación no noso sistema fiscal do IVE, unha das modalidades defraudatorias máis estendida e que deu lugar á creación de auténticas tramas, foi a emisión e utilización de facturas falsas que reflicten compravendas de mercadorías ou prestacións de servizos inexistentes, como medio de obtención de devolucións de IVE ou deducións por terceiros receptores, así como para minorar rendementos no Imposto sobre Sociedades.

O principal problema que se presentou foi, dado o carácter mercantil das facturas, fixar en que supostos se considera falsidade punible penalmente xa que o Código Penal de 1995 modificou a regulación das falsidades referentes a estes documentos de maneira moi restritiva, o que deu lugar a que esta cuestión se convertese nunha das máis controvertidas dada a enorme casuística que pode producirse. Aínda que o criterio maioritario seguido polo Tribunal Supremo é o de considerar que existe falsidade documental unicamente naqueles supostos nos que se confecciona deliberadamente un documento falso (a falsidade da factura de seu) coa finalidade de acreditar no tráfico xurídico unha relación xurídica absolutamente inexistente, existen posicións en sentido contrario que consideran que estas facturas denominadas "baleiras" non configuran un delito autónomo de falsidade de xeito que só son perseguibles en canto fosen empregadas para a comisión doutro tipo penal.

Se as ditas facturas, partindo de consideralas constitutivas dun delito autónomo de falsidade documental, son utilizadas para a comisión dun delito fiscal, entra en xogo a aplicación do denominado concurso ideal do artigo 77 CP previsto para cando un delito sexa medio necesario para cometer outro pero, en ningún momento, o delito de falsidades se subsume no fiscal.

### **3.17.- O trámite de audiencia anterior á denuncia pola Administración Tributaria ao Ministerio Fiscal ou ao Órgano Xudicial**

O artigo 180.1 LXT introduciu, cando a Administración Tributaria estime que a conduta dun obrigado tributario puidese ser constitutiva dun delito contra a Facenda Pública, a

realización, con carácter previo a que se lle remita o expediente ao Ministerio fiscal ou a súa denuncia ante o órgano xurisdiccional, dun trámite de audiencia ao interesado.

O carácter excepcional deste trámite, esixible só no delito fiscal e non noutros delitos de carácter público; O feito de que no propio delito fiscal se estableza unha desigualdade de trato entre as denuncias que formula a Administración Tributaria –deixando sen contido mecanismos de investigación xudicial como o segredo de actuacións- e as que poidan formular outras Administracións Públicas (por exemplo, as Forzas e Corpos de Seguridade do Estado) que detecten tales indicios; e, principalmente, a posibilidade de que as futuras actuacións penais se poidan ver prexudicadas e de que se frustre con isto a propia finalidade da denuncia, levaron a cuestionar a obrigatoriedade deste trámite.

Os pronunciamentos xudiciais a prol ou en contra da súa obrigatoriedade foron dispares. Algunha Audiencia Provincial declarou a nulidade do actuado por non cumprir o innovador trámite por considerar que a aplicabilidade desta norma non remata no ámbito administrativo senón que afecta a vía penal mentres que para algunha outra se trata dunha norma de puro trámite que non infrinxe os principios de audiencia, asistencia e defensa.

A diferenza do anterior, na xurisdición contencioso administrativa, os tribunais (en concreto o Tribunal Superior de Xustiza da Comunidade Valenciana) consideraron que a decisión da Administración Tributaria de remitir, sen previa audiencia do interesado, as actuacións ao Ministerio Fiscal, non afecta, en ningún caso, a validez das actuacións que se sigan posteriormente no proceso penal e que se trata dunha cuestión prexudicial penal que debe resolver unicamente a xurisdición penal.

A recente Lei 36/2006, do 29 de novembro, de medidas para a Prevención da Fraude Fiscal, suprimiu este singular trámite.

#### **4.- CONCORRENCIA DE ACUSACIÓN PÚBLICA E ACUSACIÓN PARTICULAR DE CARÁCTER PÚBLICO**

##### **4.1.- Sistema acusatorio mixto no proceso penal español**

No dereito penal español rexe o principio acusatorio mixto, en cuxa virtude, xunto á acusación pública, que desempeña o Ministerio Fiscal, se lle recoñece lexitimidade ao ofendido polo delito a través da acusación particular, sen prexuízo dos supostos de acusación privada e da acción popular recoñecida constitucionalmente.

Este principio aplícase tamén naqueles casos nos que o ofendido ou prexudicado polo delito é unha Administración Pública (estatal, autonómica, local). Daquela, nos delitos contra a Facenda Pública, ademais do Ministerio Fiscal, é admisible a intervención do representante da Facenda Pública prexudicada. Este é o resultado dun proceso histórico que tivo, neste asunto diversas etapas previas: unha primeira na que a representación do interese público estaba encomendada aos Fiscais do Rei (que este nomeaba nos distintos órganos xurisdiccionais); e outra segunda, a partir de 1904 na que, tras a creación do Corpo de Avogados do Estado, estes actúan como Ministerio Fiscal nas causas de contrabando e defraudación, cos dereitos recoñecidos a este



nas leis procesuais. A partir da Constitución española de 1978 o Ministerio Fiscal ten que exercer as súas funcións por medio de órganos propios conforme aos principios de unidade de actuación, dependencia xerárquica, legalidade e imparcialidade (véxase art.124 CE).

Cada Administración pública española dispón, por tanto, da súa propia representación procesual. Correspóndelles aos avogados do Estado a representación e defensa en xuízo da Administración do Estado (Lei 52/1997, do 27 de novembro), así como da Axencia Estatal de Administración Tributaria (artigo 103 da Lei 31/1990, do 27 de decembro). Daquela, a acusación particular que desexe exercitar a Facenda Pública estatal levarase a cabo a través destes funcionarios públicos. Igualmente correspóndelles o exercicio dunha posible acción popular en nome da Administración do Estado.

De feito, é regra xeral a comparecencia do Estado nos procesos penais para exercitar a acusación particular, en delitos contra a propia Administración Pública e, singularmente, nos delitos contra a Facenda Pública, Contrabando e Insolvencias Punibles (alzamento de bens).

#### 4.2.- Algunhas cuestións derivadas da dualidade de acusacións

Aínda que ambas teñen a condición de parte acusadora, existen importantes diferenzas entre a acusación pública que exerce o Ministerio Fiscal e a acusación particular que pode exercer o avogado do Estado ou da Facenda Pública prexudicada. Estas recóllense de forma sintética na seguinte táboa:

	MINISTERIO FISCAL	AVOGADO DO ESTADO
<b>MISIÓN</b>	Promover a acción da xustiza en defensa da legalidade, dos dereitos dos cidadáns e do interese público tutelado pola lei, de oficio ou a pedimento dos interesados, así como velar pola independencia dos tribunais, e procurar ante estes a satisfacción do interese social. (art.124 CE)	Representar e defender en xuízo a Administración do Estado
<b>LOCALIZACIÓN</b>	Órgano constitucional integrado con autonomía funcional no <i>Poder Xudicial</i>	Integrado no <i>Poder Executivo</i> , baixo a dirección da Avogacía Xeral do Estado

<b>RELACIÓN CO GOBERNO</b>	Principio de imparcialidade (obxectividade e independencia en defensa dos intereses que lle están encomendados). O Goberno pode interesarse, non ordenarlle, ao Fiscal Xeral do Estado que promova ante os Tribunais as actuacións pertinentes en orde á defensa do interese público.	Principio de xerarquía propio da Administración Pública (art.103 CE)
<b>PROCESO PENAL</b>	Exerce a <i>acusación pública</i> , exercitando as accións penais, haxa ou non acusador particular, agás en delitos privados. Intervén instando a adopción de medidas cautelares e a práctica de dilixencias. Pode ordenarlle á policía xudicial as dilixencias oportunas	Lexitimación como <i>acusación particular</i> cando a Administración do Estado é prexudicada.
<b>ACTUACIÓN</b>	Recibe as denuncias da Administración Tributaria e envíallas á autoridade xudicial, querelándose ou decretando o seu arquivo	Pode presentar querelas ante o órgano xudicial
<b>PROTECCIÓN PENAL</b>	Consideración de autoridade	Consideración de funcionario público
<b>MEDIDAS CAUTELARES</b>	Debe comparecer para decidir sobre a prisión provisional	Especial interese en asegurar as responsabilidades civís
<b>ACCIÓN CIVIL (arts. 110 e segs.)</b>	Ten que establecer a acción civil xunto coa penal, agás renuncia do ofendido, en cuxo caso se pedirá o castigo dos culpables.	Pode exercitar a acción civil xunto coa penal; pode renunciar á primeira ou exercitala separadamente ante a Xurisdición Civil tras a firmeza da sentenza penal ou a extinción da acción penal.

O réxime da concorrencia de dúas posibles acusacións no delito fiscal ten como principais trazos os seguintes:

- a) A prescrición do delito interrómtese co exercicio da acción penal pola Administración Tributaria, a través do Avogado do Estado ou representante procesual correspondente, ou polo Ministerio Fiscal, -xunto co acto de interposición xudicial, se acabase

consolidándose a recente doutrina do Tribunal Constitucional- pero non coa simple presentación dunha denuncia ante o Ministerio Fiscal.

- b) En canto acusación particular, a sentenza pode impoñer o pagamento das costas do Avogado do Estado, a diferenza do Ministerio Fiscal.
- c) A acusación particular é compatible coa intervención de funcionarios da Axencia Tributaria como peritos no proceso, segundo asentou o Tribunal Supremo.
- d) A conformidade que evite o xuízo oral require a aquiescencia das dúas acusacións.
- e) A acusación particular adoita poñer unha especial énfase na satisfacción da responsabilidade civil.

A regra xeral, con algunha excepción que non fai senón confirmala, seguida pola Administración Tributaria estatal é formular as denuncias por delito fiscal ante o Ministerio Fiscal. Só cando o risco de prescrición era inminente presentouse algunha denuncia directamente en sede xurisdiccional; e non se ten noticia de que o avogado do Estado presentase unha querela por delito fiscal, a diferenza do que acontece noutros delitos en prexuízo da Facenda Pública, como poden ser as insolvencias punibles onde a regra xeral é precisamente a presentación da querela.

## 5.- A CONFORMIDADE NO PROCESO PENAL

**5.1.-** Sería incompleta a descrición do modelo actual de delito fiscal en España sen facer unha referencia á conformidade no proceso penal, dada a incidencia que a súa regulación pode ter tanto nas condutas defraudatorias e nos comportamentos posdefraudatorios como na actitude coa que as Administracións Públicas e o Ministerio Fiscal teñen que abordar a prevención e a loita contra a fraude fiscal.

**5.2.-** A conformidade no proceso penal non é un acordo entre partes senón unha adhesión-conformidade do acusado ás pretensións da acusación. Ou sexa, o acusado reconece expresamente os feitos dos que se lle acusa, admite que son delituosos e que lle corresponde unha pena determinada. A conformidade considérase positiva pola lei, ata o punto de que en determinados delitos alterou a separación entre instrución e órgano de axuízamento, admitindo que a sentenza a poña o propio órgano de instrución.

Como a acusación pode modular o exercicio da súa acción, tanto a acción penal-castigo estrito-como a acción civil-reparación do dano-, na práctica esa adhesión pode corresponder coa modulación á baixa da acusación. Sobreenténdese que a adhesión sempre se dá respecto da acusación máis grave, se hai pluralidade de acusacións.

Se isto é así na xeneralidade dos delitos, no caso dos delitos fiscais esa modulación está fortemente limitada, porque a Administración Pública respecto da acción penal sempre debe cumprir a legalidade e, respecto da civil, non pode renunciar nin en todo nin en parte á cota tributaria que corresponda.

**5.3.-** Existen dous supostos básicos de conformidades, segundo se apliquen ou non atenuantes. En certo modo, só nas segundas hai “modificación” da acción penal. Tamén hai que precisar que o Código Penal ten un sistema de individualización de penas moi matemático, de maneira que a aplicación correcta destas regras dá lugar a un tramo concreto dentro do cal se pode impoñer a pena.

#### **II.a) Conformidade sen apreciación de atenuantes**

Cando o xulgado de instrución evacúa o trámite de conclusións provisionais, o representante procesual da Administración Tributaria (Avogado do Estado no caso da Facenda Pública estatal) pode pedirlle a pena do delito en toda a súa extensión: de mínimo 1 ano, ao máximo de 4 anos; Do tanto ao séxtuplo de multa, etc... ao elevar a definitivas as conclusións provisionais no acto do xuízo –ante o órgano xulgador- pode modificalas á baixa respectando o mínimo inicial fixado no Código Penal. Neste suposto, o resultado máis baixo será sempre por cada delito: 1 ano de prisión, tanto de multa, 3 anos de privación de dereitos e costas procesuais.

#### **II.b) Conformidade con aplicación de atenuantes**

Trátase normalmente da atenuante á que se fixo referencia anteriormente, a reparación do dano antes do xuízo, prevista no artigo 21.5 CP. Feita a compensación que proceda coas agravantes xenéricas do Código penal, a atenuante pode ser (1) simple e única ou (2) dobre, múltiple ou moi cualificada.

A atenuante simple dá lugar a que se aplique a pena tipo na súa metade inferior (art. 66.1 CP), ou sexa entre 1 ano e 2,5 anos; do 100% ao 350% de multa; e de 3 a 4,5 anos de privación de dereitos. o resultado da apreciación da atenuante simple é de pouca utilidade en relación co suposto de feito de non concorrencia de atenuante. Na práctica vén a ser unha certa contradición. Sobre todo se se ten en conta que o tipo reserva a metade superior para o subtipo agravado de contía importante ou de persoas interpostas, organización, etc. É dicir, que se non concorre o subtipo agravado, o normal é moverse dentro da metade inferior, déase ou non atenuante. Neste sentido, os tipos que conteñen un subtipo agravado, como o delito fiscal, teñen esta incoherencia interna.

A pesar desta pouca virtualidade práctica, de todos os xeitos si pode resultar de interese saber cando se fixo unha reparación que poida considerarse atenuante simple por contraposición a moi cualificada. Non existe un criterio claro ao respecto que teña en conta, por exemplo, porcentaxes de pagamento ou a relación co patrimonio. Tamén pode resultar de interese cando sirva para compensar algunha circunstancia agravante, para os efectos do artigo 66.7º CP.

Con respecto á atenuante dobre, múltiple ou moi cualificada, pódense facer consideracións sobre o pagamento e a pena.

En función do pagamento podemos distinguir tres supostos fundamentais, segundo se trate de pagamento incompleto, pagamento completo ou pagamento garantido. Tratándose de pagamento incompleto, a primeira cuestión que se formula é se un pagamento incompleto ou parcial con insolvencia declarada xudicialmente en peza de responsabilidade

civil ou contrastada pola Administración Tributaria pode ter esta consideración de atenuante moi cualificada.

Distinto é o caso do pagamento completo. Se se presenta o acusado ao acto do xuízo co pagamento completo da responsabilidade civil é meridiano que concorre o orzamento de feito da atenuante moi cualificada de reparación do dano. A atenuante moi cualificada permite as seguintes posibilidades de aplicación da pena ao tipo xeral: a'-pena tipo; b'-diminución da pena nun grao (ou sexa, na extensión comprendida entre 6 meses e un ano de prisión, 50% ao 100% da multa e 1 ano e 6 meses a tres anos de privación de dereitos); c'-diminución da pena en dous graos (ou sexa, na extensión comprendida entre 3 meses e 6 meses de prisión, 25% ao 50% da multa e de 9 meses a 1 ano e 6 meses de privación de dereitos).

Finalmente, en canto ao pagamento adiado ou fraccionado con garantía, o acusado presenta un plan de pagamentos-inferior a 4 anos para evitar problemas de prescrición da pena de multa (con prazo de prescrición de 5 anos) de execución subsidiaria á responsabilidade civil-e garánteo, normalmente con hipoteca.

Polo que respecta á pena xa se dixo que se pode impoñer a prevista para o tipo ou a redución nun ou dous graos.

En canto á pena de multa hai que ter en conta que a redución en dous graos supón a súa fixación entre o 25 % e o 50 % da cota ou importe defraudado, tal e como resulta do sistema penal español que o lexislador quixo que se lles aplique a determinadas condutas tributarias cando as tipificou como delito.

E polo que respecta á pena de prisión a redución de dous graos supón penas de 3 meses a un ano, tendo en conta que con pena de tres meses (seis meses para condutas delituosas anteriores ao exercicio 2003) substitúese por multa obrigatoriamente polo artigo 71. En penas de ata un ano pode substituírse igualmente por multa ou traballos en beneficio da comunidade, se concorren as circunstancias do artigo 88. En todo caso, ata 2 anos cabe a suspensión condicionada da execución da pena de prisión.

Como pode advertirse facilmente, coa reparación íntegra do dano causado, en calquera momento anterior ao xuízo oral, o responsable do delito fiscal pode obter unha sentenza condenatoria nuns termos punitivos moi favorables, que poden chegar a reducirse a unha pena de multa inferior á sanción que cabalmente se corresponde en sede administrativa, sen prexuízo, lóxicamente, doutras consecuencias inherentes á condena penal como pode ser a existencia de antecedentes.

**5.4-** A existencia de circunstancias agravantes non impide que se poida dar a conformidade no proceso penal. Normalmente, a circunstancia agravante será a reincidencia, por cometer previamente un delito análogo. Hai que distinguir entre reincidencia e non ser primario delinciente. O primeiro agrava a pena, o segundo impide a suspensión condicional da execución da pena privativa de prisión.

### III. SÍNTESE DE POSIBLES DEFECTOS DO MODELO DE DELITO FISCAL EN ESPAÑA E DA SÚA APLICACIÓN

Expostas as características básicas configuradoras do delito fiscal no ordenamento xurídico español farase seguidamente unha síntese dos seus posibles defectos ou das súas incoherencias, gran parte dos cales trae causa do difícil encaixe entre a regulación do dereito sancionador tributario e o dereito penal, sendo así que en numerosas ocasións o elemento diferenciador entre infracción administrativa e delito fiscal é unicamente o montante defraudado.

#### **1.- CARÁCTER XENÉRICO DAS CONDUTAS QUE CONSTITÚEN DELITO FISCAL, DE CONFIGURACIÓN JURISPRUDENCIAL, E NON HARMONIZADAS CO DEREITO TRIBUTARIO SANCIONADOR**

**1.1.-** Segundo se reproduciu máis arriba, o tipo penal do delito fiscal en España ten carácter xenérico e sucinto –o que (...) defraude a Facenda Pública (...) eludindo o pagamento de tributos (...)”- , de forma que só xurisprudencialmente se van coñecendo que condutas poden ser cualificadas propiamente como defraudatorias. A incerteza que pode derivarse deste carácter xenérico pode estar na raíz da introdución, na Lei Xeral Tributaria de 2003, do singular trámite de audiencia previo á denuncia pola Administración Tributaria que, no entanto, a práctica desaconsellou e cuxa supresión levou a cabo a recente Lei 6/2006, de medidas para a Prevención da Fraude Fiscal. É máis, tras as últimas reformas procesuais, será difícil que exista sequera un criterio uniforme en toda España dada a dificultade de acceso ao recurso de casación ante o Tribunal Supremo.

**1.2.-** Contrasta este único tipo coa pluralidade de infraccións administrativas tributarias que, ademais, se cualifican como graves no caso de ocultación e como moi graves no caso de medios fraudulentos; pódense dar casos de condutas que administrativamente só serían infraccións graves (ocultación sen medios fraudulentos) pero que constituirían delito se a cota defraudada excedese de 120.000 euros.

**1.3.-** Xa se viron tamén que existen uns subtipos agravados que apenas están sendo aplicados: utilización de persoa interposta; e especial transcendencia e gravidade da defraudación. En non poucas ocasións parece que se esixe a concorrencia dalgunhas destas circunstancias para apreciar a comisión do tipo xenérico.

**1.4.-** Aplícase o mesmo e único tipo ás distintas obrigas tributarias sen que exista un réxime específico nin para as retencións nin para a obtención indebida de devolucións. Así, contrasta co maior rigor que o dereito administrativo sancionador lles aplica ás retencións ou, por exemplo, coa tipificación como delito de estafa agravada entre particulares (con penas de ata 6 anos de privación de liberdade) cando “se obteñen indebidamente” doutro máis de 400 euros empregando simulación de preito ou outras ocultacións. O mesmo cabería dicir respecto da apropiación indebida, conduta ben próxima á falta de pagamento de retencións practicadas.

**1.5.-** En dereito administrativo sancionador impónselle a sanción ao obrigado tributario, sexa persoa física ou xurídica, e poden ser declarados responsables solidarios os que colaboren activamente na infracción. No ámbito penal, pola contra, enténdese que

as persoas xurídicas non poden delinquir polo que o delito ten que cometelo a persoa física administradora ou representante. Ademais, ao configurar o Tribunal Supremo, o delito fiscal como delito especial propio, sen suxeito pasivo non hai condena; as demais persoas colaboradoras, aínda que sexan as que idearon ou propuxeron a fraude, non pasarían de ser indutores ou cooperadores necesarios, xeralmente con menores penas, discutíndose que poidan regularizar a situación tributaria.

#### **1.6.- Continuidade no delito fiscal e nas infraccións tributarias.**

Mentres que no ámbito penal se acepta en determinados casos a continuidade delituosa do delito fiscal, o que supón na práctica unha minoración das penas, isto non está previsto na lexislación tributaria sancionadora.

#### **1.7.- Conformidade penal fronte ao carácter regulado das sancións administrativas: remisión.**

Viuse no capítulo anterior como xoga a figura da conformidade no proceso penal que, acompañada da satisfacción das responsabilidades civís, supón a imposición de penas de moi escasa entidade. Ademais, a dilación e demais dificultades inherentes ao proceso penal debilitan a posición da Administración Tributaria, circunstancia non descoñecida por certos defraudadores que, nalgún caso, confesaron preferir a “pena de banco” ao procedemento administrativo sancionador, sen que as consecuencias inherentes á existencia de antecedentes penais parezan ser disuasorias dabondo.

A diferenza do proceso penal, no procedemento administrativo non hai marxe para dispoñer do importe da sanción, precisamente porque o lexislador quixo coa nova Lei Xeral Tributaria e co seu desenvolvemento regulamentario incrementar a seguridade xurídica ao limitar a discrecionalidade administrativa. De aí que condutas que no ámbito administrativo sancionador serían sancionadas con multas non inferiores ao 75 por 100 do importe defraudado, se ven abocadas en sede penal a contías notoriamente inferiores polo xogo ineludible das circunstancias atenuantes.

Por todo isto, non é de estrañar que abunden ofertas de conformidade nos momentos finais da instrución cando o xa acusado ao comprobar que o xuízo oral terá lugar de forma inexorable, manifesta a súa dispoñibilidade a satisfacer a responsabilidade civil xunto cos xuros e coa multa, sempre que se acorden penas mínimas –acudindo se fai falta á figura da continuidade delituosa- e se aprecien atenuantes moi cualificadas de reparación do dano.

### **2.- DIFERENTES PRAZOS DE PRESCRICIÓN DO DELITO FISCAL E DA DÉBEDA TRIBUTARIA DEFRAUDADA E DÚBIDAS SOBRE O SEU CÓMPUTO**

**2.1.-** O prazo de prescrición do delito fiscal é de 5 anos mentres que a débeda tributaria defraudada eludida prescribe aos 4 anos. Isto provoca disfuncións de consideración no último ano do prazo de prescrición do delito fiscal xa que ao extinguirse a débeda tributaria, a Administración Tributaria perde as súas potestades de comprobación e investigación do exercicio. Ao non existir débeda pendente, por outra banda, non sería posible xa a regularización prevista no artigo 305 como escusa absolutoria. Porén, no caso de condena, parece que si subsistiría a responsabilidade civil derivada do delito. Xa sinalamos

as discrepancias existentes entre o Tribunal Supremo e boa parte da doutrina sobre este particular.

**2.2.-** Por outra banda, os criterios tradicionais de cómputo dos prazos de prescrición establecidos polo Tribunal Supremo, que esixían a presentación da denuncia ou da querela antes do transcurso dos cinco anos, víronse inopinadamente afectados polo pronunciamento do Tribunal Constitucional, que considera que isto é insuficiente requiríndose que medie algún acto xudicial ao respecto dentro do prazo (sen especificar en concreto que acto é o requirido). A recente ratificación do Tribunal Supremo, a pesar de tal pronunciamento, na súa doutrina tradicional, crea unha complicada situación para todos os operadores xurídicos, cidadáns, administracións tributarias e órganos xurisdiccionais.

### **3.- DIVERXENCIA ENTRE A REGULARIZACIÓN ADMINISTRATIVA E A REGULARIZACIÓN PENAL**

Fronte á regularización administrativa, que non require ingreso, a xudicial si parece esixilo conforme á recente doutrina do Tribunal Supremo. Porén, no caso de declaracións extemporáneas sen ingreso a Administración Tributaria xira as recargas e os xuros correspondentes sen formularse se a dita conduta puidese ser ou non constitutiva de delito.

### **4.- DEBER DE DENUNCIA DA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, QUE NON PODE CONTINUAR AS SÚAS ACTUACIÓNS DE INVESTIGACIÓN, LIQUIDACIÓN NIN RECADACIÓN**

**4.1.-** Como xa se expuxo no capítulo anterior, o delito fiscal ten carácter público. Por iso, a diferenza do que ocorre noutros ordenamentos xurídicos, a Administración Tributaria ten o deber legal de denunciar todos aqueles feitos dos que teña noticia que poden encaixar no tipo penal. Así, como se revela nos cadros estatísticos do seguinte capítulo, a Axencia Tributaria estase vendo obrigada a denunciar cada ano arredor de mil posibles delitos fiscais.

**4.2.-** A denuncia implica a paralización dos procedementos administrativos de investigación e determinación da débeda tributaria –debéndose limitar no sucesivo os órganos correspondentes a actuar en funcións periciais ou de auxilio xudicial -. Tampouco se pode proceder á exacción das cantidades defraudadas. Deste xeito, o aparato administrativo especialmente creado e especializado para que se aplique de maneira efectiva o sistema tributario estatal ve reducida a súa capacidade de actuación precisamente cando se enfronta ás maiores fraudes.

### **5. PREJUDICIALIDADE PENAL DA COTA TRIBUTARIA AO EXISTIR UN LÍMITE CUANTITATIVO DIRECTAMENTE VINCULADO CON ESTA, LÍMITE NON COINCIDENTE EN TODOS OS DELITOS CONTRA A FACENDA PÚBLICA**

**5.1.-** Ao establecerse unha cantidade (120.000 euros) para defraudar como condición obxectiva de punibilidade, aplícase a prexudicialidade non devolutiva penal, conforme á cal corresponde fixar o importe do defraudado ao xuíz penal. Deste xeito a fixación da débeda



tributaria faise polos órganos xudiciais–debendo a Administración Tributaria prestar unha permanente colaboración pericial e de auxilio- e conforme a regras de proba específicas do proceso penal e diferentes ás administrativas. Consecuencia disto é a posible diverxencia entre a cota tributaria que se pode fixar en sede penal e a que resultaría nun procedemento administrativo (por exemplo, se determinados gastos fosen admisibles en sede penal cunha proba testifical e non en sede administrativa por falta de factura...).

Por outra banda, a forma de cálculo do límite cuantitativo deixa fóra do Código Penal condutas claramente defraudatorias (mesmo tramas) con relación a impostos de natureza instantánea sen declaración periódica, aínda que os importes defraudados nun ano sexan superiores a 120.000 euros

**5.2.-** Este límite non coincide nos distintos delitos contra a Facenda Pública, malia que coinciden as penas. Observamos que no delito fiscal e no delito contra a Seguridade Social o límite é de 120.000 euros, baixa a 80.000 na fraude de subvencións e queda en 50.000 euros no caso de fraude aos intereses financeiros comunitarios.

## **6.- CONVERSIÓN DA DÉBEDA TRIBUTARIA, PREEXISTENTE AO DELITO, EN RESPONSABILIDADE CIVIL DERIVADA DO DELITO**

**6.1.-** A xurisprudencia do Tribunal Supremo estableceu que no caso de delito fiscal a débeda tributaria eludida se converte en responsabilidade civil do dito delito, de forma que a sentenza firme constitúe o único e distinto título para esixir a débeda.

Esta postura xurisprudencial pode converter paradoxalmente o delito fiscal en causa de extinción da propia débeda tributaria defraudada. Valla un exemplo simple: no Imposto sobre Sociedades, a sociedade é suxeito pasivo e debedora directa do imposto, e os administradores poden ser responsables directos ou subsidiarios segundo os casos. Agora ben, se polo mesmo tributo e exercicio se cometese delito fiscal, o tributo –que se ten dereito a percibir e que é preexistente ao delito- convértese en responsabilidade civil; o administrador correspondente é responsable directo do delito, asumindo as penas (privativas de liberdade e multa) e a responsabilidade civil; e a sociedade sería responsable directa da multa, pero responsable civil subsidiaria da responsabilidade civil.

**6.2.-** Ao tratarse de responsabilidade civil derivada do delito o seu réxime xurídico é moi diferente ao da débeda tributaria. Por exemplo, ten un maior prazo de prescrición e en sede de concurso debería ser considerado integramente como crédito privilexiado; pero, pola contra, a Administración Tributaria carece de potestades propias para a súa recadación, ao non tratarse dun crédito de dereito público.

**6.3.-** A situación anterior tratou de paliarse na Disposición Adicional 10<sup>a</sup> LXT, ao prever a exacción desta responsabilidade civil pola Axencia Tributaria en funcións de auxilio xudicial. Non deixa, no entanto, de constituír esta norma unha regra sui generis dentro do dereito penal e procesual español.

Partindo da análise da natureza da acción recadatoria derivada do establecido na mencionada Disposición Adicional Décima (auxilio xudicial, autotutela administrativa, etc.), é doado augurar relevantes esixencias futuras de coordinación para a súa efectiva aplicación práctica.

**6.4.-** Unha consecuencia especialmente sorprendente desta “metamorfose” é que mentres se substancia o proceso penal, non existe propiamente débeda tributaria liquidada pendente, polo que a Administración Tributaria se pode ver obrigada a expedir certificados positivos de estar ao corrente do cumprimento de obrigas tributarias, por exemplo para poder contratar coas Administracións públicas, aos que probablemente son os maiores incumpridores.

## **7.- ESFUMADO PRÁCTICO ENTRE A SANCIÓN PENAL E A ADMINISTRATIVA E BAIXO NIVEL DE EXECUCIÓN DE PENAS**

**7.1.-** Tendo en conta que con penas non superiores a dous anos é realmente excepcional o ingreso efectivo en prisión –aínda non satisfeitas as responsabilidades civís-, xunto coa tendencia dos órganos xudiciais a impoñer as penas mínimas, o resultado é que rara vez se ingresa en prisión por causa de delito fiscal. Os casos que se dan, adoitan ser pola comisión doutros delitos xunto co fiscal. Se a privación de liberdade é o elemento que realmente distingue a sanción penal da administrativa –sendo ambas manifestación do ius puniendi do Estado- pode afirmarse que existe un esfumado práctico entre ambas as sancións.

**7.2.-** Por outro lado, aínda que a pena de multa pode ser do tanto ao séxtuplo da contía defraudada, na práctica adoita impoñerse o mínimo, e resulta polo tanto unha sanción pecuniaria inferior, como regra xeral, á que correspondería conforme ás regras de fixación da sanción administrativa na Lei Xeral Tributaria.

Ademais, como xa avanzamos, a multa, ao ser “pena”, é executada polo órgano xudicial conforme ás regras de execución das sancións penais.

## **IV.- OBSERVACIÓN ESTATÍSTICA**

A información estatística sobre o delito fiscal ata agora dispoñible é escasa, fragmentaria e pouco coordinada, limitándose a ofrecer certas medicións cuantitativas conforme a criterios moi xerais.

As principais publicacións con que se contou que ofrecen datos estatísticos sobre o delito fiscal, son as seguintes:

### **1.- FISCALÍA XERAL DO ESTADO.**

A Fiscalía Xeral do Estado, na súa Memoria Anual, ofrece información moi resumida sobre os procedementos xudiciais incoados, seguidos ou tramitados relativos a Delito contra a Facenda Pública.

## 2.- AVOGACÍA XERAL DO ESTADO

A Avogacía Xeral do Estado, na súa Memoria Anual, describe as actuacións relevantes da Avogacía Xeral do Estado respecto aos delitos contra a Facenda Pública.

## 3.- AXENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

A Memoria Anual da Axencia Estatal de Administración Tributaria recolle información estatística sobre as actuacións en materia de delitos contra a Facenda Pública, actuacións inspectoras e de investigación sobre tributos que gravan as operacións de comercio exterior e sobre os impostos especiais e as actuacións de Vixilancia Aduaneira.

A evolución das actuacións en materia de delito contra a Facenda Pública, publicada na Memoria 2005, páx. 71 (dispoñible en Internet [www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es)), resúmese no seguinte cadro:

### EVOLUCIÓN DAS ACTUACIÓNS EN MATERIA DE DELITO CONTRA A FACENDA PÚBLICA (en millóns de euros)

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

(1) Incluídos contribuíntes e expedientes tramitados por delito fiscal, delito contable, fraude en subvencións, tramas de fraude no IVE e os paralizados por concorrer procedemento penal. Ao determinar as cotas medias non se teñen en conta os delitos contables por non comportar cota efectiva.

(2) Como consecuencia dos cambios nas aplicacións informáticas non é posible en 2005 separar os delitos contables dos supostos de concorrencia con procedemento penal e outros ilícitos, polo que se inclúen todos, e afecta tamén os importes das cotas medias.

## 4.- NOVAS ESTATÍSTICAS EXTRAÍDAS DA INFORMÁTICA CORPORATIVA DA AXENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Nos últimos anos desenvolveuse na Axencia Tributaria unha aplicación específica corporativa que permite o seguimento das denuncias presentadas pola Axencia Tributaria por delitos fiscais contra a Facenda española ou comunitaria

(os denominados recursos propios tradicionais). Os traballos para a súa ultimación aceleráronse para permitir que o presente informe poida dispoñer de datos provisionais sobre delito fiscal que integren os ata agora recollidos nas distintas fontes.

Expóñense seguidamente unha serie de cadros e gráficos sobre a evolución anual do delito fiscal, desagregado por conceptos tributarios e ámbito territorial. Nos ditos cadros, aparecen as cifras máis relevantes sobre delitos e a contía da débeda.

Para interpretar adecuadamente esta información hanse de ter en conta as seguintes observacións e definicións:

- a) Os datos relativos a 1999 comprenden todos os dispoñibles de anos anteriores ata o 31 de decembro de 1999.
- b) Os datos extraíense da información incorporada ás bases de datos da Axencia Estatal de Administración Tributaria baixo responsabilidade do Servizo Xurídico. Considéranse bastante fiables aínda que non se pode garantir a súa absoluta exactitude.
- c) “débeda denunciada”: cuantificación efectuada pola Axencia Tributaria da débeda defraudada á Facenda Pública nos presuntos delitos fiscais no momento de formular a correspondente denuncia.
- d) “débeda finalizada”: importe da presunta débeda defraudada que corresponde a denuncias ou actuacións procesuais finalizadas de forma definitiva por calquera causa (devolución polo Ministerio Fiscal; arquivo ou sobresemento xudicial; sentenza firme de calquera signo).
- e) “débeda viva”: diferenza entre “débeda denunciada” e “débeda finalizada”.
- f) “débeda arquivada”: aquela parte da débeda finalizada por calquera causa distinta da sentenza xudicial firme.
- g) “delitos”: número concreto de presuntos delitos fiscais denunciados pola Axencia Tributaria, tendo en conta que unha soa denuncia pode comprender unha pluralidade de presuntos delitos.
- h) “sentenza favorable”: a que condena por todos os delitos acusados e reconece todas as débedas axuizadas na contía reclamada pola AEAT, aínda que algunha das persoas acusadas fose absolta.
- i) “sentenza desfavorable”: a que acorda a absolución de todos os acusados de todos os delitos, sen condenar cando menos a un como autor dun delito e sen recoñecemento da contía reclamada.
- j) “sentenza estimatoria parcial”: a que non cumpre ningunha das dúas condicións anteriores. Estas sentenzas son as que combinan pronunciamentos de condena e absolución para os distintos delitos axuizados, así como aquelas sentenzas en que a condena e a conseguinte responsabilidade civil recoñecen unha contía inferior á



reclamada.

- k) A distribución por “ámbito territorial” ten en conta a localización dos órganos xudiciais encargados do coñecemento das denuncias; debe advertirse que en Navarra e no País Vasco soamente se computan as denuncias formuladas pola Axencia Tributaria e non polas facendas forais, así como que “servizos centrais” inclúe como regra xeral os expedientes que acaba coñecendo a Audiencia Nacional.



## ÍNDICE DE CADROS

### 1.- Débeda

Cadro 1.1 Débeda Denunciada, Finalizada e Arquivada Acumulada por Ámbito Territorial. Período 1999-2006

Cadro 1.1 (continuación) Débeda Denunciada, Finalizada e Arquivada Acumulada por Ámbito Territorial. Período 1999-2006

### 2.- Delitos

Cadro 2.1 Delitos Denunciados por Ano de Denuncia e Ámbito Territorial. Anos 1999-2005

Cadro 2.2 Delitos Finalizados por Ano de Denuncia e Ámbito Territorial. Anos 1999-2005

### 3.- Resolucións Xudiciais dos Delitos contra a Facenda Pública

Cadro 3.1 Estrutura das Sentenzas Xudiciais dos delitos contra a Facenda Pública. Anos

**CADRO 1.1 DÉBEDA DENUNCIADA, FINALIZADA E ARQUIVADA  
ACUMULADA POR ÁMBITO TERRITORIAL  
PERÍODO 1999 A 2006 (\*)**

	DÉBEDA DENUNCIADA (**)				
	TOTAL		% FINALIZADA		
	CONTÍA (1)	% TOTAL (2) = (1)/T(1)	CONTÍA (3)	%/TOTAL (4) = (3)/(1)	% TOTAL/ FINALIZADA (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.- A MANCHA	155.766.920,28	3,33	8.972.521,13	5,76	0,85
C. E LEÓN	114.387.829,33	2,45	42.155.132,83	36,85	3,98
CATALUÑA	827.256.968,36	17,68	195.973.906,11	23,69	18,48
EXTREMADURA	74.252.269,75	1,59	17.402.759,42	23,44	1,64
GALICIA	84.559.307,21	1,81	17.922.872,74	21,20	1,69
A RIOXA	30.418.289,32	0,65	2.451.674,96	8,06	0,23
MADRID	1.591.056.496,56	34,01	368.719.574,96	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	-	-	-
PAÍS 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
<b>TOTAL AEAT</b>	<b>4.677.784.096,14</b>	<b>100,00</b>	<b>1.060.458.182,51</b>	<b>22,67</b>	<b>100,00</b>

Nota: T = Total AEAT

(\*) = Os datos relativos a 1999 inclúen a información contida nas bases de datos da AEAT dende 1988 ata 1999. Os datos correspondentes a 2006 abranguen dende xaneiro ata outubro.

(\*\*) = Datos provisionais suxeitos a revisión. Fiabilidade estimada do 95%. Fonte: Zújar (outubro 2006). Expresado en €. Datos Acumulados dende 1999 ata 2006.



**CADRO 1.1. (continuación) DÉBEDA DENUNCIADA, FINALIZADA Y ARQUIVADA TERRITORIAL ACUMULADA POR ÁMBITO TERRITORIAL PERÍODO 1999 A 2006 (\*)**

	DÉBEDA ARQUIVADA (**)										
	TOTAL			FISCALIA			XULGADO				
	CONTÍA (6)	% ARQUIVADA/FINALIZADA (7) = (6)/(3)	% ARQUIVADA TOTAL (8) = (6)/T(6)	CONTÍA (9)	% FINALIZADA (10) = (9)/(3)	NÚM. (aa)	CONTÍA	% FINALIZADA (12) = (11)/(3)	NÚM.	CONTÍA	% FINALIZADA (12) = (11)/(3)
ANDALUCÍA	30.596.152,28	21,72	9,99	-	-	7	30.596.152,28	21,72	-	-	-
ARAGÓN	4.740.195,58	13,85	1,55	227.095,84	0,66	6	4.513.099,74	13,19	-	-	-
ASTURIAS	7.543.038,27	25,08	2,46	98.672,40	0,33	1	7.444.365,87	24,76	-	-	-
BALEARES	211.455,89	2,57	0,07	-	-	3	211.455,89	2,57	-	-	-
CANARIAS	8.971.906,10	29,71	2,93	1.398.504,64	4,63	3	7.573.401,46	25,08	-	-	-
CANTABRIA	201.871,59	-	0,07	-	-	2	201.871,59	-	-	-	-
C.- A MANCHA	208.647,76	2,33	0,07	109.985,22	1,23	-	98.662,54	1,10	-	-	-
C. E LEÓN	1.620.125,99	3,84	0,53	-	-	7	1.620.125,99	3,84	-	-	-
CATALUÑA	25.936.389,15	13,24	8,47	2.318.804,06	1,18	65	23.619.585,09	12,05	-	-	-
EXTREMADURA	753.235,77	4,33	0,25	105.060,59	0,60	-	648.175,18	3,72	-	-	-
GALICIA	879.388,31	4,91	0,29	275.767,71	1,54	1	603.620,60	3,37	-	-	-
A RIOXA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
MADRID	202.786.872,35	55,00	66,24	71.794.858,33	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	30,49	-	-	-
NAVARRA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
PAÍS VASCO	737.135,10	-	0,24	-	-	-	737.135,10	-	-	-	-
VALENCIA	3.718.015,19	2,78	1,21	3.369.903,97	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	77,38	-	-	-
<b>TOTAL AEAT</b>	<b>306.161.886,26</b>	<b>28,87</b>	<b>100</b>	<b>81.416.910,05</b>	<b>7,68</b>	<b>214,00</b>	<b>224.744.976,21</b>	<b>21,19</b>	-	-	-

Nota: T = Total AEAT

(\*) = Os datos relativos a 1999 inclúen a información contida nas bases de datos da AEAT dende 1988 ata 1999. Os datos correspondentes a 2006 abranguen dende xaneiro ata outubro.

(\*\*) = Datos provisionais suxeitos a revisión. Fiabilidade estimada do 95%. Fonte: Zujar (outubro 2006). Expresado en €. Datos Acumulados dende 1999 ata 2006.



**CADRO 2.1 DELITOS DENUNCIADOS POR ANO DE DENUNCIA E ÁMBITO TERRITORIAL (\*)  
PERÍODO 1999-2006**

	DENDE 1988 ATA 1999		2000	2001	2002	2003	2004	2005	ATA OUTUBRO 2006		TOTAL
	NÚMERO (**)	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO
ANDALUCÍA	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
C- A MANCHA	36	27	41	29	23	20	21	20			217
C. E LEÓN	71	48	17	78	42	38	22	5			321
CATALUÑA	512	147	116	174	163	209	161	102			1.584
EXTREMADURA	4	3	13	15	15	3	9	1			63
GALICIA	49	16	36	34	48	47	23	21			274
A RIOXA	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	66	35	46	39	5			399
<b>TOTAL</b>	<b>1.722</b>	<b>897</b>	<b>896</b>	<b>1.110</b>	<b>1.030</b>	<b>971</b>	<b>975</b>	<b>524</b>			<b>8.125</b>

(\*) Os datos relativos a 1999 inclúen a información contida nas bases de datos da AEAT dende 1988 ata 1989.

(\*\*) Datos provisionais suxeitos a revisión fiabilidade estimada do 95%. Fonte: Zújar (outubro 2006). Datos acumulados dende 1999 ata 2006.

**CADRO 2.2 DELITOS FINALIZADOS POR ANO DE DENUNCIA E ÁMBITO TERRITORIAL (\*)  
PERÍODO 1999-2006**

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

(\*) Os datos relativos a 1999 inclúen a información contida nas bases de datos da AEAT dende 1988 ata 1999.

(\*\*) Datos provisionais suxeitos a revisión. Fiabilidade estimada do 95%. Fonte: Zújar (outubro 2006). Datos acumulados dende 1999 ata 2006.

**CADRO 3.1 ESTRUCTURA DAS SENTENZAS XUDICIAIS DOS DELITOS CONTRA A FACENDA PÚBLICA (\*)**  
**PORCENTAXES RESPECTO AO TOTAL DE SENTENZAS**  
**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 ata xuño 2006. O total inclúe algúns procesos nos que a sentenza non adquiriu aínda firmeza.

(\*\*) Porcentaxes respecto ao total de sentenzas condenatorias.

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

### 1. Débeda

Gráfico 1.1 Débeda Denunciada e Finalizada clasificada por Conceptos Tributarios. Acumulada dende 1999 ata 2006

Gráfico 1.2 Evolución da Débeda Acumulada. Anos 1999-2006

Gráfico 1.3 Situación en outubro de 2006 da Débeda Denunciada, Finalizada e Viva por Ano de Denuncia. Anos 1999-2006

Gráfico 1.5 Porcentaxe da ratio Débeda Finalizada respecto á Débeda Denunciada por Ano de Denuncia. Anos 1999- 2006

### 2. Delitos

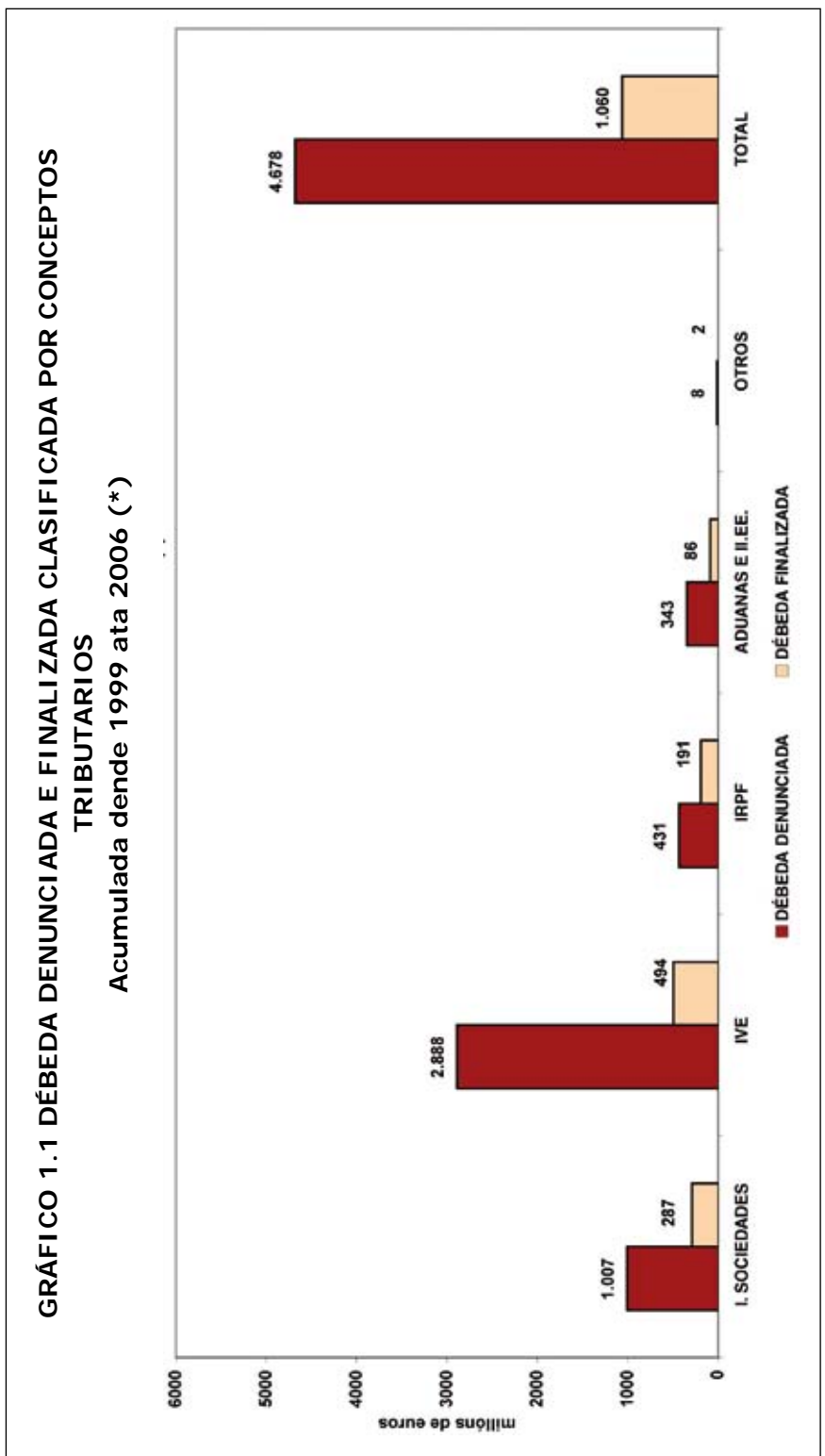
Gráfico 2.1 Delitos Denunciados e Finalizados por Ámbito Territorial. Acumulado 1999-2006

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

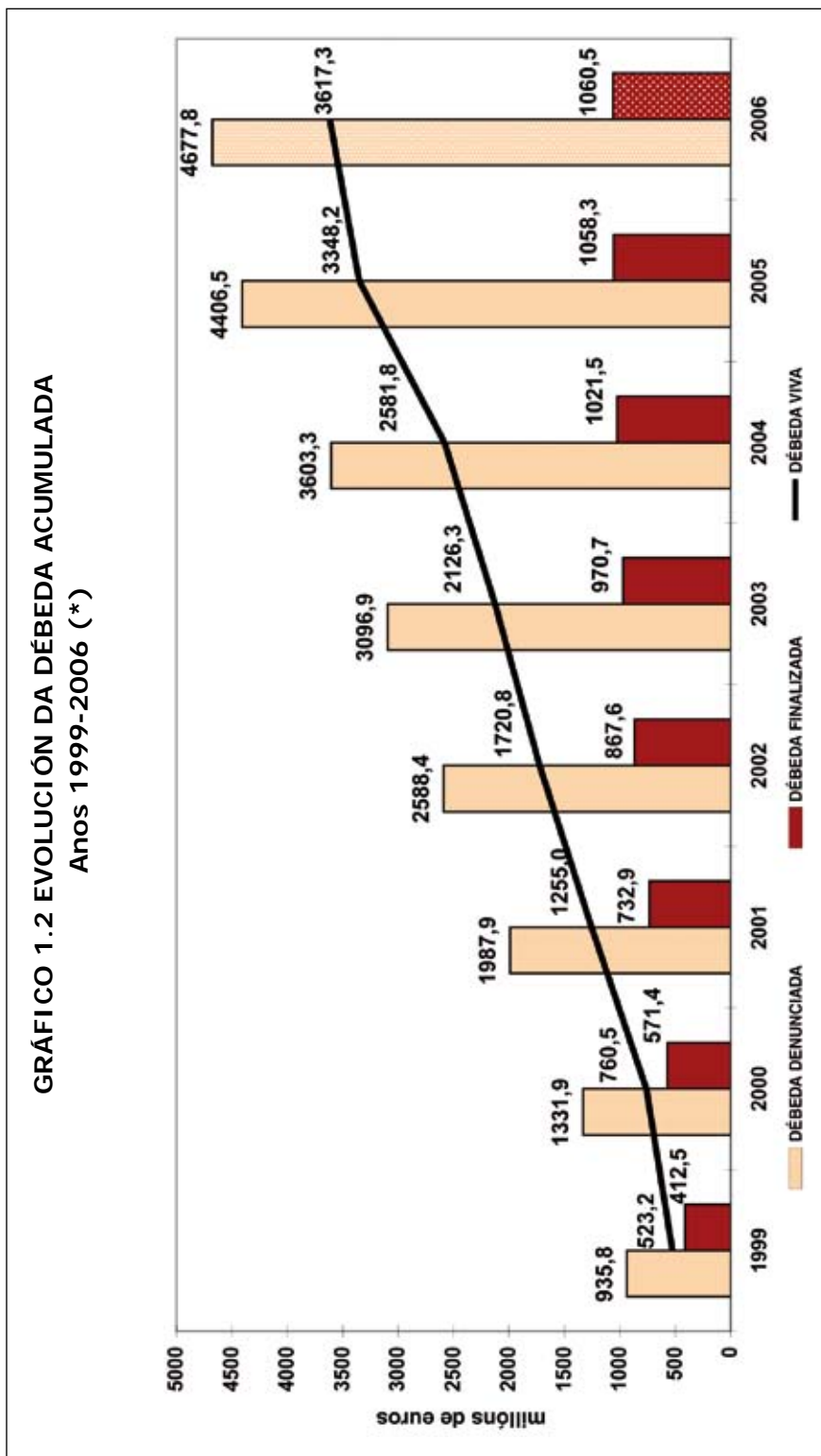
Gráfico 2.3 Delitos Denunciados e Finalizados clasificados por Conceptos Tributarios. Acumulado 1999-2006

### 3. Resolucións Xudiciais dos Delitos contra a Facenda Pública.

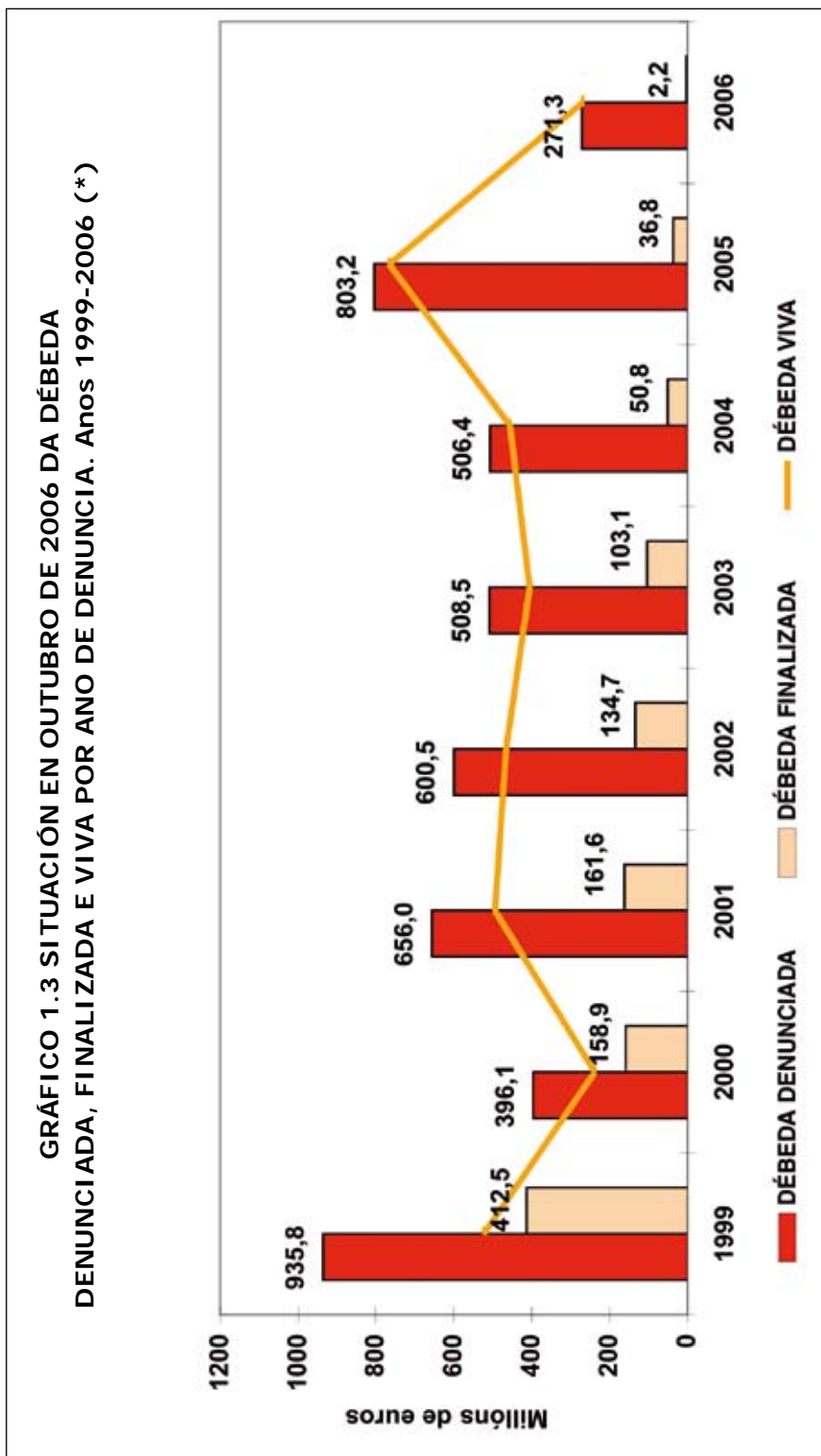
Gráfico 3.1 Estrutura das Sentenzas Xudiciais dos Delitos contra a Facenda Pública. Porcentaxes respecto ao total de sentenzas. Anos 2002-2006



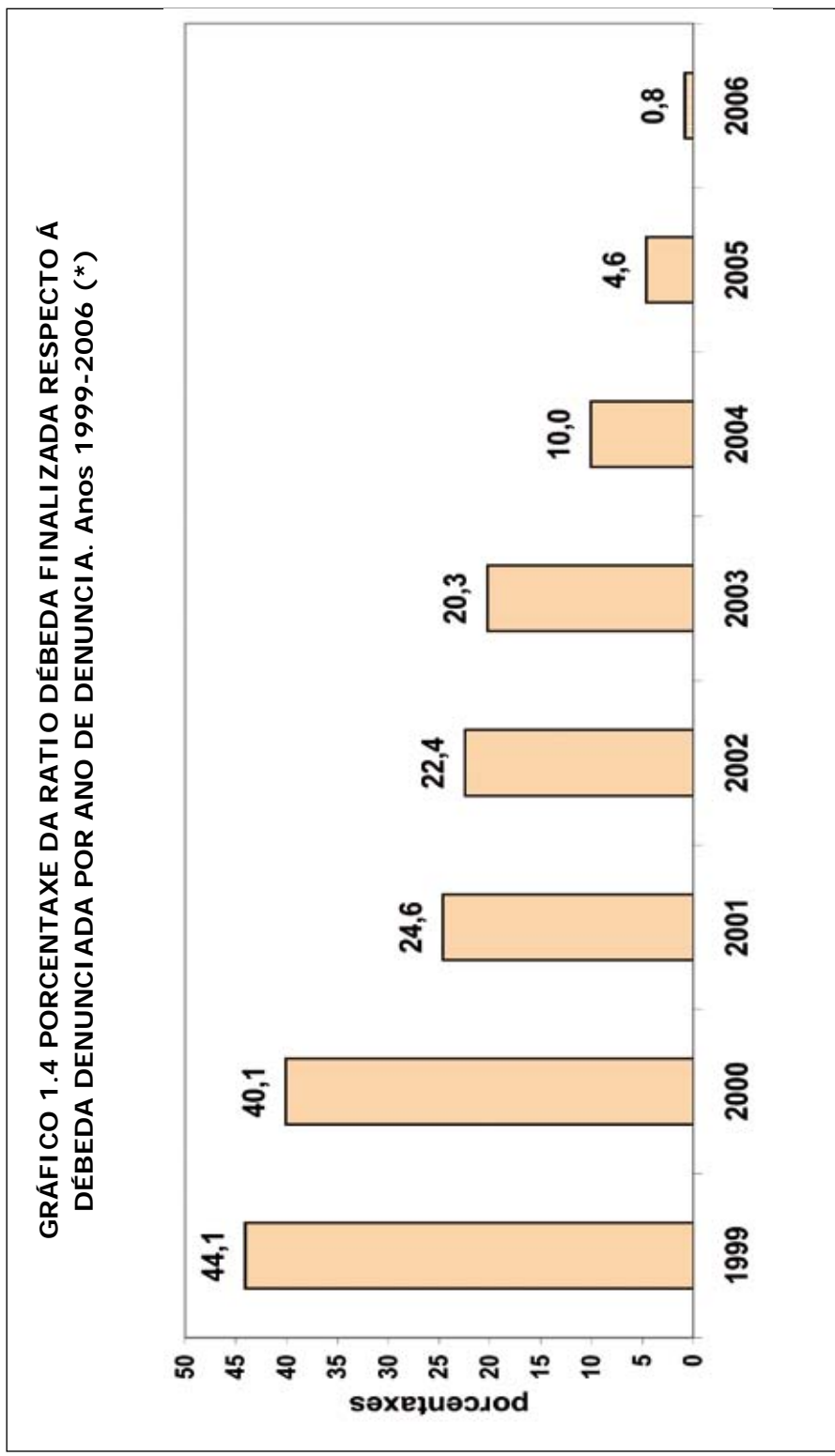
(\*) Os datos relativos a 1999 inclúen a información contida nas bases de datos da AEAT dende 1988 ata 1999. Os datos correspondentes a 2006 abranguen dende xaneiro ata outubro.



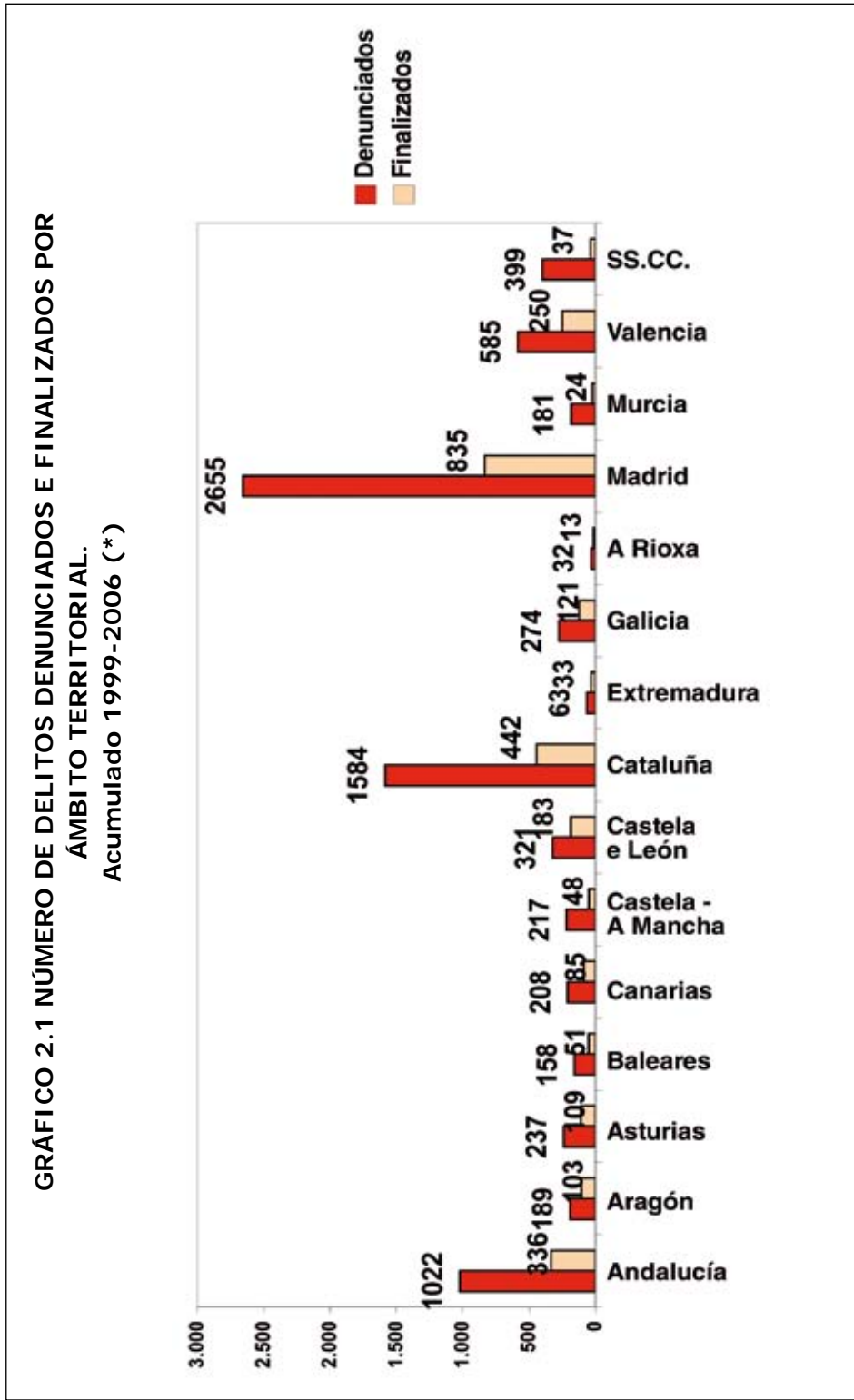
(\*) Os datos relativos a 1999 inclúen a información contida nas bases de datos da AEAT dende 1988 ata 1999. Os datos relativos a 2006 abranguen dende xaneiro ata outubro 2006.

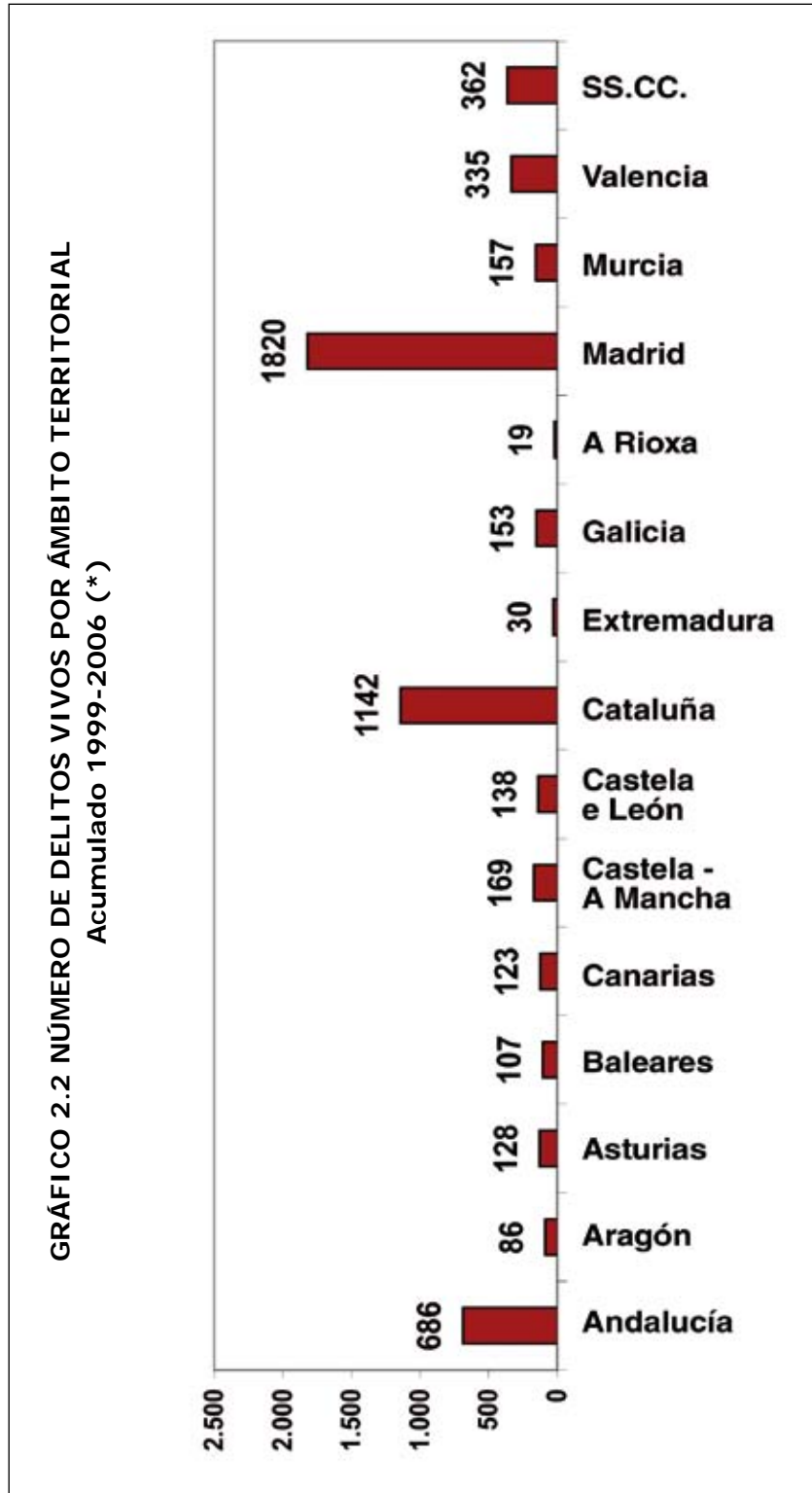


(\*) Os datos relativos a 1999 inclúen a información contida nas bases de datos da AEAT dende 1988 ata 1999.  
 (\*\*) Os datos relativos a 2006 abranguen dende xaneiro ata outubro 2006.

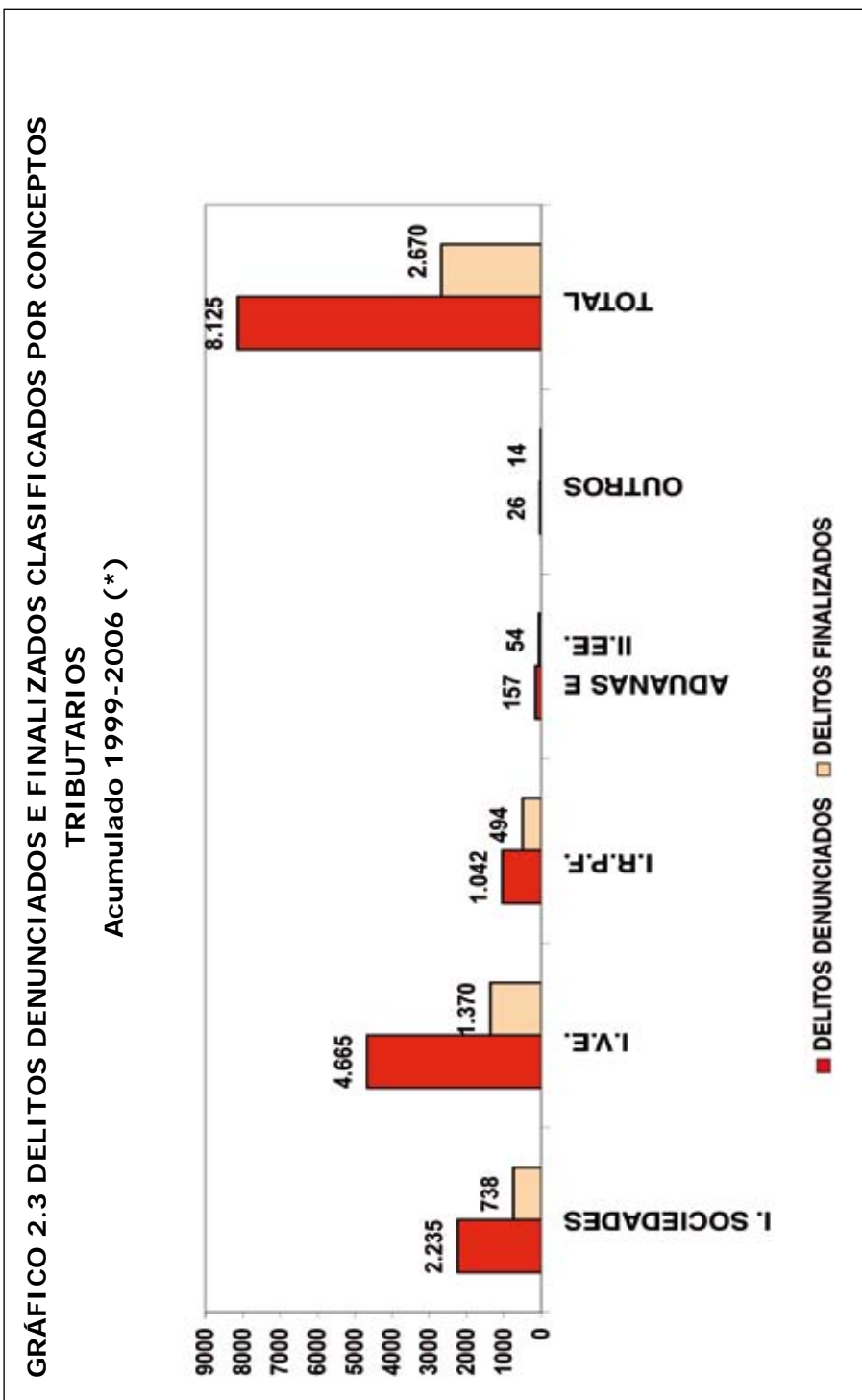




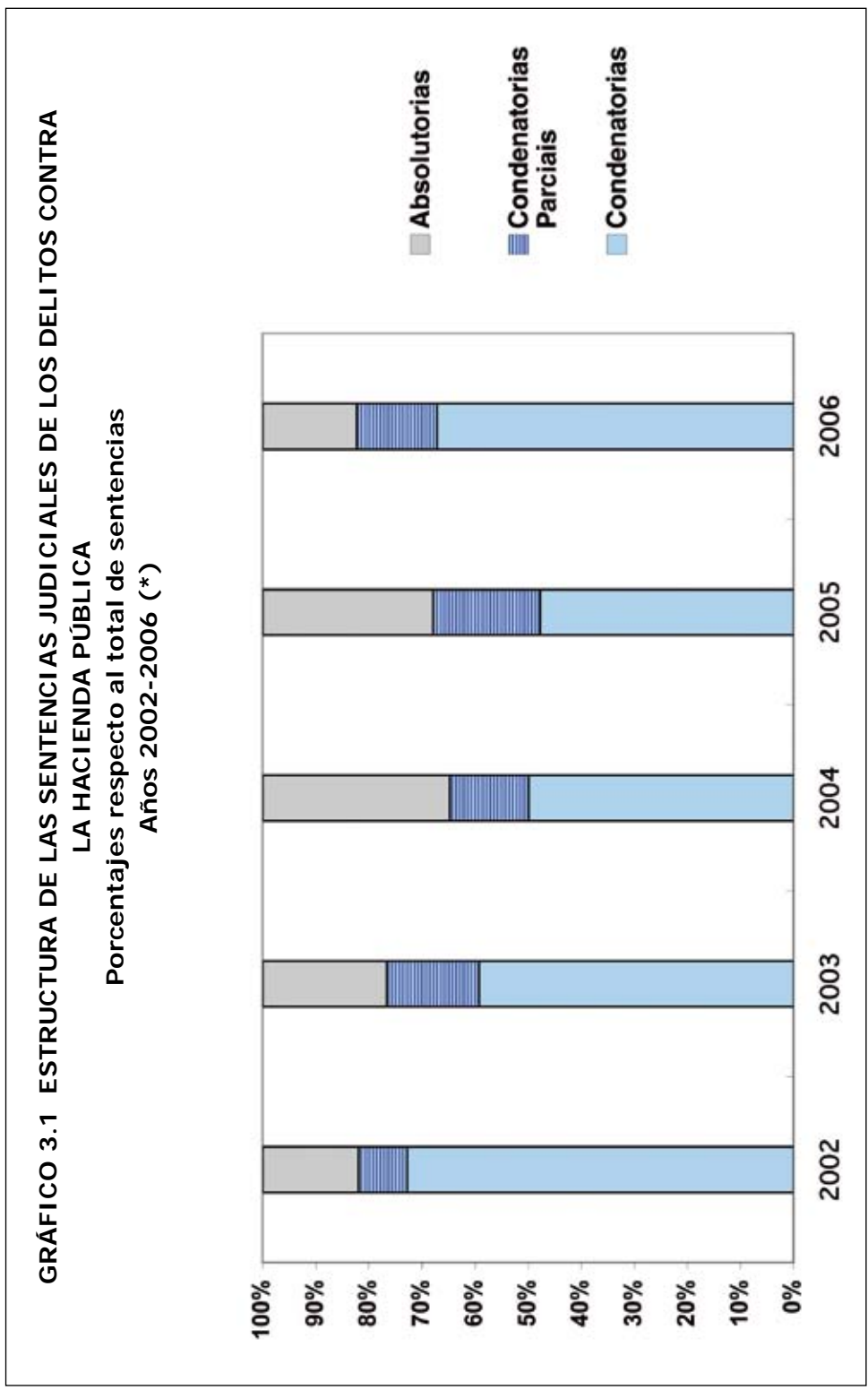




(\*) Os datos relativos a 1999 inclúen a información contida nas bases de datos da AEAT dende 1988 ata 1999. Os datos correspondentes a 2006 abranguen dende xaneiro ata outubro.



(\*) Os datos relativos a 1999 inclúen a información contida nas bases de datos da AEAT dende 1988 ata 1999. Os datos correspondentes a 2006 abranguen dende xaneiro ata outubro.



## V.- ANÁLISE DE RESULTADOS

### 1.- INTRODUCCIÓN

**1.1.-** O complemento lóxico dos estudos estatísticos sobre a situación do delito fiscal en España é a análise deses datos para identificar a eficacia das denuncias por delito contra a Facenda Pública.

**1.2.-** Dos cadros e dos gráficos anteriores pódense extraer unhas conclusións iniciais:

- a perda recadatoria destas fraudes ten unha gran relevancia económica.
- a importancia das novas formas delituosas que se manifestan na imposición indirecta, fundamentalmente no IVE e que responden ao fenómeno das denominadas "tramas".
- o forte incremento da débeda viva, -delitos denunciados non finalizados-, que implica unha acumulación crecente de causas pendentes.
- o longo ciclo de vida das denuncias, cun amplo lapso temporal entre a súa formulación e a súa finalización.

**1.3.-** Esta análise non pode iniciarse, polo de agora, cunha análise do resultado económico: as cantidades ingresadas no Tesouro en concepto de débedas derivadas de delitos contra a Facenda Pública.

Ata a entrada en vigor da Disposición Adicional Décima LXT, as cantidades ingresadas nos órganos xudiciais penais en concepto de responsabilidades civís derivadas dos delitos contra a Facenda Pública foron ingresadas no Tesouro Público directamente, sen intervención da Axencia Tributaria.

Xuntamente co anterior, a contabilidade pública non diferenciou ata datas recentes a responsabilidade civil derivada do delito fiscal de todas aquelas cantidades percibidas en concepto de responsabilidade civil por delitos distintos.

Polo tanto, non se dispón aínda de información relativa ao cobramento das débedas derivadas dos delitos fiscais correspondente a un período de tempo que resulte suficiente para realizar unha valoración de resultados.

**1.4.-** No presente informe do Observatorio analízanse dous estudos sobre resultados que se puideron elaborar ata a data. Un analiza as posibles razóns dunha mostra de sentenzas desfavorables, e o outro as porcentaxes de condenas e absolucións establecidas en sentenzas por delito fiscal.

### 2.- ESTUDO DUNHA MOSTRA DE SENTENZAS DESFAVORABLES

**2.1.-** Este primeiro estudo parte da distinción realizada na parte estatística anterior, concretamente no cadro 3.1 e no gráfico 3.1 sobre a estrutura das sentenzas xudiciais dos delitos contra a Facenda Pública dende 2002, cuxa información agregada se ilustra no seguinte gráfico:



**2.2.-** Centrándonos na minoría de sentenzas desfavorables, ás que incluso lles podemos engadir as estimatorias parciais, o presente estudo de sentenzas parte dunha obviedade: debe existir un punto intermedio entre o estudo do contido íntegro dunha sentenza e a simple estatística do número de sentenzas, órganos xudiciais de que proceden, alcance e sentido das súas resolucións.

O estudo dos razoamentos que contén unha sentenza, atende todos os elementos de feito e de Dereito incorporados á argumentación analizada. Constitúe unha ferramenta básica da práctica do Dereito e da Ciencia Xurídica, e pode ser total ou parcial.

Pode ter por obxecto todos os razoamentos que contén a sentenza, modalidade máis frecuente realizada sobre todo por quen defende as partes en cada proceso. Tamén pode alcanzar un ou máis deles, cando se trata de descubrir a doutrina dos Tribunais en supostos idénticos ou análogos. En ambos os casos resulta imprescindible analizar a argumentación en todos os seus elementos.

Por outra parte, a estatística de sentenzas atende na inmensa maioría dos casos o contido das resolucións (condénase ou absólvese, a que condena, imposición de custas, etc.), as características básicas dos suxeitos (partes e órgano xudicial) e obxecto do proceso, e os trámites recaídos e as súas datas. Moi raramente as estatísticas entran a estudar os razoamentos da sentenza que xustifican a resolución.

En materia de delito fiscal, existe un conxunto de sentenzas suficientemente amplo como para intentar o estudo estatístico dos seus razoamentos. Trataríase de intentar analizar os razoamentos sobre cuestións de feito e de Dereito que conteñen as sentenzas para determinar en virtude de que razóns se producen as sentenzas estimatorias das pretensións das acusacións, que son a maioría, ou, sobre todo, polas que se desestiman.

Considérase que contribúe máis á eficacia na loita contra a delincuencia fiscal tratar de identificar os eventuais puntos débiles das acusacións por delito fiscal que dan lugar a que non sexan estimadas.

**2.3.-** Unha análise das sentenzas desfavorables debe comprender, non só as sentenzas completamente desfavorables senón tamén aquela parte das sentenzas estimatorias parciais que conduce a un pronunciamento desfavorable.

O método empregado nesta análise pódese esquematizar nos seguintes pasos:

- A identificación dun número de características útiles dos razoamentos de feito e de Dereito das sentenzas. O número de características non pode ser excesivamente amplo, polo menos nunha primeira fase do estudo.
- É necesario que estas características, así como as razóns que identifiquen, sexan xerais ou xeneralizables en maior ou menor grao. Esta perda de información particular é indispensable para poder realizar un estudo sobre o conxunto de sentenzas a partir dunhas características potencialmente comúns.
- O estudo deste conxunto de características das sentenzas para poñelas en relación entre si e poder agrupalas en conxuntos e subconxuntos e para poder establecer con claridade as características que están englobadas noutra de alcance máis xeral.
- A preparación dun conxunto de 116 sentenzas de xulgados do penal e de audiencias provinciais, de todas as comunidades autónomas que foi posible, ditadas nos últimos dous anos e medio (2004, 2005 e parte corrente de 2006), o que supón máis do 50% do total de sentenzas en todo ou en parte absolutórias das que se ten noticia.
- A revisión do conxunto de sentenzas por delito contra a Facenda Pública que se determine, identificar as características relevantes para o estudo de cada unha delas e o seu tratamento sistemático.
- A proxección dos resultados da mostraxe sobre o total de sentenzas total ou parcialmente condenatorias e absolutórias ditadas nos dous últimos anos e medio (2004, 2005 e parte corrente de 2006).

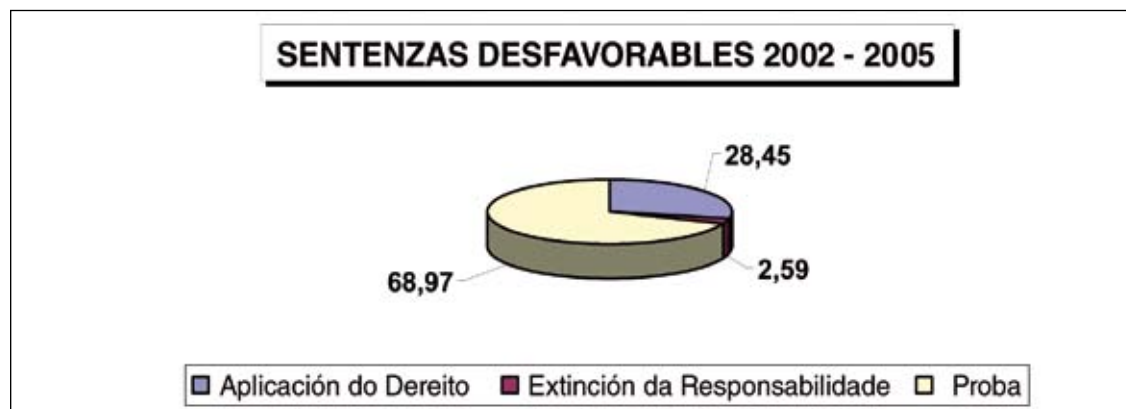
#### **2.4.-Primeiro nivel da análise de sentenzas desfavorables**

Nun primeiro nivel, podemos dividir as razóns fundamentais que levaron a decretar a absolución segundo afecten a unha das tres condicións necesarias para que poida decretarse unha condena:

- A PROBA DOS FEITOS: que o tribunal entenda probados os feitos, na súa dobre vertente da comisión do delito e da identidade dos seus autores. Aínda que se trata dunha cuestión en certo modo polémica, non se incluíu entre os feitos a apreciación de falta de dolo.
- A APLICACIÓN DO DEREITO: que as normas xurídicas tributarias e penais aplicables ao caso permitan chegar á conclusión de que todos os feitos debidamente probados son, efectivamente, constituíntes dun delito contra a Facenda Pública.

- A NON EXTINCIÓN DA RESPONSABILIDADE: finalmente, é necesario que non se extingue a responsabilidade penal dos autores por morte, incapacidade ou prescrición.

Unha vez convertidas nunha porcentaxe, a incidencia das tres clases de razóns para a absolución das acusacións por delito contra a Facenda Pública é a seguinte:



Obsérvase así un reparto desigual entre os tipos de razóns que dan lugar a unha sentenza desfavorable que pasamos a estudar por separado.

### 2.5.- Estudo dos problemas de proba

Un 22% das sentenzas recaídas absolveron por cuestións de proba. Esta participación resulta coherente co lugar que na orde lóxica do razoamento xudicial gardan as cuestións de feito, que deben ser analizadas en primeiro lugar.

Por outro lado, supón un contrapunto á elaboración científica sobre o delito fiscal en España, que se vén centrando tradicionalmente nos problemas derivados da aplicación do Dereito.

Dentro deste conxunto de sentenzas desfavorables como consecuencia de problemas da proba, podemos descender un nivel máis e procurar diferenciar as cuestións básicas de feito que se poden extraer das sentenzas estudadas.

- A proba da comisión do feito delituoso. A sentenza desfavorable pode, en primeiro lugar, apreciar falta de acreditación da comisión da defraudación, debido a que a proba achegada non resulta suficiente para convencer o xuíz ou tribunal máis alá da dúbida razoable de que se cometeu o delito fiscal.
- A proba da participación dos acusados na comisión do feito delituoso. Pode suceder que, aínda cando se considere suficientemente probada a comisión dun delito contra a Facenda Pública, a sentenza acorde a absolución do acusado por entender que non se probou suficientemente a identidade dos autores do delito.



En ocasións, pode resultar difícil discernir se nos encontramos ante un ou outro destes supostos básicos, debido á complexidade do asunto. Para estes supostos, prevíuse a categoría residual de “outros”.

Agrupadas desta forma as sentenzas desfavorables por razóns de proba, o resultado en porcentaxes sobre o total deste subconxunto de sentenzas é o que segue:



A incidencia reducida dos problemas de falta de proba da participación dos acusados nos feitos delituosos é lóxica nun delito como o fiscal, no que a cota defraudada necesariamente ten que estar referida a un contribuínte. Só no caso das persoas xurídicas poden aparecer dificultades para identificar o autor.

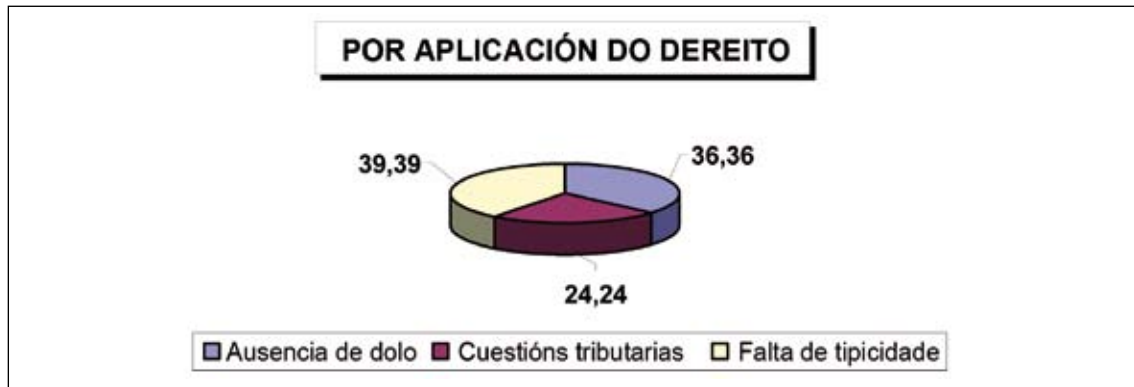
## 2.6.- Estudo dos problemas na aplicación do dereito

As partes II e III deste Informe ocupáronse xa de identificar os distintos problemas vinculados á aplicación conxunta das normas penais e tributarias propios dos delitos fiscais, de modo que non resulta necesario reiteralos. Si que fai falta, polo contrario, explicar de que modo se agruparon os distintos problemas de aplicación normativa para esta análise de sentenzas.

Separouse, por unha parte, a cuestión da intencionalidade. Cando os tribunais estimaron que os acusados por delito fiscal non reunían os requisitos necesarios de coñecemento racional e vontade consciente, o que se coñece como dolo. Como require unha operación de cualificación xurídica a uns feitos probados, a falta de dolo cóntase nesta análise entre os problemas de aplicación de Dereito.

Xunto aos problemas do elemento subxectivo do tipo penal, estarían os relativos ao elemento obxectivo ou de tipicidade da conduta. Estimouse de interese illar, dentro deste conxunto de razóns xurídicas determinantes de sentenzas desfavorables, aqueles supostos en que os razoamentos atenden de modo fundamental a cuestións de natureza xurídico-tributaria na cualificación do feito impoñible.

Se clasificamos consonte con este triplo criterio as sentenzas desfavorables por razóns de aplicación do Dereito que se tiveron en conta para este estudo e asignamos porcentaxes, obtense o seguinte resultado.



A valoración que se pode extraer destes datos no ámbito da mostra é dobre:

A incidencia da falta de dolo nas sentenzas absolutorias por razóns de aplicación do Dereito é lixeiramente superior a un terzo. A porcentaxe redúcese a menos do 10% do total de sentenzas absolutorias.

Case dous terzos das absolucións por razóns de aplicación normativa débense a cuestións relativas á conduta típica. Dentro deste conxunto, as cuestións de estrita técnica tributaria non alcanzan a cuarta parte do total de absolucións por razóns de aplicación do Dereito e o 8% do total de sentenzas absolutorias.

### 2.7.- Extinción da responsabilidade

Xunto á proba dos feitos e á súa cualificación delituosa, o sentido da sentenza pode vir determinado pola extinción da responsabilidade dos autores do delito, xa sexa polo transcurso do tempo, por incapacidade ou polo falecemento.

Aínda que en rigor se trata de feitos aos que se lles deben aplicar normas xurídicas, considerámoslos unha característica á parte ao non formaren parte do delito propiamente dito.

Sobre o conxunto de sentenzas desfavorables analizado, este tipo de razóns ten unha incidencia porcentual moi pequena dentro da que os supostos se distribúen por partes iguais (un total de tres sentenzas que representa o 2,59% da mostra).

Máis alá da súa escasa incidencia sobre o total, a reducida participación no resultado da mostra deste tipo de razóns para as sentenzas desfavorables non permite extraer conclusións

### 2.8.- CONCLUSIÓNS

Pódese intentar sistematizar o conxunto de ideas que se foron extraendo da mostra practicada advertindo que, durante os anos 2004, 2005 e os cinco primeiros meses de 2006, nos xulgados do penal e nas audiencias provinciais:

- A maioría das sentenzas recaídas en materia de delito fiscal son dalgunha forma condenatorias. Só unha reducida proporción non é condenatoria total ou parcialmente. Un 22% débese a problemas en materia de proba.
- En tres de cada catro ocasións en que a proba resultou insuficiente, afectou a acreditación da comisión do delito. A acreditación da participación dos autores no delito fiscal e os supostos complexos integran a cuarta parte restante deste tipo de problemas.
- Os medios de proba que aparecen nos razoamentos da maioría das sentenzas desfavorables por falta de proba son os achegados pola Administración Tributaria: a proba documental e os Informes de Inspección.
- Algo menos do 30% das sentenzas desfavorables responde a razóns de aplicación do Dereito. Dentro deste conxunto, algo máis de un terzo corresponde á falta de dolo e o resto á falta de tipicidade da conduta.
- A maioría das sentenzas desfavorables por razón de falta de tipicidade da conduta non se basea exclusivamente en razóns de estrita técnica tributaria.
- A incidencia dos supostos de extinción da responsabilidade criminal por morte, incapacidade ou prescrición é proporcionalmente moi pequena.

### 3.- FONTES ESTADÍSTICAS

**3.1.-** Para a realización deste estudo estatístico analizouse información procedente das seguintes fontes: i) datos estatísticos e administrativos procedentes da Axencia Estatal de Administración Tributaria; ii) datos procedentes dunha mostra de sentenzas de Xulgados do Penal e de Audiencias Provinciais en todo o territorio nacional; iii) datos procedentes da Avogacía Xeral do Estado.

**3.2.-** Os datos estatísticos e administrativos utilizados proceden da aplicación Zújar (implicado-delito e trámites).

Zújar é unha aplicación desenvolvida pola propia Axencia Tributaria destinada á análise multidimensional de datos, sobre un enorme volume de información procedente das bases de datos da Axencia Tributaria. O ámbito temporal abarca con frecuencia o período 1999-xuño 2006, aínda que naqueles casos en que existe información, se retrotraeu ata o ano 1987.

**3.3.-** Obtivéronse mostras sobre sentenzas non condenatorias en materia de delito fiscal e dos Xulgados do Penal e de Audiencias Provinciais en todo o territorio nacional. O período de mostra abarca dende xaneiro de 2004 ata o 31 de maio de 2006.

O total de sentenzas obxecto da mostra é 116, algo máis do 50% do total de sentenzas de que se ten noticia no período abarcado.

Os resultados da mostra proxectáronse sobre o total de sentenzas total ou parcialmente condenatorias e absolutorias que figuran nas bases de datos da Axencia Tributaria.

## VI. ALGUNHAS OPCIONS EN DEREITO COMPARADO

### 1.- OBXECTIVO

O obxectivo das presentes liñas é o de ofrecer unha aproximación global da configuración do delito fiscal no Dereito comparado, tomando como referente países europeos e americanos. Agora ben, debe advertirse que non se trata dunha análise simplemente descritiva e lineal. Polo contrario, este traballo enmárcase no presente informe coa pretensión de ofrecer alternativas de cara a unha mellor regulación deste ilícito no noso país. Por iso, a liña argumental que imos seguir está marcada polos problemas que se detectaron dende a entrada en vigor do noso actual Código Penal en 1995, aos que xa se fixo referencia no Capítulo III. Preténdese, desta maneira, que a normativa comparada sirva como punto de referencia para resolver aqueles na medida que sexa posible.

De acordo coas ideas anteriores, pasamos a analizar a situación noutros países en función dos principais problemas detectados no noso.

### 2.- CONFIGURACIÓN DO DELITO

Unha primeira crítica que se fixo en capítulos anteriores á configuración do delito fiscal en España é o seu carácter excesivamente xenérico e non harmonizado co dereito sancionador tributario.

No Dereito comparado poden observarse solucións distintas á española para tales problemas. Así, pode citarse o caso alemán, onde tanto as infraccións como os ilícitos penais se encontran regulados no mesmo corpo normativo, o que facilita a súa coordinación. Ambas as clases de ilícitos abarcan, por outra parte, condutas non incluídas dentro do tipo español. Así, comete defraudación tributaria ademais de quen omite ou falsea feitos relevantes para a determinación da débeda, quen, a través da mesma conduta defraudatoria, impide ou difire no tempo a realización da prestación tributaria. Así, por exemplo, quen obtén un aprazamento baseándose nunha declaración falsa sobre a súa situación financeira, quen logra a condonación da débeda a partir dunha declaración igualmente falsa ou impide a execución dunha débeda falseando a relación dos bens que integran o seu patrimonio. Suceso activo do delito pode selo, por outra parte, non só o debedor tributario, senón calquera terceiro que se encontre en situación de influír na liquidación ou na recadación dun tributo, dende asesores fiscais, empregados do obrigado tributario, institucións financeiras ou, incluso, funcionarios da Administración Tributaria. A concepción do delito fiscal como delito común complétase, por outra parte, co establecemento dun suposto de responsabilidade solidaria da débeda tributaria para o autor ou partícipe dun delito de defraudación tributaria cando a débeda non lle corresponde orixinarmente e actúa en proveito doutro.

As solucións legislativas difiren tamén no relativo á liña divisoria entre a infracción administrativa e o delito. En Alemaña, tal distinción non se basea na contía do defraudado, senón na gravidade da conduta, cualificada pola intención. Dito con outras palabras, o dolo eríxese no elemento clave que diferencia entre ilícito administrativo e penal. Non obstante, tampouco pode afirmarse que a contía do defraudado sexa irrelevante, dado que existen tipos agravados en tales casos. Así mesmo, tamén existen maiores penas –sempre dentro do ámbito do ilícito criminal- pola utilización de documentos falsos ou pola realización da defraudación de forma continuada e profesional ou a través dunha organización creada para delinquir.

En Holanda a situación é similar, xa que o delito non depende da contía, senón que esixe, en todo caso, o dolo. Non obstante, déixaselles moita liberdade ás autoridades fiscais á hora de decidir a persecución penal do ilícito. Ademais, tratándose de infraccións penais castígase a participación coas mesmas penas, agás nos casos de complicidade, onde se reducen a un terzo.

Outro caso interesante é o de Rusia, onde a fronteira entre a infracción e o delito é a contía, pero diferénciase entre persoas físicas e xurídicas e prevense límites distintos. Polo que se refire aos colaboradores, castíganse coas mesmas penas que os autores sempre que se dean dúas circunstancias: que se trate dun ilícito penal e que a súa conduta sexa dolosa.

Tamén é diferente a situación en Italia, onde a diferenza entre infraccións e delitos xira entorno ao tipo. Ademais, existen diferentes tipos delituosos, que atenden a gravidade da infracción. Así existen os seguintes tipos delituosos: (1) Declaración fraudulenta mediante a utilización de facturas ou de documentos falsos para operacións inexistentes. É necesario, para que exista delito, que tales facturas estean contabilizadas e fosen empregadas como proba fronte á Administración. Ademais, precísase superar certa contía de débeda e unha determinada porcentaxe de datos ocultados. (2) Expedición de facturas falsas e doutros documentos –sobre todo, albarás de transporte- para simular operacións inexistentes. (3) A destrución dos libros ou dos documentos necesarios para a reconstrución da base imponible. (4) O levantamento de bens para impedir o cobramento da débeda tributaria.

En EUA a situación é moi parecida. As infraccións administrativas (que alí chaman civís para distinguilas das criminais) e os delitos regúlanse no mesmo texto legal: o Código Tributario. As descrições das condutas ilícitas en ambas as categorías son moi detalladas e existen ata 28 condutas tipificadas como delitos fiscais. Igual que en Holanda ou Alemaña, a fronteira entre faltas e delitos non está na contía defraudada senón no dolo.

### **3.- DEBER DE DENUNCIA DA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Como xa se expuxo, existe a obrigaón para as autoridades fiscais de denunciar todos os feitos que poidan encaixar no tipo penal. Isto determina a paralización de todos os procedementos administrativos, incluído o de recadación.

En Dereito comparado as solucións adoitan ser, polo xeral, coincidentes coa española. Non obstante, existe algunha excepción, como é o caso de Holanda xa comentado. Neste país

o delito fiscal configúrase como privado, xa que son as autoridades fiscais as que impulsan, ao seu criterio, a persecución penal. A título de exemplo, existe unha instrución dos departamentos de Xustiza e Facenda que ordena facelo cando se dean tres circunstancias: dolo, reincidencia e a superación de determinada contía. Pero debe resaltarse que se trata dunha simple instrución, cuxo contido pode alterarse sen intervención do lexislador.

O mesmo modelo é aplicado no Dereito chileno, coa diferenza de que a instrución administrativa que identifica os supostos en que se ha de exercitar a acción penal correspóndelle ao director do servizo de ingresos internos, organismo con personalidade diferenciada equivalente á nosa Axencia Tributaria.

No ordenamento alemán, a investigación sobre a existencia dun ilícito penal lévana a cabo órganos especializados da Administración tributaria, aos que se lles atribúe competencias e dereitos equivalentes aos da Fiscalía. Tales órganos determinan tamén a contía da débeda tributaria pendente. O inicio do procedemento, coa súa comunicación ao interesado, supón, non obstante, a liberación dos seus deberes de colaboración no procedemento de imposición, co fin de salvagardar o seu dereito a non autoinculparse.

Un caso particular é o norteamericano, onde a Administración ten amplas facultades para determinar se procede a querela penal. Utilizando un enfoque moi pragmático, a decisión de perseguir criminalmente unha determinada conduta é basicamente unha análise de custo-beneficio, onde pondera nun lado o custo de litigar (que é moi alto incluso para a Administración e debe encaixalo nos seus orzamentos) e o beneficio que se espera obter en termos de repercusión social ou do establecemento de precedentes xurídicos para a aplicación do case-law. Como outra mostra dese pragmatismo está a posibilidade que asiste á fiscalía de pactar co imputado, unha vez determinada a procedencia de iniciar un procedemento penal, para retirar a acusación ou pedir unha pena menor a cambio da colaboración coa acusación noutro procedemento.

No extremo oposto encóntrase Francia, onde a Administración ten o deber de denunciar, pero nunca pode tomar, por si soa, a iniciativa. Polo contrario, é necesario dispoñer de ditame favorable emitido pola denominada Comisión de infraccións, órgano independente constituído por doce maxistrados. Ao contribuínte comunicaselle a solicitude de ditame á Comisión, invitándoo a presentar, nun prazo de trinta días, a información que xulgue necesaria. Agora ben, este procedemento non é contraditorio e a decisión da comisión non ten que motivarse. Unha vez emitido o ditame favorable, a decisión última correspóndelle ao Ministerio público. Na fase xudicial, a Administración constitúese en parte do procedemento e pode ofrecer documentos e información, responder aos argumentos dos acusados e instar a adopción de medidas preventivas.

#### **4.- PREXUDICIALIDADE PENAL DA COTA TRIBUTARIA DEFRAUDADA**

Xa se recordou que, no noso país, a cifra de 120.000 euros opera como condición obxectiva de punibilidade. Nesta materia, os exemplos de Dereito comparado europeo non achegan algo moi distinto. Non obstante, hai algunha excepción, como o caso de Austria, onde as normas procesuais criminais resérvannles unha posición especial no xuízo ás autoridades fiscais.

Pero a excepción máis significativa é Francia onde, facendo abstracción dalgúns pronunciamentos concretos que o matizaron, rexe, con carácter xeral, o principio de independencia dos procedementos. Iso significa que pode seguirse o procedemento administrativo dirixido a liquidar aínda que exista un proceso penal aberto. Esta independencia é a establecida en Alemaña e en numerosos ordenamentos hispanoamericanos, como Chile, Arxentina ou Perú.

Por outra parte, tamén se destacou que o límite cuantitativo que marca a fronteira entre a infracción e o delito varía segundo se trate de ilícitos contra a Facenda e contra a Seguridade Social, dun lado, e na fraude de subvencións e aos intereses financeiros comunitarios, doutro. Nestes dous últimos casos a cifra baixa ata os 80.000 e os 50.000 euros, respectivamente. Neste sentido, poden citarse as experiencias eslovaca, checa e húngara, que regulan de maneira conxunta e baixo os mesmos tipos, os ilícitos concernentes a todas as prestacións patrimoniais de carácter público, xa se trate de tributos, contribucións á seguridade social, ao seguro de desemprego ou ás contribucións á sanidade. No ordenamento alemán, os ilícitos contra os intereses financeiros comunitarios seguen un réxime idéntico aos que afectan a Facenda nacional. A cualificación como ilícito penal fundaméntase igualmente no dolo do autor e non na contía do defraudado.

## 5.- DISTINCIÓN ENTRE SANCIONS ADMINISTRATIVAS E PENAS

Nesta materia é moi difícil coñecer a situación en Dereito comparado, xa que esixe información acerca da práctica diaria dos tribunais de xustiza. Non obstante, si podemos sinalar que, con carácter xeral, se prevén penas máis severas que a fixada pola lexislación española.

- Alemaña, onde se pode chegar a unha pena privativa de liberdade de ata 10 anos. Non obstante, tamén é certo que o límite mínimo de prisión se reduce ata os seis meses. Agora ben, resulta interesante resaltar que se o ilícito é cometido por unha organización –isto sería aplicable, por exemplo, a unha trama de fraude de IVE- o límite mínimo é de un ano. No delito de defraudación tributaria “simple”, sen concorrer ningún dos supostos agravados contemplados na Lei, o Tribunal pode optar por aplicar unha pena de privación de liberdade ou só unha pena de multa. A pena pecuniaria determínase por días/multa. O número de días fíxase en atención á culpabilidade do suxeito e a contía defraudada. A multa diaria atende exclusivamente á capacidade económica do acusado, en función dos seus ingresos netos diarios.
- República Eslovaca, país que prevé unha pena privativa de liberdade de 12 anos
- República Checa, onde a prisión tamén pode chegar a 12 anos
- Hungría, onde a partir de determinada contía defraudada só cabe a pena de prisión. Esta chega a 8 anos dende 24.000 euros defraudados. En concreto, aplícase a seguinte escala:
  - o Dende 200 a 2.000 euros defraudados, prisión de ata dous anos, servizos á comunidade ou multa.
  - o Dende 2.000 a 8.000 euros defraudados, prisión de ata tres anos.
  - o Dende 8.000 a 24.000 euros defraudados, prisión de ata cinco anos.
  - o Dende 24.000 euros defraudados, en adiante, prisión de ata oito anos.

Un caso particular é o de Francia, onde se admite a acumulación das sancións administrativas e penais. O fundamento encóntrase en considerar que se trata de dúas sancións con natureza diferente e, polo tanto, non se vulnera o non bis in idem. Ademais, as infraccións penais castíganse de forma severa e poden alcanzar os dez anos de prisión. Algo similar sucede en Bélxica, onde tamén cabe a dobre sanción.

Non obstante, non parece posible trasladar estas solucións ao Dereito español, onde nunca se deu esta acumulación de reaccións represivas. É máis, parece fóra de toda dúbida a inconstitucionalidade de tal medida.

Pode resultar de interese mencionar que, nos países iberoamericanos, resulta frecuente a tipificación específica de certas condutas que serve para preparar ou facilitar a fraude. Así, Chile introduciu dentro das medidas do seu eficaz plan para reducir o emprego de facturas falsas un delito que pena con ata cinco anos de cárcere a emisión de facturas e outros documentos ou timbres de transcendencia tributaria falsos. Por outro lado, Guatemala castiga co peche do establecemento por un prazo de cinco a dez días a falta de emisión de factura ou a negativa a entregar a factura emitida. En Alemaña, estas condutas preparatorias, do mesmo xeito que a infracción dos deberes contables, tipifícanse só como infraccións administrativas, sen constituír un tipo penal autónomo. De chegar a producirse o resultado da defraudación, tales comportamentos non se castigan de forma independente senón que quedan absorbidos por aquel tipo penal.

## **6.- CONVERSIÓN DA DÉBEDA TRIBUTARIA EN RESPONSABILIDADE CIVIL DERIVADA DO DELITO**

Segundo a nosa xurisprudencia, a débeda tributaria eludida nos casos de delito fiscal convértese en responsabilidade civil derivada do dito ilícito. Isto provoca algunhas situacións absurdas, sobre todo nos casos en que a débeda corresponde ao Imposto sobre Sociedades. En tal caso, o administrador sería condenado polo delito e debería facer fronte de maneira directa ás penas e máis á responsabilidade civil. No entanto, a sociedade, auténtico suxeito pasivo do tributo, tan só tería que facer fronte a este, en forma de responsabilidade civil, de maneira subsidiaria.

Como pode observarse, esta cuestión está intimamente ligada á definición dos suxeitos activos do delito, xa que o problema se ocasiona pola discordancia entre o suxeito pasivo –sociedade– e o suxeito activo do ilícito (o administrador). Pois ben, a solución española, baseada ata agora no aforismo *societas delinquere non potest*, non é a única que se rexistra no Dereito comparado. Así, en Alemaña, Holanda e Estados Unidos admítense que as multas se impoñan ás sociedades como responsables directos, como se introduciu en España a partir do 1 de outubro de 2004. Do mesmo modo, en 2005 introduciuse en Austria a responsabilidade penal das persoas xurídicas. Tamén sucede así en Eslovenia ou en Hungría, onde a pena pode consistir na disolución da entidade, a restrición das súas actividades ou a imposición de multas.



## 7.- DIFERENTES PRAZOS DE PRESCRICIÓN DO DELITO FISCAL E DA DÉBEDA TRIBUTARIA

A situación que se produce no Dereito español, segundo xa se expuxo, como consecuencia dos distintos prazos de prescripción do delito fiscal e da débeda tributaria non é, nin moito menos, descoñecida no Dereito comparado, onde non só existen diferentes prazos de prescripción para o tributo e o delito, senón tamén para este último en función da súa gravidade. Non obstante, hai ordenamentos que resolveron de maneira satisfactoria o problema da persecución dos ilícitos cando a cota se encontra prescrita. É o caso de Holanda, onde existe o FIOD, que é un órgano da Administración especializado na investigación das accións criminais. É o que sucede tamén en EUA, onde a División de investigación criminal do IRS ten competencias en materia de persecución de delitos.

Por outra parte, en EUA a realización de actuacións inspectoras interrompe o prazo de prescripción e, como non existe límite temporal máximo ao procedemento inspector, a prescripción non adoita ter incidencia sobre o procedemento penal.

### VII.- A NOVA DELINCUENCIA FISCAL: AS TRAMAS

#### 1.- INTRODUCCIÓN

Nos últimos anos desenvolveuse con intensidade crecente un conxunto de figuras de fraude tributaria que responden a unhas mesmas pautas e que recibiron a denominación convencional de “fraude de tramas”.

Afectan especificamente os impostos indirectos sobre o consumo xeral e os consumos específicos de bens. Non se detectou ata a data un emprego análogo destes mecanismos de fraude no consumo de servizos. Producen un impacto negativo moi grave na recadación fiscal e no grao de cumprimento das obrigacións tributarias de sectores enteiros da actividade comercial.

Combater as tramas é un obxectivo prioritario tanto a nivel interno español (pódense consultar os apartados II 2.1 b e c) e III .3 do Plan de Prevención da Fraude) como a nivel comunitario europeo.

##### 1.1.- Caracteres básicos

A característica innovadora destas novas fraudes é que producen, en todo ou en parte, un resultado distinto da fraude fiscal ordinaria, consistente en deixar de ingresar a cantidade que legalmente corresponde en función da capacidade económica real do contribuínte, quen retén no seu patrimonio unha riqueza equivalente á suma de diñeiro debida.

No que se deu en chamar fraude de tramas pódense producir, illados ou combinados entre si, dous resultados ata agora descoñecidos:

- O defraudador, en vez de embolsalas, pode destinar parte das cantidades defraudadas a reducir o prezo dos bens cando os volve transmitir e converter así parte do aforro fiscal fraudulento propio nun aforro de custos para os seus clientes. A parte da cantidade defraudada que o defraudador retén convértese nunha "marxe de beneficio" ilícita. O seu beneficio total será maior cantos máis clientes atraia con estes prezos artificialmente baixos.
- As operacións fraudulentas pódense realizar coa finalidade de obter devolucións de impostos indirectos sen realizar previamente as operacións económicas reais que xustificarían tales devolucións.
- Unha última característica básica da fraude de tramas é a necesidade dunha actividade organizada na que interveñen varios suxeitos, normalmente sociedades mercantís. Esta actividade organizada pode alcanzar dimensión internacional e dar lugar a numerosas fraudes en distintos países para beneficio de verdadeiras organizacións criminais.

### 1.2.- Factores determinantes da fraude de tramas

No nacemento e desenvolvemento da fraude de tramas interveñen diversos factores, uns propios do ámbito da tributación e outros que corresponden á actividade económica e o seu marco xurídico xeral.

#### 1.2.1.- Factores propios do ámbito tributario

A consecución dos especiais resultados da fraude de tramas resulta posible pola estrutura e o funcionamento da imposición indirecta sobre o consumo, concretamente dos caracteres seguintes:

1. A translación dos custos fiscais: Os operadores que ocupan unha posición intermedia no mercado entre produtores e consumidores finais trasladan os custos fiscais da adquisición de bens aos seus adquirentes. Se resulta posible esta translación de custos fiscais, tamén o é a translación da redución fraudulenta dos mesmos custos fiscais.

Para que poida darse esta fraude, non é preciso que os impostos sobre o consumo prevexan un mecanismo específico para a translación do custo fiscal -a repercusión-. Tamén é posible cando ten lugar a translación económica simple que agrega os custos fiscais ao prezo de transmisión.

2. O réxime das operacións transfronteirizas: Na imposición sobre o consumo, a lexislación dos distintos Estados, incluídos os membros da Unión Europea, grava o consumo de bens no Estado onde ocorre, non no Estado en que os bens se producen.

Para iso, é necesario interromper a translación de custos fiscais a través das fronteiras, coa devolución como instrumento fundamental. Un instrumento cuxa eficacia económica o fai extraordinariamente atractivo para os defraudadores.

3. A adaptabilidade dos impostos sobre o consumo de bens aos distintos sectores económicos: Unha das características técnicas da moderna imposición sobre o consumo, en especial do IVE, é que conta cunha mecánica tan depurada que permite a súa aplicación a practicamente calquera sector da actividade económica, cunha proporción pequena de réximes especiais.

De modo inverso, as fraudes fiscais apoiadas nesta mecánica depurada do imposto sobre o consumo poden adaptarse coa mesma facilidade dun sector económico a outro.

#### *1.2.2.- Factores derivados da actividade económica e o seu marco xurídico xeral*

Para o desenvolvemento da fraude de tramas, ademais dos factores técnicos propios dos tributos defraudados, hai que atender as forzas que configuran os mercados de bens e o seu réxime xurídico:

1. O desenvolvemento continuo do tráfico internacional de bens, que resulta cada vez máis accesible para un maior número de operadores de menor tamaño. Se este tipo de fraude está ligado ás operacións transnacionais, resulta evidente que o aumento destas favorece o desenvolvemento da fraude de tramas.

Este factor multiplica o seu efecto dentro da Unión Europea, que constitúe un mercado único de bens, servizos, persoas e capitais e un único espazo aduaneiro, pero que conta con vinte e cinco espazos fiscais distintos, aínda que parcialmente harmonizados.

2. A xeneralización do uso das sociedades mercantís: En todas as economías desenvolvidas facilitouse ao máximo a posibilidade de operar na actividade económica por medio de sociedades mercantís, fáciles de constituír e cuns requisitos de capital mínimo asumibles para unha gran proporción de cidadáns.

A fraude de tramas require a intervención de numerosos suxeitos nas operacións de tráfico de bens. O recurso á fraude facilítase se, en vez de persoas físicas que manteñen sempre a mesma identidade, se pode facer intervir unha sucesión de sociedades que poden operar durante meses ou semanas e despois ser substituídas por outras.

3. A actuación dos axentes económicos nun mercado. Se a fraude de tramas se pode converter nunha redución de custos de adquisición de bens, as regras do mercado e a toma racional de decisións (rational choice) conducen á expansión dese tipo de fraude.

Se o operador do mercado debe escoller entre o risco incerto de soportar no futuro uns eventuais custos fiscais, e o risco certo de ser expulsado do mercado por adquirir os bens a un prezo máis alto que os seus competidores, o que lle impediría vendelos a prezos competitivos, optará por adquirir os bens a un prezo menor e por permanecer no mercado.

Por esta razón, cada vez que a fraude de tramas se instala nun sector de actividade comercial, prodúcese un efecto de “deflagración” entre os distribuidores dese sector que, se rexeitan os efectos da redución fraudulenta de custos fiscais, deixan de ser competitivos.

### **1.3.- Loita contra a fraude de tramas**

A loita contra a fraude de tramas é, como se dixo, unha prioridade para as institucións comunitarias e para os Estados membros. En España, constitúe un dos eixes de actuación da Axencia Estatal de Administración Tributaria. Pódese desenvolver a dous niveis:

#### *1.3.1.- Prevención da fraude de tramas*

Un primeiro nivel na prevención da fraude de tramas consiste en actuar sobre os factores determinantes desta por medio de normas xurídicas para modificar as condicións que permiten a defraudación.

Os factores destinatarios destes posibles cambios normativos serían os propios do ámbito tributario. Resulta moito máis difícil actuar sobre os factores derivados da actividade económica e o seu marco xurídico xeral. Trátase de decisións de gran transcendencia que deben ser adoptadas polas máis altas institucións estatais e europeas, dado que a maioría das posibles regulacións deben ser realizadas a través de leis e de directivas. Existen, non obstante, algunhas cuestións de influencia que poden ser modificadas por normas de rango inferior.

Trátase de decisións moi complexas que deben ser valoradas coidadosamente. Introducir cambios importantes nos impostos sobre o consumo pode prexudicar a recadación, facer máis difícil a xestión do imposto para os cidadáns, dificultar a prevención doutras modalidades de fraude fiscal e, como advertiu a Comisión Europea, abrir a porta a novas fraudes que se aproveiten da nova estrutura impositiva.

Neste punto ha de destacarse a modificación normativa levada a cabo con relación á liquidación e o pagamento do Imposto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (Matriculación) que contribuíu á erradicación do alto nivel de fraude organizada detectada especialmente coa matriculación de vehículos de gama alta procedentes doutros Estados comunitarios.

#### *1.3.2.- Represión da fraude de tramas*

Mentres non se produzan os cambios normativos que prevexan a comisión da fraude de tramas, a única vía para combatelo é a súa detección, investigación e represión.

A Axencia Tributaria, a avogacía do Estado, o Ministerio Fiscal, os Tribunais de Xustiza e as Forzas e Corpos de Seguridade do Estado están a desenvolver nos últimos anos un esforzo importante para adaptar o seu labor a estas novas formas de fraude. Este proceso de encontrar os medios idóneos para perseguir a fraude de tramas aínda non concluíu.

#### 1.4.- Modalidades de tramas

O tratamento xeral de fraude de tramas debe completarse cun estudo particular das especies de tramas desenvolvidas para os distintos impostos.

### 2.- TRAMAS DO IVE INTRACOMUNITARIO.

#### 2.1.- Descrición da fraude no IVE intracomunitario desenvolvido mediante tramas organizadas: modalidades, características da operatoria seguida e dos suxeitos implicados

##### 2.1.1. *Introdución*

Aínda que coñecido no seu conxunto baixo o nome xenérico de “fraude mediante tramas”, o certo é que a dita denominación inclúe diferentes modalidades, cuxo particular funcionamento e características diferenciais resulta necesario coñecer.

Previamente, convén destacar que como elemento común a todas as modalidades de fraude, aparece a existencia no inicio desta de cando menos unha operación de entrega/adquisición intracomunitaria de bens, polo que interesa recordar en todo momento os aspectos ou elementos básicos que han de concorrer nas ditas operacións para que sexa aplicable o réxime especial de tributación en relación co que se están xerando as distintas modalidades de fraude.

Así, de acordo coa normativa comunitaria harmonizada que regula o IVE, existirá unha operación de entrega intracomunitaria exenta en orixe (lugar onde se produce a entrega de bens) cando: (1) A entrega se realiza dende un operador identificado para os efectos do IVE nun determinado Estado Membro cara a outro operador igualmente identificado, noutro Estado Membro diferente; (2) Os bens obxecto da entrega han de viaxar fisicamente dende un Estado Membro cara a outro e poderá realizarse o transporte, ben por conta e baixo a responsabilidade do operador que realiza a entrega, ben por conta e baixo a responsabilidade do adquirinte; (3) A realización da operación xustifícase a través das facturas e dos documentos xustificativos do transporte que se realizou.

As posteriores entregas que no interior do Estado Membro de destino realice o adquirinte dos bens, -que deixa de declarar como primeiro feito imponible a adquisición intracomunitaria de bens- estarán totalmente suxeitas, polo que este deberá repercutir o IVE ao seu cliente e ingresar o importe no Tesouro Público. Á súa vez, o dito cliente, se tamén é empresario, poderá deducir o IVE soportado, na medida que estea correctamente documentado na factura que debeu ser expedida e entregada polo seu provedor, e iso con independencia de que non lle aboase aínda a este o importe do imposto repercutido, e por suposto con independencia de que tal provedor ingresase ou non tal importe a favor da Facenda Pública.

### 2.1.2. Modalidades de fraude

Con independencia das especialidades que en determinados sectores económicos presenta a operatoria da fraude, a partir deste mecanismo básico e común, as fraudes máis correntes que se producen son as seguintes

#### a) FRAUDE EN ADQUISICIÓN

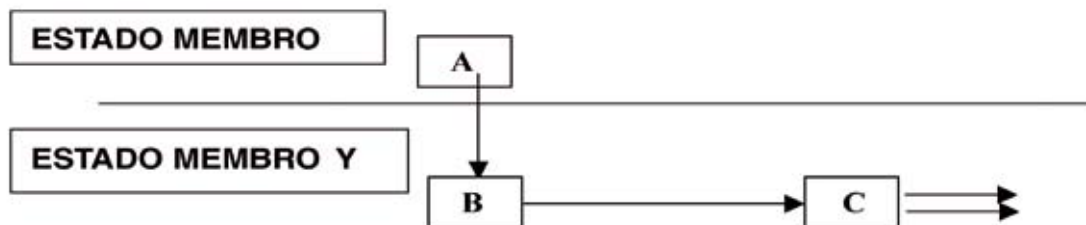
Nesta modalidade, o mecanismo da fraude é o seguinte:

A empresa A, rexistrada no estado membro X, realiza unha entrega intracomunitaria de bens á empresa B, rexistrada no estado membro Y.

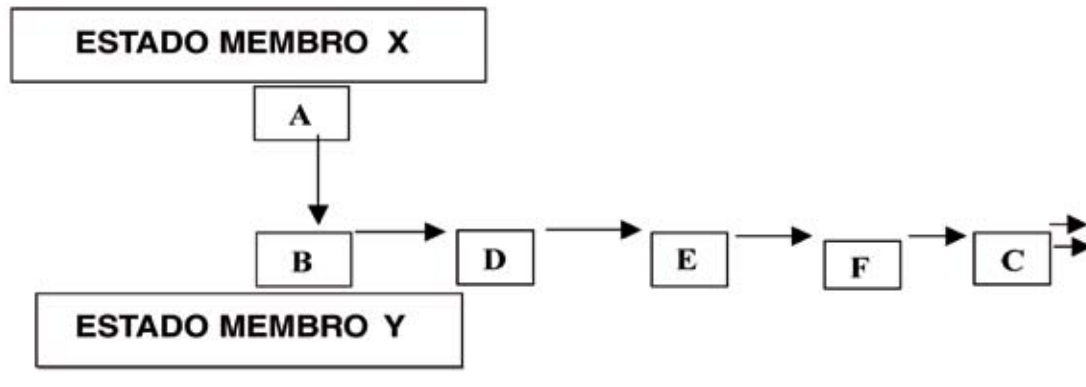
A empresa B adquire os bens exentos de IVE e a continuación realiza unha entrega interna á empresa C, tamén no estado membro Y, operación plenamente suxeita. A empresa B ("missing trader" ou "troita"), en efecto, repercute formalmente o IVE nas súas vendas á empresa C, pero non o ingresa e, ao pouco tempo, desaparece.

A empresa C ("destinatario final"), na medida en que dispón da factura que xustifica que soportou efectivamente a repercusión do imposto, pode sen máis problema deducir o IVE correspondente ás súas adquisicións a B, cando, á súa vez, vende os bens no mercado interno.

Como consecuencia da falta de ingreso de B, a perda de recadación do IVE é igual á cota pagada por C a B e non ingresada por esta última empresa. Debe volver sinalarse, non obstante, que, nesta como nas demais modalidades de fraude que analizamos, pode desprazarse o importe do imposto que se deixou de ingresar cara a unha redución dos prezos de venda con obxecto de obter unha situación máis competitiva, vía prezos



Por outra parte, a medida que co paso do tempo a fraude se sofisticou, os bens, polo xeral, son subministrados por B a C, non directamente, senón a través dunha ou de varias empresas intermedias D, E, F etc. ("pantallas") que, engadindo un mínimo valor á operación, logran no entanto dificultar a investigación do nexos ou convivencia existente entre B (o "missing trader") e C (o "destinatario final").



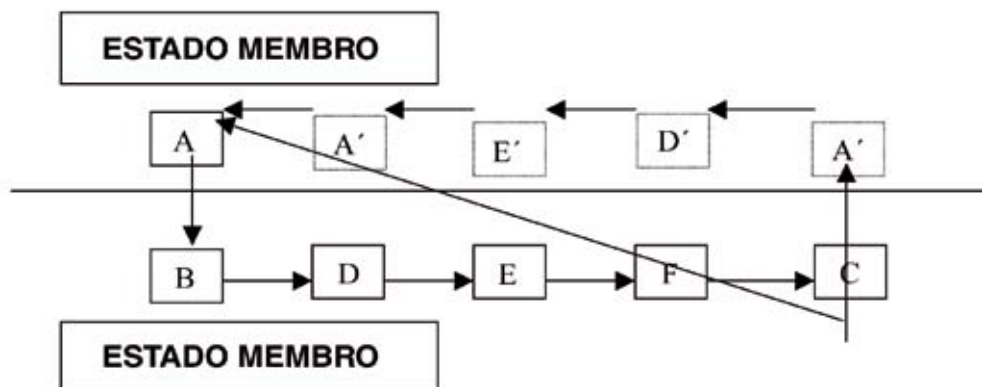
### b) FRAUDE CARRUSEL

Prodúcese esta modalidade de fraude cando a empresa C, en lugar de vender os bens no mercado interno, realiza á súa vez unha entrega intracomunitaria exenta á empresa A, situada no estado membro X.

Consecuentemente, a empresa C, na medida que realiza unha entrega intracomunitaria exenta, pero con dereito a dedución das cotas soportadas, solicitará a devolución do IVE soportado nas súas adquisicións, IVE que, por outra parte, non foi ingresado pois como vimos, no elo inicial da cadea de repercusión B repercutiu e incluso pode que lle cobrase o imposto ao seu cliente pero non o ingresou no Tesouro Público.

A continuación A volve realizar unha entrega intracomunitaria exenta a B e recomezará así o esquema operativo do carrusel que pode conducir a perdas fiscais ilimitadas; a súa contía dependerá das veces que se reinicie o mecanismo.

Na práctica, todas estas formas de fraude e especialmente a fraude carrusel, poden adoptar formas moito máis complexas (as máis simples mediante a interposición de novas pantallas) e poden chegar a afectar máis de dous Estados e a multitude de empresas en cada un deles.



### c) CARRUSEL DOCUMENTAL

Nesta modalidade de fraude, a circulación (entrega e posterior transporte) de mercadorías a través dos diferentes Estados membros non existe en realidade e substitúese pola exclusiva circulación das facturas que se emiten para documentar as sucesivas operacións. En ocasións, incluso, a dita circulación de documentos acompáñase de movementos reais de medios de pagamento, que se realizan para darlle verosimilitude á operación de entrega de bens simulada.

Por outra parte, a acreditación do destino final das mercadorías adoita realizarse mediante falsificación dos documentos de transporte.

#### *2.1.3.- Características xerais dos suxeitos implicados na fraude mediante tramas*

Como quedou reflectido, nunha fraude, interveñen sempre diferentes suxeitos que, ademais, responden a características diferentes en función dos distintos papeis que xogan na trama:

a) As troitas ou “missing traders” (comerciantes frustrados) que se caracterizan basicamente por realizar as operacións orixe da fraude, por non cumpriren as súas obrigacións fiscais (non ingresan o IVE e na maioría das veces non presentan ningunha declaración de impostos) derivadas das citadas operacións e por desapareceren con maior ou menor rapidez.

Xeralmente, ademais, non teñen nin sequera un domicilio real de realización dunha actividade comercial. Por outra parte, unha troita adopta a miúdo a forma dunha sociedade privada na que os directores son homes de palla, ou sociedades estranxeiras, normalmente establecidas nun paraíso fiscal. Por iso, dificilmente a Administración Tributaria pode acceder á súa contabilidade nin a calquera outro documento e, por suposto, carecen de bens sobre os que poder dirixir a acción recadadora en relación ás cotas do imposto defraudadas.

b) A pantalla é a sociedade que se sitúa entre a troita (ou outra pantalla) e a distribuidora. Adquírelle as mercadorías a unha troita e transmíttellas inmediatamente á distribuidora. A pantalla está sempre no marco da legalidade, presenta as súas declaracións de IVE e paga o imposto que lle corresponde. O seu papel consiste en dificultar as investigacións e en evitar que exista unha conexión directa entre a troita e o operador que solicita a devolución do IVE. Por iso, o número de pantallas implicadas adoita depender da complexidade do mecanismo deseñado en cada caso.

c) A distribuidora (tamén chamada compradora, elo ou operador final) compra as mercadorías da pantalla (ou, máis raramente, directamente dunha troita) e réalízalle entregas intracomunitarias a un operador establecido noutro Estado Membro ou vendas no mercado nacional. En calquera caso, a través das citadas operacións orixina un crédito de imposto fronte á Facenda Pública que lle permite solicitar a devolución do IVE formalmente soportado nas súas compras.



En xeral, adoita ser este elo na cadea o principal beneficiario da fraude cometida e chégase incluso, nalgúns casos de fraude (que por darse nos inicios da realización destas prácticas eran menos sofisticados), a demostrar claramente a conivencia entre distribuidores e troitas, as cales eran creadas, dirixidas e incluso formalmente representadas polas mesmas persoas, e chegou incluso a demostrarse como o importe do imposto defraudado era finalmente compartido entre as diferentes empresas implicadas.

Como elementos definitorios comúns dos suxeitos que normalmente participan nunha trama, cabe destacar:

- Multiplicidade de participantes: A tendencia a utilizar moitos elos entorpece a investigación en xeral e en particular a localización das entidades en que se substancia a fraude. Ademais, a pluralidade de persoas físicas e xurídicas adoitan ter domicilios fiscais situados en distintas xurisdicións e competencias administrativas.

- Rapidez na substitución dos provedores e dos clientes: Coa finalidade de evitar ser detectadas, os organizadores das fraudes cambian regularmente os seus provedores e substitúen frecuentemente as troitas.

- Coñecemento do método de funcionamento da administración fiscal: A maioría dos organizadores das fraudes carrusel aprendeu como "xogar co sistema". Isto é, están moi familiarizados coa lexislación que cada día se aplica nos Estados membros. Isto permítelles obter números de rexistro e devolucións do imposto cun mínimo de sospeitas e calibrar o momento oportuno para modificar a estrutura do carrusel ou desprazar a actividade fraudulenta cara a outro Estado Membro.

## 2.2.- Extraordinaria relevancia da fraude

A preocupación pola fraude ao IVE a través de tramas organizadas é cada vez maior en Europa. Esta fraude afecta, aínda que de xeito desigual, os distintos Estados membros da Unión Europea e cométese respecto dun imposto de normativa substancialmente harmonizada.

Atopámonos fronte á fraude de maior magnitude, máis estendida e cuxa eliminación é a máis complexa de todas aquelas que afectan o sistema tributario europeo. O problema valórase como sumamente importante por parte da propia Comisión Europea e polas Administracións tributarias dos Estados membros. En distintas reunións do programa Fiscalis e outras auspiciadas pola Comisión Europea insítese no convencemento de que cómpre actuar rapidamente e con máis eficacia para a solución dun problema delituoso que pode levar a unha diminución substantiva dos ingresos por IVE e provocar outros efectos prexudiciais de tipo social e económico.

### 2.2.1.- Magnitude da fraude

Malia que non existen cifras oficiais do impacto financeiro na Unión Europea das tramas de IVE, os datos dispoñibles avalan que as sumas implicadas nesta fraude son moi elevadas e as perdas de ingresos fiscais moi importantes. Cómpre ter presente que se trata

dunha fraude acumulativa que nas súas modalidades de fraude carrusel pode producir perdas ilimitadas.

A Comisión Europea estimou a fraude ocasionada mediante tramas en importes que se poderían mover ao redor dun 10% da recadación do IVE. Hai que ter en conta en calquera manexo de cifras o carácter dinámico da fraude que pode afectar de xeito diferente a distintos Estados. Tamén se debe apreciar que os mecanismos da fraude cambian constantemente, que se producen especialidades sectoriais e unha adaptación continua das sociedades instrumentais que se aloxan en distintos Estados.

En España, o problema é igualmente grave, tanto polos importes de IVE implicados, xa de por si moi importantes, como dende o punto de vista da participación de grupos organizados lindeiros ou plenamente inmersos na delincuencia organizada. As tramas de IVE, ademais do importante efecto financeiro derivado da falta de ingreso de cotas de IVE e a obtención indebida de devolucións, están a producir distorsións no funcionamento do mercado nalgúns sectores económicos, ao dificultaren a presenza no mesmo dos operadores alleos a prácticas fraudulentas.

Unha estimación para España, acorde cos criterios manexados pola Comisión Europea, situaría a fraude nun importe anual de cotas de IVE defraudadas de aproximadamente 4.000 millóns de euros. Malia as limitacións propias de toda metodoloxía de estimación do que, por esencia, se descoñece, calquera aproximación pon de manifesto o alcance e magnitude da fraude. Débese ter en conta que, ao se concentrar en determinados sectores económicos como o da telefonía móbil ou o sector informático, supón a existencia dunha competencia desleal, razón que impulsou a sinatura de Acordos de Entendemento entre a Axencia Estatal de Administración Tributaria e organizacións e asociacións representativas dos distintos sectores afectados.

#### *2.2.2.- Efectos sobre os mercados*

A fraude por medio de tramas é gravemente prexudicial para o normal funcionamento do mercado e altérao de xeito significativo. Se existe unha parte das mercadorías que resultan en maior ou menor medida desfiscalizadas por mor da fraude organizada, e estes bens deben competir cos comercializados por outras empresas que pagan regularmente os seus impostos, prodúcese unha tendencia á expulsión do mercado dos operadores honrados. As mercadorías que se poden vender máis baratas (grazas ao non pagamento dos impostos) substitúen os produtos que inclúen os correspondentes impostos indirectos. A medio prazo, o efecto pode ser grave se remata por contaminar toda a actividade económica sectorial, xa que os empresarios cumpridores vén minguada a súa competitividade.

#### *2.2.3. Carácter organizado e vinculación coa delincuencia económica*

A existencia das tramas de IVE non é un fenómeno individualizado de fraude de determinadas empresas, senón o produto de redes organizadas moi ben estruturadas, altamente especializadas, destinadas a permitir a fraude e xerar a infraestrutura que a soporte, incluíndo en ocasións centos de sociedades instrumentais, que se poñen ao servizo das empresas e son capaces de reaccionar con moita axilidade fronte ás accións dos poderes públicos. Cómpre falar abertamente dunha profesionalización da fraude.

O carácter organizado das tramas de IVE facilita a participación ou incorporación a esas tramas de grupos directamente vinculados a outras organizacións de delincuencia organizadas. Como exemplo disto último pódese mencionar que as recentes detencións de suxeitos implicados na fraude de automóviles demostraron a existencia de falsidades na documentación, rectificación de números de bastidor, estafas e mesmo roubo de automóviles en relación coa introdución destes en España.

### 2.3.- Criterios na persecución das tramas

Por parte da Axencia Tributaria tense clara conciencia das esixencias impostas polas novas condutas fraudulentas vinculadas ás tramas. A investigación en sede administrativa, a denuncia e a posterior xudicialización das actuacións sobre tramas organizadas de defraudación ao IVE presentan sen dúbida algunha determinadas particularidades, que requiren adecuar as normas e medidas empregadas, mesmo acudindo a solucións específicas.

Cómpre facer neste momento unha mínima referencia aos principios ou claves básicas que actualmente rexen as actuacións da AEAT, subliñando que non acadarán o éxito perseguido se non son compartidos polos demais axentes imprescindibles para a efectiva represión penal, en especial o Ministerio Fiscal e, por suposto, os órganos xurisdiccionais.

Así pois, como tales principios ou claves básicas de actuación, cómpre sinalar:

- Carácter indispensable das actuacións de investigación, con aplicación de técnicas materialmente policiais, que supoñen ordinariamente unha pronta xudicialización.
- Enfoque unitario da trama como obxecto das actuacións represivas (globalidade). Pode carecer de sentido centrar a investigación, a denuncia e a posible condena en elos illados da trama, sen ter en conta o papel e a responsabilidade que asumen no conxunto da mesma.

Fronte ao anterior, resulta evidente a necesidade de acoutar a trama obxecto das actuacións, a cuxos efectos foi cuñado o concepto de unidade de trama, formada, en cada exercicio, pola entidade distribuidora final (solicitante de devolución ou último elo anterior ao consumidor final), xunto coas pantallas e troitas, coas que no exercicio considerado veu operando; unidade que se haberá de seguir nas actuacións posteriores á investigación administrativa.

- Débese actuar de inmediato, outorgando prioridade á investigación respecto ás tramas en funcionamento. Só se poderán obter as probas da planificación e o deseño das actuacións defraudatorias sobre situacións actuais e sobre a implicación dos diferentes participantes, o que leva á pauta xeral de actuación consistente na xudicialización inmediata dos expedientes, sen sequera agardar ás veces a conclusión dos períodos impositivos por parecer evidente a existencia dunha conduta de carácter delituoso.

- Débese promover a adopción de medidas cautelares. A fraude ten unha finalidade económica. Por iso, xunto coas actuacións encamiñadas á recuperación dos lexítimos intereses do Estado,

tamén resultará esencial adoptar todas aquelas medidas orientadas a afogar financeiramente os participantes nas tramas que dificilmente poderán así sobrevivir e seguir exercendo o seu prexudicial efecto sobre os mercados.

#### **2.4.- Problemas suscitados na práctica procesual**

Tendo pois en conta os principios de actuación anteriores, as cuestións que hoxe en día están a formular maiores interrogantes son:

##### *2.4.1.- Suxeito contra o cal se debe dirixir a denuncia e a acción procesual*

A represión da fraude das tramas esixe distinguir ou diferenciar entre o incumpridor formal ou "autor inmediato" da defraudación (normalmente a troita ou "missing trader") e o "autor mediato" ou beneficiario último da defraudación cometida.

Normalmente, o beneficiario adoita ser o elo ao que tamén resulta imputable a responsabilidade de organización da trama que sustenta a fraude. De aí que, en xeral, se denuncie o beneficiario coñecido como principal responsable e os demais participantes se inclúan no informe como cooperadores necesarios, pero sen un pronunciamento sobre a condición (cómplice, colaborador necesario, etc) pola que corresponda denuncialos concretamente.

Así e todo, ás veces a situación require solucións diferentes na medida que:

- Son outros, diferentes de tal beneficiario, os ideólogos e organizadores da fraude, de tal xeito que aquel tan só se serve de estruturas de defraudación xa organizadas, con respecto ás cales aparentemente non só non ten convivencia, senón que mesmo descoñece a súa composición exacta e a súa finalidade fraudulenta. Un suposto que, con todo, normalmente non se pode deducir das simples actuacións administrativas, senón que esixe obter determinadas probas en sede da posterior investigación xudicial.

Noutras ocasións ocorre que das actuacións administrativas se deduce unha importante defraudación e mesmo a existencia de tramas ou estruturas que só teñen lóxica no beneficio acadado por alguén cuxa identidade nos momentos iniciais da investigación non é posible precisar, polo que resultará imprescindible elevar o informe de indicios de delito, ou presentar a querela, sen concretar a identidade dos suxeitos contra os cales se formula.

Nas causas citadas interveñen as chamadas empresas de primeiro nivel, que introducen os produtos ou mercadorías en territorio español procedentes polo xeral doutro Estado comunitario cun IVE neutro na recepción desa mercadoría.

Estas empresas comezan a crear unha aparencia de circulación dos produtos recibidos simulando a súa transmisión a unha empresa das chamadas de segundo nivel á que formalmente lle repercuten o IVE nas facturas correspondentes.

Por suposto, a empresa de primeiro nivel nin declara nin ingresa o IVE repercutido á de segundo nivel, defraudando así aparentemente á Facenda Pública.

As empresas de segundo nivel poden transmitir os bens a outras entidades de tal natureza xerando unha maior simulación, ou ben proceder á súa transmisión á empresa comercializadora, final da cadea que formalmente tamén soportou o seu IVE nesa transmisión. Ese IVE soportado vaille servir para compensar o IVE repercutido aos consumidores finais no caso de que o destino dos bens sexa ese, permitíndolle un prezo de venda final moi competitivo a través do financiamento adicional obtido co IVE non ingresado na cadea de transmisións; ou ben para obter as devolucións de IVE soportado se a entrega se fai a outro país comunitario (carrusel), na forma máis groseira de defraudación.

Na inmensa maioría de casos existe, como non pode ser doutro xeito, unha vinculación entre as diferentes empresas que interveñen na trama, o que implica que o comercializador final, que é quen obtén os beneficios da cadea, sexa o que deba soportar, no seu caso, non só as responsabilidades penais, senón tamén a liquidación tributaria correspondente. Ademais, esta empresa final adoita ser a única solvente da cadea e susceptible de ser suxeito dun procedemento de constrinximento con posibilidades de éxito.

Non obstante, as vinculacións que se poderían considerar suficientes a efectos tributarios (vinculacións económicas) obtéñense valorando os prezos de venda das mercadorías, xeralmente baixos nas sucesivas transmisións; a identidade de entidades de crédito coas que operan as diversas sociedades da cadea, coa finalidade de aforrar os custos de movemento de capitais necesario para dar credibilidade ás diversas transmisións vinculadas; a coincidencia de provedores comunitarios das empresas de primeiro nivel e de clientes comunitarios das comercializadoras... ás veces non son suficientes aos efectos dunha imputación penal relativa ás empresas comercializadoras que supostamente non defraudaron nada tendo as súas declaracións en regra e ingresando ou obtendo devolucións de xeito aparentemente legal.

Unha alternativa é considerar que a defraudación do IVE se comete ao final da trama e que é a empresa comercializadora a que non ingresou todo o IVE defraudado na mesma, considerando que o IVE da transmisión final, aínda que formalmente aparece como IVE, non é tal, senón un maior prezo de venda. Deste xeito, non se procedeu a repercutir o IVE aos consumidores finais e debe ser a comercializadora a que o ingrese, pois ese prezo de venda final tan baixo non se tería acadado de non ter simulado un conxunto de transmisións vinculadas que permitiron un financiamento dos seus custos co IVE defraudado.

O recoñecemento polos administradores das chamadas troitas da súa condición de homes de palla da comercializadora ou de que esta coñecía a súa condición de tal, permite manter a imputación e mesmo acusar respecto dos comercializadores. Pero, por desgraza, isto ocorre en escasas ocasións ante a imposibilidade na práctica de localizar os administradores das empresas de primeiro e segundo nivel e ante o descoñecemento que os mesmos teñen realmente (mendigos, toxicómanos, parados,...) da trama urdida coa súa colaboración, sendo só conscientes de se teren prestado a algo a cambio dun pequeno premio económico.

Outra alternativa é centrar a persecución nas empresas de primeiro nivel, que son as que clara e realmente deixaron de ingresar o IVE formalmente repercutido ás de segundo nivel, sen ter ademais un IVE soportado que compensar. Así e todo, isto pode ter o inconveniente de obter unha condena penal fronte a quen na maioría dos casos se utilizou como mero instrumento ao servizo dunha trama e, sobre todo, a imposibilidade de cobrar cantidade algunha en concepto de responsabilidade civil ante a absoluta insolvencia da empresa creada para un fin determinado como é operar ao servizo dunha trama durante un breve espazo de tempo. A dificultade é maior cando o primeiro nivel ten o seu domicilio no estranxeiro, xa que hai que recorrer á cooperación xurídica internacional en materia penal que rexe no seo da Unión Europea.

#### *2.4.2.- Momento no que se debe proceder á xudicialización das actuacións*

A xudicialización dun expediente de defraudación cometida a través dunha trama, supón dar respostas a dúas cuestións fundamentais: por unha banda, un elemento material, que responde á determinación do contido substantivo mínimo dos informes que a AEAT remite ao Ministerio Fiscal; por outra, un elemento temporal, que responde á axeitada fixación do momento ou fase do procedemento administrativo no cal se debe proceder á remisión do expediente.

Polo que atinxe ao elemento temporal, non se pode descoñecer o feito de que as analizadas tramas de sociedades se constitúen para operar durante períodos curtos de tempo. Unha vez transcorridos estes, as entidades deixan de operar, desaparecen do tráfico mercantil e resultan mesmo ilocalizables, circunstancia que demostrou como ineficaces aquelas actuacións xudiciais dirixidas contra tramas de fraude que xa deixaron de operar tendo sido incluso substituídas por novas entidades.

Por esta razón, xa se apuntou anteriormente que o principio que debe rexer as posibles actuacións xudiciais é o da inmediatez, xa que só así se poderá acreditar o grao de implicación dos diferentes suxeitos que interveñen na trama e obter resultados positivos no que se refire á recuperación das cotas defraudadas, ao posibilitar a adopción de medidas eficaces de natureza cautelar na fase de instrución xudicial.

Polo que ao elemento material dos informes se refire, e dado que a operativa das tramas organizadas se basea precisamente na creación dunha estrutura de sociedades constituídas co obxecto de posibilitar tal fraude e de dificultar as investigacións tendentes ao seu descubrimento e á exacta determinación dos responsables do mesmo, non se pode esixir da Administración Tributaria a achega, no momento de remitir o seu informe, de probas definitivas sobre a determinación de quen se atopa trala trama de sociedades ou sobre a implicación do beneficiario último da trama.

Así pois, o labor da Administración Tributaria hase centrar en poñer a disposición do Ministerio Fiscal ou do xuíz de instrución un conxunto de indicios sólidos (de maneira que a proba indiciaria poida ter o esixible grao de fiabilidade) sobre cales son os que aparecen formalmente como responsables das débedas tributarias e, na medida do posible, sobre cales son os auténticos responsables da fraude que, por ostentaren a dirección da trama ou polo seu grao de convivencia con quen a organiza, merecen o reproche penal.

Será precisamente a investigación posterior que se vai desenvolver no marco do procedemento xudicial a que permitirá transformar os comentados indicios sólidos en probas definitivas.

#### *2.4.3.- Órgano xudicial que debe coñecer das tramas*

A diseminación xeográfica que adoita caracterizar unha trama e os importes de defraudación que se acadan, rematan por orientar numerosos casos cara á competencia dos Xulgados Centrais de Instrución e da Audiencia Nacional. A acumulación de asuntos da máxima transcendencia non debe prexudicar a necesaria inmediatez de actuacións a que se fixo referencia, malia a carga de traballo do órgano xudicial ou do distanciamento dos funcionarios que investigaron o caso en sede administrativa.

No caso de enfocar a actuación na distribuidora que se perfila como beneficiaria e presunta responsable, presentárase a denuncia ante o órgano xudicial correspondente ao domicilio da mesma.

Con frecuencia os denunciados solicitan a acumulación das posibles denuncias e a súa tramitación por órganos diferentes a aqueles que están actuando, nun intento de xerar confusión de procedementos e retrasar a actuación represiva.

En principio, o sistema de forum delicti comissi ou lugar de comisión do delito, que rexe con carácter ordinario no artigo 15 da Lei de Xuizamento Criminal, parece axeitado e suficiente para atribuír a competencia para coñecer da instrución e xuizamento destes delitos aos Xulgados de Instrución e aos Xulgados do Penal ou á Audiencia Provincial, segundo os casos, a teor dos puntos de conexión co caso que sinala (onde se teñan descuberto probas materiais do delito; onde o presunto reo fose aprehendido; onde resida o presunto reo; calquera outro onde se tivese noticia da perpetración delituosa).

#### *2.4.4.- Necesidade de permanente coordinación*

Resulta absolutamente imprescindible a existencia de canles de comunicación áxiles e eficientes entre todos os órganos responsables do conxunto das actuacións de represión sobre as tramas, comunicación que se debe dar a dous niveis ou con dúas perspectivas diferentes

Con carácter xeral, para lograr acadar e manter de xeito permanente a necesaria coordinación e coherencia na aplicación dos criterios que se estimen axeitados en cada momento, de tal maneira que a resposta do conxunto das Administracións Públicas implicadas sexa áxil e adaptada en cada momento ás cambiantes necesidades. A este respecto, destacar que por parte da Axencia Estatal de Administración Tributaria se estableceu a emisión de previo informe polo seu Servizo Xurídico, así como que en todos os informes de denuncia que se remitan se debe facer constar expresamente a persoa da Inspección que será interlocutor do Ministerio Fiscal para calquera cuestión que poida xurdir en relación co caso, persoa que será ademais a proposta para prestar o auxilio á xustiza que posteriormente poida ser solicitado.

## 2.5.- O auxilio xurisdiccional

Como se indicou no segundo capítulo deste informe, é práctica habitual nos procesos por delito fiscal que funcionarios da Axencia Tributaria interveñan nos mesmos como testemuñas e peritos.

No caso de tramas, por mor das características expostas, faise necesaria unha participación moito máis intensa dos actuarios que ou ben iniciaron a investigación administrativa ou ben teñen que profundar na información dispoñible no proceso. A pluralidade de suxeitos implicados, a súa dispersión territorial, a xudicialización temperá, a necesidade de precisar os feitos impositivos e as cotas defraudadas e os específicos coñecementos técnicos e contables que para iso se adoitan requirir, traen como consecuencia a necesidade de emprestar un importante auxilio xurisdiccional por parte da Administración Tributaria, baixo a dependencia funcional do xuíz instructor ou do Ministerio Público.

## 3.- FRAUDE NOS IMPOSTOS ESPECIAIS DE FABRICACIÓN

### 3.1.- INTRODUCCIÓN

Entre os elementos estruturais dos Impostos Especiais de Fabricación (Hidrocarburos, Alcohol e Bebidas Derivadas, Produtos Intermedios, Cervexa, Labores de Tabaco e Electricidade) cómpre destacar os seguintes:

- O reducido número de operadores económicos participantes nos sectores económicos que actúan cos produtos suxeitos a estes Impostos Especiais.
- Unha regulación dos sectores claramente intervencionista a nivel xeral.
- Os altos tipos impositivos nalgúns Impostos Especiais de Fabricación -en alcohois superior ao 1000% do valor do produto ou ao redor do 65% no valor do produto en hidrocarburos-.
- A complexa estrutura xurídica da obriga ao pagamento nestes impostos.

No tocante ao primeiro elemento, débense ter en conta dúas características: "que todo o mundo no sector se coñece" e que non son lóxicas, tendo en conta os usos e costumes do sector, as operacións económicas sobre as que se edifica a fraude fiscal.

O sector de hidrocarburos constitúe un claro exemplo do segundo elemento estrutural destes Impostos, cando menos en relación coa regulación sobre as reservas estratéxicas, a autorización de todo depósito de inflamables ou o transporte de produtos perigosos.

Os altos tipos impositivos son o elemento que sustenta a fraude neste tipo de impostos, que non acadan cotas superiores, con independencia dos modelos de control tributario que nestes impostos se estableceu legalmente, polos factores económicos e xurídicos anteriormente enunciados.

Os elementos anteriores explican a especial situación xurídica tributaria do titular do establecemento dende o que se iniciaba toda operación en réxime suspensivo ou envío de produtos suxeitos a Impostos Especiais con bonificación de tipos impositivos ou exención:



responsabilidade obxectiva do pagamento da cota do imposto ata que o destinatario (cliente) recibiu o produto no establecemento debidamente autorizado para este tipo de operacións, con independencia das responsabilidades sancionadoras ou penais do que realiza a fraude e non é o destinatario do produto.

Aínda que non existen estudos sobre o nivel de fraude nos Impostos Especiais de Fabricación, pódese afirmar que en relación coa súa recadación total é moi reducido. O único que tradicionalmente se vén realizando é sobre o contrabando de tabaco e, entre a década dos 90 do século pasado e o ano 2005, este tipo de fraude pasou de ser do redor do 15% a un insignificante 0,6 % das vendas totais de tabaco –segundo datos que comunica Altadis SA e que son obtidos polos estudos da consultora ASM Grupo contratados pola devandita empresa-. Así e todo, o importe defraudado en cada delito é moi alto, tendo en conta os altos tipos impositivos (por exemplo, a débeda tributaria media por delito no Imposto sobre o Alcohol e as Bebidas Derivadas, entre 2000 e 2005, é de 3,4 millóns de €).

Por último, o número reducido de operadores no sector e os altos tipos impositivos, obriga a que a prevención neste tipo de delitos sexa o elemento substancial para evitar o seu desenvolvemento. Prevención que se debe executar a través de elementos desincentivadores, tales como unha intervención eficiente e unha inspección próxima ao feito impoñible que detecte as operacións económicas “non normais” segundo os usos e costumes do sector económico no que se producen.

### 3.2.- Tipoloxía da fraude penal nos Impostos Especiais de Fabricación

Malia que a tipoloxía das fraudes neste tipo de impostos é múltiple, as operacións típicas que normalmente dan orixe a unha conduta do obrigado tributario que se pode cualificar como delito contra a Facenda Pública son as seguintes:

- Envíos en réxime suspensivo de produtos suxeitos a Impostos Especiais de Fabricación dende un Estado membro da Comunidade a outro.
- Envíos en réxime suspensivo de produtos suxeitos a Impostos Especiais dende un establecemento do ámbito territorial interno español a outro establecemento do mesmo ámbito ou entregas de alcohol exento entre establecementos situados en España.
- O lavado físico ou fiscal do gasóleo bonificado.
- O contrabando de tabaco.

Nos catro supostos indicados, normalmente de forma xeneralizada, a comisión do delito realízase a través do que habitualmente se denomina “trama”, concepto tanto aplicable aos Impostos Especiais de Fabricación, como ao IVE.

#### 3.2.1.- *Envíos en réxime suspensivo*

O obxecto desta fraude é, normalmente, desviar alcohol cara á fabricación de bebidas derivadas sen o pagamento do Imposto Especial ou ben adquirir unha bebida derivada con exención de IVE por entrega intracomunitaria destinándoa realmente ao mercado interior.

Cando se dá o primeiro suposto, existe unha fraude no Imposto Especial e no IVE; no segundo caso, só no IVE. O primeiro dos casos está a diminuír, habida conta da responsabilidade obxectiva da cota polo titular do establecemento que inicia o réxime suspensivo en España.

A operativa típica desta fraude é a seguinte:

- Unha persoa preséntase ante o depositario autorizado que debe iniciar o envío en réxime suspensivo ofertando unha operación de compra dun produto suxeito a un Imposto Especial en nome do titular dun establecemento situado noutro Estado membro da Unión Europea.
- A operación sempre é por varios centos de miles de litros de alcohol absoluto, en alcohol ou bebidas derivadas.
- As condicións da operación son as seguintes:
  - o Pagamento en efectivo.
  - o Condicións de entrega "ex fabrica".
  - o O transporte é encargado polo comprador (O camiión, na maioría das ocasións, é de propiedade dun transportista doutro país comunitario ou dun terceiro país co fin de dificultar o seguimento do produto)

Estas condicións da operación, anormais neste sector económico, constitúen un indicio do coñecemento da posible operación fraudulenta pola empresa titular do establecemento. Tanto a empresa vendedora como a presunta empresa compradora son reais e operan no mercado dos produtos suxeitos a Impostos Especiais, estando a ficción no teórico representante desta última empresa.

Entre o ano 2004 e 2005, denunciáronse por este tipo de fraude 25 tramas, cunha cota defraudada de 84,4 millóns de €

### *3.2.2.- Envíos en réxime suspensivo de produtos suxeitos a Impostos Especiais dende un establecemento do ámbito territorial interno español a outro establecemento do mesmo ámbito ou entregas de alcohol exento entre establecementos situados en España.*

Como no caso anterior, o obxectivo é a desviación do alcohol á fabricación de bebidas derivadas sen o pagamento do Imposto Especial, ben sexa como consecuencia de entregas simuladas entre empresas situadas en España ou ben envíos con exención do Imposto sobre o alcohol. A fraude fiscal prodúcese tanto no Imposto Especial, como no IVE.

A operación fraudulenta consiste nunha operativa semellante á anterior con envíos simulados a outro establecemento en España ou unha empresa usuaria de alcohol exento. Unha modalidade desta fraude en operacións en réxime suspensivo consiste en envíos a empresas formalmente constituídas e autorizadas, que recoñecen ter recibido os produtos, aínda que non afrontan a débeda tributaria derivada da operación. Mesmo nalgunhas ocasións,

co fin de evitar a figura do delito, proceden a presentar declaracións tributarias sen ingreso, recoñecendo a débeda ante a Administración Tributaria

No tipo de fraude de circulación interna, entre o ano 2000 e 2005, denunciáronse 5 tramas cunha cota defraudada de 17,6 millóns de €.

No desvío de alcohol desnaturalizado, entre o ano 2000 e 2005, denunciáronse 6 tramas cunha cota defraudada de 24,9 millóns de €.

### 3.2.3.- *Lavado físico ou fiscal do gasóleo bonificado*

A fraude consiste en desviar o gasóleo bonificado cara a usos prohibidos pola Lei 38/1992, enmascarando o destinatario final do produto. No caso de lavado físico do produto (eliminación por medios fisicoquímicos dos trazadores do gasóleo bonificado ou exento), normalmente o destinatario do produto non é coñecedor da fraude, podendo ser incluso obxecto de engano con adulteracións adicionais do suposto gasóleo A adquirido. No caso do lavado fiscal, o destinatario pode ser o axente que incita ou promove a súa realización. Normalmente, estas fraudes complementáanse coa mestura de produtos da tarifa segunda do imposto, que ao seren usados como carburantes quedan suxeitos e non exentos no Imposto sobre Hidrocarburos.

En ambos os tipos de fraude denunciáronse 15 tramas cunha cota defraudada de 35,5 millóns de €.

### 3.2.4.- *Contrabando de tabaco.*

Aínda que esta fraude fiscal tipifícase normalmente como delito especial de contrabando na maioría dos casos, os feitos tamén encaixarían teoricamente na figura do delito fiscal.

## **4.- FRAUDE NO IMPOSTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE (IEDMT)**

### **4.1.- Introducción.**

Como xa se sinalou no capítulo II, a cuantificación do prexuízo económico mínimo que debe acadar o delito fiscal (120.000 €) debe seguir as regras establecidas no apartado 2 do artigo 305 CP, que distingue entre “tributos... periódicos ou de declaración periódica”, cuxa cuantificación será en función do período impositivo ou de declaración, agás que os mesmos sexan inferior ao ano, en cuxo caso a súa avaliación realizarase en relación co ano natural. Para o resto dos tributos, estarase á contía referida a cada un dos distintos conceptos polos que un feito imponible sexa susceptible de liquidación.

O IEDMT non é un tributo periódico, nin de declaración periódica. Polo tanto, só podería existir un delito fiscal cando a base imponible do medio de transporte suxeito a este imposto fose superior a 1.000.000 de €, no caso de se aplicar un tipo impositivo do 12%, ou de 1.714.285,72 de €, no caso de se aplicar un tipo impositivo do 7% (supoñendo que a primeira matriculación se realizase na Península ou Illas Baleares; de se realizar nas Illas Canarias, a base sería superior).

O absurdo do tratamento penal dun comportamento antixurídico idéntico prodúcese cando se compara o IVE co IEDMT. Ambos os impostos son tributos instantáneos, o primeiro con declaración periódica e o segundo operación por operación. Tendo a mesma natureza (tributos instantáneos), pero diferindo na forma da súa declaración, conclúese que, segundo a redacción actual do apartado 2 do artigo 305 CP, se un empresario cumprise coa súa obriga no IVE, pero defraudase millóns de euros no IEDMT nun ano natural, non podería ser imputado por delito fiscal. A defraudación nos últimos anos polo IEDMT, con especial incidencia en 2003 e 2004 e primeiro semestre de 2005, puxo de manifesto, nas comprobacións tributarias por este imposto, que as cotas defraudadas por obrigado tributario e en períodos inferiores a un ano natural eran moi superiores aos 120.000 €.

#### **4.2.- Fraude no IEDMT en matriculacións de vehículos automóbiles de alta gama adquiridos noutro Estado Membro.**

Esta fraude está ligada á do IVE nas operacións suxeitas e non exentas que seguidamente se describen.

A fraude consiste na simulación da adquisición noutro país comunitario dun coche, normalmente matriculado nese país, por unha empresa establecida en España. Esta empresa é unha sociedade de nova creación, inactiva ou “durminte”, que oculta a verdadeira empresa española que realiza a adquisición intracomunitaria. A sociedade adopta normalmente a forma de sociedade de responsabilidade limitada. Unha vez simulada esta operación, a “empresa pantalla” procederá a simular a matriculación do vehículo ao seu nome, autoliquidando previamente o IEDMT, declarando unhas bases impoñibles moi inferiores ao verdadeiro prezo do coche. Os exemplos máis escandalosos foron a declaración de bases impoñibles de 100 € para coches de alta gama (BMW, Mercedes, etc), con cotas ingresadas de 7 €. Unha vez matriculado o vehículo, a “empresa pantalla” procede a simular a venda a outra empresa do sector dedicada á venda ao por menor (venda ao consumidor final do vehículo).

A “empresa pantalla” é unha entidade sen actividade ata o inicio das súas actuacións na fraude, á fronte da mesma (administrador) existe un “home de palla”, que normalmente é unha persoa insolvente. Co fin de dar verosimilitude formal á operación, evitando as probas da participación de terceiros na fraude, é a través desta empresa como se canalizan as operacións financeiras entre o comprador retalista e o vendedor.

A cota defraudada en cada coche polo IEDMT e o IVE utilízase fundamentalmente para competir deslealmente no sector, reducindo o prezo de venda do vehículo. A fraude en cada coche está entre o 23 e o 28% do valor de cada coche (IEDMT e IVE). Iso non descarta que algunha parte da cota defraudada tamén redunde en beneficio do vendedor e do “comisionista”, cando este existe na trama.

A evolución deste tipo de fraude, como calquera outro de tramas, caracterízase polo seu inicio a través dunha ou varias empresas reais do sector que crea a “empresa pantalla” para o seu servizo. Cando o sector reacciona ante as ofertas a baixo prezo destas empresas, xeneralízase a fraude no sector económico afectado, aparecendo, na súa execución, a figura dunha persoa, que se podería denominar “comisionista da fraude”. Esta persoa percibe unha porcentaxe da cota defraudada pola simulación da operación, permitindo ás empresas finais

da execución da fraude (empresarios reais do sector) desligarse da empresa vendedora noutro país comunitario. Estes "comisionistas" adoitan ser persoas que traballan no sector económico afectado pola fraude. Mentres que nas primeiras fases do desenvolvemento da fraude existe unha forte concentración nas operacións comerciais entre a "empresa pantalla" e a empresa dedicada á venda ao consumidor final, cando aparece a figura do "comisionista", esta concentración desaparece e a "empresa pantalla" vende a un número significativo de empresas retallistas reais do sector. Nesta fase, é cando nalgunha ocasión aparecen verdadeiras organizacións de tipo "mafioso" ou de "crime organizado" actuando na figura do "comisionista" indicado.

Unha variante deste tipo de fraude é a que se produce cando o vendedor final do coche actúa no marco da economía somerxida. Neste suposto, a "empresa pantalla" normalmente só se constitúe a efectos da fraude no IVE, simulándose por un "terceiro", con engano ao comprador final do vehículo, que é o presentador da autoliquidación do IEDMT.

#### 4.3.- Medidas preventivas fronte a este tipo de fraude.

O inicio desta fraude vén ligado a unha actividade residual no sector, enmarcada na economía somerxida, pola que algunhas persoas con algún vínculo noutro país comunitario adquirirían un vehículo usado de alta gama por orde dun terceiro, procedendo logo ao seu transporte dende o país comunitario a España, conducindo os vehículos as mesmas persoas que realizaban a fraude.

Esta actividade fraudulenta foi crescendo moi lentamente ata comezos do ano 2000, eclosionando durante os anos 2003, 2004 e o primeiro semestre do 2005. No cadro seguinte pódese apreciar esta evolución en función do crecemento das autoliquidacións modelo 565 con cotas inferiores a 100 €, aínda que non toda autoliquidación por estes importes é fraudulenta. Neste intervalo inclúense motos de baixa cilindrada e coches adquiridos noutros países da UE con moitos anos de antigüidade (ligado ao fenómeno da inmigración):

ANO	AUTOLIQUIDACIÓNS CON COTA INFERIOR A 100€ EN SOCIEDADES LIMITADAS (1)	AUTOLIQUIDACIÓNS CON COTA INFERIOR A 100€ EN TOTAL DE AUTOLIQUIDACIÓNS (2)	ANO N + 1 / ANO N (COLUMNA 1)	ANO N + 1 / ANO 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

<b>XANEIRO/MAIO 2005</b>	<b>9.171</b>	<b>14.696</b>		
<b>XUÑO/DECEMBRO 2005</b>	<b>1.378</b>	<b>8.832</b>		
<b>XANEIRO/ABRIL 2006</b>	<b>999</b>	<b>12.641</b>		

No cadro pódese apreciar o forte crecemento do número de autoliquidacións presentadas por sociedades de responsabilidade limitada a partir do ano 2003, e como no período xaneiro/maio de 2005 existe un cambio de tendencia. Cambio que no período xuño/décembro de 2005 se acelera, podendo afirmar que este tipo de fraude se pode considerar erradicado.

Este fenómeno tamén se aprecia ao analizar a evolución da cota media declarada no sector de empresas que, segundo se pode ver no cadro anterior, concentran o maior nivel de fraude (as sociedades de responsabilidade limitada).

<b>ANO</b>	<b>COTA MEDIA DE AUTOLIQUIDACIÓNS EN SOCIEDADES LIMITADAS</b>	<b>ANO N + 1 / ANO N</b>
<b>2000</b>	<b>1.186</b>	
<b>2001</b>	<b>1.296</b>	<b>1,092748735</b>
<b>2002</b>	<b>1.316</b>	<b>1,015432099</b>
<b>2003</b>	<b>1.354</b>	<b>1,02887538</b>
<b>2004</b>	<b>1.338</b>	<b>0,988183161</b>
<b>XANEIRO/MAIO 2005</b>	<b>1.363</b>	<b>1,018684604</b>
<b>XUÑO/DECEMBRO 2005</b>	<b>1.691</b>	<b>1,240645635</b>
<b>XANEIRO/ABRIL 2006</b>	<b>1.728</b>	<b>1,021880544</b>

A primeira conclusión deste cadro é o cambio de tendencia dos primeiros meses do 2005 fronte ao ano 2004 e o forte incremento do importe da cota media entre xuño/décembro de 2005, que só se pode explicar polas medidas preventivas aplicadas a este tipo de fraude.

Estes cadros mostran que neste tipo de fraude, como en calquera outro ligado á imposición indirecta con entrega de bens, as medidas preventivas configúranse como o instrumento máis eficiente para a súa erradicación.

A explicación atópase nas seguintes medidas administrativas e legais previstas no Plan de Prevención da Fraude Fiscal:

- Desenvolvemento dun instrumento informático para a detección das operacións fraudulentas en tempo real (Zujar que permitía identificar os obrigados con indicios de fraude ao mes de teren presentado a súa primeira autoliquidación)
- Desenvolvemento dun programa de actuación preferente no Plan de Inspección da Área de Aduanas e Impostos Especiais
- O desenvolvemento dunha coordinación entre as catro áreas funcionais neste tipo de fraude (Xestión Tributaria, Inspección de Aduanas e Impostos Especiais, Inspección Financeira e Tributaria, e Recadación)
- A modificación normativa do modelo de autoliquidación e o establecemento da súa declaración por medios telemáticos, que permite reaccionar en tempo real ante a posible falsidade na declaración da base imponible do vehículo baseándose nun sistema de xestión específico
- Acordo entre a AEAT e a Dirección Xeral de Tráfico (DXT)

Aínda que as actuacións de comprobación explican o cambio de tendencia a comezos de 2005, o gran cambio nas cifras dos cadros anteriores é produto da actuación coordinada e o devandito acordo. A modificación normativa permitiu manter o mesmo modelo de coordinación entre áreas da AEAT e o acordo coa DXT, cunha significativa redución dos medios humanos empregados, asegurando o efecto disuasorio e preventivo nas que se fundamentaba.

## VIII. OUTRAS MODALIDADES DELITUOSAS EN FRAUDE DA FACENDA PÚBLICA: A INSOLVENCIA PUNIBLE

### 1.- INTRODUCCIÓN

Malia que o presente informe está centrado no exame do delito fiscal tipificado no artigo 305 do Código Penal, convén facer algunhas consideracións no tocante a outra modalidade delituosa en fraude da Facenda Pública, coñecida historicamente no noso dereito como alzamento de bens e denominada no novo Código Penal de 1995 como insolvencia punible.

Trátase, en esencia, do delito que comete o debedor que se alza cos seus bens en prexuízo dos seus acredores. O Código Penal non sanciona o non pagamento das débedas –superada a vella prisión por débedas nos modernos ordenamentos xurídicos europeos- senón a acción do debedor encamiñada a impedir que os acredores cobren, é dicir, esixan a responsabilidade patrimonial universal establecida no artigo 1911 do Código Civil (“Do cumprimento das súas obrigas responde o debedor con todos os seus bens presentes e futuros”).

O ordenamento xurídico español, a diferenza doutros como o italiano ou diversos hispanoamericanos, non contén un tipo especial de delito de insolvencia punible en fraude da Facenda Pública, senón que regula o tipo xeral no artigo 258 do Código Penal, admitindo expresamente que as Administracións Públicas poidan ser vítimas do mesmo.

Aínda que o delito de insolvencia punible está configurado como un delito público, perseguible de oficio polo Ministerio Fiscal e de denuncia obrigada para a Administración Pública, na experiencia práctica funciona, agás contadas excepcións ou supostos de conexión con outros delitos, como un delito semiprivado que require dunha decidida iniciativa do acredor que se sinte burlado na satisfacción do seu crédito.

## **2.- O DEBER DE DENUNCIA E A VÍA PENAL COMO ÚLTIMA RATIO: CARÁCTER PÚBLICO DA INSOLVENCIA PUNIBLE E AUTOTUTELA DA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

A insolvencia punible ten no noso ordenamento xurídico a condición de delito público, ao igual que o propio delito fiscal. Como é ben sabido por todos, o deber de denuncia existente en xeral respecto dos delitos públicos afecta de xeito especial os funcionarios públicos –no exercicio das súas funcións– que deben pasar o tanto da culpa á xurisdición penal cando aprecien indicios de delito, con observancia das instrucións e regras de competencia que fosen de aplicación. Por outra banda, a doutrina e a xurisprudencia configuran a vía penal, polo seu carácter punitivo, como o último recurso para a restitución do ordenamento xurídico.

Sen pretender o establecemento de regras xerais que resolvan de xeito inmediato a inxente casuística de situacións nas que tales principios operan, si resulta conveniente realizar algunha reflexión acerca dos mesmos. A práctica revela que é difícil conciliar o carácter público do delito de insolvencia punible coas potestades de autotutela da Administración Tributaria.

Así, unha vez detectada a conduta presuntamente constitutiva de delito de insolvencia punible, pero non esgotadas as posibilidades de cobramento da débeda por parte da Administración Tributaria, cómpre cuestionar ata que punto debe esta seguir exercendo as súas facultades de autotutela sen interpoñer a correspondente denuncia ou querela.

En principio, existe un punto de partida no que case todas as posturas converxen. Débese esgotar o procedemento executivo de cobramento fronte ao debedor que, presuntamente, alzou os seus bens. Non obstante, esta posición non se debe entender en termos maximalistas, debendo en cada caso atender a se, dos feitos postos de manifesto, pode acreditar a conduta que consuma o delito. Pero a Administración Tributaria estende as súas facultades de autotutela máis aló do propio debedor principal, podendo reclamala doutros suxeitos (esencialmente dos responsables tributarios) e aquí a cuestión non é xa tan pacífica. Se entendemos que a conduta está xa consumada no eido do debedor que coa mesma impediu o resarcimento lexítimo do acredor contra o seu patrimonio e que a tese da última ratio non xustifica a paralización da querela (que podería, entre outras cosas prescribir), cómpre preguntarse se a Administración debe deter ou continuar o seu proceder fronte a terceiros. En particular, cando nos enfrontamos a unha posible responsabilidade



solidaria das contempladas nos artigo 42.2 a) da LXT (“Tamén serán responsables solidarios do pagamento da débeda tributaria (...): a) As que sexan causantes ou colaboren na ocultación ou transmisión dos bens ou dereitos do obrigado ao pagamento coa finalidade de impedir a actuación da Administración tributaria.”), cuxa literalidade coincide coa conduta propia dun cooperador necesario nun delito de alzamento, xorde a dúbida sobre o alcance das potestades da Administración Tributaria para declarar esa responsabilidade unha vez interposta querela polos mesmos feitos.

Por outra banda, atópase a relación de prioridades entre a vía penal e as accións civís que sobre comportamentos similares prevé o ordenamento. A este respecto, existe algunha directriz que apunta á intensidade do elemento subxectivo como clave para elixir unha ou outra vía; clave que, dende o punto de vista práctico non resulta moi operativa xa que as operacións de despatrimonialización acometidas polos debedores, rara vez se cometen sen dolo ou conciencia do dano infrinxido ao acredor.

### **3.- PREJUDICIALIDADE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA E INSOLVENCIA PUNIBLE**

Outra cuestión de especial interese e non resolta de xeito satisfactorio é, sen dúbida algunha, a relativa á prejudicialidade contencioso administrativa, en ocasións inherente ao alzamento de bens contra créditos tributarios. Os pronunciamentos xudiciais non adoitan admitila, con base no artigo 10 da Lei Orgánica do Poder Xudicial no que se establece que “aos únicos efectos prexudiciais, cada orde xurisdiccional poderá coñecer de asuntos que non lle estean atribuídos privativamente”. Na insolvencia punible tributaria eses aspectos prexudiciais son a existencia e contía da débeda tributaria, para cuxa asunción como feitos probados se pode partir das actas de inspección, que gozan dunha presunción de validez. Pretender que as impugnacións administrativas ou contencioso administrativas relativas ás devanditas actas deban paralizar o proceso penal, tería como perniciosa consecuencia que bastaría con formular esas impugnacións, mesmo carecendo de toda viabilidade, para bloquear durante anos a acción da Xustiza na persecución dun delito de alzamento contra a Facenda Pública, o que resulta totalmente inadmisibile. Ao devandito débese engadir que é moi dubidoso que neste caso exista unha relación de verdadeira prejudicialidade determinante da culpabilidade ou inocencia entre o proceso contencioso administrativo e o penal, xa que os vicios que poidan afectar as liquidacións tributarias non afectan necesariamente a existencia da débeda, senón unicamente o seu afloramento, e en nada obstan á manobra propia da insolvencia punible.

Habrá que diferenciar a pendencia de recurso ou reclamación administrativa, que non deben determinar a suspensión da causa penal nin condicionar o seu fallo, sen prexuízo de que as súas resolucións sexan anulatorias da débeda e deveñan firmes. Atopámonos, nese caso, ante meras cuestións administrativas. Caso distinto é o das verdadeiras cuestións prexudiciais, cando pende proceso xudicial contencioso administrativo.

Cuestión imbricada coa anterior e coa solución que se dea á mesma, é a da eficacia que a resolución xudicial civil ou contencioso administrativa pode ter no proceso penal por alzamento de bens (así, por exemplo, en caso de anular a liquidación tributaria da que pendía a existencia de débeda no alzamento). Argúe un sector doutrinal que a sentenza ditada por

un tribunal civil ou contencioso, ao ser simplemente declarativa, non vincula o Tribunal penal, de sorte que non desprega efectos de cousa xulgada nesa orde xurisdiccional. Argúese, para iso, que non existe unha condición obxectiva de punibilidade no alzamento que se refira expresamente á declaración da existencia da débeda por un tribunal. Así, a sentenza civil ou contenciosa deberá ser tomada en conta como un feito máis, xunto coa intencionalidade do autor ou a insolvencia, polo Tribunal penal. Sostense igualmente que a ausencia de vinculación deriva dos seguintes argumentos:

- a) o órgano xudicial penal non está vinculado pola decisión do Xuíz civil ou contencioso, pois a Lei de Axuizamento Criminal non o establece expresamente, a diferenza do que prevén en materia de supresión do estado civil, ao estatuír que o Xuíz penal tomará como base a decisión do Xuíz civil
- b) a forza da cousa xulgada non transcende dunha xurisdición a outra, atendidas as diferenzas relevantes en materia de achega de feitos e valoración das probas que existen entre o litixio civil ou contencioso administrativo e o penal
- c) se, no noso sistema xudicial, a vinculación a resolucións precedentes non se dá entre órganos da mesma orde xurisdiccional, menos se pode impoñer entre órganos xudiciais de distintas ordes xurisdiccionais.

A sentenza contencioso administrativa anulatoria da liquidación ou da derivación, de se ditar mentres se substancia o proceso penal antes de que este finalice por sentenza, débese tomar como un feito máis, sempre que fose introducido na causa por algunha das partes, sendo susceptible de valoración polo Xuíz penal á hora de apreciar os elementos do tipo de alzamento, pero non vinculará de modo automático e de forma necesaria e, dende logo, non impedirá que se aprecie o delito de alzamento de bens, para o cal se deberá atender o momento de realización dos actos típicos, bastando coa constatación da existencia, inminencia ou previsión de esixibilidade da débeda tributaria nese tempo, para a consumación do tipo penal. Débese predicar o mesmo da resolución do Tribunal económico administrativo, tanto no caso de que se teña ditado en única instancia (non sendo susceptible de recurso de alzada) por razón da contía como no suposto de que teña debido firme por consentida.

Un mecanismo para acadar a concordancia, nese caso, se se confire importancia á sentenza contencioso administrativa anulatoria da débeda, podería ser o recurso de revisión contra a sentenza penal firme malia a interpretación claramente restritiva que se lle vén dando.

#### **4.- A CONCORRENCIA DO DELITO CONTRA A FACENDA PÚBLICA COA INSOLVENCIA PUNIBLE**

Unha das disfuncións máis graves que xiran ao redor do delito fiscal é a falta de cobramento das contías defraudadas que, en ocasións, trae causa dunha conduta delituosa asociada á anterior, a insolvencia punible.

Efectivamente, aínda que é certo que ata o de agora a sobriedade na porcentaxe de cobramento de responsabilidades civís delituosas explicábase, en boa medida, polas propias

dificultades do sistema de execución de sentenzas do que, evidentemente, non se pode colixir que exista unha conduta activa do responsable civil tendente ao non pagamento da débeda, tamén o é que existen numerosos delitos que xa se acompañan dunha blindaxe patrimonial tendente a evitar o resarcimento da contía defraudada. Nestes casos, a actuación da Facenda Pública debe ser tan sólida como coordinada no sentido indicado. Esta liña de actuación conta como vantaxe, á marxe de que advertidos os indicios de delito tales valoracións carezan de relevancia, co feito de que a eventual dobre condena pode incentivar en maior medida o pagamento da responsabilidade civil polo seu carácter de atenuante de ambos os delitos.

## **5.- PRESENTACIÓN SISTEMÁTICA DE AUTOLIQUIDACIÓNS SEN INGRESO E DELITO FISCAL**

Aínda que non afecte estritamente a insolvencia punible, non debe pasar por alto unha conduta moi prexudicial para a recadación dos recursos tributarios da Facenda Pública como é a presentación sistemática de autoliquidacións sen ingreso.

En principio, a interpretación da literalidade do tipo do artigo 305 CP a través da xurisprudencia do Tribunal Supremo (delito de defraudación, que comporta implicitamente un compoñente de ocultación), xunto coa tradicional doutrina e xurisprudencia que proscribe a prisión por débedas no noso ordenamento, fai impune esta conduta. Non obstante, profundando na cuestión, xorde a pregunta de se a práctica descrita responde a unha conduta tendente ao recoñecemento de débeda fronte á Facenda Pública ou se estamos ante unha auténtica “fraude procedimental” para evitar o proceso penal. Ben é certo que hai que analizar as vías alternativas de reacción a disposición da Facenda Pública, incluída a posibilidade de instar o concurso do debedor, coa cualificación que corresponda, ou de actuar fronte ao debedor pola vía penal cando este incorra noutras condutas presuntamente delituosas, como as insolvencias punibles.

## **IX. ANÁLISE DA SITUACIÓN E TENDENCIAS ACTUAIS**

### **1.- PERCEPCIÓN XERAL NON SATISFACTORIA DO DELITO FISCAL**

De canto foi exposto nos capítulos anteriores é doado colixir que a situación actual do delito fiscal en España está lonxe de ser satisfactoria. Dá a impresión de se tratar dunha modalidade delituosa non rematada, que aínda se atopa en proceso de formación e maduración, tanto dende o punto de vista estritamente xurídico penal como dende a harmonización co dereito tributario, o cal ademais foi recentemente modificado en profundidade, así como coa práctica procesual.

O certo é que a observación da realidade dende a perspectiva da Administración tributaria estatal xunto con quen a asiste xuridicamente, os Avogados do Estado, confirmou os sinais que dende hai algúns anos se veñen advertindo e que apuntan a unha paisaxe manifestamente mellorable.

Intentando resumir de forma concisa as razóns que fundamentan esta percepción insatisfactoria, cabería agrupalas en tres grandes epígrafes:

- a) Percepción polos cidadáns e pola Administración Tributaria da necesidade de mellorar a seguridade xurídica
- b) Elevado e crecente custo de oportunidade para a Facenda Pública
- c) Dúbidas sobre o axeitado cumprimento das finalidades de prevención xeral e especial propias do dereito penal

### **1.1.- Percepción polos cidadáns e pola Administración Tributaria da necesidade de mellorar a seguridade xurídica**

Pódese percibir a regulación e aplicación do delito fiscal en España sen o óptimo nivel de certeza e predicibilidade que asegure a plena seguridade xurídica garantida pola Constitución española de 1978. Xa se expuxo no Capítulo III do informe o carácter xenérico das condutas que constitúen o delito fiscal, de configuración xurisprudencial e non harmonizadas co dereito tributario sancionador. Comparar a parca regulación do delito fiscal co extraordinario nivel de detalle das sancións administrativas tributarias causa abundantes paradoxos e perplexidades, que parecen translucir un distinto nivel de valoración das distintas figuras tributarias entre o lexislador ordinario tributario e o lexislador orgánico penal (por exemplo, con relación ás retencións, ou á regularización administrativa).

Así mesmo, a seguridade xurídica pode resentirse da falta dunha resposta axeitada á existencia de diferentes prazos de prescrición do delito fiscal e da débeda tributaria defraudada, risco acrecentado coa indefinición actualmente existente sobre as regras de interrupción da prescrición como consecuencia da interposición de denuncias ou querelas, tendo en conta a discrepancia entre os criterios do Tribunal Constitucional e do Tribunal Supremo.

É máis, as dificultades procesuais de acceder ao Tribunal Supremo están manifestando xa indicios de fragmentación na consideración xudicial do delito fiscal.

Esta percepción esténdese tamén á insolvencia punible, dado o difícil encaixe entre a súa configuración como delito público –que na práctica require a iniciativa do prexudicado polo delito- e o elenco de competencias atribuídas á Administración Tributaria como consecuencia da autotutela.

### **1.2.- Elevado e crecente custo de oportunidade para a Facenda Pública**

Non deixa de ser paradoxal que a figura establecida como cláusula de peche da loita contra a fraude fiscal acabe sendo percibida como ineficiente e supoña ao cabo un nada desprezable custo de oportunidade para a Facenda Pública, custo que, segundo a información estatística dispoñible, está medrando de xeito certamente alarmante.

As esixencias propias do noso ordenamento xurídico, que presupoñen o deber de denuncia pola Administración Tributaria de todo delito fiscal, -como delito público que é-, acompañanse de consecuencias pouco desexables. A denuncia supón unha auténtica

interrupción das actuacións administrativas de control e, na práctica, un deferimento temporal de numerosos anos ata que se poidan levar a cabo actuacións recadatorias. Pero o delito fiscal non debería significar en caso ningún un “aprazamento sen garantía”.

Por outro lado, ao existir unha prexudicialidade penal da cota tributaria derivada da existencia dun limiar cuantitativo directamente vinculado coa mesma, a fixación da débeda xa non se fai en sede propia administrativa –nin na súa ulterior revisión xurisdiccional contencioso-administrativa– senón en sede penal, conforme ás súas especiais regras probatorias, non sendo infrecuente que o proceso penal implique de seu unha “rebaixa” na débeda tributaria que en condicións normais se tería fixado nos procedementos de aplicación dos tributos.

O custo de oportunidade que para a Facenda Pública supón a tramitación de numerosos procesos por delito fiscal, onde en principio é doada a fixación do importe defraudado sen necesidade de actuacións instrutoras de investigación, acentúase pola estraña metamorfose que estableceu a xurisprudencia do Tribunal Supremo. A conversión da débeda tributaria, por definición preexistente ao delito, en responsabilidade civil derivada do delito, fai que a súa exacción, incluso tras recaer sentenza condenatoria firme, sexa máis ardua, dado o dispar réxime xurídico aplicable e mesmo as confusións que se poden producir na práctica respecto da imputación de pagamentos que faga o condenado.

A nova Lei Xeral Tributaria tratou de paliar esta consecuencia ao prever a recadación por procedemento administrativo de constrinximento da responsabilidade civil por delito fiscal, norma singular que non deixa de ser potencialmente conflictiva.

Para rematar, outra circunstancia debe ser subliñada. Non se optimiza a presenza de dúas acusacións de carácter oficial no proceso por delito fiscal: o Ministerio Fiscal e a acusación particular que exerce o Avogado do Estado ou da Administración Tributaria de que se trate. No caso do Estado, non se fai valoración ningunha de cal sería a mellor repartición de traballo, senón que todas as denuncias da Axencia Tributaria, independentemente da súa complexidade ou da necesidade de desenvolver actuacións de investigación complementarias, diríxense ao Ministerio Público.

### **1.3.- Dúbdas sobre o adecuado cumprimento das finalidades de prevención xeral e especial do delito fiscal**

Péchase este particular trevo de insatisfacción coas serias dúbdas acerca do cumprimento real das finalidades de prevención xeral e especial do delito fiscal.

O carácter xenérico do delito xunto coa obriga de denuncia da Axencia Tributaria supón a existencia de centos de denuncias anuais que acaban provocando unha perda do reproche social ao delincente fiscal (que de seu nunca foi excesivo) e unha convicción social, tal e como reflicten as enquisas de opinión pública, de que non se fai o suficiente para loitar contra a fraude fiscal. E os arquivos ou sobresementos, aínda que afectan unha proporción menor das denuncias, son interpretados de inmediato como mostra da falta xeralizada de rigor na fundamentación das denuncias por parte da Axencia Tributaria.

Alimentan estas mesmas dúbidas a configuración do delito fiscal como delito especial e a aplicación de específicas regras do cálculo do limiar cuantitativo delituoso, que poden abocar á impiedade das fraudes ideadas e dirixidas por persoas distintas do suxeito pasivo ou á difícil inclusión de determinados impostos do ámbito obxectivo do delito fiscal, como sucede co IEDMT.

Ademais, o longo lapso de tempo que transcorre dende que se inicia o proceso penal ata o momento do xuízo oral e da sentenza, prexudica a finalidade do dereito penal (tanto dende o punto de vista social como de posibilidades de execución real das penas) e mesmo pode implicar o beneficio ao defraudador derivado do dereito constitucional a un proceso sen dilacións indebidas.

Por outra banda, tamén contribúen a esta percepción o esvaecemento práctico entre a sanción penal e a administrativa e o escaso número de execución efectiva de penas privativas de liberdade.

Finalmente, as ferramentas xurídico-penais ata agora deseñadas, non están sendo certas para atacar de xeito rápido e efectivo as novas modalidades delituosas en forma de tramas.

## **2.- O IVE NA UNIÓN EUROPEA E A FRAUDE FISCAL**

**2.1.-** En todos os Estados membros da Unión Europea, a maior preocupación en materia de fraude fiscal son os esquemas delituosos, coñecidos como tramas fiscais ou tramas do IVE, relacionados coa imposición sobre o comercio intracomunitario. Non se trata, nestes casos, de fraudes ocasionais ou de fraudes debidas a motivos circunstanciais, senón de fraude planificada por organizacións delituosas.

Que as tramas que se organizan para defraudar aparezan precisamente na imposición do comercio intracomunitario non é casual. A súa explicación atópase no carácter incompleto do IVE na Unión Europea e, por conseguinte, a existencia dun verdadeiro sistema europeo de IVE eliminaría o incentivo para a organización das mesmas, como se argumenta no punto 2.2.

Un sistema europeo de IVE significaría que todas as transaccións comerciais no ámbito europeo estarían gravadas, de xeito que o sistema funcionase en Europa da mesma maneira que funciona en cada Estado membro, co que se cumpriría o ideal fundacional da Comunidade Europea de "supresión de fronteiras fiscais". No punto 2.3 expóñense as solucións operativas dun sistema europeo completo de IVE e as súas implicacións.

### **2.2.- O incentivo á fraude nas transaccións comerciais intracomunitarias**

Nas transaccións comerciais no interior dun Estado é perfectamente concibible a aparición dun "missing trader". De feito, existe o suxeito pasivo que intenta desaparecer ou desaparece para non ingresar o IVE que lle corresponde. Pero non se crean tramas delituosas para iso, porque o propio sistema se autocontrola e o seu funcionamento impide que a creación e o mantemento dunha trama delituosa sexa rendible. A obriga, por parte de todas

as empresas, de repercutir o IVE sobre todas as súas transaccións comerciais e de ingresar o IVE calculado sobre a diferenza entre as vendas e as compras implica que o “missing trader” só pode defraudar a cota correspondente ao valor engadido que xerou.

O mesmo “missing trader” que fai unha adquisición intracomunitaria, en cambio, cando desaparece sen ingresar o IVE, defrauda, ademais da cota correspondente ao valor engadido que xerase, como antes, a cota correspondente ao seu input (as compras ou adquisicións intracomunitarias). A suma de ambas as dúas é a cota correspondente ao seu output (as vendas), cuxo volume está nunha orde de magnitude superior en comparación co caso anterior.

Se ao incentivo que este volume de defraudación representa se engade a facilidade para operar e desaparecer que ofrece a demora do papelame de control das transaccións intracomunitarias, complétase a explicación da aparición das tramas delituosas en relación co comercio intracomunitario.

Pero non é totalmente correcto, e pode inducir a erro, denominalas “tramas do IVE” porque, en realidade, son tramas que aparecen perante a non aplicación do mecanismo propio do IVE nas transaccións comerciais intracomunitarias. Así, cando o proveedor non esixe o IVE ao comprador, ábrele a este unha oportunidade de defraudación que no mecanismo cotiá e propio do IVE non existe. É, por tanto, o carácter incompleto do sistema europeo de IVE nas transaccións intracomunitarias o que posibilita este tipo de condutas delituosas. Se o sistema se completase no sentido de funcionar como no interior dos Estado membros, é dicir, de xeito que as empresas, polas súas transaccións no ámbito da Unión Europea, debesen repercutir o IVE aos seus clientes por todas as súas vendas e debesen ingresar o IVE calculado sobre todas as súas transaccións comerciais, o incentivo económico á defraudación minimizariase de tal xeito que deixaría de ser rendible a creación e mantemento de tramas delituosas organizadas. A inexistencia de tramas organizadas para defraudar sobre a base da imposición ao comercio interior dos Estados é un potente indicio de que a anterior afirmación é correcta.

### **2.3.- Alternativas para a implantación dun sistema europeo de IVE. O obxectivo de dispoñer dun completo sistema europeo de IVE non o discute ningún en Europa.**

A propósito das primeiras directivas da incipiente comunidade europea nos anos sesenta do século pasado xa se estableceu o obxectivo de “suprimir as fronteiras fiscais” no comercio intereuropeo. Dende aquela, avanzouse moito nesta dirección. Actualmente existe un sistema provisional sustentado nunhas chamadas “normas de transición”, cuxa introdución representou unha importante mellora para as empresas. Estas “normas de transición” seguen en vigor, malia que se previra aprobar unhas normas definitivas para aplicar a partir de 1997.

A incapacidade para aprobar as normas definitivas prolongou no tempo o carácter incompleto do IVE na Unión Europea e permitiu a organización e actuación no comercio intracomunitario das tramas delituosas.

A razón pola que a Unión Europea non foi quen de aprobar as normas definitivas do sistema europeo de IVE é que o sistema operativo proposto inicialmente para a súa implantación non foi aceptado polos Estados membros.

Os dous xeitos operativos que, nos últimos vinte anos, se propuxeron para a implantación dun completo sistema europeo de IVE responden aos principios chamados “single taxation place” e “single reporting place”. Ambas as dúas alternativas cumprirían co obxectivo de implantar un sistema europeo completo de IVE que conseguiría “suprimir as fronteiras fiscais” e, así mesmo, ambas as dúas alternativas serían disuasorias, dende o punto de vista do rendemento da defraudación, para a supervivencia das tramas delituosas pero, tanto dende o punto de vista político como dende o punto de vista económico, teñen diferenzas significativas.

A continuación descríbense brevemente ambas as dúas alternativas e as súas implicacións.

a) Alternativa baseada no principio de “single taxation place”:

É o sistema que aprobou inicialmente a Comisión Europea e que se propuxo implantalo xa na década dos oitenta.

De forma simplificada, esta alternativa implica que a empresa é gravada polo Estado membro no que está implantada e aos tipos vixentes no devandito Estado, sexa cal sexa o Estado membro de residencia do seu cliente. As fronteiras fiscais non existen e as empresas calculan a súa cota de IVE sobre todas as súas transaccións (dentro do ámbito da Unión Europea).

O problema principal é que o IVE é un imposto ao consumo e, polo tanto, a distribución do consumo debe determinar a distribución da recadación. Como, con esta alternativa, non se sabe onde se consomen os bens e servizos, o seu funcionamento requiriría a creación dunha Cámara de Compensación, xestionada de forma centralizada a nivel europeo, que redistribuíse o IVE recadado polos Estados membros, baseándose en índices estatísticos de consumo.

Outra implicación deste sistema é que, se os tipos impositivos difiren entre Estados membros, os Estados con tipos máis altos saen prexudicados. Isto induce ao sistema a moverse cara a un tipo impositivo uniforme, o cal significa unha harmonización forzada que atenta contra a soberanía fiscal dos Estados.

Polas anteriores razóns, esta alternativa provocou a oposición ao seu establecemento por parte de practicamente todos os Estados membros e esta é a explicación de que, malia o seu empeño, a Comisión non a puidese implantar e que sigan en vigor as “normas de transición” actuais.

b) Alternativa baseada no principio de “single reporting place”:

Como alternativa para superar a fase de transición -que, dende o punto de vista que nos interesa, tanta incidencia está tendo no crecemento da fraude fiscal-, e lograr a



implantación dun sistema europeo completo de IVE que fose definitivo e se puidese xestionar de forma descentralizada, propúxose o principio de “single reporting place”, tamén coñecido como “one-stop shop system”.

Sen entrar en consideracións técnicas de orde menor, as dúas características esenciais desta alternativa son :

O IVE unha transacción comercial intracomunitaria grávase por parte do Estado de destino e de acordo co seu tipo impositivo, é dicir, respéctase o carácter de imposto ao consumo e non hai ningunha necesidade de uniformizar os tipos impositivos. Non obstante, a empresa vendedora só trata coas autoridades fiscais do Estado no que está establecida, tanto para a presentación das declaracións, como para o pagamento das cotas e a solicitude das devolucións.

Esta alternativa ten dúas implicacións principais:

(a) As empresas vendedoras deben saber o Estado de residencia do seu cliente e o tipo impositivo vixente no devandito Estado para cargar o imposto nas facturas e para presentar as declaracións. Ningunha das dúas cousas parece un problema importante. O Estado de residencia pode estar indicado polos primeiros díxitos do NIF, único para cada empresa e válido para todo o ámbito da Unión Europea. Os tipos impositivos vixentes nos Estados membros pódense incorporar nas bases de datos dos sistemas de información e cálculo.

(b) Debe haber colaboración entre as autoridades fiscais dos Estados membros para xestionar de forma descentralizada a asignación das recadacións. A dificultade da posta en marcha dun sistema deste tipo, que é necesariamente complexo, foi a razón principal que impediu darlle solución ao problema.

Recentemente, sen embargo, a percepción da gravidade da fraude xeneralizouse de tal xeito que cada vez hai máis voces a favor de buscar unha solución cooperativa nos termos desta alternativa.

### 3.- SÍNTOMAS DE EMBOLSAMENTO

Cos datos estatísticos recollidos no capítulo IV deste Informe, e aínda tendo en conta que non poden ser considerados completos nin definitivos, si queda posto de manifesto con meridiana claridade o proceso continuo de incremento de procesos penais por delito fiscal que se atopan pendentes nos tribunais de xustiza.

Este incremento de procesos vese agravado polo fenómeno xa exposto de paralización que sofre a actuación da Administración Tributaria como consecuencia da interposición de denuncias ou querelas por delito fiscal, como consecuencia do deseño teórico do delito fiscal na nosa lexislación e, sobre todo, da súa interpretación xurisprudencial. A que podemos denominar “contía cativa” no proceso penal achégase aos 4.000 millóns de euros, téndose duplicado nos últimos tres anos e cunha proxección temporal estatística alarmante.

Poderíase explicar este incremento pola duración do “ciclo de vida” do delito fiscal nas súas distintas fases de denuncia – Ministerio Fiscal – instrución – axuizamento – sentenza – recursos. É dicir, que dada a xuventude do delito fiscal aínda non se chegou ao punto en que a maduración dos procesos provoque cada ano un nivel de finalización de procesos equivalente ou superior ao da súa iniciación. A confirmación desta hipótese implicaría á súa vez a consolidación dun proceso estruturalmente de longa duración e pernicioso para os intereses das Facendas Públicas.

#### 4.- DISTINTAS PROPOSTAS DE REFORMA DO DELITO FISCAL

Perante a situación pouco satisfactoria posta de manifesto poderíase operar, dende o punto de vista teórico, nun dobre sentido a fin de lograr ao unísono a conciliación da maior seguridade xurídica, a prevención penal, a eficacia administrativa e a axilización dos procedementos:

##### 4.1.- Alternativas non normativas:

Coa normativa actualmente vixente, sen abordar modificacións, poderían buscarse solucións que acurtasen a duración dos procesos penais ou reducisen o seu número.

##### a) Redución do prazo de duración dos procesos.

Este é un factor esóxeno á Administración Tributaria, que supoñería incrementar medios administrativos e xudiciais e que suscitaría as seguintes cuestións:

- posible aumento de gasto público.
- necesidade de superar as resistencias a un maior investimento dirixido a combater a fraude fiscal.
- agás creación de órganos especializados, sería difícil evitar que se diluise o investimento na persecución doutros delitos considerados máis prioritarios polos órganos xudiciais.
- podería ser unha solución menos eficiente que outras medidas de tipo normativo

##### b) Redución do número de procesos por delito fiscal:

Partido do deber de denuncia da Administración Tributaria, cuxa supresión parece imposible de suscitar con carácter xeral no ordenamento xurídico español e moito menos con carácter singular para o delito fiscal cando máis ben se advirte a tendencia contraria, -as inxurias e calumnias contra funcionarios convertéronse en delito público dende o 1 de outubro de 2004-, só se reducirían os procesos mediante una diminución da propia actividade de control, hipótese descartada por razóns obvias de incompatibilidade co fortalecemento das Administracións Tributarias na prevención e loita contra a fraude fiscal.

Por outra banda, aínda que descartamos que a curto prazo un maior nivel xeral de cumprimento fiscal poida ter efectos significativos é importante afondar na conciencia da sociedade contra a fraude fiscal e na educación tributaria.

#### 4.2.- Alternativas normativas

Á vista do anterior, para investir a curto ou medio prazo a tendencia actual e lograr que o delito fiscal atenda en maior medida os fins que son propios da peza de peche de todo o sistema de loita contra a fraude, parece inevitable abordar as posibles alternativas normativas, as cales constitúen unha ferramenta de gran flexibilidade, pois:

a) O lexislador dispón dunha ampla marxe para configurar o delito fiscal, permitindo unha análise económica encamiñada a “optimizar” a súa dimensión.

b) O dereito administrativo sancionador conta con importante “percorrido” para loitar contra a fraude fiscal dende o punto de vista da prevención.

c) Ademais o dereito administrativo sancionador é hoxe en día economicamente máis eficiente que o dereito penal e un hipotético traspaso de supostos do ámbito penal ao administrativo sancionador liberaría recursos para mellorar a investigación e auxilio xurisdiccional.

Os obxectivos que debe perseguir calquera alternativa normativa han ser corrixir ou reducir as disfuncións e problemas detectados. Polo tanto, mellorar a seguridade xurídica, tratar de diminuír o custo de oportunidade da Facenda Pública, incrementar a prevención xeral e especial.

#### 4.3.- Reforzo da seguridade xurídica

4.3.1.- As medidas de reforzo ou mellora da seguridade xurídica encamiñaríanse a unha maior precisión dos tipos (verbos reitores) do delito fiscal, a partir da reflexión sobre o mantemento dun único tipo xenérico. Experiencias doutros países, como Italia, poden servir para distinguir entre diversas condutas.

Calquera medida deste tipo debería explorar a posibilidade de confirmar adecuadamente a consideración das tramas como asociación para delinquir

4.3.2.- Tamén poden ser moi útiles os tipos delituosos que fagan énfase nos medios da defraudación, tales como facturas ou outra documentación fiscal, ou os programas informáticos. A experiencia de tipificación dun delito instrumental ou preparatorio como é o delito contable pode servir de antecedente para incluír outras condutas, cualificándoas ben como delitos ben como faltas, seguindo tamén as pautas que parecen apreciarse noutros países con ocasión de recentes reformas de loita contra a fraude fiscal

4.3.3.- Cumpriría resolver con claridade os problemas derivados da existencia de distintos prazos de prescrición na normativa administrativa e no dereito penal, o que non pasa loxicamente por unha equiparación infrecuente en dereito comparado e pouco realista, pois non parece posible ampliar o prazo de prescrición tributario nin establecer respecto do delito fiscal un prazo de prescrición máis reducido que o resultante das regras xerais do Código Penal.

Caso de ampliarse con carácter xeral, ou para determinados subtipos agravados o prazo de prescrición do delito fiscal, esta necesidade é máis constrinxida, debéndose en tal caso conciliar o prazo tributario de 4 anos co penal de 10 fixado para delitos que teñan asignada unha pena privativa de liberdade superior a 5 anos. Quizais se podería manter a prescrición da débeda tributaria e soste en tal caso a existencia de responsabilidade civil derivada do delito

#### **4.4.- Diminución do custo de oportunidade da Facenda Pública**

4.4.1.- Polo que se refire a medidas normativas dirixidas a tratar de reducir o custo de oportunidade da Facenda Pública, existen diversas alternativas que deben ser obxecto de reflexión:

Unhas dirixidas á redución de procesos, mediante o deseño de tipos penais máis restritivos ou mediante a incentivación da reparación do dano.

Outras dirixiríanse a corrixir a paralización recadatoria da Administración Tributaria durante a substanciación do proceso penal.

4.4.2.- Pretender a redución de procesos mediante a configuración de tipos penais máis selectivos pode facerse, en primeiro lugar, elevando o actual limiar ou utilizando calquera outro filtro cuantitativo. Iso presenta importantes inconvenientes, como a posible falta de aceptación social, a necesidade de establecer altas contías para lograr un efecto apreciable, a subsistencia das disfuncións colaterais, acentuación do trato privilexiado da fraude fiscal fronte ás fraudes privadas e, en España, entre o delito fiscal e outras fraudes ás Facendas Públicas nacionais ou comunitaria.

Por iso, tal vez deberán valorarse as vantaxes dunha selección cualitativa dos tipos, que permitise axustar mellor as condutas perseguidas e as súas autorías, empregando o dereito administrativo sancionador como mecanismo ordinario de corrección dos incumprimentos fiscais.

4.4.3.- Tamén se pode perseguir a redución de procesos mediante a incentivación da "regularización" ou reparación do dano deseñando unha escala que faga depender os efectos da espontaneidade ou momento temporal en que se produza.

A simple título de exemplo podería reflexionarse sobre a atribución dos seguintes efectos:

- A regularización previa ao proceso ou ao procedemento de control podería seguir actuando como escusa absolutoria penal, provocando a ausencia de sanción penal ou administrativa. Incluso existe algún ordenamento xurídico en que unha regularización, acompañada da reparación íntegra do dano, nun "prazo de graza" concedido ao inicio do procedemento de comprobación ou inspección podería actuar como escusa absolutoria penal, sen prexuízo da sanción administrativa que proceda.

- A regularización nun momento ulterior, acompañada da reparación íntegra do dano, podería configurarse como circunstancia que permitise a redución da pena ou como circunstancia atenuante no ámbito penal, dependendo da situación procesual.

4.4.4.- Outro tipo de medidas normativas tratarían directamente de reducir o importe de débeda tributaria pendente que a Administración Tributaria non pode recadar.

A medida máis nidia neste sentido sería independizar a vía administrativa e a vía penal, cuestión natural e sinxela en caso de inexistencia de limiar cuantitativo ou vinculación das penas coas contías defraudadas.

En caso de existir algunha vinculación entre importe de débeda defraudada e tipo penal pódese afirmar normativamente a autonomía da vía administrativa e a vía penal, sen prexuízo dos axustes posteriores que resulten necesarios como consecuencia dos feitos que se declaren probados nunha ou noutra orde xurisdicional (penal e contencioso-administrativa). Dende un punto de vista teórico non repugna que dadas as distintas regras probatorias a débeda "administrativa" e a "penal" non coincidan. En efecto, cabe que un gasto non admisible no IVE por falta de factura sexa admitido para efectos penais; e, ao revés, é posible que un feito investigado mediante unha intervención telefónica ou outra dilixencia reservada ao xuíz de instrución, incrementa a débeda tributaria que se puidese ter determinado en vía administrativa, en cuxo caso podería ser reclamada no proceso penal como responsabilidade civil.

Calquera formulación neste sentido debe evitar reproducir a situación creada normativamente en España en 1977, cando a persecución penal requiría previo acto administrativo firme, nin dar ocasión a que así se determine xudicialmente.

Debería valorarse con atención a posibilidade de diferenciar entre aqueles supostos en que a Administración Tributaria pode determinar o importe da débeda defraudada con carácter previo á formulación da denuncia por dispoñer dos elementos de feito necesarios, daqueles outros en que a determinación administrativa deba pospoñerse, cando sexa preciso para a eficacia da acción penal ou imposible de determinar sen a investigación correspondente (por exemplo, casos de tramas)

#### 4.5.- Incremento da prevención

A primeira medida normativa neste sentido pode ser o aumento de penas privativas de liberdade que supoñan de modo xeral o efectivo ingreso en prisión dos condenados. Iso implicaría, ademais, (a) equiparar o delito fiscal con delitos patrimoniais entre particulares tales como a estafa; (b) alongar o prazo de prescrición a fin de poder perseguir de modo adecuado as tramas fiscais; (c) evitar prescricións derivadas de posibles regras de interrupción máis rigorosas (d) disuadir conformidades desvalorizadas pois os beneficios que as acompañan non sempre impedirían a privación de liberdade; e, finalmente, (e) aliñar o dereito español coa xeneralidade do dereito comparado.

Xa se fixo tamén referencia máis arriba á posible fixación de tipos específicos vinculados con actos preparatorios, tales como a emisión ou emprego consciente de facturas falsas (tipo especial de falsidade documental); os programas informáticos de dobre contabilidade...

O reforzamento do efecto preventivo seguramente pasa por ampliar dalgunha forma o ámbito da responsabilidade penal no delito fiscal, superando a súa condición de delito propio. Nesta liña podería reflexionarse sobre a punición de actos preparatorios tales como a proposición para a comisión de delito fiscal.

Para rematar, nesta liña poderían abordarse penas accesorias realmente disuasorias tanto para as persoas físicas responsables penalmente como para as persoas xurídicas, suxeitos pasivos que se benefician do delito. O panorama internacional ofrece unha panoplia moi variada (privación de licenza de conducir ou do exercicio de actividade económica ou profesional en certos ámbitos, clausuras temporais de establecementos...). Dende o punto de vista de política criminal podería optarse por establecer as exclusións e inhabilitacións nas distantes normas especiais, fóra do Código Penal. Estas penas accesorias poderían tamén aplicarse, en certo modo, ás insolvencias punibles en fraude da Facenda Pública.

## X.- CONCLUSIÓNS

**PRIMEIRA.-** O delito fiscal, entendido como modalidade do delito contra a Facenda Pública dirixida a sancionar penalmente as manifestacións máis reprobables da defraudación tributaria, constitúe unha ferramenta de peche do sistema de prevención e loita contra a fraude fiscal. De aí a necesidade que sente a Administración Tributaria de observar permanentemente a súa regulación e aplicación. Neste sentido enmárcase a iniciativa contida no Convenio de colaboración do 30 de xuño de 2005 entre a Axencia Tributaria e a Secretaría de Estado de Xustiza de crear un observatorio administrativo para estes efectos.

**SEGUNDA.-** A análise da regulación do delito fiscal en España revela numerosos aspectos controvertidos na doutrina e non sempre tratados de xeito uniforme nas sentenzas xudiciais. Iso pode ser consecuencia, ata certo punto lóxica, da súa relativamente recente regulación e do carácter variable que ten esta figura delituosa en cada ordenamento xurídico. Non obstante, esta diversidade fai que o modelo de delito fiscal español se poida percibir como inestable e falto da óptima seguridade xurídica requirida tanto polos cidadáns como pola propia Administración Tributaria.

**TERCEIRA.-** Destacadamente significativas resultan as disfuncións que se producen entre a regulación e aplicación do delito fiscal e o dereito administrativo sancionador. Así, por exemplo, a detallada tipificación das condutas e as sancións administrativas correspondentes, fronte ao tratamento indiferenciado no Código Penal de calquera conduta defraudatoria; a falta de coordinación entre os distintos prazos de prescripción; o distinto alcance da figura da regularización fiscal; a aceptación da continuidade delituosa no delito fiscal...

Chama singularmente a atención o contraste entre a severa restrición de discrecionalidade nas regras de concreción da sanción administrativa e a marxe de

discrecionalidade que a lei recoñece ao xuíz para fixar a pena, marxe que se abre ás partes no proceso penal mediante a figura da conformidade, propiciada non poucas veces pola dificultade de lograr un rápido axuizamento e, logo, unha eficaz recuperación da débeda defraudada.

**CUARTA.-** A apreciación dun posible delito fiscal obriga á Administración Tributaria, ao ter carácter de delito público, a formular a correspondente denuncia ou querela. A partir de aí parálizase toda actividade administrativa encamiñada á corrección da fraude fiscal, incluída a recadación da débeda tributaria, dada a existencia dunha prexudicialidade penal na fixación da débeda tributaria defraudada, -ao existir un limiar mínimo como condición obxectiva de perseguibilidade-, e a recualificación polo Tribunal Supremo da cota defraudada á Facenda Pública como responsabilidade civil derivada do delito fiscal. Como consecuencia do anterior iníciase cada ano centos de procesos por delito fiscal.

**QUINTA.-** O esvaecemento na práctica entre as sancións penais e as administrativas, dado o carácter excepcional que supón o efectivo ingreso en prisión por delito fiscal así como o importe equivalente e incluso menor das multas penais respecto das administrativas, permite dubidar con fundamento sobre o cumprimento polo delito fiscal dos fins de prevención xeral e especial propios do Dereito penal. A iso únense as dificultades probatorias das acusacións e recadatorias da responsabilidade civil imposta, dificultades inherentes ao distanciamento temporal que adoita supoñer o axuizamento con relación ao tempo en que os feitos sucederon

**SEXTA.-** Os datos estatísticos dispoñibles permiten detectar ao longo da presente década un continuo proceso de embolsamento, ao se iniciar cada ano un maior número de procesos penais que os finalizados. Con iso tamén se incrementa o importe da débeda tributaria presumiblemente deixada de ingresar, que anda cos 4 mil millóns de euros.

**SÉTIMA.-** Todas as circunstancias anteriores producen unha sensación xeral de insatisfacción perante a regulación e aplicación de delito fiscal en España, considerándose claramente susceptible de melloras en canto á súa eficacia e á súa eficiencia.

**OITAVA.-** A análise dos resultados obtidos nos procesos por delito fiscal, revela que o número de resolucións condenatorias, total ou parcialmente, é claramente superior ao das absolutorias. En canto a estas, conforme a unha mostra das resolucións recaídas nos dous últimos anos, as razóns das decisións xudiciais descansan na súa meirande parte na falta de acreditación dos feitos constitutivos do delito fiscal, o que pon de relevo a importancia de reforzar a investigación e documentar os seus resultados.

**NOVENA.-** Especialmente daniñas e preocupantes son as manifestacións de delincuencia fiscal organizada xurdidas nos últimos anos e coñecidas xeralmente como "tramas". Fronte ao delito fiscal clásico as tramas, moi especialmente as encamiñadas a defraudar a Facenda Pública coa manipulación do Imposto sobre o Valor Engadido e certos Impostos especiais, adoitan revelar condutas defraudatorias profesionalizadas, de progresiva sofisticación e para cuxa detección e eficaz erradicación cómpre axeitar os instrumentos legais clásicos e as potestades actualmente conferidas á Administración Tributaria, sen excluír a conveniencia de reforzar as súas potestades investigadoras. Así mesmo, sería aconsellable, ponderar modificacións normativas harmonizadas no propio funcionamento do IVE.

**DÉCIMA.-** Unha visión xeral das solucións adoptadas en ordenamentos xurídicos estranxeiros pon de manifesto a diversidade de respostas posibles ás necesidades que se advirten respecto do delito fiscal. A pluralidade observada permite, non obstante, advertir certas tendencias que poderían ser consideradas nunha futura reforma do delito fiscal en España. As mesmas oríentanse cara a unha máis precisa tipificación das condutas que se queren sancionar penalmente –incluíndo accións preparatorias como as falsidades de facturas ou a manipulación da contabilidade-; un esforzo por separar a esixencia de responsabilidades penais polo Poder Xudicial, da liquidación e cobramento do tributo pola Administración Tributaria; e unha graduación flexible de penas privativas de prisión que teñan un efecto disuasorio real e, caso de ser impostas, provoquen a privación de liberdade.

Tamén se observa unha vontade por combinar a represión da fraude coa facilitación da reparación do dano, cuxas consecuencias poden modularse segundo o momento temporal e a espontaneidade con que se faga a devandita regularización.

**UNDÉCIMA.-** O delito de insolvencia punible ten unha importante misión coadxuvante na prevención e loita contra a fraude fiscal, aínda que a regulación actual como delito público dificulta a súa harmonización coas potestades recadatorias que de xeito crecente se están atribuíndo á Administración Tributaria. A hipótese de feito dalgunhas destas potestades, como a derivación de responsabilidade, pode presupoñer a existencia dunha conduta presuntamente constitutiva de insolvencia punible.

## XI.-RECOMENDACIÓNS

Considerando o contido do presente informe e á vista das anteriores conclusións, formúlanse as seguintes recomendacións:

1.- Resulta necesario acabar o deseño dun sistema de información estatístico completo e fiable que se estenda á cuantificación dos pagamentos da responsabilidade civil que se produzan durante o curso dos procesos ou en execución das sentenzas, así como a unha máis precisa clasificación dos delitos fiscais por sectores económicos. Iso porque non pode entenderse finalizada a observación sobre o delito fiscal mentres non se culmine esta tarefa, aínda que se valoren positivamente os avances realizados.

2.- Debería valorarse seriamente polos órganos a quen compete a correspondente iniciativa lexislativa para a reforma da regulación actual do delito fiscal en España, a fin de mellorar a seguridade xurídica, paliar o crecente custo de oportunidade para a Facenda Pública e mellorar a finalidade preventiva do delito. Especialmente conveniente é coordinar as regulacións do delito fiscal e das infraccións tributarias, trala entrada en vigor da nova Lei Xeral Tributaria.

3.- Aínda que non é obxecto deste Informe pronunciarse a favor dun modelo concreto e detallado, caso de acometer a reforma á que se refire o apartado anterior suxírese ter en conta –como é tendencia noutros países da nosa contorna xeográfica e cultural-, cuestións tales como unha maior precisión e aquilamento das condutas delituosas, como poden ser as falsidades preparatorias; a separación do axuízamento e castigo penal respecto



do cobramento da débeda defraudada; e a adecuación das penas tanto principais como accesorias, agravándoas se fose o caso, e acompañándoas con medidas incentivadoras do pagamento.

4.- Recoméndase prestar singular atención á delincuencia organizada (“tramas”), a fin de que esta non poida beneficiarse dos limiares delituosos, asimilándose no seu tratamento ás demais organizacións delituosas.

5.- Unha reforma do delito fiscal podería incluso dar lugar a unha redución do número de procesos por delito fiscal pero logrando un maior efecto preventivo do mesmo, de xeito que se mellorase simultaneamente a eficacia do delito fiscal e a eficiencia no emprego dos recursos públicos.

6.- Como aspecto complementario do delito fiscal, debería valorarse a configuración semipública do delito de insolvencia punible, ou deseñar un específico delito desta clase no ámbito fiscal, a fin de permitir conxugar de maneira adecuada o dereito penal coa autotutela administrativa.

7.- Debe continuar o fortalecemento da coordinación entre todas as institucións públicas implicadas na persecución da fraude fiscal: Administración Tributaria, Ministerio Público, Avogacía do Estado ou resto de acusacións particulares, Policía Xudicial e Órganos Xudiciais. Tamén debe continuar a especial atención e coidado nos elementos probatorios dos presuntos delitos fiscais cometidos, profundando nos labores de investigación.

8.- Hase de continuar cos labores de concienciación social, educación tributaria incluída, a fin de evitar o apoio ou identificación da cidadanía respecto de condutas tan profundamente insolidarias como as exhibidas pola fraude fiscal.

9.- Perante a posibilidade de que a Comisión Europea tome en consideración a proposta de completar o sistema europeo de IVE, probablemente sobre a base do principio de single reporting place, recoméndase que a Administración Tributaria española apoie a adopción de medidas que poden ter unha influencia favorable decisiva na loita contra a fraude fiscal no grave caso das tramas delituosas organizadas en torno á imposición sobre o comercio intracomunitario.

## ANEXO

CONVENIO DE COLABORACIÓN DO 30 DE XUÑO DE 2005 DA AXENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA E A SECRETARÍA DE ESTADO DE XUSTIZA EN MATERIA DE PREVENCIÓN E LOITA CONTRA A FRAUDE FISCAL

