

# OBSERVATORI DEL DELICTE FISCAL

CONVENI DE 30 DE JUNY DE 2005 ENTRE  
L'AGÈNCIA ESTATAL D'ADMINISTRACIÓ  
TRIBUTÀRIA I LA SECRETARIA D'ESTAT  
DE JUSTÍCIA EN MATÈRIA DE PREVENCIÓ  
I LLUITA CONTRA EL FRAU FISCAL

PRIMER INFORME  
Desembre 2006





PRIMER INFORME DE L'OBSERVATORI ADMINISTRATIU PREVIST EN EL CONVENI DE 30 DE JUNY DE 2005 ENTRE L'AGÈNCIA ESTATAL D'ADMINISTRACIÓ TRIBUTÀRIA I LA SECRETARIA D'ESTAT DE JUSTÍCIA EN MATÈRIA DE PREVENCIÓ I LLUITA CONTRA EL FRAU FISCAL

**I. PRESENTACIÓ**

**II. DESCRIPCIÓ DEL MODEL DE DELICTE FISCAL A ESPANYA**

1. Plantejament
2. Evolució legislativa del delicte fiscal
3. Article 305 del Codi penal
4. Concurrencia d'acusació pública i acusació particular de caràcter públic
5. La conformitat en el procés penal

**III. SÍNTESI DE POSSIBLES DEFECTES DEL MODEL DE DELICTE FISCAL A ESPANYA I DE LA SEUA APLICACIÓ**

**IV. OBSERVACIÓ ESTADÍSTICA**

**V. ANÀLISI DE RESULTATS**

1. Introducció
2. Estudi d'una mostra de sentències desfavorables
3. Fonts estadístiques

**VI. ALGUNES OPCIONS EN DRET COMPARAT**

1. Objectiu
2. Configuració del delicte
3. Deure de denúncia de l'Administració tributària
4. Prejudicialitat penal de la quota tributària defraudada
5. Distinció entre sancions administratives i penals
6. Conversió del deute tributari en responsabilitat civil derivada del delicte
7. Diferents terminis de prescripció del delicte fiscal i del deute tributari

**VII. LA NOVA DELINQUÈNCIA FISCAL: LES TRAMES**

1. Introducció
2. Trames de l'impost sobre el valor afegit (IVA) intracomunitari
3. Trames en els impostos especials de fabricació i en l'impost especial sobre determinats mitjans de transport (IEDMT)

## VIII. ALTRES MODALITATS DELICTIVES EN FRAU DE LA HISENDA PÚBLICA: LA INSOLVÈNCIA PUNIBLE

1. Introducció
2. El deure de denúncia i la via penal com a última ràtio: caràcter públic de la insolvència punible i autotutela de l'Administració tributària
3. Prejudicialitat contenciosa administrativa i insolvència punible
4. La concurrència del delicte contra la Hisenda pública amb la insolvència punible
5. Presentació sistemàtica d'autoliquidacions sense ingrés i tipificació en l'article 305 del Codi penal.

## IX. ANÀLISI DE LA SITUACIÓ I TENDÈNCIES ACTUALS

1. Percepció general insatisfactòria del delicte fiscal.
2. L'IVA a la Unió Europea i el frau fiscal.
3. Síntomes d'embossament
4. Diferents alternatives de millora del delicte fiscal.

## X. CONCLUSIONS I RECOMANACIONS.

### ANNEX

Conveni de Col·laboració de 30 de juny de 2005 entre la Secretaria d'Estat de Justícia i l'Agència Estatal d'Administració Tributària en matèria de prevenció i lluita contra el frau fiscal.

### ABREVIATURES

AEAT	Agència Estatal d'Administració Tributària
CE	Constitució espanyola de 1978
CP	Codi penal de 1995
IEDMT	Impost especial sobre determinats mitjans de transport
IRPF	Impost sobre la renda de les persones físiques
IVA	Impost sobre el valor afegit
LGT	Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària

## I. PRESENTACIÓ

Com assenyala la Sentència 76/1990, de 26 d'abril, del Tribunal Constitucional, la "lluita contra el frau fiscal és una finalitat i un mandat que la Constitució imposa a tots els poders públics, singularment al legislador i als òrgans de l'Administració tributària". És a dir, "no és, doncs, una opció que quedi a la lliure disponibilitat del legislador i de l'Administració, sinó que, al contrari, és una exigència inherent a «un sistema tributari just» com el que la Constitució propugna en l'art. 31.1".

Amb el propòsit de millorar l'eficàcia en la prevenció i la correcció del frau fiscal, el Consell de Ministres va aprovar a començament del 2005 el Pla de Prevenció del Frau Fiscal, com a eina estratègica dirigida als incompliments fiscals, que no solament perjudiquen els interessos de la Hisenda pública i, en conseqüència, els de la majoria dels ciutadans que complixen amb les seues obligacions fiscals, sinó que també introduïxen un factor de competència deslleial en el sector on es produïxen i, en resum, en l'economia espanyola.

La Constitució estableix entre els deures dels ciutadans el de contribuir al sosteniment de les despeses públiques d'acord amb la capacitat econòmica amb un sistema tributari just inspirat en els principis d'igualtat i de progressivitat, que en cap cas no tindrà abast confiscatori (article 31).

L'incompliment d'este deure constitucional té la manifestació més reprovable en el frau fiscal, expressió d'una profunda insolidaritat social. L'Estat reacciona contra el frau fiscal per mitjà de les potestats d'investigació i regularització que atribueix a l'Administració tributària i, especialment, per mitjà del seu ius puniendi o potestat sancionadora, tant en l'àmbit estrictament administratiu (dret sancionador tributari) com en l'àmbit penal, a través singularment de la figura del delicte fiscal. Així, en la prevenció i la lluita contra el frau, el delicte fiscal, juntament amb altres modalitats de delictes en perjudici de l'Administració tributària, ha de complir una funció de tancament del sistema conforme a les finalitats retributiva i preventiva pròpies del dret penal.

Per això, una de les línies d'actuació del Pla consisteix a dedicar més atenció als expedients de delicte, aproximant les actuacions administratives i processals, i potencia l'acusació particular que en el cas de l'Administració tributària estatal correspon a l'advocat de l'Estat, així com la lluita contra les noves formes de delinqüència fiscal, a les quals s'acostuma a denominar, amb caràcter general, "trames".

Seguint les previsions del mateix Pla de Prevenció del Frau Fiscal, es va formalitzar el Conveni de Col·laboració de 30 de juny de 2005 entre l'Agència Estatal d'Administració Tributària i la Secretaria d'Estat de Justícia en matèria de Prevenció i Lluita contra el Frau Fiscal, que, a més d'atendre els objectius abans esmentats, va crear un grup de treball permanent, a manera d'observatori administratiu, que havia d'actuar com a fòrum de seguiment de l'efectivitat de les denúncies i de les querelles que s'interposen, així com estudiar propostes i suggeriments per a la reforma de la figura del delicte fiscal o altres modalitats de frau a l'Administració tributària, juntament amb mesures organitzatives i procedimentals per millorar els resultats de la lluita contra el frau en seu penal.

L'octubre de 2005 van començar els treballs de l'Observatori, integrat pels membres següents:

- José Luis Albácar Rodríguez (Advocacia de l'Estat davant l'Audiència Nacional)
- Edmundo Bal Francés (Subdirecció General dels Serveis Contenciosos de l'Advocacia General de l'Estat)
- Albert Ballesteros Vilarronda (Secretaria d'Estat d'Hisenda i Pressupostos)
- José Antonio Bustos Buiza (Direcció General de Tributs)
- Alfonso J. Cárcamo Gil (Advocacia de l'Estat a Madrid)
- María Coronado Sierra (Departament d'Inspecció Financera i Tributària de l'AEAT), substituïda posteriorment per Francisco Luis Nieto Altuzarra
- Miguel Ángel Gilabert Cervera (Advocacia de l'Estat a Sevilla)
- Sergio González García (Departament de Recaptació de l'AEAT)
- Alberto Lafuente Felez (Loteries de l'Estat)
- Maximino I. Linares Gil (Servei Jurídic de l'AEAT)
- Víctor Mercedes Martín (Advocacia de l'Estat a Barcelona)
- Miguel Orozco Jiménez (Servei Jurídic de l'AEAT)
- Juan José Torres Fernández (Advocacia de l'Estat davant el Tribunal Suprem), substituït posteriorment per Belén Triana Reyes
- Florentina Torres Sánchez (Departament de Duanes i Impostos Especials de l'AEAT), substituïda posteriorment per Javier del Olmo Azcona.

També es va incorporar posteriorment a l'Observatori, en representació de l'Institut d'Estudis Fiscals, Pedro Herrera Molina.

Les tasques de coordinació i secretaria han correspost als membres del Servei Jurídic de l'AEAT.

Per altra banda, el Conveni preveu que en l'àmbit de les delegacions especials de l'Agència Estatal d'Administració Tributària es puguin constituir grups de suport a l'observatori, i així s'han adoptat les iniciatives oportunes en els àmbits valencià i andalús, que han donat lloc als grups de suport corresponents a les delegacions especials de l'AEAT a València i Andalusia, coordinats pels respectius advocat de l'Estat-cap del Servei Jurídic Regional de l'AEAT.

Pel que fa als treballs preparatoris del present informe de l'Observatori, s'han dut a terme huit reunions, en les quals s'han analitzat diverses desenes de papers de treball.

En abordar el primer informe es va decidir acotar-ne el contingut, centrant-lo en el delicte fiscal en sentit estricte, és a dir, el tipificat en l'article 305 del Codi penal, sense perjudici de fer algunes referències al delicte d'insolvència punible, i ajornant per a més avant l'estudi d'altres modalitats delictives, com el contraban o el tractament penal de determinats fraus a la Hisenda comunitària europea, per exemple respecte dels drets antidúmping. També s'ha procurat combinar la precisió tècnica amb la claredat expositiva. Amb estos objectius s'ha pretés obtenir una informació precisa i exacta sobre la situació actual, les característiques i les tendències del delicte fiscal, tant des del punt de vista teòric com estadístic, procedint a l'anàlisi, seguiment, avaluació i diagnòstic dels principals problemes i possibles deficiències, mecàniques defraudatòries, tendències i comparatives amb altres països.

Finalment, cal agrair la important tasca de suport als treballs preparatoris d'este informe que han dut a terme funcionaris del Servei Jurídic de l'Agència Tributària i, de manera singular, Marta Lobato, Carmen Cacho i Pilar Bengoechea juntament amb els seus col·laboradors. Agraïment que cal fer extensiu a Jesús Rodríguez, Amparo Grau i Eva M. Cordero, els quals, des de l'Institut d'Estudis Fiscals, han donat suport igualment al treball de l'observatori.

## II. DESCRIPCIÓ DEL MODEL DE DELICTE FISCAL A ESPANYA

### 1.- PLANTEJAMENT

Qualsevol frau tributari suposa un atemptat, no solament contra l'ordre econòmic, sinó essencialment contra els principis constitucionals que imposen la contribució de tots al sosteniment dels servicis socials i de les càrregues públiques. És precisament la consecució d'esta exigència de l'article 31 CE la que empara i justifica la instrumentació de la figura del delicte fiscal com a mecanisme de tancament del sistema tributari que procura la persecució penal de les conductes defraudatòries més greus.

El delicte fiscal pot ser considerat com un dels més característic i, alhora, amb més pes específic dins de la delinqüència econòmica. La reforma i l'establiment de sistemes fiscals més complexos i perfeccionats, necessaris per contribuir a les despeses públiques que genera el denominat Estat del benestar, han anat paral·lels als canvis del sistema econòmic identificat hui en dia amb la globalització i, inherent a esta, a les noves condicions i estructures financeres (obertura dels mercats de capitals) i comercials (volum desbordant d'intercanvis internacionals de béns i servicis) que, juntament amb la mobilitat de persones, empreses i capitals, possibiliten conductes criminals cada vegada més organitzades i, per això, difícils de descobrir, en les quals el dany directe i real que es causa s'executa amb el mer mòbil d'enriquir-se, sota l'empara de l'abús de les formes societàries i del perfeccionament dels mitjans tècnics.

A més, en el cas dels delictes fiscals o, més concretament, de la delinqüència fiscal s'aprecien una sèrie de característiques que la definixen i la identifiquen.

Així, en primer lloc, la seva comissió ha anat exigint coneixements i habilitats especials. És habitual en este tipus de delictes disposar d'assessorament especialitzat que permeta vorejar els marges de la llei, donant una aparença de legalitat a una conducta que, per la seua finalitat, no té o dissenyant entrebancs que impedisquen o destorben la persecució d'estos delictes o en dificulten la prova. En segon lloc, la comissió d'estos delictes es localitza predominantment en l'execució d'una activitat empresarial i a l'empara de la mateixa mecànica dels impostos, com clarament ho demostra el fet que dels processos iniciats per delicte fiscal entre el 50% i el 55% corresponen a l'IVA i en este impost es concentren les principals trames organitzades de defraudació.

L'última nota definitòria és l'important dany material que ocasionen estes defraudacions, dany que s'incrementa any rere any.

## **2.- EVOLUCIÓ LEGISLATIVA DEL DELICTE FISCAL**

Qualsevol estudi del model actual de delicte fiscal ha de començar necessàriament per situar esta figura dins del marc més ampli dels delictes contra la Hisenda pública, denominació amb la qual s'identifiquen, unitàriament, les figures delictives que regulen els articles 305 a 310 del Codi penal, la finalitat de les quals és protegir "la Hisenda pública" (inclosa la comunitària europea) des dels diferents vessants i funcions d'ingrés i despesa pública.

Conseqüència del que s'ha dit anteriorment és que qualsevol referència a les successives reformes legals que desemboquen en l'actual article 305 va necessàriament unida a la dels delictes contra la Hisenda pública dels quals forma part.

### **2.1.- Llei 50/1977, de 14 de novembre, de mesures urgents de reforma fiscal**

El primer antecedent en sentit estricte de l'actual delicte fiscal s'introduïx per la Llei 50/1977, de 14 de novembre, de mesures urgents de reforma fiscal que, en els articles 36 i 37, aborda la implantació d'una nova figura delictiva que servisca com a clàusula de tancament i instrument eficaç per a la repressió penal del frau tributari. Per això, va modificar el tipus penal de l'article 319 CP tipificant com a conducta punible l'elusió del pagament d'impostos i el gaudi indegut de beneficis fiscals; va fixar un import mínim de quota defraudada (de dos milions de pessetes) per entendre comés el delicte i va exigir la concurrència d'ànim defraudatori en el subjecte actiu del delicte, pressuposant este ànim en el cas d'anomalies substancials de la comptabilitat i en els supòsits de negativa o obstrucció a l'acció investigadora de l'Administració tributària.

Ara bé, l'avanç aconseguit en la configuració legal del delicte fiscal va quedar, tanmateix, eclipsat en imposar l'article 37 de la Llei 50/1977 l'anomenada prejudicialitat administrativa en virtut de la qual s'atribuïa únicament a l'Administració tributària la iniciativa per promoure l'acció penal i esta iniciativa requeria, a més, el previ exhauriment de la via administrativa, és a dir, que les actuacions administratives hagueren adquirit fermesa.

Ja siga per la prejudicialitat administrativa o per la falta de conscienciació, tant social com dels mateixos òrgans administratius i judicials als quals corresponia perseguir el delicte, el que és cert és que la reforma no va resultar reeixida, tal com constaten les dades conegudes



sobre este període que abasta de l'any 1977 al 1985. Segons l'estadística de la Unitat Especial de Vigilància i Repressió del Frau Fiscal (hui desapareguda) la inspecció va incoar 1.519 expedients per delicte fiscal, dels quals 512 van ser remesos al Ministeri Fiscal. D'estos se'n van tornar a la inspecció 216 i se'n van tramitar 296. Es van dictar 13 sentències, 10 de les quals en sentit absolutori, i el 1985 encara estaven pendents 283 casos.

### **2.2.- Llei orgànica 2/1985, de 29 d'abril**

La Llei orgànica 2/1985, de 29 d'abril, de reforma del Codi penal en matèria de delictes contra la Hisenda pública, va suprimir la prejudicialitat administrativa, per la qual cosa el delicte fiscal va passar a ser un delicte públic perseguible d'ofici. Va introduir també, juntament amb el delicte fiscal, dues noves modalitats delictives, el frau de subvencions i el delicte comptable, i va ubicar sistemàticament els preceptes relatius a estos (arts. 349, 349 bis i 350) en un títol autònom, el títol VI del llibre II del Codi penal, separant-los de l'àmbit de les falsedats en el qual fins llavors se situaven, i clarificant el bé jurídic que es pretén protegir amb tots ells a través de la rúbrica comuna de "Delictes contra la Hisenda pública". Pel que fa, en concret, al delicte fiscal -vinculat a l'aplicació dels tributs- la Llei orgànica 2/1985 va incorporar millores tècniques en la tipificació del delicte i eleva a cinc milions la quota defraudada.

En esta etapa el nombre de pronunciaments judicials, al començament molt reduïts, va anar creixent gradualment i va ser un factor destacable en esta tendència la consolidació del procediment abreujat per este tipus de delictes, així com l'esforç i l'atenció que van dispensar els òrgans de l'Administració a la detecció dels fraus penals per a la remissió al Ministeri Fiscal.

Les dades estadístiques sobre esta reforma que abasta des de l'any 1989 al 1995 varien segons la font consultada.

### **2.3.- Llei orgànica 6/1995, de 29 de juny**

La reforma següent es porta a terme per la Llei orgànica 6/1995, de 29 de juny, per la qual es modifiquen determinats preceptes del Codi penal en matèria de delictes contra la Hisenda pública i contra la Seguretat Social. A través d'esta Llei orgànica s'estén la protecció a les quotes de la Seguretat Social amb la tipificació d'un nou delicte, el frau a la Seguretat Social, i s'incorporen canvis en la redacció dels delictes contra la Hisenda pública ja existents, les principals novetats de la qual han passat sense quasi variació al Codi penal vigent de 1995.

En efecte, el Codi penal de 1995 introduïx, com a resultat dels compromisos adquirits amb l'aprovació del Conveni per a la Protecció dels Interessos Financers de les Comunitats Europees, dos preceptes absolutament nous sobre el frau a la Unió Europea (arts. 306 i 309) però, pel que fa referència als delictes ja existents (delicte fiscal, frau de subvencions, delicte comptable i frau contra la Seguretat Social) es limita a traslladar als articles 305, 307, 308 i 310, excepte pel que fa a la pena, la redacció que incloïa els preceptes de l'esmentada Llei orgànica 6/1995.

### 3.- ARTICLE 305 DEL CODI PENAL

#### Article 305. [Frau a la Hisenda pública]

*“1. Qui, per acció o omissió, defraude la Hisenda pública estatal, autonòmica, foral o local, eludint el pagament de tributs, quantitats retingudes o que s'haurien d'haver retingut o ingressos a compte de retribucions en espècie obtenint indegudament devolucions o gaudint de beneficis fiscals de la mateixa manera, sempre que la quantia de la quota defraudada, l'import no ingressat de les retencions o ingressos a compte o de les devolucions o beneficis fiscals indegudament obtinguts o de què s'ha gaudit excedisca els 120.000 euros, serà castigat amb la pena de presó d'un a quatre anys i una multa del tant al sèxtuple de la quantia esmentada.*

*Les penes indicades en el paràgraf anterior s'aplicaran en la seua meitat superior quan la defraudació es cometa concurrent alguna de les circumstàncies següents:*

- a) La utilització de persona o persones interposades de manera que quede oculta la identitat del veritable obligat tributari.*
- b) L'especial transcendència i gravetat de la defraudació atenent a l'import que s'ha defraudat o a l'existència d'una estructura organitzativa que afecte o pugui afectar una pluralitat d'obligats tributaris.*

*A més de les penes assenyalades, s'imposarà al responsable la pèrdua de la possibilitat d'obtenir subvencions o ajudes públiques i del dret a gaudir dels beneficis o incentius fiscals o de la Seguretat Social durant el període de tres a sis anys.*

*2. A l'efecte de determinar la quantia esmentada en l'apartat anterior, si es tracta de tributs, retencions, ingressos a compte o devolucions, periòdics o de declaració periòdica, s'atindrà al que s'ha defraudat en cada període impositiu o de declaració, i si estos són inferiors a dotze mesos, l'import de què s'ha defraudat es referirà a l'any natural. En els altres supòsits, la quantia s'entendrà referida a cadascun dels diferents conceptes pels quals un fet imposable sigui susceptible de liquidació.*

*3. Les mateixes penes s'imposaran quan les conductes descrites en l'apartat 1 d'este article es cometen contra la Hisenda de la Comunitat Europea, sempre que la quantia defraudada excedisca la quantitat de 50.000 euros.*

*4. Quedarà exempt de responsabilitat penal qui regularitze la seua situació tributària, en relació amb els deutes a què es referix l'apartat primer d'este article, abans que l'Administració tributària li haja notificat l'inici d'actuacions de comprovació encaminades a la determinació dels deutes tributaris objecte de regularització, o en el cas que estes actuacions no s'hagen produït, abans que el Ministeri Fiscal, l'advocat de l'Estat o el representant processal de l'Administració autonòmica, foral o local de què es tracte, interpose querella o denúncia dirigida contra aquell, o quan el Ministeri Fiscal o el jutge d'Instrucció duga a terme actuacions que li permeten tindre coneixement formal de l'inici de diligències.*

*L'exempció de responsabilitat penal prevista en el paràgraf anterior afectarà igualment este subjecte per les possibles irregularitats comptables o altres falsedats instrumentals que, exclusivament amb relació al deute tributari objecte de regularització, el subjecte haja pogut cometre amb caràcter previ a la regularització de la seua situació tributària."*

### **3.1.- Bé jurídic protegit**

Actualment existixen dos enfocaments complementaris sobre què s'ha d'entendre com a bé jurídicament protegit en el delicte fiscal.

Per al primer, el bé jurídic protegit és l'erari públic entés com el patrimoni de la Hisenda pública en la seua manifestació de recaptació completa dels diferents impostos.

Per al segon, el bé jurídic protegit són els valors constitucionals consagrats en l'article 31.1 CE, inclòs el just repartiment de la càrrega tributària. Des d'esta perspectiva, el que es protegeix a través del delicte fiscal no és només l'activitat merament recaptatòria, sinó la funció que el nostre ordenament atribuïska als tributs i que, com assenyala l'article 2.2 LGT, no solament és la de ser mitjans per recaptar els ingressos necessaris per al sosteniment de les despeses públiques, sinó també la de servir com a instruments de la política econòmica general i per atendre la realització dels principis i les finalitats constitucionals.

Per altra banda, en la mesura en què la presentació tempestiva, completa i veraç de declaracions tributàries, fins i tot sense ingrés, impediexen la comissió del delicte, també es pot considerar bé jurídic protegit el deure de lleialtat dels ciutadans amb l'Administració pública pròpia d'un Estat social i democràtic de dret.

### **3.2.- Element objectiu: La conducta típica**

#### *3.2.1.- Defraudació per acció o omissió*

El nucli de la conducta típica en el delicte fiscal és la defraudació, que alguns entenen com a perjudici patrimonial ocasionat per l'incompliment conscient d'un deure tributari (l'incompliment intencionat de les obligacions tributàries) i, altres, com a perjudici patrimonial causat mitjançant engany.

Per esta última postura (que sorgix especialment en examinar els supòsits de devolució indeguda), tota defraudació implica algun tipus de maquinació enganyosa (simulació de la realitat tributària); però este engany té una configuració diferent de la de l'estafa. Tot i la similitud entre l'estructura d'ambdós delictes, en el delicte fiscal no és necessari, com passa en l'estafa, un engany idoni per induir a error l'Administració ni que este error siga determinant del desplaçament patrimonial, sinó que l'Administració tributària (quan procedix a la devolució) actua amb independència de l'engany en compliment dels seus deures.

La defraudació es pot dur a terme tant per acció com per omissió. Va ser la Llei orgànica 6/1995 la que va incorporar expressament en la redacció del precepte penal la possibilitat que el delicte fiscal es poguera cometre per omissió, tot i que els òrgans judicials havien declarat

majoritàriament, des del moment en què es va plantejar la qüestió, que es comet delicte fiscal (es defrauda) tant per la completa omissió de la declaració, sense exterioritzar cap ingrés, com quan es declara menys del que caldria, és a dir, que l'elusió del pagament d'impostos es produïx tant declarant malament de manera conscient, com no declarant, sempre que concórrega l'element de culpa (ànim defraudatori).

### 3.2.2.- Modalitats defraudatòries

La defraudació s'ha d'efectuar necessàriament a través de les següents vies o modalitats:

- Elusió del pagament de tributs, quantitats retingudes o que s'haurien d'haver retingut o ingressos a compte de retribucions en espècie.
- Obtenció indeguda de devolucions o gaudi indegut de beneficis fiscals.

#### 1r) Elusió del pagament.

Qualsevol operació que evite totalment o parcialment el pagament per l'obligat tributari suposa una conducta típica d'elusió del pagament que, superada una determinada quantia, es convertix en il·lícit penal.

L'objecte d'esta elusió del pagament pot ser:

- Els tributs, que segons l'article 2.2 LGT són les taxes, les contribucions especials i els impostos, si bé són estos darrers, fonamentalment l'IRPF, l'impost sobre societats i l'IVA, als quals es reconduïx la pràctica totalitat dels processos actuals per delicte fiscal.

- Les quantitats retingudes o que s'haurien d'haver retingut, és a dir, les quantitats que han de ser ingressades per la persona o entitat a qui la Llei de cada tribut impose l'obligació de desviar i ingressar a l'Administració tributària, amb ocasió dels pagaments que haja de fer a altres obligats tributaris, a compte del tribut que els corresponga (art. 37.2 LGT). L'elusió del pagament de retencions es va introduir en el tipus penal a través de la Llei orgànica 6/1995 a fi de concloure l'intens debat jurisprudencial que existia al voltant de la seua qualificació jurídica com a delicte fiscal o delicte d'apropiació indeguda, debat que abans de la reforma esmentada s'inclinava majoritàriament per considerar la falta d'ingrés de les retencions practicades com a apropiació indeguda atesa la seua condició de pagament a compte i no de tribut. No obstant això, la nova regulació va incloure, a més de l'elusió del pagament de quantitats efectivament retingudes, la d'aquelles quantitats que havent-se d'haver retingut no es van retindre.

- Els ingressos a compte de retribucions en espècie. S'inclouen com a modalitat defraudatòria del delicte fiscal també per primer vegada en la Llei orgànica 6/1995, fonamentalment per coherència conceptual amb la criminalització de l'impagament de les retencions, respecte de les quals tenen un fonament jurídic comú, tot i que a diferència d'estes, no han estat mai qualificats d'apropiació indeguda, ja que no hi ha retenció sobre el que s'ha pagat sinó un ingrés d'obligat compliment que no s'ha dut a terme.

## 2n) Obtenció indeguda de devolucions fiscals i gaudi indegut de beneficis fiscals.

Abans de la reforma de 1995 només es tipificava com a conducta punible el "gaudi indegut de beneficis fiscals" que superara el límit quantitatiu fixat per la Llei. La jurisprudència havia delimitat conceptualment el terme "beneficis fiscals" reconduint-lo a les reduccions, deduccions, exempcions, bonificacions i desgravacions tributàries que implicaven el pagament d'una quota tributària inferior a la que realment era exigible (excloses, evidentment, les subvencions, desgravacions i ajudes objecte del frau de subvencions tipificat en l'article 308 CP), i quedava fora d'este concepte les devolucions fiscals, ja que estes no provoquen el pagament d'una quota inferior sinó una eixida de fons públics a favor del contribuent.

La dificultat de subsumir l'obtenció indeguda de devolucions fiscals dins dels comportaments elusius previstos en aquell moment en el tipus penal va donar lloc, com en el cas de les retencions, a una significativa polèmica al voltant de quina havia de ser la seua qualificació jurídica i en la qual es va especular sobre una àmplia gamma de possibilitats des del mateix delicte fiscal, passant pel frau de subvencions i l'estafa (posició majoritària en aquell moment), fins a considerar-lo un mer comportament atípic.

És més, a pesar de la seua incorporació al tipus delictiu en la reforma de 1995, encara s'alcen veus, per part d'algun sector de la doctrina, a favor de considerar que en aquells supòsits en què se simula una relació jurídica tributària inexistente per aconseguir la devolució (creació d'empreses sense activitat real amb l'única finalitat de simular fets imposables per obtindre devolucions), les conductes podrien ser considerades com a constitutives d'un delicte d'estafa, ja que falta el pressupòsit de tipicitat del delicte fiscal (la inexistència d'una relació jurídica).

### *3.2.3.- Remissió a normes tributàries per delimitar les conductes.*

En qualsevol cas, i sense perjudici dels debats existents, és indubtable que totes les conductes que inclou l'article 305 CP s'inserixen en el si d'una relació jurídica tributària, en el sentit ampli del terme. Conseqüència del que s'ha dit anteriorment és que, tant per determinar si s'han produït estos comportaments com per determinar el subjecte actiu del delicte o fixar la quantia defraudada que servix per delimitar si ens trobem davant d'un delicte fiscal o d'una infracció administrativa, s'ha de recórrer necessàriament a les normes extrapenals tributàries, tant a les genèriques com a les específiques del tribut de què es tracte.

### **3.3.- Element subjectiu**

El verb "defraudar", que l'article 305 CP utilitza per definir la conducta típica, evidencia la necessitat d'un element subjectiu específic, "l'ànim de defraudar", al qual és inherent el dol. El delicte fiscal és, per tant, un delicte essencialment dolós que no admet formes imprudentes de comissió, i requereix la concurrència de dos elements, intel·lectual -saber el que es fa- i volitiu -fer el que es vol.

Respecte al dol que és necessari per entendre comés el delicte, la doctrina distingeix entre dol directe (el resultat és perseguit intencionadament pel subjecte) o dol eventual (el subjecte assumix la possibilitat que la seua acció produísca un determinat resultat que no busca, però que accepta).

Doncs bé, es considera que en el delicte fiscal basta amb el dol eventual, és a dir, amb un coneixement per part del subjecte de l'alta probabilitat que les accions o omissions que es facen donen lloc a un frau fiscal.

### **3.4.- Perjudici econòmic per a la Hisenda pública**

#### *3.4.1.- Quantia del perjudici econòmic*

L'incompliment o la defraudació de les obligacions tributàries només té rellevància penal quan l'import de la quantitat defraudada o deixada d'ingressar arriba a la xifra que determina la norma penal, xifra que delimita la frontera entre la sanció administrativa i la sanció penal. Des de l'1 d'octubre de 2004, després de la modificació de l'article 305 CP operada per la Llei orgànica 15/2003, la quantia de la quota defraudada, l'import no ingressat de les retencions o ingressos a compte o de les devolucions o beneficis fiscals indegudament obtinguts o de què s'ha gaudit, ha de superar la xifra de 120.000 euros.

#### *3.4.2.- Naturalesa jurídica*

La naturalesa jurídica de la quantia defraudada a què es referix l'article 305 CP és objecte de discussió per la doctrina i per la jurisprudència, que en distingeixen dos plantejaments: considerar que constituïx un element del tipus (resultat típic del delicte) i, el més generalitzat, entendre que actua com a condició objectiva de punibilitat (això és com a circumstància que ha de concórrer en el moment de fer la conducta delictiva, però que n'està causalment desvinculada, per la qual cosa no ha de ser coneguda per l'agent) o de perseguibilitat (circumstància que, després de comés el delicte, constituïx pressupòsit per a l'exercici de l'acció penal). En el primer cas la quantia l'ha d'abastar el dol de l'autor, és a dir, el subjecte ha de tindre consciència que defrauda en quantia superior a 120.000 €. En el segon n'hi ha prou que existisca la intenció defraudatòria. Per això, les conseqüències també són diferents, ja que si es considera com un element del tipus l'error sobre la quantia exclourà el dol i, per tant, la responsabilitat penal, mentre que si es qualifica de condició objectiva de punibilitat no s'apreciarà l'error sobre la quantia com a causa eximent.

#### *3.4.3. Determinació de la quantia defraudada*

##### 1r) Regles de l'article 305.2 CP

Per quantificar el perjudici econòmic es distingeix entre tributs periòdics o de declaració periòdica i tributs instantanis sense declaració periòdica.

Pel que fa als primers (IRPF, societats i IVA, entre altres), l'apartat 2 de l'article 305 CP disposa que: "[...] si es tracta de tributs, retencions, ingressos a compte o devolucions, periòdics o de declaració periòdica, s'atindrà al que s'ha defraudat en cada període impositiu o de declaració, i si estos són inferiors a dotze mesos, l'import del que s'ha defraudat es referirà a l'any natural".

Quant als segons (com l'impost sobre successions i donacions o l'impost sobre transmissions patrimonials, o de declaració operació per operació com l'impost especial sobre determinats mitjans de transport o els drets d'importació), el mateix apartat 2 de l'article 305 CP indica: "En els altres supòsits, la quantia s'entendrà referida a cadascun dels diferents conceptes pels quals un fet imposable siga susceptible de liquidació."

Esta fórmula de càlcul de l'import dels 120.000 € que estableix l'article 305.2 CP ha sigut objecte de crítiques perquè es considera que d'esta manera s'atén més a factors del dret formal tributari que al principi de justícia material. En este sentit s'ha assenyalat que, en fixar-se una quantificació diferent segons el tipus de declaració, instantània o periòdica, s'està produint un tracte desigual davant de comportaments antijurídics idèntics i d'igual significació econòmica. Així passa amb l'IVA i l'impost especial sobre determinats mitjans de transport que, tot i tindre la mateixa naturalesa (tributs instantanis), diferixen en la forma de la seua declaració, la qual cosa suposa que en el primer s'até al que s'ha defraudat en tot l'any natural, mentre que en el segon només es pren el que s'ha defraudat en cadascuna de les operacions.

#### 2n) Determinació de la quantia: qüestió prejudicial

La competència exclusiva per fixar la quota defraudada en el delicte fiscal correspon a l'òrgan judicial i constituïx una qüestió prejudicial de naturalesa administrativa-tributària (ja que el seu import ha de ser fixat amb subjecció a la legislació fiscal) que este ha de resoldre en el procés penal.

Tot això no impediex que l'Administració tributària pugua dur a terme, a fi de saber si ha de remetre l'expedient al Ministeri Fiscal o a l'òrgan judicial, una quantificació almenys indicària de la quota que permeta conèixer l'abast de la imputació. Esta quantificació no constituïx cap dada predeterminada i invariable, sinó que forma part de l'informe o acta pel qual es trasllada la notitia criminis, és a dir, es comunica la possible existència d'indicis d'un delicte.

#### 3.4.4.- *Delicte continuat*

Quan es produïx una continuïtat delictiva en les defraudacions que es cometen contra la Hisenda pública (cadascuna per quantia superior a la fixada en l'article 305 CP), s'ha plantejat si és possible o no aplicar la figura del delicte continuat que, a efectes punitius, comporta la imposició de la pena que corresponga a un sol dels delictes comesos.

El criteri majoritari, avalat pel Tribunal Suprem, és contrari a l'apreciació de delicte continuat en el tipus penal del delicte fiscal no solament perquè la singularitat de cada impost és un obstacle perquè l'elusió de pagament que es produïska en un tribut es pugua unir amb la d'un altre tribut de naturalesa diferent, sinó perquè les regles de determinació de la quantia defraudada de l'apartat 2 de l'article 305 CP exigixen considerar l'impagament de l'impost corresponent a cada període impositiu o declaració com a delicte independent.

No obstant això, existixen també pronunciaments favorables a l'apreciació del delicte continuat quan cadascuna de les diferents conductes delictives contra la Hisenda pública, individualment considerades, siga subsumible en el tipus de delicte fiscal i es donen tots els requisits d'este. En especial s'exigix que la quantia defraudada en cada fet supere la quantitat de 120.000 €, sense que resulte possible addicionar-hi per obtindre la quota mínima de delicte una pluralitat d'infraccions administratives de períodes impositius o conceptes tributaris diferents.

### 3.5.- Autoria i participació

#### 3.5.1.- *Delicte especial o delicte comú*

El problema de la determinació de l'autoria té una especial significació en el delicte fiscal, ja que les tècniques de defraudació es van orientant cada vegada més a dificultar el coneixement de qui és el veritable autor del delicte en un intent d'eludir les responsabilitats que deriven de la seua comissió.

Doncs bé, en la concepció més o menys àmplia sobre qui ha de ser considerat autor en el delicte fiscal influïx decisivament la postura que s'adopte al voltant de la seua naturalesa jurídica, com a delicte comú o com a delicte especial. Per a la primera, emparada majoritàriament per la doctrina, si el delicte fiscal és un delicte comú, pot ser considerat autor tot aquell que es troba en situació de defraudar la Hisenda pública en alguna de les formes descrites en l'article 305 CP (eludint el pagament, obtenint o gaudint indegudament de devolucions o beneficis fiscals), siga obligat tributari o no, mentre que per a la segona (delicte especial), que és la que manté el Tribunal Suprem, només pot ser autor del delicte aquella persona que tinga la condició d'obligat tributari (cf. art. 35.2 LGT).

#### 3.5.2.- *Tercers partícips en el delicte fiscal*

No obstant això, el fet que el Tribunal Suprem considere que només l'obligat tributari pot ser autor directe del delicte fiscal no impedisca que s'admeta la participació punible en el delicte fiscal de terceres persones alienes a l'obligació tributària.

En efecte, les persones alienes a l'obligació tributària (extraneus) poden intervenir en la comissió del delicte fiscal com a partícips, en concepte d'inductors, cooperadors necessaris (art. 28 CP) o còmplices (art. 29 CP). Tots ells, com que tenen una condició jurídica diferent de l'autor (que infringeix un deure especial que li és propi), es poden beneficiar d'una reducció de la pena que escaiga imposar (cf. arts. 63 i 65 CP).

Els defensors de considerar el delicte fiscal com un delicte comú critiquen precisament esta concepció del delicte fiscal com a delicte especial en la mesura en què fa extremadament difícil, a vegades, la persecució de l'autèntic culpable o li atorga un tracte de favor en conceptuar-lo com a mer partípcip del delicte. Així, en el cas del testaferro, qui respon com a autor del delicte no té el domini del fet de la situació (constituïx una figura secundària o accessòria), mentre que el veritable responsable apareix només com a tercer partípcip.

Casos de cooperació necessària es poden trobar en la intervenció de determinats professionals que, posant a disposició dels subjectes contribuents els seus coneixements específics en matèria tributària, determinen eficaçment la comissió del delicte que, sense la seua aportació qualificat, no s'hauria realitzat; o el supòsit dels emissors de factures falses.

Així mateix els administradors de societats instrumentals que s'utilitzen per a la defraudació podrien encaixar en la figura dels cooperadors necessaris.



### 3.5.3.- Responsabilitat dels administradors de societats

Sovint els delictes es cometen a través de les persones jurídiques, però en l'àmbit penal estes no poden ser considerades subjectes actius d'un delicte, per la qual cosa la seua responsabilitat penal s'ha de concretar, si escau, en les persones físiques que actuen en nom seu, és a dir, en les persones físiques que, segons l'article 31 CP, siguen els veritables propietaris de la voluntat social. La responsabilitat dels administradors i dels representants de fet o de dret de les persones jurídiques no és objectiva, ni deriva d'una presumpció legal de culpabilitat, sinó que cal que estos representants o administradors hagen tingut en cada cas la conducta defraudatòria descrita en el tipus penal (l'elusió del pagament, l'obtenció indeguda de devolucions o el gaudi indegut de beneficis fiscals).

### 3.6.- Consumació i formes imperfectes d'execució

La consumació determina el moment en què es produïx el perjudici per a la Hisenda pública que comporta la defraudació i s'ha d'establir, sobre la base de la normativa de cada tribut, què és el que concreta el naixement del deute, la seua quantia i, en especial, els terminis per ingressar-lo. En el delicte fiscal, el moment en què s'entén consumat el delicte té gran importància ja que marca el dia inicial o *dies a quo* per al còmput del termini de prescripció del delicte.

#### 3.6.1.- Consumació i formes imperfectes d'execució en l'elusió del pagament

En la modalitat d'elusió del pagament, quan es tracte de tributs que es gestionen amb autoliquidació, es considera que tant si es formula declaració com si no, el delicte es consuma en el moment en què expira el termini establert per presentar la declaració i efectuar el pagament. Abans no es pot parlar de consumació, ja que el subjecte encara podria efectuar el pagament a través d'una declaració complementària.

No obstant això, en els tributs de declaració periòdica, en concret en l'IVA, com a regla general només es considera consumat el delicte quan, a través de la liquidació anual, es pot determinar si la suma defraudada excedix o no el límit legal (120.000 €) i este moment se situa el 30 de gener de l'any següent al període anual a què vaja referida la defraudació, ja que esta és la data en què finalitza el termini de presentació de la declaració i fins a esta data el contribuent té l'oportunitat de complir amb la seua obligació.

Pel que fa als tributs en què haja d'existir un acte de liquidació per part de l'Administració tributària (per exemple, l'impost de successions i donacions), la consumació tindrà lloc quan, notificada la liquidació, finalitze el termini per efectuar l'ingrés voluntari del deute tributari concedit en la liquidació.

Cal indicar, finalment, que en l'elusió del pagament de tributs amb el sistema d'autoliquidació no és fàcil admetre formes imperfectes de comissió (per exemple, la temptativa), ja que la realització de la conducta porta indissolublement unida la causació d'un resultat, el perjudici patrimonial a la Hisenda pública.

### *3.6.2.- Consumació i formes imperfectes d'execució en l'obtenció indeguda de devolucions*

En la modalitat d'obtenció indeguda de devolucions, per entendre consumat el delicte i produït el perjudici a la Hisenda pública es requerix un acte exprés de l'Administració tributària en el qual reconega el dret a la devolució i que l'Administració tributària haja fet l'entrega material efectiva de la quantitat sol·licitada. La doctrina admet la possibilitat que el delicte fiscal es pugui cometre en grau de temptativa si es falsegen les dades fàctiques que justifiquen la sol·licitud de devolució i esta falsedat la descobreix l'Administració tributària amb caràcter previ a fer la devolució.

### *3.6.3.- Consumació i formes imperfectes d'execució en el gaudi indegut de beneficis fiscals*

En el gaudi indegut de beneficis fiscals el delicte es consuma quan es presenta la declaració i es declara una quantia inferior a la deguda, en eludir-se el pagament de les quantitats indegudament bonificades. La seua consumació, per tant, tindrà lloc el dia de finalització del termini de presentació de la declaració, segons el tribut de què es tracte.

## **3.7.- Penalitats: Subtipus agreujats**

### *3.7.1.- Tipus bàsic*

L'article 305 CP castiga les defraudacions comeses mitjançant alguna de les modalitats que s'hi descriuen i que excedisquen de 120.000 € amb penes de presó d'un a quatre anys i multa del tant al sèxtuple de la quantia defraudada.

A estes hi cal afegir com a penes o conseqüències accessòries la imposició al responsable de la pèrdua de la possibilitat d'obtindre subvencions o ajudes públiques i del dret a gaudir dels beneficis o incentius fiscals o de la Seguretat Social durant el període de 3 a 6 anys.

Pel que fa a la pena privativa de llibertat, l'establiment d'un màxim de 4 anys determina, després de la reforma operada en l'article 14 de la Llei d'enjudiciament criminal per la Llei 38/2002, de 24 d'octubre, que l'enjudiciament en primera instància del delicte fiscal correspon als jutjats penals amb possible apel·lació a les audiències provincials (o a l'Audiència Nacional quan la sentència siga dictada pel Jutjat Central Penal), la qual cosa impossibilita l'accés a la cassació del Tribunal Suprem, llevat els supòsits de concurs amb altres delictes o aforament.

Així mateix cal assenyalar que, si s'imposa en la sentència condemnatòria una pena inferior a dos anys, el condemnat té la possibilitat, si compleix les condicions de l'article 81 CP, de beneficiar-se de la suspensió de l'execució de la condemna.

### 3.7.2.- Subtipus agreujats

L'article 305 CP regula dos subtipus agreujats (introduïts en la reforma de la Llei 6/1995) en els quals les penes de presó d'un a quatre anys i multa del tant al sextuple s'aplicaran en la seua meitat superior. Estos tipus agreujats són:

- La utilització de persona o persones interposades de manera que quede oculta la identitat del veritable obligat tributari

- L'especial transcendència i gravetat de la defraudació atenent a l'import defraudat o a l'existència d'una estructura organitzativa que afecte o pugua afectar una pluralitat d'obligats tributaris

Sobre estos també existix una discussió doctrinal al voltant de la seua naturalesa jurídica com a circumstàncies agreujants o tipus qualificats de defraudació, que té un indubtable interès pràctic ja que si es consideren tipus qualificats (conductes que configuren o tipifiquen per si mateixes el fet delictiu) la seua mera existència presumix una actitud dolosa i per tant la comissió del delicte, la pena es determina a partir del límit establert per a estos (qualsevol que siga el grau d'execució o participació) i en la graduació de la pena a imposar s'hauran de tindre en compte les regles previstes per a la concurrència d'agreujants genèrics, la qual cosa no passa en el cas que es qualifiquen de mera circumstància agreujant.

Pel que fa a la utilització de persona o persones interposades, el subtipus exigix que esta utilització de la persona o persones interposades (físiques o jurídiques) aconseguisca un resultat precís: l'ocultació del veritable obligat tributari. En el cas d'utilització de persones jurídiques, per conèixer la veritable titularitat de béns i drets d'un patrimoni social, per esbrinar la veritat material inherent al procés penal, es recorre a la doctrina civil de l'"alçament del vel". La tècnica de l'alçament del vel permet conèixer la persona física, autèntic obligat tributari, que oculta la seua actuació defraudatòria sota formes societàries.

Pel que fa a l'especial transcendència i gravetat de la defraudació, atenent a l'import defraudat, s'establix amb este subtipus una clàusula valorativa oberta i, com a tal, d'apreciació subjectiva i aplicació discrecional per l'òrgan judicial, atés que el Codi penal no fixa la quantia a partir de la qual es pot considerar que existix agreujament ni existix jurisprudència en este sentit.

Per la seua part, l'especial transcendència i gravetat de la defraudació atenent a l'existència d'una estructura organitzativa que afecte o pugua afectar una pluralitat d'obligats tributaris va referida als supòsits de més perillositat i menyscapse als interessos de la Hisenda pública, ja que es tracta d'estructures estables que donen cobertura a la defraudació facilitant o podent facilitar la comissió del delicte fiscal a una pluralitat de persones.

S'ha de fer constar l'escàs nombre de pronunciaments en què s'han aplicat estos subtipus agreujants del delicte fiscal.

### **3.8.- Circumstàncies que eximixen o modifiquen la responsabilitat penal**

#### *3.8.1. L'error*

Sobre l'element subjectiu del delicte fiscal (l'ànim defraudatori o dol) és on pot actuar, com a causa d'exclusió de responsabilitat o d'atenuació, l'error (entés com a ignorància o coneixement equivocacat) previst en l'article 14 CP. Pot ser error vencible (el que es pot evitar posant l'oportuna diligència) o invencible i, per altra banda, error de tipus (desconeixement o coneixement equivocacat d'algun o alguns dels elements descrits en el tipus delictiu -per exemple, la realització d'un fet imposable que determina el naixement de l'obligació de pagament) o error de prohibició (falta de coneixement de la transcendència penal de l'incompliment).

Per apreciar-ne l'aplicació en el delicte fiscal no n'hi ha prou amb la mera al·legació de l'error, sinó que s'ha de provar tant la seua existència com el seu caràcter invencible.

#### *3.8.2.- Eximents i atenuants*

Les causes eximents, que exoneren de la responsabilitat criminal, són regulades en els articles 19 i 20 CP. Estes causes, tot i que solen ser al·legades per l'imputat en el curs del procés, tenen una escassa o mínima aplicació en l'àmbit del delicte fiscal. Així, en l'apreciació de l'estat de necessitat (situacions de crisi empresarial, dificultats de tresoreria o de precària situació financera) els tribunals requereixen que s'hagen exhaurit totes les possibilitats de finançament i exigixen, en cas d'insolvència provisional o definitiva, que l'empresari haja acudit al procés concursal sense que pugui, en altre cas, al·legar esta causa com a justificació de la comissió del delicte fiscal.

De les circumstàncies atenuants de l'article 21 CP, que mitiguen la responsabilitat criminal i incidixen en la graduació de la pena a imposar, té una especial rellevància i significació en el delicte fiscal la "reparació del dany o la disminució dels seus efectes" prevista en l'apartat cinqué del precepte esmentat, en la mesura en què el perjudici econòmic constituïx un dels elements essencials del tipus penal de l'article 305 CP. Este atenuant, que té com a límit temporal el judici oral, s'aplica quan no es donen els requisits per entendre produïda la regularització prevista en el paràgraf 4t de l'article 305 del Codi penal, que determina l'exempció de responsabilitat penal.

Juntament amb l'anterior ha estat aplicat amb certa freqüència també l'atenuant per analogia (art. 21.6 CP) referit a les dilacions indegudes en procés. Este atenuant va ser admés pel Tribunal Europeu de Drets Humans, que va considerar, com un correcte mitjà de compensació de la lesió del dret a ser jutjat en un procés sense dilacions indegudes, una atenuació proporcionada per la pena. La solució ha sigut acceptada majoritàriament també en el nostre sistema judicial que exigix per a la seua apreciació que el retard o dilació en la tramitació del procés haja estat denunciat pels imputats. Així mateix, una vegada determinada la seua aplicació, este atenuant pot arribar a tindre caràcter de qualificat (a efectes de graduar la pena a imposar) en funció de la durada de la inactivitat.

### 3.9.- Regularització

#### 3.9.1.- *Naturalesa jurídica*

La regularització va constituir la principal novetat de la reforma de la Llei orgànica 6/1995, la redacció de la qual va passar íntegrament al Codi penal de 1995; així, l'apartat 4 de l'article 305 comença indicant: "Quedarà exempt de responsabilitat penal qui regularitze la seua situació tributària, en relació amb els deutes a què es referix l'apartat primer d'este article".

Malgrat que l'article 305 CP parla d'exempció de responsabilitat penal, la jurisprudència considera la regularització com una excusa absolutòria (causa que impedit, tot i haver-se comés el delicte, imposar al culpable la pena que li correspon). Esta ha sigut també la qualificació de la Fiscalia General de l'Estat que, en la Consulta 4/1997 sobre extensió a tercers partícips de la regularització fiscal, va entendre que, en tant que conducta que es produïx una vegada comés o consumat el delicte, havia de ser considerada com a excusa absolutòria.

#### 3.9.2.- *Requisits de la regularització*

##### 1r) Requisits de caràcter objectiu

Una de les qüestions més debatudes és el mateix concepte de "regularitzar" que apareix en l'article 305 CP: hi ha dos posicions. La primera considera que la regularització exigix necessàriament l'ingrés del deute, criteri mantingut en estos moments pel Tribunal Suprem, per a qui la situació tributària només queda regularitzada quan se satisfà l'impost eludit, sense que es pugua considerar que s'ha regularitzat pel mer fet que es reconega la defraudació amb la presentació d'una declaració complementària sense ingrés.

En contra d'esta posició algunes audiències provincials i gran part de la doctrina entenen que no és necessari el pagament, i que per regularitzar basta la presentació d'una declaració sense ingrés o la mera comunicació de la veritable situació tributària, sempre que existisca per part de l'obligat tributari una voluntat real de complir amb les seues obligacions. Este criteri es basa en l'equiparació entre la regularització de l'article 61.3 LGT 1963 (arts. 27 i 65 LGT) i la del delicte fiscal de l'article 305 CP, relacionades expressament en l'exposició de motius de la Llei orgànica 6/1995.

##### 2n) Requisits de caràcter subjectiu

La persona física que ha comés la defraudació (com a subjecte actiu del delicte) o els representants o administradors de la persona jurídica (art. 31 CP) estan legitimats per promoure la regularització. No obstant això, es plantegen dubtes no resolta encara, sobre si és possible que la regularització l'efectuen terceres persones que tinguen interès en la regularització (partícips en el delicte) per evitar les conseqüències del delicte.

### 3r) Requisits temporals

Per fixar el límit temporal fins al qual actua la regularització, l'article 305.4 CP estableix dos supòsits:

- Quan han existit actuacions de l'Administració tributària, s'ha de regularitzar "abans que l'Administració tributària haja notificat l'inici de les actuacions de comprovació tendents a la determinació dels deutes tributaris objecte de regularització".

Tot i que s'exigix notificació, algunes audiències provincials han admés la prova indirecta del coneixement de l'obligat tributari de l'inici d'actuacions de comprovació.

- En el cas que estes actuacions no s'hagen produït "abans que el Ministeri Fiscal, l'advocat de l'Estat o el representant processal de l'Administració autonòmica, foral o local de què es tracte, interpose querella o denúncia dirigida contra aquell, o quan el Ministeri Fiscal o el jutge d'Instrucció duguen a terme actuacions que li permeten tenir coneixement formal de la iniciació de les diligències".

En el cas d'interposició de querella o denúncia la jurisprudència del Tribunal Suprem exigix la notificació a l'obligat tributari de la interposició de la denúncia o la querella.

En el supòsit de les diligències d'investigació practicades pel Ministeri Fiscal o de diligències judicials no se n'exigix, en l'article 305.4 CP, la notificació, sinó "el coneixement formal del seu inici", expressió àmplia que inclou qualsevol mitjà que permeta acreditar que l'obligat tenia coneixement personal de l'inici de les diligències que s'adrecen contra ell.

#### 3.9.3.- Efectes de la regularització

El paràgraf segon de l'article 305.4 del Codi penal estableix que:

L'exempció de responsabilitat penal prevista en el paràgraf anterior afectarà igualment este subjecte per les possibles irregularitats comptables o altres falsedats instrumentals que, exclusivament amb relació al deute tributari objecte de regularització, el subjecte haja pogut cometre amb caràcter previ a la regularització de la seua situació tributària."

L'article 305.4 CP estén els efectes exoneradors de la regularització a les possibles irregularitats comptables o falsedats instrumentals o medials comeses amb la finalitat única i exclusiva de dur a terme la defraudació tributària que es regularitza.

La disposició final 5a del Codi penal ha ampliat l'àmbit de l'exempció de responsabilitat per regularització sobre les possibles irregularitats comptables o altres falsedats instrumentals als deutes tributaris inferiors al límit quantitatiu exigít per al delicte fiscal.

Una altra qüestió amb vista als efectes de la regularització és la seua extensió a tercers partícips. La Consulta 4/1997, de la Fiscalia General de l'Estat sobre extensió a tercers partícips dels efectes de la regularització fiscal, assenjala la possibilitat d'extensió de tals efectes als partícips, segons que estos hagen intervingut o no (des del punt de vista de l'acció penal i no de la tributària) en la regularització.

### **3.10.- Prescripció**

La prescripció del delicte en el dret penal és la causa d'extinció de la responsabilitat criminal per efecte del transcurs d'un període de temps que varia segons les penes previstes per a cada delicte.

En l'àmbit tributari la prescripció actua com a forma d'extinció del deute pel transcurs del temps.

#### *3.10.1.- Termini de prescripció*

El termini de prescripció en el delicte fiscal, atenent a la durada de la pena amb la qual se sanciona, és de cinc anys d'acord amb l'article 131.1 CP.

No obstant això, després de l'entrada en vigor de la Llei 1/1998, de 26 de febrer, de drets i garanties del contribuent, de la qual la disposició adicional primera va modificar l'article 64 de la Llei 230/1963, general tributària, reduint a 4 anys el termini de prescripció del deute tributari, va sorgir el debat sobre si esta modificació també afectava el termini de prescripció del delicte fiscal.

La Sala 2ª del Tribunal Suprem ha estat unànime en assenylar la independència d'ambdós terminis prescriptius (administratiu i penal) i, per tant, que el termini de prescripció de delicte fiscal no s'ha innovat i continua sent de cinc anys.

#### *3.10.2.- Interrupció de la prescripció*

1r) Per presentació de la denúncia o la querella

L'article 132.2 CP establíx que la prescripció s'interromprà quan el procediment s'adrece contra el culpable.

La doctrina tradicional del Tribunal Suprem admet que amb la presentació de la denúncia o la querella davant l'òrgan judicial s'entén dirigida l'acció contra el culpable a l'efecte d'interrupció de la prescripció, sense necessitat que recaiga cap resolució d'admissió a tràmit.

Davant d'això, la Sentència 63/2005, de 14 de març, del Tribunal Constitucional, ha considerat que perquè el procediment s'entenga dirigit contra el culpable és necessària la intervenció del jutge i, per tant, no n'hi ha prou amb la mera presentació de la denúncia o la querella davant l'òrgan judicial. En este sentit, assenjala que "es poden extraure de la nostra jurisprudència elements suficients per avalar la conclusió obtinguda sobre el fet que, per poder entendre dirigit el procediment penal contra una persona, no n'hi ha prou amb la simple interposició d'una denúncia o d'una querella, sinó que es fa necessari que concórrega un acte

d'intermediació judicial. Així, hem qualificat estes actuacions de part com a meres sol·licituds d'«iniciació» del procediment penal (per totes, STC 11/1995, de 4 de juliol, F. 4), la qual cosa implica que, mentre no siguin acceptades, este procediment no es pot considerar «iniciat» ni, per tant, «dirigit» contra cap persona, interpretació que, per altra banda, es correspon exactament amb el que disposen els arts. 309 i 750 de la Llei d'enjudiciament criminal (LECrim), en virtut de la qual la direcció del procediment penal contra una persona correspon en tot cas als jutges i als tribunals de la jurisdicció penal”.

Després d'algunes vacil·lacions el recent Acord no jurisdiccional de la Sala Segona del Tribunal Suprem, de 25 d'abril de 2006, ha acordat mantindre la seua jurisprudència sobre la interrupció de la prescripció, a pesar de l'esmentada Sentència del Tribunal Constitucional.

#### 2n) Requisits que ha de reunir la denúncia o la querella

Quant als requisits que ha de reunir la denúncia o la querella per considerar que interromp la prescripció, la doctrina ha assenyalat que haurà de contenir la determinació objectiva del fet típic (període i tribut en què es produïx la defraudació i alguna determinació de la comissió delictiva, encara que siga molt general) i subjectiva de les persones imputades (identificació dels denunciats i dels querellats, o almenys informació de referència que en permeta la determinació). S'exclouen, per tant, les imputacions genèriques.

### **3.11.- La prova en el delicte fiscal**

#### *3.11.1.- Valor probatori de l'expedient administratiu*

L'expedient que l'Administració tributària remet al Ministeri Fiscal o a l'òrgan judicial corresponent quan aprecia l'existència d'indicis de delicte té, quant a la valoració com a mitjà de prova, una doble funció:

D'una banda, a l'efecte de la iniciació penal, l'acta o l'informe previ de la Inspecció dels Tributs té el caràcter d'una denúncia, és a dir, conté la constatació d'uns fets dels quals s'inferix una notitia criminis suficient per a l'obertura d'un procés penal.

De l'altra, dins del procés i en la fase de judici oral, l'expedient té el valor probatori d'una prova documental lliurement apreciada pel jutge, atés que, enfront del que succeïx en l'àmbit administratiu (art. 144.1 LGT), en l'àmbit penal la presumpció de veracitat i certesa de les actes i diligències cedix davant la presumpció d'innocència de l'article 24 CE, de manera que com a prova documental està subjecta a ratificació i a contradicció, i passa a formar part del conjunt de les proves documentals i pericials practicades en l'acte del judici oral que han de ser valorades pel jutge.



### *3.11.2.- Intervenció dels funcionaris de l'Administració tributària en el procés penal*

Els funcionaris de l'Administració tributària poden intervenir en el procés en qualitat de testimoni, testimoni-perit o perit. En el primer cas, intervé com a testimoni el funcionari que, una vegada efectuades actuacions de comprovació i investigació en el procediment administratiu on es van detectar els indicis de delicte, declare exclusivament sobre estes actuacions. En el segon, participa en el procés com a testimoni-perit el funcionari que, a part de declarar sobre fets coneguts personalment en el desenvolupament de les actuacions, aporte a requeriment del jutge els seus coneixements especials i emeta les seues opinions i parers com a tècnic en la matèria per a l'apreciació dels fets.

Per últim, intervé com a perit el funcionari que, sense dur a terme actuacions materials de comprovació o investigació, col·labore en l'emissió de l'informe relatiu a l'existència d'indicis de delicte o siga cridat pel jutge per desenvolupar un servei pericial. En este sentit, cal indicar que en el si de l'Agència Tributària funcionen, des del 1998, les unitats especials d'Auxili Judicial, la creació de les quals va respondre a la necessitat de dotar de la màxima eficàcia i racionalitat el desenvolupament de les tasques derivades de les peticions d'informes i dictàmens pericials cursats pels òrgans jurisdiccionals en matèria, principalment, de delicte fiscal.

Sobre l'actuació com a perits de funcionaris de l'Administració tributària, la jurisprudència ha deixat clara la seua imparcialitat i independència per intervenir en el procés penal precisament perquè es tracta de funcionaris públics que han de servir amb objectivitat els interessos generals sense cap interès personal o directe en la causa penal i pel fet de la seua dependència funcional del jutge durant l'acompliment de la seua perícia.

### *3.11.3.- Aplicació del règim d'estimació indirecta per determinar la quota defraudada*

Dels tres règims que l'article 50.1 LGT estableix per determinar la base imposable - estimació directa, estimació objectiva i estimació indirecta-, este últim constituïx un mètode subsidiari dels altres dos que s'aplica únicament quan l'Administració no pot disposar de les dades necessàries per a la determinació completa de la base imposable com a conseqüència d'una sèrie de circumstàncies que relaciona l'article 53.1 LGT i que determinen incompliments substancials que impossibiliten obtindre de l'obligat tributari estes dades.

Per determinar les bases i les quotes en este règim, l'article esmentat concreta els mitjans amb què l'Administració pot determinar les bases o els rendiments. Mitjans que comporten la utilització de magnituds, índexs, mòduls o dades i antecedents disponibles que, directament o indirectament, siguen rellevants a este efecte.

En el procés penal no existix cap inconvenient perquè l'òrgan judicial determini, a efectes del delicte fiscal, la quota defraudada aplicant este règim d'estimació indirecta quan siga impossible aplicar altres mètodes. Ara bé, com que es tracta d'un règim estimatiu no és possible una translació automàtica d'este, ja que el dret a la presumpció d'innocència, que regix estrictament en matèria penal, exigix que tota condemna estiga basada en una prova real dels

fets que fonamenten la culpabilitat de l'acusat. Conseqüència d'això és que l'aplicació d'este règim només es podrà dur a terme mentre es complisquen els requisits exigits per a la validesa de les proves per indicis i, en tot cas, sota les condicions de fiabilitat necessàries per estimar que existix prova de càrrec suficient.

#### *3.11.4.- La prova dels guanys patrimonials no justificats*

Reben la consideració de guanys patrimonials no justificats els béns i els drets la tinença, declaració o adquisició dels quals no es correspon amb la renda o el patrimoni declarats pel contribuent.

En els guanys de patrimoni no justificats la doctrina està dividida sobre la seua naturalesa jurídica, ja que mentre uns sostenen que constituïx un component més de la renda, per a d'altres constituïx una presumpció legal de renda.

Sota esta darrera concepció la Llei de l'IRPF conté dues presumpcions legals que admeten prova en contra. La primera és que els elements patrimonials el finançament dels quals no està justificat amb la renda declarada pel subjecte passiu constituïxen una renda gravable que s'ha ocultat a l'Administració tributària i, la segona, que esta renda s'imputa al període impositiu en què ha sigut descoberta.

En el cas dels guanys no justificats la prova se centrarà en l'acreditació dels indicis de la seua existència (desproporció entre el que s'ha declarat i els béns posseïts) que serviran com a fet base del qual es poden deduir uns altres fets presumptes o conseqüències que porten al convenciment que s'ha produït l'obtenció i ocultació de rendes imposables en un determinat període de temps.

#### *3.11.5.- Utilització en el procés penal de les dades aportades per l'obligat tributari en el procediment tributari i el dret a no declarar contra si mateix i a no confessar-se culpable.*

La Llei general tributària imposa a l'obligat tributari el deure d'aportar la documentació i totes les dades i antecedents que li exigisca o requerisca l'Administració tributària, i en sanciona l'incompliment. Els documents i la informació així obtinguts, en l'àmbit del procediment inspector, formen part de l'expedient que, si escau, es remet posteriorment al procés penal i sovint constituïxen l'única prova documental de la causa en què es fonamenta la condemna per delicte fiscal.

Ara bé, davant d'este deure d'aportar coactivament dades i documentació, a vegades s'al·lega, per part de l'obligat tributari, el dret a no declarar contra si mateix i a no confessar-se culpable, que reconeix l'article 24.2 CE, i amb fonament en determinats pronunciaments del Tribunal Europeu de Drets Humans.

El 1990 el Tribunal Constitucional espanyol es va pronunciar expressament sobre esta qüestió (obligació d'aportar o exhibir els llibres comptables en el procediment inspector) en el sentit de considerar que esta exigència no equivalia a declarar contra si mateix i, per tant, no vulnerava este dret, i que el deure d'aportar dades per part del contribuent es justificava en

la finalitat de garantir la realització del deure constitucional de contribuir al sosteniment de les despeses públiques. En este sentit, la Sentència 76/1990, de 26 d'abril, proclama, textualment, que "els documents comptables són elements acreditatius de la situació econòmica i financera del contribuent; situació que cal exhibir per fer possible el compliment de l'obligació tributària i la seua posterior inspecció, sense que es puga considerar l'aportació o exhibició d'estos documents comptables com una col·laboració equiparable a la «declaració» compresa en l'àmbit dels drets proclamats en els arts. 17.3 i 24.2 de la Constitució. De la mateixa manera que el deure del ciutadà de tolerar que se'l sotmeta a una modalitat especial de perícia tècnica (verbigràcia, l'anomenat control d'alcoholèmia) no es pot considerar contrari al dret a no declarar contra si mateix i al de no declarar-se culpable -SSTC 103/1985, 145/1987, 22/1988, entre moltes altres-, quan el contribuent aporta o exhibix els documents pertinents no està fent una manifestació de voluntat ni emet una declaració que exterioritze un contingut que admeta la seua culpabilitat".

Per la seua part, el Tribunal Suprem sosté que el dret a no confessar-se culpable i a no declarar contra si mateix regeix només en la fase processal i no en l'administrativa, per la qual cosa la documentació i les dades obtingudes en el procediment inspector poden aportar-se com a prova en el procés penal. Així mateix, rebutja que estos drets es puguen configurar com a causa que justifique la defraudació fiscal.

Dossentències recents del Tribunal Constitucional han negat l'existència d'autoincriminació, si bé amb argumentacions molt específiques relatives al cas concret jutjat, ja que el procediment d'inspecció no es va dirigir contra la persona física que després va ser condemnada penalment, sinó contra la persona jurídica de la qual este era l'administrador, de tal manera que no aprecia l'existència del requisit subjectiu d'identitat entre la persona a la qual es va inspeccionar i de la qual es va requerir coactivament l'aportació de la informació i la persona després condemnada per delicte fiscal. Així, doncs, les sentències 18/2005, d'1 de febrer i 68/2006, de 13 de març, afirmen que "en no apreciar-se l'existència del requisit subjectiu que la coacció haja estat exercida pel poder públic sobre la persona que va facilitar la informació incriminatòria i que finalment va ser destinatària de les mesures punitives, s'ha de desestimar el recurs d'empara".

### **3.12.- Guanys procedents de fets delictius**

Sens perjudici dels problemes de prova, en els guanys provinents de fets constitutius de delicte la qüestió que es planteja és si estos poden integrar o no el tipus penal del delicte fiscal. El Tribunal Suprem s'ha mostrat obertament favorable a l'apreciació de delicte fiscal en tal cas, i n'ha distingit, tanmateix, en les últimes sentències en què ha tractat amb cert aprofundiment el tema, dos supòsits perfectament diferenciats.

Quan els ingressos procedixen directament i immediatament d'un fet delictiu pel qual l'autor ha estat condemnat, i la sentència condemnatòria ha previst la pèrdua del producte del delicte, a través del comís o de la responsabilitat civil, el Tribunal Suprem considera que no escau condemna per delicte fiscal, ja que la condemna pel delicte que constituïx la font directa i immediata de l'ingrés absorbix tot el desvalor de la conducta i consumix el delicte fiscal (concurso de normes).

Per contra, si els ingressos procedeixen indirectament d'un fet punible i no se'n pot acordar el comís o quan el fet delictiu no ha estat objecte de condemna s'ha de considerar que no hi ha concurs de normes i s'han d'apreciar rendes gravables que poden donar lloc a la comissió de delicte fiscal.

### **3.13.- Frau a la Llei tributària i delicte fiscal**

Els obligats tributaris a través de la planificació fiscal intenten reduir al màxim la seua càrrega fiscal. Esta activitat, irreprotxable quan es desenvolupa dins dels marges de l'ordenament jurídic, passa a ser desaprovaada quan l'obligat recorre a operacions o mecanismes de complex entramat jurídic que, tot i ser reals, eficaços i vàlids des del punt de vista jurídic, resulten artificiosos o impropis per als actes o negocis que pretén, i amb els quals el que es busca és eludir l'aplicació de la norma tributària per evitar el pagament de tributs o obtindre un avantatge fiscal important.

En estos casos la legislació regula mecanismes correctors que permeten a l'Administració tributària aplicar la norma que haguera correspost, eliminar els avantatges fiscals obtinguts i determinar les quantitats que s'haurien d'haver pagat.

Respecte a estos comportaments s'ha plantejat si poden donar lloc o no a un delicte fiscal. Amb independència de les dificultats que comporta la qualificació d'estos negocis com a economia d'opció, frau de llei –reconduït a la LGT de 2003 a l'anomenat “conflicte en l'aplicació de la norma tributària”- o simulació, i la no infreqüent requalificació judicial que se'n pot fer, l'última tendència de la jurisprudència del Tribunal Suprem era clarament partidària de la possibilitat de qualificar el frau de llei com a delicte fiscal. Davant d'esta, el Tribunal Constitucional ha assentat, amb fonament en els principis de legalitat penal, llei certa i intervenció mínima, un criteri clarament contrari a la incriminació d'estes actuacions en frau de llei perquè entén que el mateix concepte de frau de llei exclou per si sol el dol penal necessari i que, a falta d'una remissió expressa a la llei penal, no es pot donar a estes un tractament diferent en el dret tributari sancionador i en el dret penal de manera que s'exigisca en este últim (quan no són objecte de sanció en el procediment administratiu) una menor il·licitud per considerar-lo com a delicte que en la infracció administrativa. Ens referim a la Sentència 120/2005, de 10 de maig, que conclou que “la utilització de la figura del frau de llei -tributària i d'una altra naturalesa- per encaixar directament en un tipus penal un comportament que no reunit per si mateix els requisits típics indispensables per a este propòsit constituïx analogia in malam partem prohibida per l'art. 25.1 CE”.

### **3.14.- Responsabilitat civil**

#### *3.14.1.- Extensió de la responsabilitat civil*

La responsabilitat civil derivada del delicte comprén, d'acord amb l'article 110 CP, la restitució de la cosa, la reparació del dany i la indemnització dels perjudicis. En el delicte fiscal, esta responsabilitat civil inclou el pagament de la quota defraudada i els interessos de demora que legalment escaiguen, tal com ha recollit la disposició addicional 10a, apartat 1 LGT, en establir que “en els procediments per delicte contra la Hisenda pública la responsabilitat civil

comprendrà la totalitat del deute tributari no ingressat, inclosos els interessos de demora, i s'exigirà pel procediment administratiu de constrenyiment."

#### *3.14.2.- Acció per exigir la responsabilitat civil*

L'Administració tributària, com a perjudicada pel delicte, és titular de l'acció per exigir la responsabilitat civil i pot optar per exercitar-la en el procés penal -cosa que succeix en la majoria dels casos- o fer-ho, d'acord amb la Llei d'enjudiciament criminal, davant la jurisdicció civil, sol·licitant en el procés penal la reserva d'accions civils -possibilitat inèdita a la pràctica.

La reserva d'accions civils feta en el procés penal corresponent permetria que, una vegada finalitzat este, l'Administració tributària com a perjudicat, a través del procés civil adequat, poguera demandar la responsabilitat civil no solament al condemnat com a autor responsable del delicte o falta, sinó també als responsables civils subsidiaris (arts. 21 i 22 CP) o a les persones beneficiàries del delicte o falta (art. 108 CP), encara que no hagen sigut part en el procés penal.

#### *3.14.3.- Responsabilitat civil directa i subsidiària*

La responsabilitat civil directa afecta tots els que hagen estat condemnats com a autors, cooperadors necessaris, inductors i còmplices per delicte fiscal. Cadascun d'ells, dins la seua respectiva classe, seran responsables solidàriament entre ells per les seues quotes, i subsidiàriament per les corresponents quotes als altres responsables.

La responsabilitat subsidiària es farà efectiva: primer, en els béns dels autors, cooperadors o inductors i, després, en els dels còmplices.

Pel que fa a la responsabilitat civil subsidiària que s'atribuïx a les persones jurídiques (quan estes no puguen ser considerades autors del delicte), esta responsabilitat està basada en la que s'ha anomenat "jurisprudència d'interessos", segons la qual «qui es beneficia de les activitats d'altri que puguen generar perjudici a tercers està obligat a assumir la càrrega econòmica derivada de les accions nocives perpetrades pel responsable principal mentre no pugua ser rescabaldades pel peculi d'este». Supòsit que es produïx quan la societat és el subjecte passiu de l'impost defraudat per l'acció dels seus administradors.

#### *3.14.4.- Exacció de la responsabilitat civil derivada del delicte*

La nova Llei general tributària de 2003, en la disposició addicional 10a, estableix que l'exacció de la responsabilitat civil per delictes contra la Hisenda pública la durà a terme l'Administració tributària amb el corresponent procediment administratiu de constrenyiment, per a la qual cosa, una vegada la sentència siga ferma, el jutge o tribunal al qual competisca l'execució remetrà testimoni als òrgans de l'Administració tributària, i n'ordenarà l'exacció. L'Administració actua en este cas per delegació del jutge o tribunal sentenciador, per la qual cosa haurà d'informar de la tramitació i, si s'escau, dels incidents relatius a l'execució encomanada.

#### *3.14.5.- Subsistència de la responsabilitat civil en el supòsit de prescripció administrativa*

Una qüestió polèmica és la que concierneix a la subsistència de la responsabilitat civil una vegada transcorregut el termini de quatre anys de prescripció dels deutes tributaris que estableix l'article 66 LGT, ja que, d'acord amb l'article 59.1 de l'esmentat text legal, la prescripció extingix el deute.

La jurisprudència del Tribunal Suprem, amb algun pronunciament aïllant discrepant, entén que la responsabilitat civil no deriva del deute tributari preexistent sinó del delicte i, per tant, que la sentència constituïx un títol judicial autònom plenament eficaç per a la seua exigibilitat.

Per la seua part, la doctrina majoritària assenyala que resulta incoherent que es considere exigible un deute quan ja està extingit (amb la base que la sentència condemnatòria amb què conclou un procés penal constituïx el nou títol d'execució) quan l'Administració tributària no en pot requerir el pagament, ni el condemnat pot efectuar-lo voluntàriament, ja que ho impedia la Llei general tributària quan obliga en este cas l'Administració a efectuar-ne la devolució com a ingrés indegut (article 221c LGT), en relació amb l'article 32, de la Llei general tributària), tret que s'acorde una mesura cautelar de caràcter judicial sobre esta devolució.

#### *3.14.6.- Imputació de pagaments*

Convé destacar que la reparació del dany causat i la indemnització dels perjudicis és el primer dels conceptes a què s'han d'imputar els pagaments que efectue el penat o el responsable civil subsidiari, per davant de les costes i de les multes.

### **3.15.- Relació del delicte fiscal amb el delicte comptable**

L'article 310 CP tipifica, sota el nom de delicte comptable, conductes perilloses per a la Hisenda pública, que si no estigueren recollides en l'esmentat precepte, constituïrien actes merament preparatoris o temptatives de delicte fiscal.

Per esta raó, quan es produïxen algunes de les conductes agrupades en l'article 310 CP (no portar comptabilitat o portar comptabilitats diferents, fer anotacions fictícies, deixar d'anotar operacions o anotar-les amb xifres falses) i a continuació es defrauda la Hisenda pública, la jurisprudència assenyala que es dona una claríssima relació de consumpció (concurs de normes) entre estes conductes i el delicte fiscal, conductes que queden absorbides per este com a delicte més greu del qual aquelles són actes merament preparatoris tipificats penalment. Tot i això, quan no quede acreditada la defraudació a la Hisenda pública, estes conductes podran ser castigades com a delicte comptable.

### **3.16.- Relació del delicte fiscal amb les factures falses i altres falsedats documentals**

Les falsedats documentals que apareixen tipificades al Codi penal al·ludeixen, en general, a una alteració de la realitat que hauria de reflectir el document, alteració que pot tindre un caràcter material o ideològic. La primera afecta el caràcter legítim o genuí del document (és a dir, la realitat de la seua procedència respecte de la persona que se li atribuïx o altres aspectes connexos a la materialització del document); la segona afecta la seua veracitat (és a dir, la coincidència del seu contingut amb la realitat que descriu).

Amb estos delictes de falsedat documental es tutelien béns jurídics autònoms i independents -la fe pública, el valor probatori dels documents i la seguretat del trànsit jurídic- que s'estimen d'entitat suficient perquè es castiguen amb independència de la finalitat perseguida pel subjecte actiu del delicte. Això no obstant, les falsedats documentals solen tindre caràcter instrumental per a la comissió d'altres delictes, entre els quals hi ha el delicte fiscal.

En este sentit, des de la implantació en el nostre sistema fiscal de l'IVA, una de les modalitats defraudatòries més estesa i que ha donat lloc a la creació d'autèntiques trames han sigut l'emissió i la utilització de factures falses que reflectixen compravendes de mercaderies o prestacions de servicis inexistents, com a mitjà de devolucions d'IVA o deduccions per tercers receptors, com també per minorar rendiments en l'impost sobre societats.

El principal problema que s'ha plantejat ha sigut, vist el caràcter mercantil de les factures, fixar en quins supòsits es considera falsedat punible penalment, ja que el Codi penal de 1995 va modificar la regulació de les falsedats referents a estos documents de manera molt restrictiva, cosa que ha fet que esta qüestió s'haja convertit en una de les més controvertides a causa de la gran casuística que es pot plantejar. Encara que el criteri majoritari seguit pel Tribunal Suprem és el de considerar que existix falsedat documental únicament en els supòsits en què es confeccione deliberadament un document fals (la falsedat de la factura en si mateixa) amb la finalitat d'acreditar en el trànsit jurídic una relació jurídica absolutament inexistent, hi ha posicions en sentit contrari que consideren que estes factures anomenades "buides" no configuren un delicte autònom de falsedat, de manera que només són perseguibles quan hagen sigut utilitzades per a la comissió d'un altre tipus penal.

Si estes factures, sobre la base de considerar-les constitutives d'un delicte autònom de falsedat documental, són utilitzades per a la comissió d'un delicte fiscal, entra en joc l'aplicació de l'anomenat concurs ideal de l'article 77 CP previst per quan un delicte siga mitjà necessari per cometre'n un altre, però en cap moment el delicte de falsedats no se subsumix en el fiscal.

### **3.17.- El tràmit d'audiència previ a la denúncia per l'Administració tributària al Ministeri Fiscal o a l'òrgan judicial**

L'article 180.1 LGT ha introduït, quan l'Administració tributària considere que la conducta d'un obligat tributari pugua ser constitutiva d'un delicte contra la Hisenda pública, la

realització, amb caràcter previ a la remissió de l'expedient al Ministeri fiscal o la seua denúncia davant l'organisme jurisdiccional, d'un tràmit d'audiència a l'interessat.

El caràcter excepcional d'este tràmit, exigible només en el delicte fiscal i no en altres delictes de caràcter públic; el fet que en el mateix delicte fiscal s'establisca una desigualtat de tracte entre les denúncies que formula l'Administració tributària -deixant sense contingut mecanismes d'investigació judicial com el secret d'actuacions- i les que puguen formular altres administracions públiques (per exemple, els cossos i les forces de seguretat de l'Estat) que detecten estos indicis; i, principalment, la possibilitat que les futures actuacions penals es puguen veure perjudicades i que es frustre la mateixa finalitat de la denúncia han fet qüestionar l'obligatorietat d'este tràmit.

Els pronunciaments judicials a favor o en contra de la seua obligatorietat han sigut dispars. Alguna audiència provincial ha declarat la nul·litat de les actuacions perquè no complien el nou tràmit, ja que considera que l'aplicabilitat d'esta norma no finalitza en l'àmbit administratiu, sinó que afecta la via penal, mentre que, per a alguna altra, es tracta d'una norma de simple tràmit que no infringeix els principis d'audiència, assistència i defensa.

A diferència de l'anterior, en la jurisdicció contenciosa administrativa els tribunals (en concret, el Tribunal Superior de Justícia de la Comunitat Valenciana) han considerat que la decisió de l'Administració tributària de remetre, sense prèvia audiència de l'interessat, les actuacions al Ministeri Fiscal, no afecta, en cap cas, la validesa de les actuacions que se segueixen posteriorment en el procés penal i que es tracta d'una qüestió prejudicial penal que ha de resoldre únicament la jurisdicció penal.

La recent Llei 36/2006, de 29 de novembre, de mesures per a la prevenció de frau fiscal, ha suprimit este singular tràmit.

#### **4.- CONCURRÈNCIA D'ACUSACIÓ PÚBLICA I ACUSACIÓ PARTICULAR DE CARÀCTER PÚBLIC**

##### **4.1.- Sistema acusatori mixt en el procés penal espanyol**

En el dret penal espanyol regix el principi acusatori mixt, en la virtut del qual, juntament amb l'acusació pública que duu a terme el Ministeri Fiscal, es reconeix la legitimitat a l'ofés pel delicte a través de l'acusació particular, sens perjudici dels supòsits d'acusació privada i de l'acció popular reconeguda constitucionalment.

Este principi també s'aplica en els casos en què l'ofés o perjudicat pel delicte és una administració pública (estatal, autonòmica, local). Per tant, en els delictes contra la Hisenda pública, a part del Ministeri Fiscal, és admissible la intervenció del representant de la Hisenda pública perjudicada. Este és el resultat d'un procés històric que va tindre diverses etapes prèvies en este assumpte: una primera en la qual la representació de l'interés públic estava encomanada als fiscals del rei (que este nomenava en els diferents òrgans jurisdiccional);



i una segona, a partir de 1904, en la qual, després de la creació del Cos d'Advocats de l'Estat, estos actuen com a Ministeri Fiscal en les causes de contraban i defraudació, amb els drets reconeguts a este en les lleis processals. A partir de la Constitució espanyola de 1978 el Ministeri Fiscal ha d'exercir les seues funcions mitjançant òrgans propis d'acord amb els principis d'unitat d'actuació, dependència jeràrquica, legalitat i imparcialitat (cf. art.124 CE).

Cada administració pública espanyola disposa, per tant, de la seua pròpia representació processal. Correspon als advocats de l'Estat la representació i la defensa en judici de l'Administració de l'Estat (Llei 52/1997, de 27 de novembre), així com de l'Agència Estatal d'Administració Tributària (article 103 de la Llei 31/1990, de 27 de desembre). Per tant, l'acusació particular que desitge exercitar la Hisenda pública estatal es durà a terme a través d'estos funcionaris públics. Igualment els correspon l'exercici d'una possible acció popular en nom de l'Administració de l'Estat.

De fet, és regla general la compareixença de l'Estat en els processos penals per exercitar l'acusació particular, en delictes contra la mateixa Administració pública i, singularment, en els delictes contra la Hisenda pública, contraban i insolvències punibles (alçament de béns).

#### 4.2.- Algunes qüestions derivades de la dualitat d'acusacions

Encara que tenen la condició de part acusadora, hi ha diferències importants entre l'acusació pública que exercix el Ministeri Fiscal i l'acusació particular que pot exercir l'advocat de l'Estat o de la Hisenda pública perjudicada. Estes diferències es recullen resumidament en la taula següent:

	MINISTERI FISCAL	ADVOCAT DE L'ESTAT
<b>MISSIÓ</b>	Promoure l'acció de la justícia en defensa de la legalitat, dels drets dels ciutadans i de l'interès públic tutelat per la llei, d'ofici o a petició dels interessats, així com vetlar per la independència dels tribunals, i procurar davant d'estos la satisfacció de l'interès social. (art. 124 CE)	Representar i defensar en judici l'Administració de l'Estat
<b>UBICACIÓ</b>	Òrgan constitucional integrat amb autonomia funcional en el <i>poder judicial</i>	Integrat en el <i>poder executiu</i> , sota la direcció de l'Advocacia General de l'Estat

<b>RELACIÓ AMB EL GOVERN</b>	Principi d'imparcialitat (objectivitat i independència en defensa dels interessos que li estan encomanats). El Govern pot interessar, no ordenar, el fiscal general de l'Estat perquè promoga davant els tribunals les actuacions pertinents en ordre a la defensa de l'interés públic.	Principi de jerarquia propi de l'Administració pública (art. 103 CE)
<b>PROCÉS PENAL</b>	Exercix l' <i>acusació pública</i> , i exercita les accions penals, hi haja o no hi haja acusador particular, excepte en delictes privats. Intervé instant l'adopció de mesures cautelars i la pràctica de diligències. Pot ordenar a la Policia Judicial diligències oportunes	Legitimació com a <i>acusació particular</i> quan l'Administració de l'Estat es veu perjudicada.
<b>ACTUACIÓ</b>	Rep les denúncies de l'Administració tributària, les envia a l'autoritat judicial i es querella o en decreta l'arxivament	Pot presentar querelles davant l'òrgan judicial
<b>PROTECCIÓ PENAL</b>	Consideració d'autoritat	Consideració de funcionari públic
<b>MESURES CAUTELARS</b>	Ha de comparèixer per decidir sobre la presó provisional	Especial interès a assegurar les responsabilitats civils
<b>ACCIÓ CIVIL (arts. 110 i seg.)</b>	Ha d'entaular l'acció civil juntament amb la penal, excepte renúncia de l'ofés, cas en el qual es demanarà el càstig dels culpables.	Pot exercitar l'acció civil juntament amb la penal; pot renunciar a la primera, o exercitar-la separadament davant la jurisdicció civil després de la fermesa de la sentència penal i l'extinció de l'acció penal.

El règim de la concurrència de dues possibles acusacions en el delicte fiscal té els següents trets principals:

- a) La prescripció del delicte s'interromp amb l'exercici de l'acció penal per l'Administració tributària, a través de l'advocat de l'Estat o representant processal corresponent, o pel Ministeri Fiscal -juntament amb l'acte d'interposició judicial, si s'acabara consolidant la recent doctrina del Tribunal Constitucional-, però no amb la simple presentació d'una denúncia davant del Ministeri Fiscal.

- b) En tant que acusació particular, la sentència pot imposar el pagament de les costes de l'advocat de l'Estat, a diferència del Ministeri Fiscal.
- c) L'acusació particular és compatible amb la intervenció de funcionaris de l'Agència Tributària com a perits en el procés, segons estableix el Tribunal Suprem.
- d) La conformitat que evite el judici oral requereix l'aquiescència de les dos acusacions.
- e) L'acusació particular sol posar una especial èmfasi en la satisfacció de la responsabilitat civil.

La regla general, amb alguna excepció que no fa sinó confirmar-la, seguida per l'Administració tributària estatal és formular les denúncies per delicte fiscal davant del Ministeri Fiscal. Només quan el risc de prescripció era imminent s'ha presentat alguna denúncia directament en seu jurisdiccional; i no es té notícia de la presentació d'una querella per delicte fiscal per l'advocat de l'Estat, a diferència del que ocorre en altres delictes en perjudici de la Hisenda pública, com ara les insolvències punibles on la regla general és precisament la presentació de la querella.

## 5.- LA CONFORMITAT EN EL PROCÉS PENAL

**5.1.-** Seria incompleta la descripció del model actual del delicte fiscal a Espanya sense fer una referència a la conformitat en el procés penal, atesa la incidència que la seua regulació pot tindre tant en les conductes defraudatòries i en els comportaments postdefraudatoris com en l'actitud amb què les administracions públiques i el Ministeri Fiscal han d'abordar la prevenció i la lluita contra el frau fiscal.

**5.2.-** La conformitat en el procés penal no és un acord entre parts, sinó una adhesió-conformitat de l'acusat a les pretensions de l'acusació. És a dir, l'acusat reconeix expressament els fets de què se l'acusa, admet que són delictius i que li correspon una pena determinada. La conformitat es considera positiva per la Llei fins al punt que en determinats delictes ha alterat la separació entre instrucció i òrgan d'enjudiciament, admetent que la sentència la pose el mateix òrgan d'instrucció.

Com que l'acusació pot modular l'exercici de la seua acció, tant l'acció penal -càstig estricte-, com l'acció civil -reparació del dany-, en la pràctica esta adhesió es pot correspondre amb la modulació a la baixa de l'acusació. Se sobreentén que l'adhesió sempre es produïx respecte de l'acusació més greu, si hi ha pluralitat d'acusacions.

Si això és així en la majoria dels delictes, en el cas dels delictes fiscals esta modulació està fortament limitada, perquè l'Administració pública respecte de l'acció penal sempre ha de complir la legalitat i, respecte de la civil, no pot renunciar ni en tot ni en part a la quota tributària que corresponga.

**5.3.-** Hi ha dos supòsits bàsics de conformitats, segons s'apliquen o no atenuants. En certa manera, només en les segones hi ha "modificació" de l'acció penal. També cal precisar que el Codi penal té un sistema d'individualització de penes molt matemàtic, de manera que l'aplicació correcta d'estes regles dóna lloc a un tram concret dins del qual es pot imposar la pena.

### **II.a) Conformitat sense apreciació d'atenuants**

Quan el jutjat d'instrucció evacua el tràmit de conclusions provisionals, el representant processal de l'Administració tributària (advocat de l'Estat en cas de la Hisenda pública estatal) pot demanar la pena del delicte en tota la seua extensió: del mínim 1 any, al màxim 4 anys; del tant al sèxtuple de multa, etc. En elevar a definitives les conclusions provisionals en l'acte del judici –davant l'òrgan jutgador– pot modificar-les a la baixa respectant el mínim inicial fixat al Codi penal. En este supòsit, el resultat més baix serà sempre per cada delicte: 1 any de presó, tant de multa, 3 anys de privació de drets i costes processals.

### **II.b) Conformitat amb aplicació d'atenuants**

Normalment es tracta de l'atenuant a què s'ha fet referència anteriorment, la reparació del dany abans del judici, prevista en l'article 21.5 CP. Feta la compensació que escaiga amb els agreujants genèrics del Codi penal, l'atenuant pot ser (1) simple i únic o (2) doble, múltiple o molt qualificat.

L'atenuant simple dóna lloc a l'aplicació de la pena tipus en la seua meitat inferior (art. 66.1 CP), és a dir, entre 1 any i 2,5 anys; del 100% al 350% de multa; i de 3 a 4,5 anys de privació de drets. El resultat de l'apreciació de l'atenuant simple és de poca utilitat amb relació al supòsit de fet de no concurrència d'atenuant. A la pràctica és una certa contradicció. Sobretot si es té en compte que el tipus reserva la meitat superior per al subtipus agreujat de quantia important o de persones interposades, organització, etc. És a dir, que si no concorre el subtipus agreujat el més normal és moure's dins la meitat inferior, hi haja o no hi haja atenuant. En este sentit, els tipus que contenen un subtipus agreujat, com el delicte fiscal, tenen esta incoherència interna.

Malgrat la poca virtualitat pràctica, de totes maneres sí que pot resultar d'interés saber quan s'ha fet una reparació que es pugua considerar atenuant simple per contraposició a molt qualificat. No existix un criteri clar sobre això que tinga en compte, per exemple, percentatges de pagament o la relació amb el patrimoni. També pot resultar d'interés quan servisca per compensar alguna circumstància agreujant, a l'efecte de l'article 66.7é CP.

Respecte a l'atenuant doble, múltiple o molt qualificat, cal fer consideracions sobre el pagament i la pena.

En funció del pagament podem distingir tres supòsits fonamentals, segons si es tracta de pagament incomplet, pagament complet o pagament garantit. Si es tracta de pagament incomplet, la primera qüestió que es planteja és si un pagament incomplet o parcial amb insolvència declarada judicialment en peça de responsabilitat civil o contrastada per l'Administració tributària pot tindre esta consideració d'atenuant molt qualificat.

Diferent és el cas del pagament complet. Si es presenta l'acusat a l'acte del judici amb el pagament complet de la responsabilitat civil és evident que concorre el pressupòsit de fet de l'atenuant molt qualificat de reparació del dany. L'atenuant molt qualificat permet les següents possibilitats d'aplicació de la pena al tipus general: a´-pena tipus; b´-disminució de la pena en un grau (és a dir, en l'extensió compresa entre 6 mesos i un any de presó, 50% al 100% de la multa i 1 any i 6 mesos a tres anys de privació de drets); c´-disminució de la pena en dos graus (és a dir, en l'extensió compresa entre 3 mesos i 6 mesos de presó, 25% al 50% de la multa i de 9 mesos a 1 any i 6 mesos de privació de drets).

Finalment, quant al pagament ajornat o fraccionat amb garantia, l'acusat presenta un pla de pagaments -inferior a 4 anys per evitar problemes de prescripció de la pena de multa (amb termini de prescripció de 5 anys) d'execució subsidiària a la responsabilitat civil- i el garantix, normalment amb hipoteca.

Pel que fa a la pena, ja s'ha dit que es pot imposar la prevista per al tipus o la reducció en un o dos graus.

Quant a la pena de multa cal tindre en compte que la reducció en dos graus en suposa la fixació entre el 25 % i el 50 % de la quota o import defraudat, tal com resulta del sistema penal espanyol que el legislador ha volgut que s'aplique a determinades conductes tributàries quan les ha tipificat com a delicte.

I respecta a la pena de presó la reducció de dos graus suposa penes de 3 mesos a un any, tenint en compte que amb pena de tres mesos (sis mesos per a conductes delictives anteriors a l'exercici 2003) se substitueix per multa obligatòriament per l'article 71. En penes de fins a un any pot substituir-se igualment per multa o treballs en benefici de la comunitat, si concorren les circumstàncies de l'article 88. En tot cas, fins a 2 any es pot donar la suspensió condicionada de l'execució de la pena de presó.

Com es pot observar fàcilment, amb la reparació íntegra del dany causat, en qualsevol moment anterior al judici oral, el responsable del delicte fiscal pot obtenir una sentència condemnatòria en uns termes punitius molt favorables, que poden arribar a reduir-se a una pena de multa inferior a la sanció que precisament hauria correspost en seu administrativa, sens perjudici, lògicament, d'altres conseqüències inherents a la condemna penal, com ara l'existència d'antecedents.

**5.4-** L'existència de circumstàncies agreujants no impeditx que es pugui donar la conformitat en el procés penal. Normalment la circumstància agreujant serà la reincidència, per haver comés prèviament un delicte anàleg. Cal distingir entre reincidència i no ser delinqüent primari. La primera cosa agreuja la pena, la segona impeditx la suspensió condicional de l'execució de la pena privativa de presó.

### III. SÍNTESE DE POSSIBLES DEFECTES DEL MODEL DE DELICTE FISCAL A ESPANYA I DE LA SEUA APLICACIÓ

Una vegada exposades les característiques bàsiques configuradores del delicte fiscal en l'ordenament jurídic espanyol, es farà tot seguit una síntesi dels seus possibles defectes o incoherències, gran part dels quals comporta un difícil encaix entre la regulació del dret sancionador tributari i el dret penal, de tal manera que moltes vegades l'element diferenciador entre infracció administrativa i delicte fiscal és únicament l'import defraudat.

#### **1.- CARÀCTER GENÈRIC DE LES CONDUCTES QUE CONSTITUÏXEN DELICTE FISCAL, DE CONFIGURACIÓ JURISPRUDENCIAL, I NO HARMONITZADES AMB EL DRET TRIBUTARI SANCIONADOR**

**1.1.-** Segons el que s'ha reproduït més amunt, el tipus penal del delicte fiscal a Espanya té caràcter genèric i succint –“Qui [...] defraude la Hisenda pública [...] eludint el pagament de tributs [...]”-, de forma que només jurisprudencialment es van coneixent quines conductes poden ser qualificades pròpiament de defraudatòries. La incertesa que es pot derivar d'este caràcter genèric pot estar en l'arrel de la introducció, en la Llei general tributària de 2003, del singular tràmit d'audiència previ a la denúncia per l'Administració tributària que, de tota manera, la pràctica ha desaconsellat i la supressió del qual ha dut a terme la recent Llei 6/2006, de mesures per a la prevenció del frau fiscal. És més, després de les últimes reformes processals, serà difícil que existisca ni tan sols un criteri uniforme a tot Espanya, atesa la dificultat d'accés al recurs de cassació davant del Tribunal Suprem.

**1.2.-** Contrasta este únic tipus amb la pluralitat d'infraccions administratives tributàries que, a més, es qualifiquen de greus en cas d'ocultació i de molt greus en cas de mitjans fraudulents, i es poden donar casos de conductes que administrativament només serien infraccions greus (ocultació sense mitjans fraudulents), però que constituïrien delicte si la quota defraudada excedira els 120.000 euros.

**1.3.-** També s'ha pogut observar que existixen uns subtipus agreujats que tot just s'estan aplicant: utilització de persona interposada; i especial transcendència i gravetat de la defraudació. No poques vegades sembla que s'exigix la concurrència d'algunes d'estes circumstàncies per apreciar la comissió del tipus genèric.

**1.4.-** S'aplica el mateix i únic tipus a les diferents obligacions tributàries sense que existisca un règim específic ni per a les retencions ni per a l'obtenció indeguda de devolucions. Així, contrasta amb el màxim rigor que el dret administratiu sancionador aplica a les retencions o, per exemple, amb la tipificació com a delicte d'estafa agreujada entre particulars (amb penes de fins a 6 anys de privació de llibertat) quan “s'obtenen indegudament” amb un altre més de 400 euros amb la utilització de simulació de plet o altres ocultacions. El mateix es podria dir respecte a l'apropiació indeguda, conducta ben pròxima a l'impagament de retencions practicades.

**1.5.-** En dret administratiu sancionador s'imposa la sanció a l'obligat tributari, siga persona física o jurídica, i poden ser declarats responsables solidaris els qui col·laboren activament en la infracció. En l'àmbit penal, per contra, s'entén que les persones jurídiques

no poden delinquir, per la qual cosa el delicte l'ha de cometre la persona física administradora o representant. A més, en haver configurat el Tribunal Suprem el delicte fiscal com a delicte especial propi, sense subjecte passiu no hi ha condemna; les altres persones col·laboradores, encara que siguin els qui van idear o proposar el frau, no passarien de ser inductors o cooperadors necessaris, generalment amb penes menors, i es discuteix que puguin regularitzar la situació tributària.

#### **1.6.- Continuïtat en el delicte fiscal i en les infraccions tributàries.**

Mentre que en l'àmbit penal s'accepta en determinats casos la continuïtat delictiva del delicte fiscal, fet que suposa a la pràctica una minoració de les penes, això no està previst en la legislació tributària sancionadora.

#### **1.7.- Conformitat penal davant el caràcter penal de les sancions administratives: remissió.**

En el capítol anterior s'ha vist com juga la figura de la conformitat en el procés penal que, acompanyada de la satisfacció de les responsabilitats civils, suposa la imposició de penes d'entitat molt escassa. A més, la dilació i altres dificultats inherents al procés penal afebliren la posició de l'Administració tributària, circumstància no desconeguda per certs defraudadors que, en algun cas, han confessat preferir la "pena de banqueta" al procediment administratiu sancionador, sense que les conseqüències inherents a l'existència d'antecedents penals semblen ser prou dissuasòries.

A diferència del procés penal, en el procediment administratiu no hi ha marge per disposar de l'import de la sanció, precisament perquè el legislador ha volgut amb la nova Llei general tributària i el seu desplegament reglamentari incrementar la seguretat jurídica limitant la discrecionalitat administrativa. D'ací que conductes que en l'àmbit administratiu sancionador serien sancionades amb multes no inferiors al 75 per 100 de l'import defraudat es veuen abocades en seu penal a quanties notòriament inferiors pel joc ineludible de les circumstàncies atenuants.

Per tot això no és estrany que hi haja abundància d'ofertes de conformitat en els moments finals de la instrucció quan el ja acusat, en comprovar que el judici oral tindrà lloc de forma inexorable, manifesta la seua disponibilitat a satisfer la responsabilitat civil juntament amb els interessos i la multa sempre que s'acorden penes mínimes –acudint si cal a la figura de la continuïtat delictiva– i s'aprecien atenuants molt qualificats de reparació del dany.

### **2.- DIFERENTS TERMINIS DE PRESCRIPCIÓ DEL DELICTE FISCAL I DEL DEUTE TRIBUTARI DEFRAUDAT I DUBTES SOBRE EL SEU CÒMPUT**

**2.1.-** El termini de prescripció del delicte fiscal és de 5 anys, mentre que el deute tributari defraudat eludit prescriu al cap de 4 anys. Això provoca confusions considerables en l'últim any del termini de prescripció del delicte fiscal, ja que en haver-se extingit el deute tributari, l'Administració tributària ha perdut les seues potestats de comprovació i investigació de l'exercici. Atés que, per altra banda, no existix deute pendent, ja no seria possible la

regularització prevista en l'article 305 com a excusa absolutòria. De tota manera, en cas de condemna, sembla que sí que subsistiria la responsabilitat civil del delicte. Ja vam assenyalar les discrepàncies existents entre el Tribunal Suprem i bona part de la doctrina sobre este particular.

**2.2.-** D'altra banda, els criteris tradicionals de còmput dels terminis de prescripció establits pel Tribunal Suprem, que exigien la presentació de la denúncia o la querella abans del transcurs de cinc anys, s'han vist inopinadament afectats pel pronunciament del Tribunal Constitucional, que considera que això és insuficient i que es requerix que es realitze algun acte judicial al respecte dins del termini (sense especificar en concret quin és l'acte requerit). La recent ratificació del Tribunal Suprem, malgrat este pronunciament, en la seua doctrina tradicional, crea una complicada situació per a tots els operadors jurídics, ciutadans, administracions tributàries i òrgans jurisdiccionals.

### **3.- DIVERGÈNCIA ENTRE LA REGULARITZACIÓ ADMINISTRATIVA I LA REGULARITZACIÓ PENAL**

Davant la regularització administrativa, que no requerix ingrés, la judicial sí que sembla exigir-lo conforme amb la recent doctrina del Tribunal suprem. Tot i això, en cas de declaracions extemporànies sense ingrés l'Administració tributària gira els recàrrecs i interessos corresponents sense plantejar-se si esta conducta hauria pogut ser o no constitutiva de delicte.

### **4.- DEURE DE DENÚNCIA DE L'ADMINISTRACIÓ TRIBUTÀRIA, QUE NO POT CONTINUAR LES SEUES ACTUACIONS D'INVESTIGACIÓ, LIQUIDACIÓ NI RECAUDACIÓ**

**4.1.-** Com ja s'ha exposat en el capítol anterior, el delicte fiscal té caràcter públic. Per això, a diferència del que passa en altres ordenaments jurídics, l'Administració tributària té el deure legal de denunciar tot els fet dels quals tinga notícia que poden encaixar en el tipus penal. Així, com es revela en els quadres estadístics del següent capítol, l'Agència Tributària es veu obligada a denunciar cada any al voltant de mil possibles delictes fiscals.

**4.2.-** La denúncia implica la paralització dels procediments administratius d'investigació i determinació del deute tributari –havent-se de limitar en endavant els òrgans corresponents a actuar en funcions pericials o d'auxili judicial -. Tampoc no es pot procedir a l'exacció de les quantitats defraudades. D'esta manera l'aparell administratiu especialment creat i especialitzat per a l'aplicació efectiva del sistema tributari estatal veu limitada la seua capacitat d'actuació precisament quan s'afronta als fraus més grans.

### **5. PREJUDICIALITAT PENAL DE LA QUOTA TRIBUTÀRIA EN EXISTIR UN LÍMIT QUANTITATIU DIRECTAMENT VINCULAT A ESTA, LÍMIT NO COINCIDENT EN TOTS ELS DELICTES CONTRA LA HISENDA PÚBLICA**

**5.1.-** En establir-se una quantitat (120.000 euros) per defraudar com a condició objectiva de punibilitat s'aplica la perjudicialitat no devolutiva penal, conforme a la qual correspon fixar l'import d'allò defraudat al jutge penal. D'esta manera la fixació del deute tributari es fa pels òrgans judicials–i l'Administració tributària ha de presentar una permanent



col·laboració pericial i d'auxili- i amb conformitat a regles de prova específiques del procés penal i diferents de les administratives. La conseqüència d'això és la possible divergència entre la quota tributària que es pot fixar en seu penal i la que resultaria en un procediment administratiu (per exemple, si determinades despeses foren admissibles en seu penal amb un prova testifical i no en seu administrativa per falta de factura;...).

D'altra banda, la forma de càlcul del límit quantitatiu deixa fora del Codi penal conductes clarament (fins i tot trames) amb relació a impostos de naturalesa instantània sense declaració periòdica, encara que els imports defraudats en un any siguin superiors a 120.000 euros

**5.2.-** Este límit coincideix en els diferents delictes contra la Hisenda pública, encara que coincideixen les penes. Observem que en el delicte fiscal i en el delicte contra la Seguretat Social el límit és de 120.000 euros, baixa a 80.000 en el frau de subvencions i es queda en 50.000 euros en cas de frau als interessos financers comunitaris.

## **6.- CONVERSIÓ DEL DEUTE TRIBUTARI, PREEXISTENT AL DELICTE, EN RESPONSABILITAT CIVIL DERIVADA DEL DELICTE**

**6.1.-** La jurisprudència del Tribunal Suprem ha establert que en cas de delicte fiscal el deute tributari eludit es convertix en responsabilitat civil d'este delicte, de manera que la sentència ferma constituïx l'únic i diferent títol per exigir el deute.

Esta postura jurisprudencial pot convertir paradoxalment el delicte fiscal en causa d'extinció del mateix deute tributari defraudat. Valga un exemple simple: en l'impost sobre societats, la societat és subjecte passiu i deutora directa de l'impost, i els administradors poden ser responsables directes o subsidiaris segons els casos. Ara bé, si pel mateix tribut i exercici es comet delicte fiscal, el tribut –ja meritat i preexistent al delicte- es convertix en responsabilitat civil; l'administrador corresponent en responsable directe del delicte, i assumeix les penes (privatives de llibertat i multa) i la responsabilitat civil; i la societat seria responsable directa de la multa, però responsable civil subsidiària de la responsabilitat civil.

**6.2.-** Com que es tracta de responsabilitat civil derivada del delicte, el seu règim jurídic és molt diferent del del deute tributari. Per exemple, disposa d'un termini de prescripció més llarg i en seu de concurs hauria de ser considerat íntegrament com a crèdit privilegiat; però, per contra, l'Administració tributària no té potestats pròpies per recaptar-lo, atès que no es tracta d'un crèdit de dret públic.

**6.3.-** La situació anterior s'ha intentat paliar en la disposició addicional 10a LGT, ja que preveu l'exacció d'esta responsabilitat civil per l'Agència Tributària en funcions d'auxili judicial. No obstant això, esta norma no deixa de constituir una regla sui generis dins del dret penal i processal espanyol.

Partint de l'anàlisi de la naturalesa de l'acció recaptatòria derivada de l'establert en l'anomenada Disposició Addicional Dècima (auxili judicial, autotutela administrativa, etc.), és fàcil preveure exigències futures de coordinació per a la seua efectiva aplicació pràctica.

**6.4.-** Una conseqüència especialment sorprenent d'esta "metamorfosi" és que mentre se substancia el procés penal no existix pròpiament deute tributari líquid pendent, pel qual l'Administració tributària es pot veure obligada a expedir certificats positius si està al corrent del compliment d'obligacions tributàries, per exemple per poder contractar les Administracions públiques, a les quals probablement constituïxen els incomplidors més grans.

## **7.- DIFUMINACIÓ PRÀCTICA ENTRE LA SANCIÓ PENAL I L'ADMINISTRATIVA I BAIX NIVELL D'EXECUCIÓ DE PENES**

**7.1.-** Tenint en compte que amb penes no superiors a dos anys és realment excepcional l'ingrés efectiu en presó –fins i tot no satisfetes les responsabilitats civils-, juntament amb la tendència dels òrgans judicials a imposar les penes mínimes, el resultat és que rara vegada s'ingressa a la presó per causa de delicte fiscal. Els casos que es donen solen ser per la comissió d'altres delictes juntament amb el fiscal. Si la privació de llibertat és l'element que realment distingix la sanció penal de l'administrativa –si són les dos manifestació de l'ius puniendi de l'Estat- pot afirmar-se que existix una difuminació pràctica entre les dos sancions.

**7.2.-** D'altra banda, encara que la pena de multa pot ser del tant al sèxtuple de la quantia defraudada, en la pràctica sol imposar-se el mínim, i per tant resulta una sanció pecuniària inferior, com a regla general, a aquella que correspondria segons les regles de fixació de la sanció administrativa a la Llei general tributària.

A més, com ja hem avançat, la multa, en ser "pena", és executada per l'òrgan judicial conforme a les regles d'execució de les sancions penals.

## **IV.- OBSERVACIÓ ESTADÍSTICA**

La informació estadística sobre delicte fiscal fins ara disponible és escassa, fragmentària i poc coordinada, i es limita a oferir certs mesuraments quantitius conforme a criteris molt generals.

Les principals publicacions amb què s'ha comptat que oferixen dades estadístiques sobre el delicte fiscal són les següents:

### **1.- FISCALIA GENERAL DE L'ESTAT**

La Fiscalia General d'Estat, en la seua Memòria Anual, oferix informació molt resumida sobre els procediments judicials incoats, seguits o tramitats relatius a Delicte contra la Hisenda Pública.

### **2.- ADVOCACIA GENERAL DE L'ESTAT**

L'Advocacia General de l'Estat, en la seua Memòria Anual, descriu les actuacions rellevants de l'Advocacia General de l'Estat respecte als delictes contra la Hisenda Pública.

### 3.- AGÈNCIA ESTATAL D'ADMINISTRACIÓ TRIBUTÀRIA

La Memòria Anual de l'Agència Estatal d'Administració Tributària recull informació estadística sobre les actuacions en matèria de delictes contra la Hisenda pública, actuacions inspectores i d'investigació sobre tributs que graven les operacions de comerç exterior i sobre els impostos especials i les actuacions de Vigilància Duanera.

L'evolució de les actuacions en matèria de delicte contra la Hisenda Pública, publicada en la Memòria 2005, pág.71 (disponible a Internet [www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es)), es resumix en el quadre següent:

#### EVOLUCIÓ DE LES ACTUACIONS EN MATÈRIA DE DELICTE CONTRA LA HISENDA PÚBLICA (en milions d'euros)

	2002(1)	2003(1)	2004(1)	2005 (2)	VARIACIÓ 2005/2004
<b>Nombre d'Expedients</b>	1029,00	1548,00	1278,00	1018,00	-20,34
<b>Nombre de Contribuents</b>	553,00	752,00	740,00	764,00	3,24
<b>Quotes Defraudades</b>	499,39	666,20	687,67	867,16	26,10
<b>Quota mitjana per Expedient</b>	0,50	0,43	0,54	0,85	57,78
<b>Quota mitjana per contribuent (3)</b>	0,90	0,90	0,93	1,14	21,52

(1) Inclosos contribuents i expedients tramitats per delicte fiscal, delicte comptable, frau en subvencions, trames de frau en l'IVA i els paralitzats perquè hi concorre procediment penal. En determinar les quotes mitjanes no es tenen en compte els delictes comptables perquè no comporten quota efectiva.

(2) Com a conseqüència dels canvis en les aplicacions informàtiques, en el 2005 no és possible separar els delictes comptables dels supòsits de concurrència amb procediment penal i altres il·lícits, per la qual cosa s'hi inclouen tots, i també afecten els imports de les quotes mitjanes.

### 4.- NOVES ESTADÍSTIQUES EXTRETES DE LA INFORMÀTICA CORPORATIVA DE L'AGÈNCIA ESTATAL D'ADMINISTRACIÓ TRIBUTÀRIA

En els darrers anys s'ha desenvolupat en l'Agència Tributària una aplicació específica corporativa que permet el seguiment de les denúncies presentades per l'Agència Tributària per delictes fiscals contra la Hisenda espanyola o comunitària (els anomenats recursos propis tradicionals). Les tasques per a la seua posada en funcionament s'han accelerat per permetre que este informe pugui disposar de dades provisionals sobre delicte fiscal que integren les recollides fins ara a les diferents fonts.

Tot seguit s'exposen una sèrie de quadres i gràfics sobre l'evolució anual del delicte fiscal, desglossat per conceptes tributaris i àmbit territorial. En estos quadres, apareixen les xifres més rellevants sobre delictes i quantia del deute.

Per interpretar adequadament esta informació s'han de tindre compte les observacions i definicions següents:

- a) Les dades relatives a 1999 inclouen totes les disponibles d'anys anteriors fins a 31 de desembre de 1999.
- b) Les dades s'extrauen de la informació incorporada a les bases de dades de l'Agència Estatal d'Administració Tributària sota responsabilitat del Servei Jurídic. Es consideren bastant fiables, si bé no es pot garantir la seua absoluta exactitud.
- c) "deute denunciat": quantificació efectuada per l'Agència Tributària del deute defraudat a la Hisenda Pública en els presumptes delictes fiscals a l'hora de formular la corresponent denúncia.
- d) "deute finalitzat": import del presumpte deute defraudat que correspon a denúncies o actuacions processals finalitzades de forma definitiva per qualsevol causa (devolució pel Ministeri Fiscal; arxiu o sobreseïment judicial; sentència ferma de qualsevol signe).
- e) "deute viu": diferència entre "deute denunciat" i "deute finalitzat".
- f) "deute arxivat": aquella part del deute finalitzat per qualsevol causa diferent de la sentència judicial ferma.
- g) "delictes": nombre concret de presumptes delictes fiscals denunciats per l'Agència Tributària, tenint en compte que una sola denúncia pot incloure una pluralitat de presumptes delictes.
- h) "sentència favorable": la que condemna per tots els delictes acusats i reconeixen tots els deutes enjudiciats en la quantia reclamada per l'AEAT, encara que alguna de les persones acusades haja sigut absolta.
- i) "sentència desfavorable": la que acorda l'absolució de tots els acusats de tots els delictes, sense condemna almenys a un com a autor d'un delicte i sense reconeixement de la quantia reclamada.



- j) “sentència estimatòria parcial”: la que no complix cap de les dues condicions anteriors. Estes sentències són les que combinen pronunciaments de condemna i absolució per als diferents delictes enjudiciats i aquelles sentències en què la condemna i consegüent responsabilitat civil reconeixen una quantia inferior a la reclamada.
- k) La distribució per “àmbit territorial” té en compte la ubicació dels òrgans judicials encarregats del coneixement de les denúncies, advertint que a Navarra i en País Basc solament es computen les denúncies formulades per l'Agència Tributària i no per les Hisendes Forals i que “servicis centrals” inclou com a regla general els expedients que acaba coneixent l'Audiència Nacional.

## ÍNDEX DE QUADRES

### 1.- Deute

Quadre 1.1 Deute Denunciat, Finalitzat i Archivat Acumulat per Àmbit Territorial. Període 1999-2006

Quadre 1.1 (continuació) Deute Denunciat, Finalitzat i Arxivat Acumulat per Àmbit Territorial. Període 1999-2006

### 2.- Delictes

Quadre 2.1 Delictes Denunciats per Any de Denúncia i Àmbit Territorial. Anys 1999-2005

Quadre 2.2 Delictes Finalitzats per Any de Denúncia i Àmbit Territorial. Anys 1999-2005

### 3.- Resolucions Judicials dels Delictes contra la Hisenda Pública

Quadre 3.1 Estructura de les Sentències Judicials dels delictes contra la Hisenda Pública. Anys 2002-2006

**QUADRE 1.1 DEUTE DENUNCIAT, FINALITZAT I ARXIVAT  
ACUMULAT PER ÀMBIT TERI  
PERÍODE 1999-2006 (\*)  
DEUTE DENUNCIAT (\*\*)**

	TOTAL			FINALITZAT		
	QUANTIA	% TOTAL	QUANTIA	% TOTAL	% TOTAL/FINALITZAT	
	(1)	(2) = (1)/T(1)	(3)	(4) = (3)/(1)	(5) = (3)/T(3)	
ANDALUSIA	553.442.561,29	11,83	140.883.286,8	25,46	13,29	
ARAGÓ	157.234.289,04	3,36	34.221.811,26	21,76	3,23	
ASTÚRIES	83.430.042,82	1,78	30.070.857,48	36,04	2,84	
BALEARS	61.292.824,30	1,31	8.231.662,95	13,43	0,78	
CANÀRIES	69.228.007,71	1,48	30.199.408,29	43,62	2,85	
CANTÀBRIA	44.349.142,16	0,95	5.894.771,41	-	0,56	
C- LA MANXA	155.766.920,28	3,33	8.972.521,13	5,76	0,85	
C. I LLEÓ	114.387.829,33	2,45	42.155.132,83	36,85	3,98	
CATALUNYA	827.56968,36	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	
GALÍCIA	84.559.307,21	1,81	17.922.872,74	21,20	1,69	
LA RIOJA	30.418.289,32	0,65	2.451.674,96	8,06	0,23	
MADRID	1.591.056.496,56	34,01	368.719.574,96	23,17	34,77	
MÚRCIA	78.332.453,56	1,67	4.934.317,52	6,30	0,47	
NAVARRA	24.983.476,20	0,53	-	-	-	
PAÍS BASC	1.115.378,55	0,02	737.135,10	-	0,07	
VALÈNCIA	248.617.215,69	5,31	133.551.372,12	53,72	12,59	
SSCC	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

(\*) = Les dades relatives a 1999 inclouen la informació continguda en les bases de dades de l'AEAT des de 1988 fins a 1999.

Les dades corresponents a 2006 abasten des del gener fins a l'octubre.

(\*\*) = Dades provisionals subjectes a revisió. FIABILITAT ESTIMADA DEL 95%. FONT: ZÚJAR (OCTUBRE 2006). Expressat en €. Dades acumulades des de 1999 fins a 2006.



**QUADRE 1.1 (continuació) DEUTE DENUNCIAT, FINALITZAT I ARXIVAT ACUMULAT PER ÀMBIT TERRITORIAL PERÍODE 1999-2006 (\*)**

	DEUTE ARXIVAT (**)										
	TOTAL			FISCALIA				JUTJAT			
	QUANTIA	% ARXIVAT/FINALITZAT	ARXIVAT TOTAL	QUANTIA	% FINALITZAT	núm.	QUANTIA	% FINALITZAT	núm.	QUANTIA	% FINALITZAT
(6)	(7) = (6)/(3)	(8) = (6)/T(6)	(9)	(10) = (9)/(3)	(aa)	(12) = (11)/(3)					
ANDALUSIA	30.596.152,28	21,72	9,99	-	-	7	30.596.152,28	-	7	30.596.152,28	21,72
ARAGÓ	4.740.195,58	13,85	1,55	227.095,84	0,66	6	4.513.099,74	0,66	6	4.513.099,74	13,19
ASTÚRIES	7.543.038,27	25,08	2,46	98.672,40	0,33	1	7.444.365,87	0,33	1	7.444.365,87	24,76
BALEARS	211.455,89	2,57	0,07	-	-	3	211.455,89	-	3	211.455,89	2,57
CANÀRIES	8.971.906,10	29,71	2,93	1.398.504,64	4,63	3	7.573.401,46	4,63	3	7.573.401,46	25,08
CANTÀBRIA	201.871,59	-	0,07	-	-	2	201.871,59	-	2	201.871,59	-
C- LA MANXA	208.647,76	2,33	0,07	109.985,22	1,23	-	98.662,54	1,23	-	98.662,54	1,10
C. I LLEÓ	1.620.125,99	3,84	0,53	-	-	7	1.620.125,99	-	7	1.620.125,99	3,84
CATALUNYA	25.938.389,15	13,24	8,47	2.318.804,06	1,18	65	23.619.585,09	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	0,60	-	648.175,18	3,72
GALÍCIA	879.388,31	4,91	0,29	275.767,71	1,54	1	603.620,60	1,54	1	603.620,60	3,37
LA RIOJA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
MADRID	202.786.872,35	55,00	66,24	71.794.858,33	19,47	93	130.992.014,02	19,47	93	130.992.014,02	35,53
MÚRCIA	2.196.471,80	44,51	0,72	692.135,75	14,03	2	1.504.336,05	14,03	2	1.504.336,05	30,49
NAVARRA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
PAÍS BASC	737.135,10	-	0,24	-	-	-	737.135,10	-	-	737.135,10	-
VALÈNCIA	3.718.015,19	2,78	1,21	3.369.903,97	2,52	24	348.111,22	2,52	24	348.111,22	0,26
SICC	15.058.985,13	83,04	4,92	1.026.121,54	5,66	-	14.032.863,59	5,66	-	14.032.863,59	77,38
<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>7,68</b>	<b>214,00</b>	<b>224.744.976,21</b>	<b>21,19</b>

Nota: T = Total AEAT

(\*) = Les dades relatives a 1999 inclouen la informació continguda en les bases de dades de l'AEAT des de 1988 fins a 1999. Les dades corresponents a 2006 abasten des del gener fins a l'octubre.

(\*\*) = Dades provisionals subjectes a revisió. FIABILITAT ESTIMADA DEL 95%. FONT: ZÚJAR (OCTUBRE 2006). Expressat en €. Dades acumulades des de 1999 fins a 2006.



**QUADRE 2.1 DELICTES DENUNCIATS PER ANY DE DENÚNCIA I ÀMBIT TERRITORIAL (\*)**  
**PERÍODE 1999-2006**

	DES DE 1988 FINS A 1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	FINS A OCTUBRE 2006	TOTAL
	NÚMERO (**)	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO
ANDALUSIA	177	115	68	104	141	110	193	114	1.022
ARAGÓ	42	8	26	20	25	33	21	14	189
ASTÚRIES	15	42	19	27	35	22	39	38	237
BALEARS	32	18	10	22	13	22	34	7	158
CANÀRIES	38	32	19	30	27	19	21	22	208
C-LA MANXA	36	27	41	29	23	20	21	20	217
C. ILLEÓ	71	48	17	78	42	38	22	5	321
CATALUNYA	512	147	116	174	163	209	161	102	1.584
EXTREMADURA	4	3	13	15	15	3	9	1	63
GALÍCIA	49	16	36	34	48	47	23	21	274
LA RIOJA	10	-	8	5	1	2	6	-	32
MADRID	492	318	357	407	394	290	284	113	2.655
MÚRCIA	18	9	25	23	10	43	30	23	181
VALÈNCIA	143	64	66	76	58	67	72	39	585
SSCC	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>

(\*) LES DADES RELATIVES A 1999 INCLOUEN LA INFORMACIÓ CONTINGUDA EN LES BASES DE DADES DE L'AEAT DES DE 1988 FINS A 1999.

(\*\*) DADES PROVISIONALS SUBJECTES A REVISIÓ FIABILITAT ESTIMADA DEL 95%. FONT: ZÚJAR (OCTUBRE 2006). DADES ACUMULADES DES DE 1999 FINS A 2006.

**QUADRE 2.2 DELICTES FINALITZATS PER ANY DE DENÚNCIA I ÀMBIT TERRITORIAL (\*)**  
**PERÍODE 1999-2006**

	DES DE 1988 FINS A 1999		2000	2001	2002	2003	2004	2005	FINS A OCTUBRE 2006		TOTAL
	NÚMERO (**)	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO	NÚMERO
ANDALUSIA	133	81	34	34	40	10	4	-	-	336	
ARAGÓ	38	8	20	18	8	10	1	-	-	103	
ASTÚRIES	15	37	19	24	2	12	-	-	-	109	
BALEARS	18	9	5	9	7	-	2	1	-	51	
CANÀRIES	32	23	10	14	4	2	-	-	-	85	
C- LA MANXA	21	11	4	2	9	1	-	-	-	48	
C. ILLEÓ	54	37	6	44	37	5	-	-	-	183	
CATALUNYA	267	39	54	46	7	20	9	-	-	442	
EXTREMADURA	4	3	4	6	16	-	-	-	-	33	
GALÍCIA	34	12	13	8	48	4	1	1	-	121	
LA RIOJA	10	-	1	2	-	-	-	-	-	13	
MADRID	253	147	173	100	99	47	13	3	-	835	
MÚRCIA	5	4	8	1	2	-	3	1	-	24	
VALÈNCIA	117	43	26	27	19	18	-	-	-	250	
SSCC	6	18	4	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>	

(\*) LES DADES RELATIVES A 1999 INCLOUEN LA INFORMACIÓ CONTINGUDA EN LES BASES DE DADES DE L'AEAT DES DE 1988 FINS A 1999.

(\*\*) DADES PROVISIONALS SUBJECTES A REVISIÓ. FIABILITAT ESTIMADA DEL 95%. FONT: ZÚJAR (OCTUBRE 2006). DADES ACUMULADES DES DE 1999 FINS A 2006.

**QUADRE 3.1 ESTRUCTURA DE LES SENTÈNCIES JUDICIALS DELS DELICTES CONTRA LA HISENDA PÚBLICA (\*)  
PERCENTATGES RESPECTE AL TOTAL DE SENTÈNCIES**

PERÍODE 2002 - 2006(\*\*)

	CONDEMNATÒRIES		ABSOLUTÒRIES
	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

(\*) Dades disponibles fins al juny 2006. El total inclou alguns processos en què la sentència no ha adquirit encara fermesa.

(\*\*) Percentatges respecte al total de sentències condemnatòries.

## ÍNDEX DE GRÀFICS

### 1. Deute

Gràfic 1.1 Deute Denunciat i Finalitzat classificat per Conceptes Tributaris.

Acumulat des de 1999 fins a 2006

Gràfic 1.2 Evolució del Deute Acumulat Anys 1999-2006

Gràfic 1.3 Situació a l'octubre de 2006 del Deute Denunciat, Finalitzat i Viu per Any de Denúncia Anys 1999-2006

Gràfic 1.5 Percentatge del ràtio Deute Finalitzat respecte al Deute Denunciat per Any de Denúncia. Anys 1999-2006

### 2. Delictes

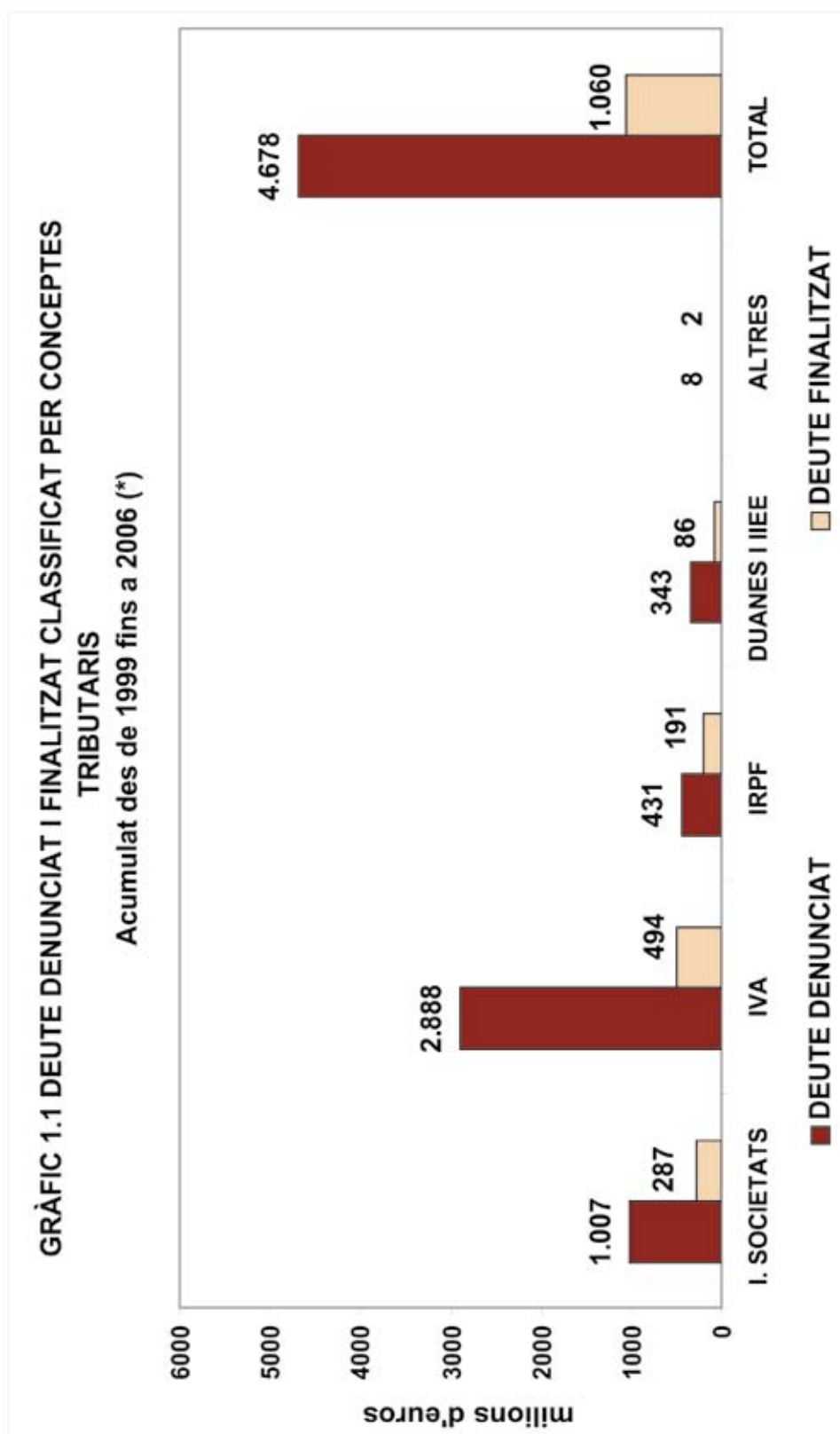
Gràfic 2.1 Delictes Denunciats i Finalitzats per Àmbit Territorial. Acumulat 1999-2006

Gràfic 2.2 Delictes Vius per Àmbit Territorial Acumulat 1999-2006

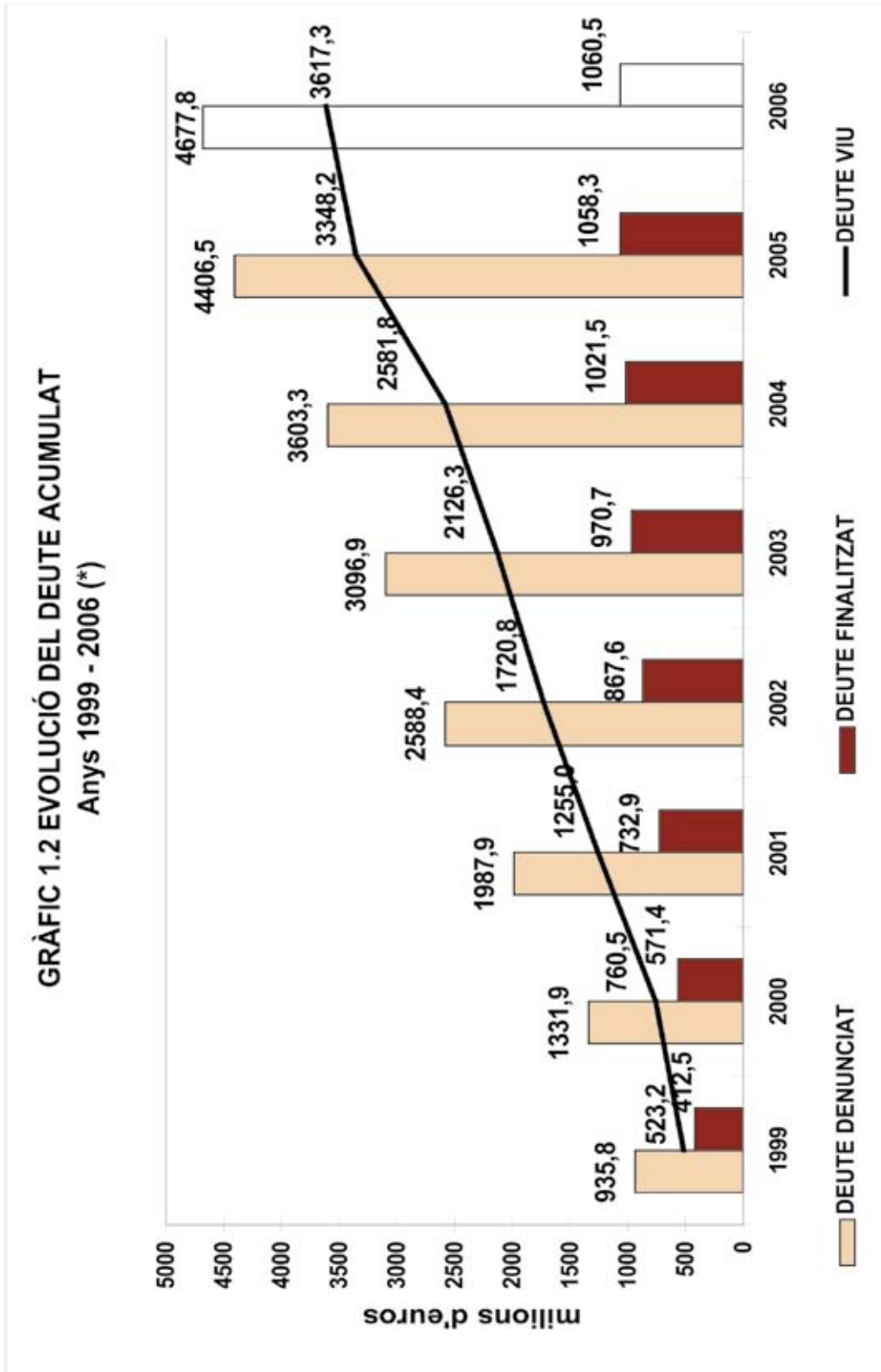
Gràfic 2.3 Delictes Denunciats i Finalitzats classificats per Conceptes Tributaris Acumulat 1999-2006

### 3. Resolucions Judicials dels Delictes contra la Hisenda Pública

Gràfic 3.1 Estructura de les Sentències Judicials dels Delictes contra la Hisenda Pública Percentatges respecte al total de sentències. Anys 2002-2006



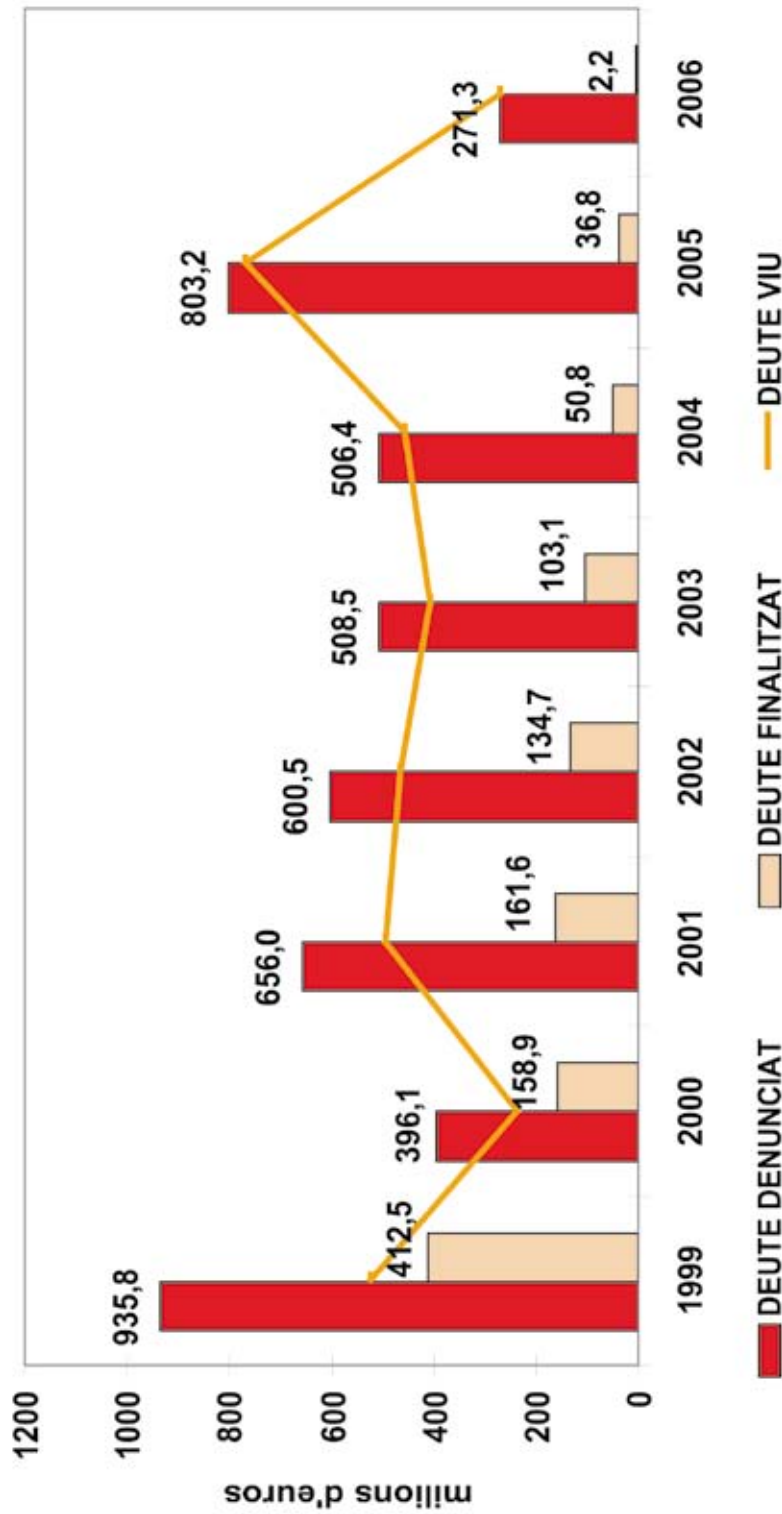
(\*) Les dades relatives a 1999 inclouen la informació continguda en les bases de dades de l'AEAT des de 1988 fins a 1999. Les dades corresponents a 2006 abasten des del gener fins a l'octubre.



(\*) Les dades relatives a 1999 inclouen la informació continguda en les bases de dades de l'AEAT des de 1988 fins a 1999. Les dades relatives a 2006 abasten des del gener fins a l'octubre 2006



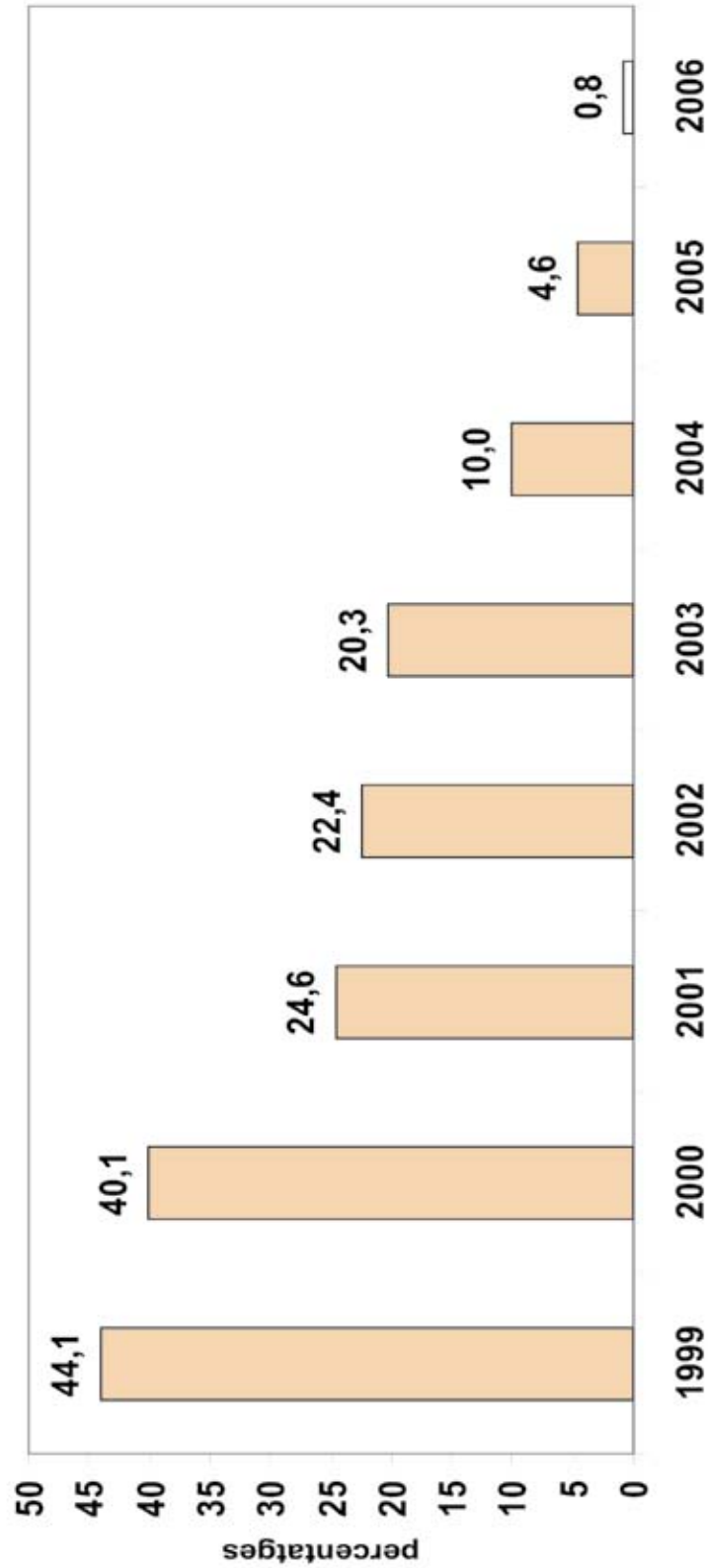
**GRÀFIC 1.3 SITUACIÓ A L'OCTUBRE DE 2006 DEL DEUTE DENUNCIAT, FINALITZAT I VIU PER ANY DE DENÚNCIA. Anys 1999-2006 (\*)**



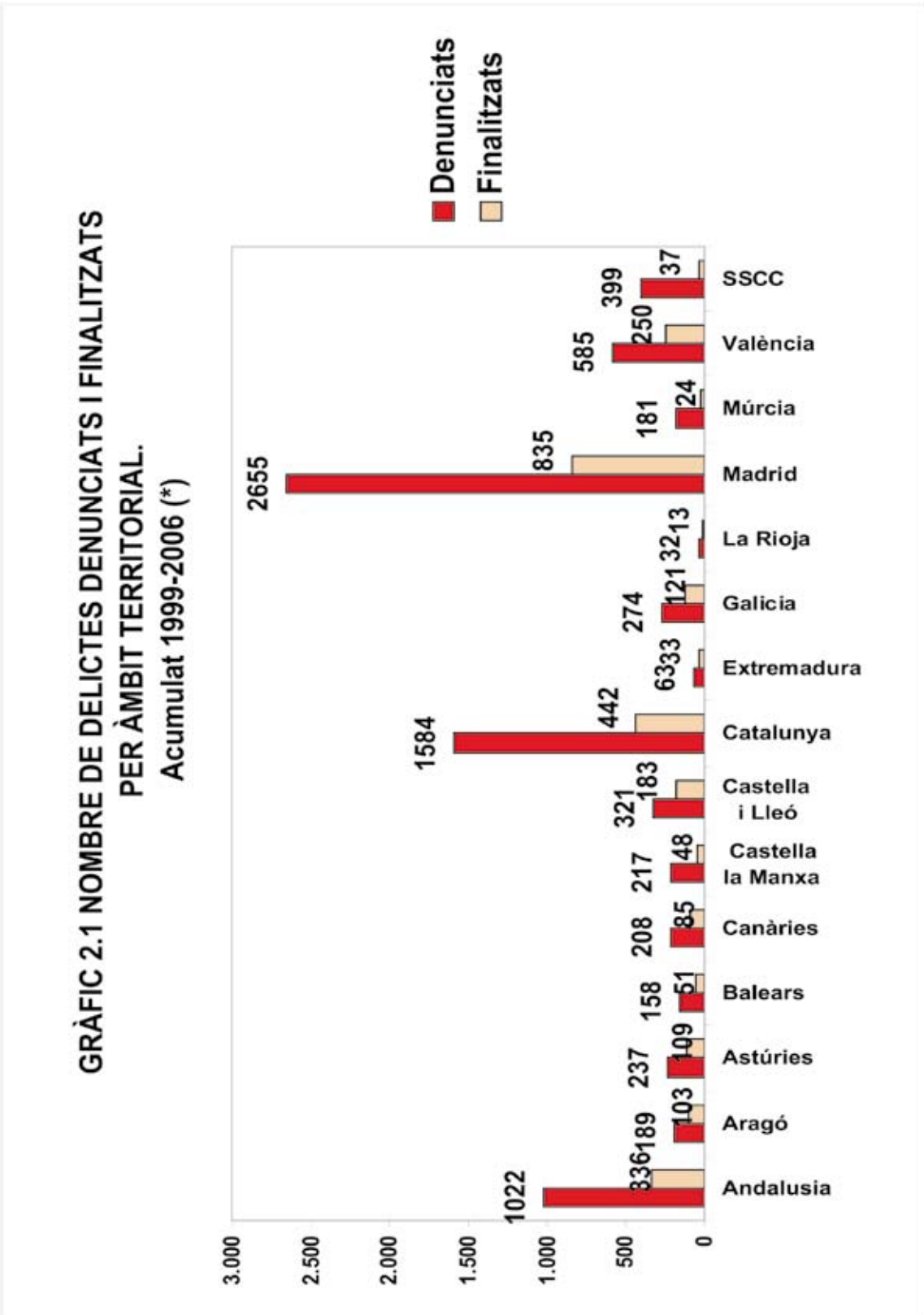
(\*) Les dades relatives a 1999 inclouen la informació continguda en les bases de dades de l'AEAT des de 1988 fins a 1999.

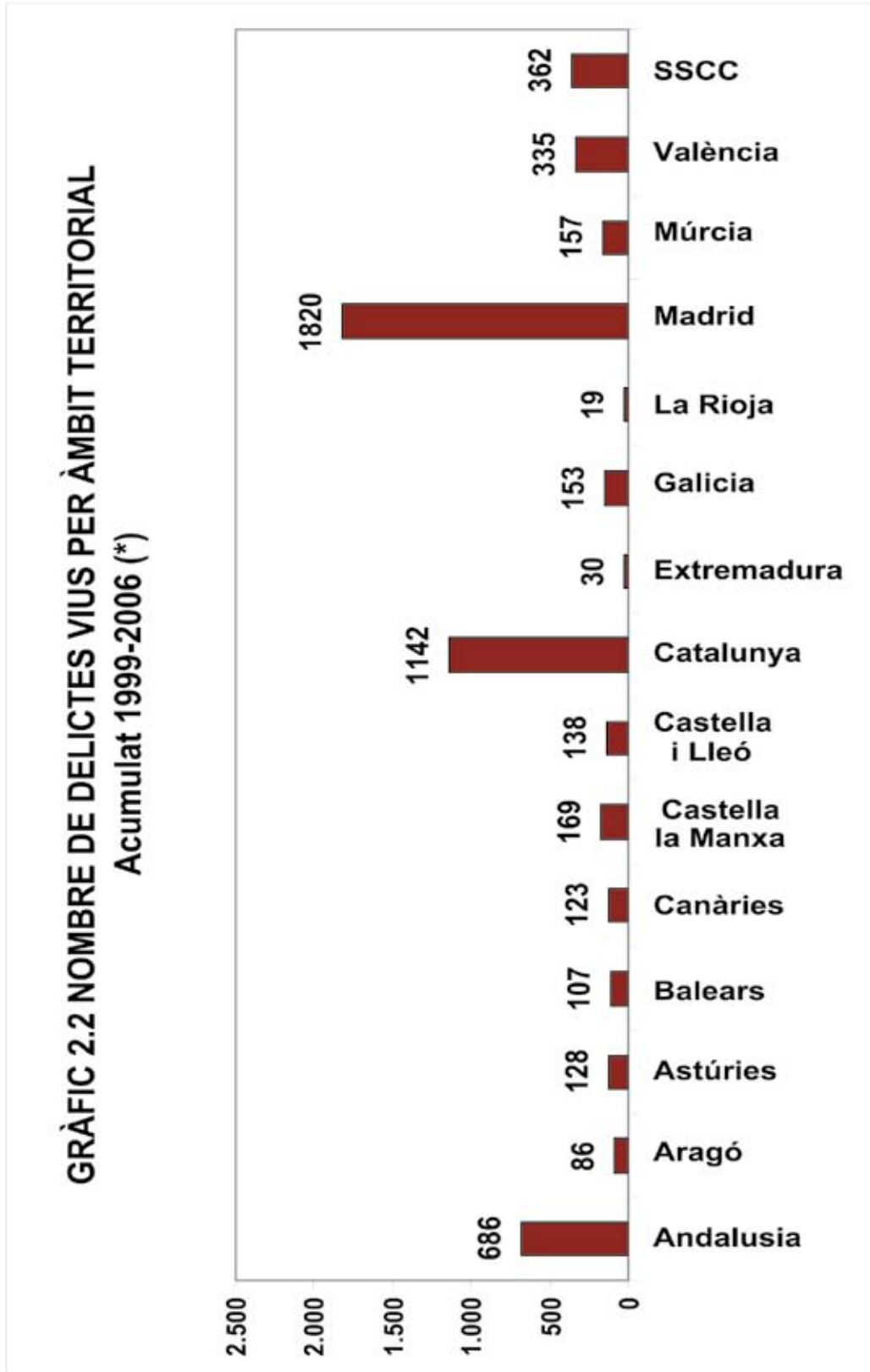
(\*\*) Les dades relatives a 2006 abasten des del gener fins a l'octubre 2006

**GRÀFIC 1.4 PERCENTATGE DEL RÀTIO DEUTE FINALITZAT RESPECTE AL DEUTE DENUNCIAT PER ANY DE DENÚNCIA. Anys 1999-2006 (\*)**

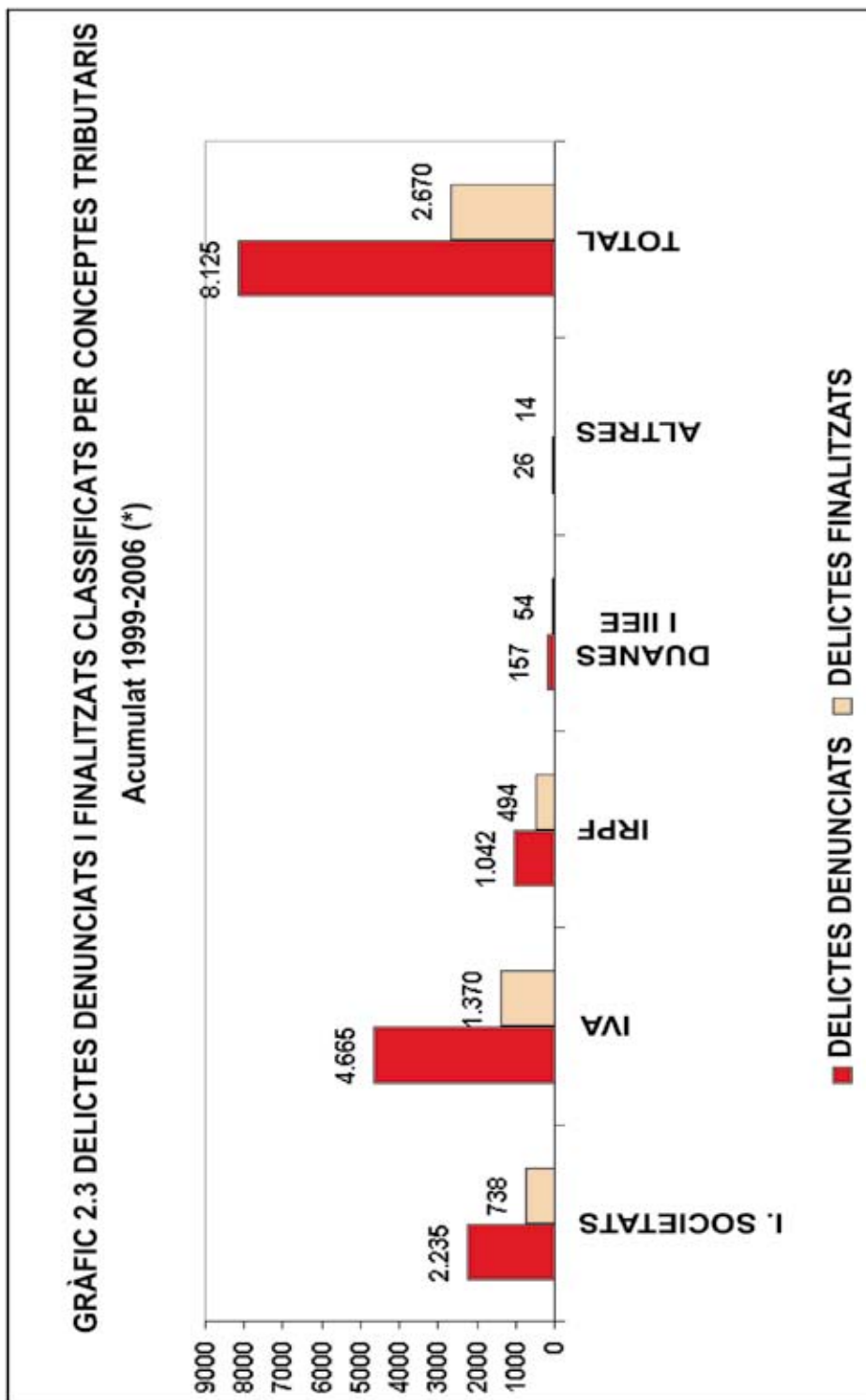




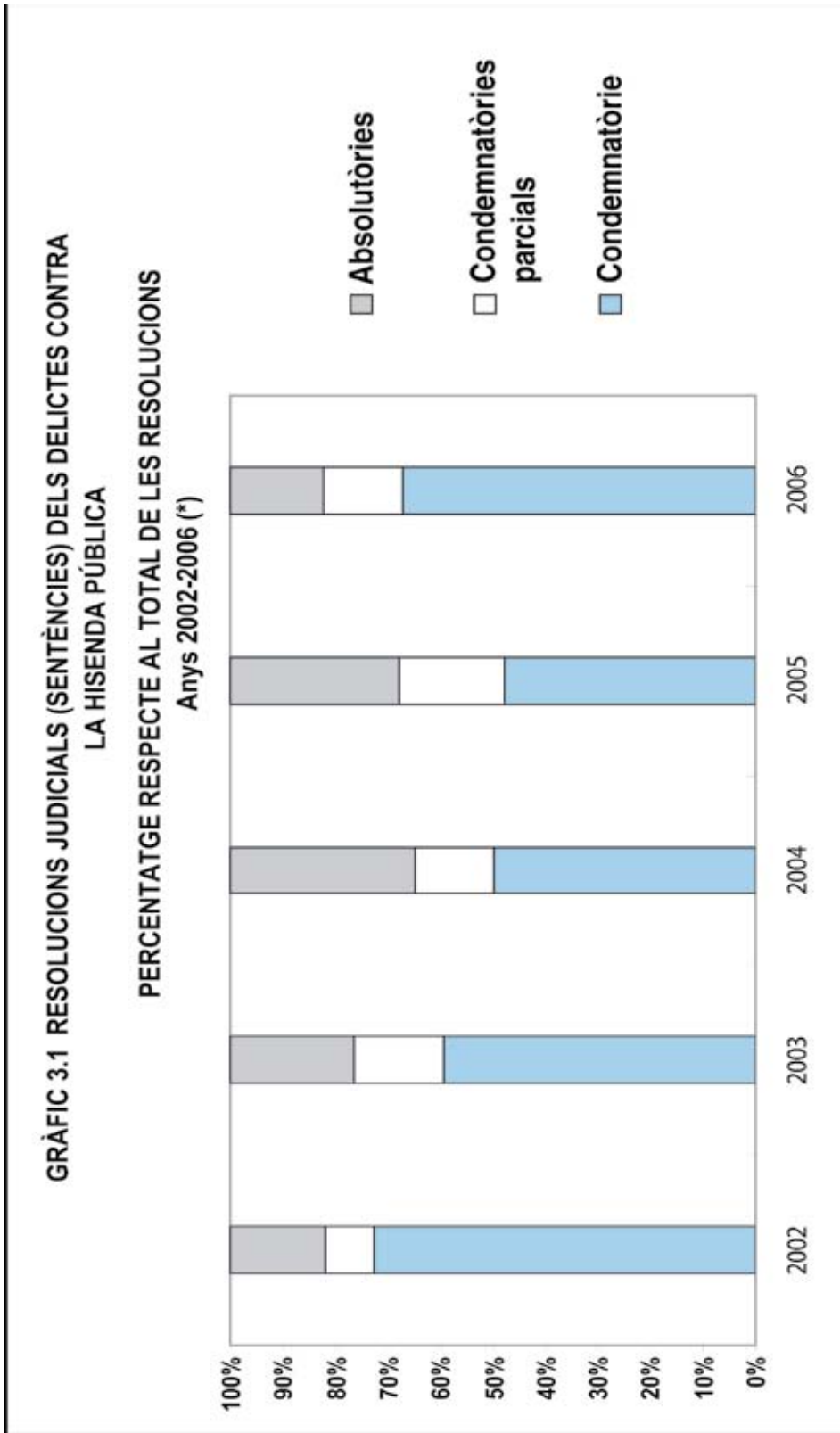




(\*) Les dades relatives a 1999 inclouen la informació continguda en les bases de dades de l'AEAT des de 1988 fins a 1999. Les dades corresponents a 2006 abasten des del gener fins a l'octubre.



(\*) Les dades relatives a 1999 inclouen la informació continguda en les bases de dades de l'AEAT des de 1988 fins a 1999. Les dades corresponents a 2006 abasten des del gener fins a l'octubre.



## V.- ANÀLISI DE RESULTATS

### 1.- INTRODUCCIÓ

**1.1.-** El complement lògic dels estudis estadístics sobre la situació del delicte fiscal a Espanya és l'anàlisi d'estes dades per identificar l'eficàcia de les denúncies per delicte contra la Hisenda Pública.

**1.2.-** Dels quadres i gràfics anteriors es poden extraure unes conclusions inicials:

- la pèrdua recaptatòria en estos fraus té una gran rellevància econòmica.
- la importància de les noves formes delictives que es manifesten en la imposició indirecta, fonamentalment en l'IVA i que responen al fenomen de les anomenades "trames".
- el fort increment del deute viu, -delictes denunciats no finalitzats-, que implica una acumulació creixent de causes pendents.
- el llarg cicle de vida de les denúncies, amb un ampli termini temporal entre la seua formulació i la seua finalització.

**1.3.-** Esta anàlisi no pot iniciar-se, per ara, amb una anàlisi del resultat econòmic: les quantitats ingressades en el Tresor en concepte de deutes derivats de delictes contra la Hisenda Pública.

Fins a l'entrada en vigor de la Disposició Addicional Desena LGT, les quantitats ingressades en els òrgans judicials penals en concepte de responsabilitats civils derivades dels delictes contra la Hisenda Pública han sigut ingressades en el Tresor Públic directament, sense intervenció de l'Agència Tributària.

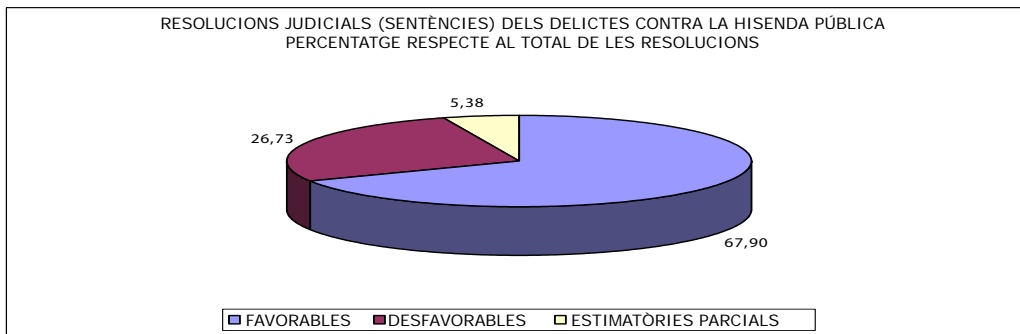
Juntament amb l'anterior, la comptabilitat pública no ha diferenciat fins a dates recents la responsabilitat civil derivada del delicte fiscal de totes aquelles quantitats percebudes en concepte de responsabilitat civil per delictes diferents.

Per tant, encara no hi ha informació relativa al cobrament dels deutes derivats dels delictes fiscals corresponent a un període de temps que resulte suficient per dur a terme una valoració de resultats.

**1.4.-** En este informe de l'Observatori s'analitzen dos estudis sobre resultats que s'han pogut elaborar fins a la data. L'un analitza les possibles raons d'una mostra de sentències desfavorables, i l'altre, els percentatges de condemnes i absolucions establides en sentències per delicte fiscal.

### 2.- ESTUDI D'UNA MOSTRA DE SENTÈNCIES DESFAVORABLES

**2.1.-** Este primer estudi es basa en la distinció feta en la part estadística anterior, concretament en el quadre 3.1 i en el gràfic 3.1, sobre estructura de les sentències judicials dels delictes contra la Hisenda Pública des de 2002, la informació afegida de la qual s'il·lustra en el gràfic següent:



**2.2.-** Si ens centrem en la minoria de sentències desfavorables, a les quals fins i tot podem afegir les estimatòries parcials, este estudi de sentències reflectix una evidència: ha d'existir un punt intermedi entre l'estudi del contingut íntegre d'una sentència i la simple estadística del nombre de sentències, òrgans judicials dels quals procedixen, abast i sentit de les seues decisions.

L'estudi dels raonaments inclosos en una sentència atén a tots els elements de fet i dret incorporats a l'argumentació analitzada. Esdevé una eina bàsica de la pràctica del Dret i de la Ciència Jurídica, i pot ser total o parcial.

Pot tindre com a objectiu tots els raonaments inclosos en la sentència, modalitat més freqüent, feta sobretot per aquells que defensen les parts en cada procés. També pot afectar-ne un o més, quan es tracta d'esbrinar la doctrina dels Tribunals en supòsits idèntics o anàlegs. En els dos casos, resulta imprescindible analitzar l'argumentació en tots els seus elements.

D'altra banda, l'estadística de sentències atén en la immensa majoria dels casos al contingut de les decisions (es condemna o absol, a quina condemna, imposició de costes, etc.), a les característiques bàsiques dels subjectes (parts i òrgan judicial) i objecte del procés, i als tràmits recaiguts i les seues dates. Molt rarament les estadístiques estudien els raonaments de la sentència que justifiquen la decisió.

En matèria de delicte fiscal, existix un conjunt de sentències prou ampli per intentar l'estudi estadístic dels seus raonaments. Es tractaria d'intentar analitzar els raonaments sobre qüestions de fet i de dret inclosos en les sentències per determinar en virtut de quines raons es produïxen les sentències estimatòries de les pretensions de les acusacions, que són la majoria, o, sobretot, per les quines raons es desestimen.

Es considera que contribuïx més a l'eficàcia en la lluita contra la delinqüència fiscal tractar d'identificar els eventuais punts febles de les acusacions per delicte fiscal que donen lloc al fet que no siguen estimades.

**2.3.-** Una anàlisi de les sentències desfavorables ha d'incloure no només les sentències completament desfavorables, sinó també aquella part de les sentències estimatòries parcials que conduïx a un pronunciament desfavorable.

El mètode emprat en esta anàlisi es pot esquematitzar en els passos següents:

- La identificació d'un nombre de característiques útils dels raonaments de fet i de dret de les sentències. El nombre de característiques no pot ser excessivament ampli, almenys en una primera fase de l'estudi.
- És necessari que estes característiques, i les raons que identifiquen, siguen generals o generalitzables en major o menor grau. Esta pèrdua d'informació particular és indispensable per poder dur a terme un estudi sobre el conjunt de sentències a partir d'unes característiques potencialment comunes.
- L'estudi d'este conjunt de característiques de les sentències per posar-les en relació i poder agrupar-les en conjunts i subconjunts, establint amb claredat les característiques que estan englobades en una altra d'abast més general.
- La preparació d'un conjunt de 116 sentències de Jutjats penals i d'Audiències Provincials, de totes les comunitats autònomes que ha sigut possible, dictades en els darrers dos anys i mig (2004, 2005 i part corrent de 2006), la qual cosa suposa més del 50% del total de sentències en tot o en part absolutòries de les quals es té notícia.
- La revisió del conjunt de sentències per delicte contra la Hisenda Pública que es determine, identificar les característiques rellevants per a l'estudi de cadascuna i el seu tractament sistemàtic.
- La projecció dels resultats de la mostra sobre el total de sentències, totalment o parcial condemnatòries i absolutòries dictades en els darrers dos anys i mig (2004, 2005 i part corrent de 2006).

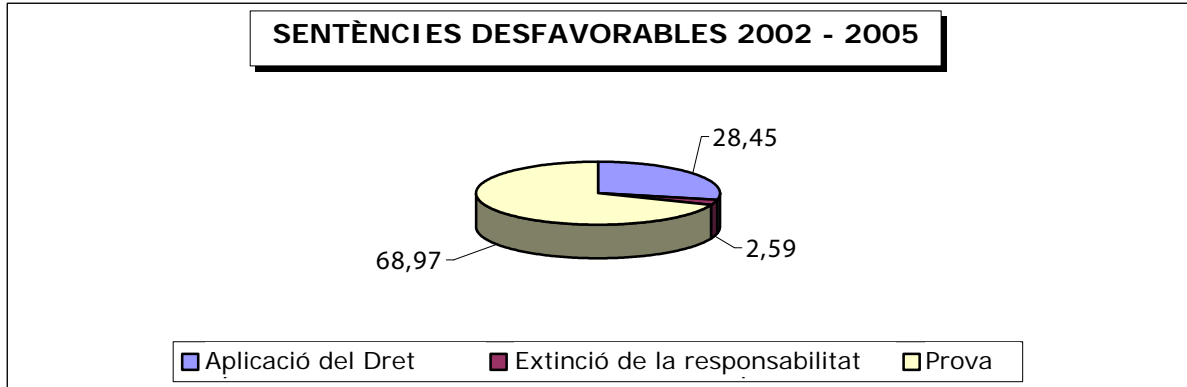
#### **2.4.-Primer nivell de l'anàlisi de sentències desfavorables**

En un primer nivell, podem dividir les raons fonamentals que van dur a decretar l'absolució segons afecten una de les tres condicions necessàries perquè pugua decretar-se una condemna:

- **LA PROVA DELS FETS:** que el tribunal entenga provats els fets, en el seu doble vessant de la comissió del delicte i de la identitat dels seus autors. Tot i que es tracta d'una qüestió en certa manera polèmica, no s'ha inclòs entre els fets l'apreciació de falta de dol.
- **L'APLICACIÓ DEL DRET:** que les normes jurídiques tributàries i penals aplicables al cas permeten arribar a la conclusió que tots els fets degudament provats són, efectivament, constituents d'un delicte contra la Hisenda Pública.

- LA NO EXTINCIÓ DE LA RESPONSABILITAT: finalment, és necessari que no s'haja extingit la responsabilitat penal dels autors per mort, incapacitat o prescripció.

Una vegada convertides en un percentatge, la incidència de les tres classes de raons per a l'absolució de les acusacions per delicte contra la Hisenda Pública és la següent:



S'observa així un repartiment desigual entre els tipus de raons que donen lloc a una sentència desfavorable, que passem a estudiar per separat.

### 2.5.- Estudi dels problemes de prova

Un 22 per 100 de les sentències recaigudes han absolt per qüestions de prova. Esta participació resulta coherent amb el lloc que en l'ordre lògic del raonar judicial tenen les qüestions de fet, que han de ser analitzades en primer lloc.

D'altra banda, suposa un contrapunt a l'elaboració científica sobre el delicte fiscal a Espanya, que se centra tradicionalment en els problemes derivats de l'aplicació del Dret.

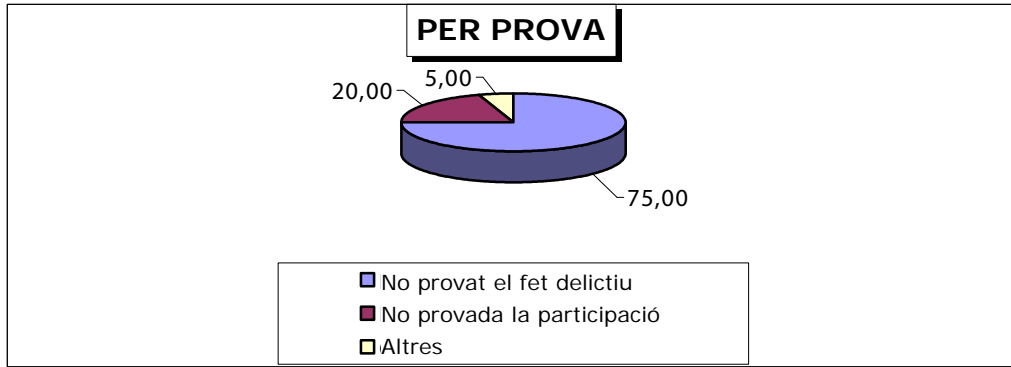
Dins d'este conjunt de sentències desfavorables com a conseqüència de problemes de la prova, podem baixar un nivell més i procurar diferenciar les qüestions bàsiques de fet que es poden extraure de les sentències estudiades.

- La prova de la comissió del fet delictiu. La sentència desfavorable, en primer lloc, pot apreciar falta d'acreditació de la comissió de la defraudació, ja que la prova aportada no resulta suficient per convèncer el jutge o el Tribunal més enllà del dubte raonable que s'ha comés el delicte fiscal.
- La prova de la participació dels acusats en la comissió del fet delictiu. Pot passar que, tot i que es considere suficientment provada la comissió d'un delicte contra la Hisenda Pública, la sentència acorde l'absolució de l'acusat per entendre que no s'ha provat suficientment la identitat dels autors del delicte.



En ocasions, pot resultar difícil discernir si ens trobem davant un o un altre d'estos supòsits bàsics, a causa de la complexitat de l'assumpte. Per a estos supòsits, s'ha previst la categoria residual d'"altres".

Agrupades d'esta forma les sentències desfavorables per raons de prova, el resultat en percentatges sobre el total d'este subconjunt de sentències és el següent:



La incidència reduïda dels problemes de falta de prova de la participació dels acusats en els fets delictius és lògica en un delicte com el fiscal, en el qual la quota defraudada necessàriament ha d'estar referida a un contribuent. Només en el cas de les persones jurídiques poden aparèixer dificultats per identificar-ne l'autor.

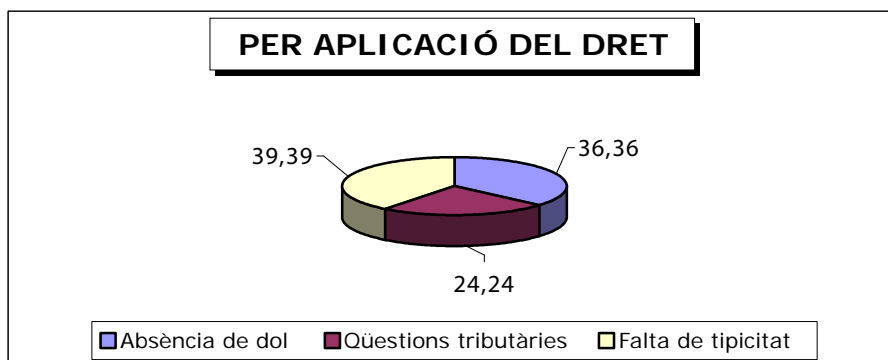
### 2.6.- Estudi dels problemes en l'aplicació del dret

Les parts II i III d'este Informe s'han ocupat ja d'identificar els diferents problemes vinculats a l'aplicació conjunta de les normes penals i tributàries propis dels delictes fiscals, de manera que no resulta necessari reiterar-los. Sí que cal, per contra, explicar de quina manera s'han agrupat els diferents problemes d'aplicació normativa per a esta anàlisi de sentències.

S'ha separat, d'una banda, la qüestió de la intencionalitat. Quan els tribunals han estimat que els acusats per delicte fiscal no reuneixen els requisits necessaris de coneixement racional i voluntat conscient, el que es coneix com a dol. Com que exigeix una operació de qualificació jurídica a uns fets provats, la falta de dol consta en esta anàlisi entre els problemes d'aplicació de Dret.

Amb els problemes de l'element subjectiu del tipus penal, estarien els relatius a l'element objectiu o de tipicitat de la conducta. S'ha cregut interessant aïllar, dins d'este conjunt de raons jurídiques determinants de sentències desfavorables, aquells supòsits en els quals els raonaments atenen de manera fonamental a qüestions de naturalesa jurídica i tributària en la qualificació del fet imposable.

Si classifiquem conforme a este triple criteri les sentències desfavorables per raons d'aplicació del Dret que s'han tingut compte per a este estudi, i els assignem percentatges, s'obté el resultat següent.



La valoració que es pot extraure d'estes dades en l'àmbit de la mostra és doble:

La incidència de la falta de dol en les sentències absolutòries per raons d'aplicació del Dret és lleugerament superior a un terç. El percentatge es reduïx a menys del 10% del total de sentències absolutòries.

Quasi dos terços de les absolucions per raons d'aplicació normativa ho són per qüestions relatives a la conducta típica. Dins d'este conjunt, les qüestions d'estricta tècnica tributària no arriben a la quarta part del total d'absolucions per raons d'aplicació del Dret i el 8% del total de sentències absolutòries.

### 2.7.- Extinció de la responsabilitat

Al costat de la prova dels fets i a la seua qualificació delictiva, el sentit de la sentència pot estar determinat per l'extinció de la responsabilitat dels autors del delicte, ja siga pel transcurs del temps, per incapacitat o per defunció.

Tot i que en rigor es tracta de fets als quals s'han d'aplicar normes jurídiques, els hem considerat una característica a banda, ja que no formen part del delicte pròpiament dit.

Sobre el conjunt de sentències desfavorables analitzat, este tipus de raons té una incidència percentual molt menuda, dins de la qual els supòsits es distribuïxen per parts iguals (un total de tres sentències que representa del 2,59% de la mostra).

Més enllà de la seua escassa incidència sobre el total, la reduïda participació en el resultat de la mostra d'este tipus de raons per a les sentències desfavorables no permet extraure'n conclusions

### 2.8.- Conclusions

Es pot intentar sistematitzar el conjunt d'idees que s'han anat extraient de la mostra practicada, advertint que, durant els anys 2004, 2005 i els cinc primers mesos de 2006, en els Jutjats penals i en les Audiències Provincials:

- La majoria de les sentències recaigudes en matèria de delicte fiscal són d'alguna forma condemnatòries. Només una proporció reduïda no és condemnatòria, totalment o parcial. Un 22 per 100 es deuen a problemes en matèria de prova.
- En tres de cada quatre ocasions en què la prova ha resultat insuficient, ha afectat l'acreditació de la comissió del delicte. L'acreditació de la participació dels autors en el delicte fiscal i els supòsits complexos integren la quarta part restant d'este tipus de problemes.
- Els mitjans de prova que apareixen en els raonaments de la majoria de les sentències desfavorables per falta de prova són els aportats per l'Administració Tributària: la prova documental i els informes d'inspecció.
- Poc menys del 30% de les sentències desfavorables respon a raons d'aplicació del Dret. Dins d'este conjunt, un poc més d'un terç correspon a la falta de dol i la resta a la falta de tipicitat de la conducta.
- La majoria de les sentències desfavorables per raó de falta de tipicitat de la conducta no es basen exclusivament en raons d'estricta tècnica tributària.
- La incidència dels supòsits d'extinció de la responsabilitat criminal per mort, incapacitat o prescripció és proporcionalment molt menuda.

### 3.- FONTS ESTADÍSTIQUES

**3.1.-** Per a la realització d'este estudi estadístic s'ha analitzat informació procedent de les següents fonts: i) dades estadístiques i administratives procedents de l'Agència Estatal d'Administració Tributària; ii) dades procedents d'una mostra de sentències de jutjats penals i d'Audiències Provincials en tot el territori nacional; iii) dades procedents de l'Advocacia General de l'Estat.

**3.2.-** Les dades estadístiques i administratives emprades procedeixen de l'aplicació Zújar (implicat-delicte i tràmits).

Zújar és una aplicació desenvolupada per la pròpia Agència Tributària destinada a l'anàlisi multidimensional de dades, sobre un enorme volum d'informació procedent de les bases de dades de l'Agència Tributària. L'àmbit temporal abasta amb freqüència el període 1999-juny 2006, encara que en aquells casos en què existix informació es va recular fins a l'any 1987.

**3.3.-** S'han obtingut mostres sobre sentències no condemnatòries en matèria de delicte fiscal i dels jutjats penals i d'Audiències Provincials en tot el territori nacional. El període de mostra abasta des de gener 2004 fins a 31 de maig de 2006.

El total de sentències objecte de la mostra és 116, poc més del 50% del total de sentències de què es té notícia en el període estudiat.

Els resultats de la mostra s'han projectat sobre el total de sentències, totalment o parcial condemnatòries i absolutòries que figuren a les bases de dades de l'Agència Tributària.

## VI. ALGUNES OPCIONS EN DRET COMPARAT

### 1.- OBJECTIU

L'objectiu d'estes línies és oferir una aproximació global de la configuració del delicte fiscal en el Dret comparat, prenent com a referent els països europeus i americans. Ara bé, ha d'advertir-se que no es tracta d'una anàlisi merament descriptiva i lineal. Al contrari, el treball s'emmarca en este informe amb la pretensió d'oferir alternatives de cara a una millor regulació d'este il·lícit en el nostre país. Per això, la línia argumental que seguirem ve marcada pels problemes que s'han detectat des de l'entrada en vigor del nostre actual Codi Penal el 1995, als quals ja s'ha fet referència en el Capítol III. Es pretén, d'esta manera, que la normativa comparada servisca com a punt de referència per resoldre'ls en la mesura que siga possible.

D'acord amb les idees anteriors, passem a analitzar la situació en altres països en funció dels principals problemes detectats en el nostre.

### 2.- CONFIGURACIÓ DEL DELICTE

Una primera crítica que s'ha fet en capítols anteriors a la configuració del delicte fiscal a Espanya és el seu caràcter excessivament genèric i no harmonitzat amb el dret sancionador tributari.

En el Dret comparat poden observar-se solucions diferents a l'espanyola per a estos problemes. Així, pot citar-se el cas alemany, on tant les infraccions com els il·lícits penals es troben regulats en el mateix cos normatiu, la qual cosa en facilita la coordinació. Les dos classes d'il·lícits abasten, d'altra banda, conductes no incloses dins del tipus espanyol. Així, comet defraudació tributària a més de qui omet o falseja fets rellevants per a la determinació del deute, qui, a través de la mateixa conducta defraudatòria, impedit o diferix en el temps la realització de la prestació tributària. Així, per exemple, qui obté un ajornament basant-se en una declaració falsa sobre la seua situació financera, qui assolix la condonació del deute a partir d'una declaració igualment falsa o impedit l'execució d'un deute falsejant la relació dels béns que integren el seu patrimoni. Subjecte actiu del delicte pot ser-ho, d'altra banda, no només el deutor tributari, sinó qualsevol tercer que es trobe en situació d'influir en la liquidació o recaptació d'un tribut, des d'assessors fiscals, empleats de l'obligat tributari, institucions financeres o, fins i tot, funcionaris de l'Administració tributària. La concepció del delicte fiscal com a delicte comú es completa, a més, amb l'establiment d'un supòsit de responsabilitat solidària del deute tributari per a l'autor o particip d'un delicte de defraudació tributària quan el deute no els correspon originàriament i actuen en profit d'un altre.

Les solucions legislatives diferixen també quant a la línia divisòria entre la infracció administrativa i el delicte. A Alemanya, esta distinció no es basa en la quantia d'allò defraudat, sinó en la gravetat de la conducta, qualificada per la intenció. Dit amb altres paraules, el dol esdevé l'element clau que diferencia entre il·lícit administratiu i penal. No obstant això, tampoc pot afirmar-se que la quantia d'allò defraudat siga irrelevant, atés que existixen tipus agreujats en estos casos. A més, també existixen penes més altes –sempre dins de l'àmbit de l'il·lícit criminal– per la utilització de documents falsos o per la realització de la defraudació de forma continuada i professional o a través d'una organització creada per delinquir.

A Holanda la situació és similar, ja que el delicte no depèn de la quantia, sinó que exigeix, en tot cas, el dol. No obstant això, es deixa molta llibertat a les autoritats fiscals a l'hora de decidir la persecució penal de l'il·lícit. A més, si es tracta d'infraccions penals es castiga la participació amb les mateixes penes, tret en els casos de complicitat, on es reduïxen a un terç.

Un altre cas interessant és el de Rússia, on la frontera entre la infracció i el delicte és la quantia, però es diferencia entre persones físiques i jurídiques, preveient-se límits diferents. Pel que es fa als col·laboradors, es castiguen amb les mateixes penes que els autors, sempre que es donen dos circumstàncies: que es tracte d'un il·lícit penal i que la seua conducta siga dolosa.

També és diferent la situació a Itàlia, on la diferència entre infraccions i delictes gira a l'entorn del tipus. A més, hi ha diferents tipus delictius, que atenen a la gravetat de la infracció. Així existixen els tipus delictius següents: (1) Declaració fraudulenta mitjançant la utilització de factures o documents falsos per a operacions inexistents. Perquè existisca delicte, cal que estes factures estiguen comptabilitzades i hagen sigut emprades com a prova davant de l'Administració. A més, cal superar certa quantia de deute i un determinat percentatge de dades ocultades. (2) Expedició de factures falses i altres documents –sobretot, albarans de transport– per simular operacions inexistents. (3) La destrucció dels llibres o documents necessaris per a la reconstrucció de la base imposable. (4) L'alçament de béns per impedir el cobrament del deute tributari.

Als EUA la situació és molt semblant. Les infraccions administratives (que allí anomenen civils, per distingir-les de les criminals) i els delictes es regulen en el mateix text legal: el Codi Tributari. Les descripcions de les conductes il·lícites en les dos categories són molt detallades, existixen fins a 28 conductes tipificades com a delictes fiscals. Igual que a Holanda o Alemanya, la frontera entre faltes i delictes no està en la quantia defraudada sinó en el dol.

### **3.- DEURE DE DENÚNCIA DE L'ADMINISTRACIÓ TRIBUTÀRIA**

Com ja s'ha exposat, existix l'obligació per a les autoritats fiscals de denunciar tots els fets que puguen encaixar en el tipus penal. Això determina la paralització de tots els procediments administratius, inclòs el de recaptació.

En Dret comparat, en general, les solucions solen ser coincidents amb l'espanyola. No obstant això, n'hi ha alguna excepció, com és el cas d'Holanda, ja comentat. En este país el delicte fiscal es configura com a privat, ja que són les autoritats fiscals les que impulsen, al seu criteri, la persecució penal. A títol d'exemple, existix una instrucció dels Departaments de Justícia i Hisenda que ordena fer-ho quan es donen tres circumstàncies: dol, reincidència i la superació d'una determinada quantia. Però ha de ressaltar-se que es tracta d'una mera instrucció, el contingut de la qual pot alterar-se sense intervenció del legislador.

El mateix model és aplicat en el Dret xilè, amb la diferència que la instrucció administrativa que identifica els supòsits en els quals s'ha d'exercir l'acció penal correspon al director del Servei d'Ingressos Interns, organisme amb personalitat diferenciada equivalent a la nostra Agència Tributària.

En l'ordenament alemany, la investigació sobre l'existència d'un il·lícit penal la duen a terme òrgans especialitzats de l'Administració tributària, a qui s'atribuïxen competències i drets equivalents als de la Fiscalia. Estos òrgans determinen també la quantia del deute tributari pendent. L'inici del procediment, amb la seua comunicació a l'interessat, suposa, no obstant, l'alliberament dels seus deures de col·laboració en el procediment d'imposició, per salvaguardar el seu dret a no autoinculpar-se.

Un cas particular és el nord-americà, on l'Administració té àmplies facultats per determinar si escau la querella penal. Utilitzant un enfocament molt pragmàtic, la decisió de perseguir criminalment una determinada conducta és bàsicament una anàlisi de cost-benefici, ponderant d'una banda el cost de litigar (que és molt alt, fins i tot per a l'Administració, i ha d'encaixar-ho en els seus pressupostos) i el benefici que s'espera obtenir en termes de repercussió social o de l'establiment de precedents jurídics per a l'aplicació del case-law. Com una altra mostra d'este pragmatisme està la possibilitat que té la fiscalia, una vegada determinada la procedència d'iniciar un procediment penal, de pactar amb l'imputat per retirar l'acusació o demanar una pena menor a canvi de la col·laboració amb l'acusació en un altre procediment.

En l'extrem oposat es troba França, on l'Administració té el deure denunciar, però mai pot prendre, per si sola, la iniciativa. Al contrari, cal que dispose de dictamen favorable emés per la denominada Comissió d'infraccions, òrgan independent constituït per dotze magistrats. Al contribuent, se li comunica la sol·licitud de dictamen a la Comissió i se'l convida a presentar, en un termini de trenta dies, la informació que jutge necessària. Ara bé, este procediment no és contradictori i la decisió de la Comissió no ha de motivar-se. Una vegada emés el dictamen favorable, la decisió última correspon al Ministeri públic. En la fase judicial, l'Administració es constituïx en part del procediment i pot oferir documents i informació, respondre als arguments dels acusats i instar l'adopció de mesures cautelars.

#### **4.- PREJUDICIALITAT PENAL DE LA QUOTA TRIBUTÀRIA DEFRAUDADA**

Ja s'ha recordat que, en el nostre país, la xifra de 120.000 euros opera com a condició objectiva de punibilitat. En esta matèria, els exemples de Dret comparat europeu no aporten res de diferent. No obstant això, hi ha alguna excepció, com el cas d'Àustria, on les normes processals criminals reserven una posició especial en el judici a les autoritats fiscals.

Però l'excepció més significativa és França on, fent abstracció d'alguns pronunciaments concrets que ho han matisat, regix, amb caràcter general, el principi d'independència dels procediments. Això significa que pot seguir-se el procediment administratiu dirigit a liquidar encara que existisca un procés penal obert. Esta independència és l'establida a Alemanya i en nombrosos ordenaments hispanoamericans, com Xile, Argentina o Perú.

D'altra banda, també s'ha destacat que el llindar quantitatiu que marca la frontera entre la infracció i el delicte varia segons es tracti d'il·lícits contra la Hisenda i contra la Seguretat Social, d'una banda, i en el frau de subvencions i als interessos financers comunitaris, d'una altra. En estos dos últims casos, la xifra baixa fins als 80.000 i 50.000 euros, respectivament. En este sentit, poden citar-se les experiències eslovaca, txeca i hongaresa, que regulen de manera conjunta i sota els mateixos tipus els il·lícits que afecten totes les prestacions patrimonials de caràcter públic, ja es tracte de tributs, contribucions a la seguretat social, a l'assegurança d'atur o a les contribucions a la sanitat. En l'ordenament alemany, els il·lícits contra els interessos financers comunitaris segueixen el mateix règim que els que afecten la Hisenda nacional. La qualificació com a il·lícit penal es basa també en el dol de l'autor i no en la quantia d'allò defraudat.

## 5.- DISTINCIÓ ENTRE SANCIONS ADMINISTRATIVES I PENALS

En esta matèria és molt difícil conèixer la situació en Dret comparat, ja que exigix informació sobre la pràctica diària dels tribunals de justícia. Tanmateix, sí que podem destacar que, amb caràcter general, es preveuen penes més severes que la fixada per la legislació espanyola.

- Alemanya, on es pot arribar a una pena privativa de llibertat de fins a 10 anys. No obstant això, també és cert que el límit mínim de presó es reduïx fins als sis mesos. Ara bé, resulta interessant ressaltar que si l'il·lícit és comés per una organització –això seria aplicable, p.ex., a una trama de frau d'IVA- el llindar mínim és d'un any. En el delicte de defraudació tributària "simple", sense que hi concórrega cap dels supòsits agreujats contemplats en la Llei, el Tribunal pot optar per aplicar una pena de privació de llibertat o només una pena de multa. La pena pecuniària es determina per dies/multa. El nombre de dies es fixa en atenció a la culpabilitat del subjecte i la quantia defraudada. La multa diària atén exclusivament a la capacitat econòmica de l'acusat, en funció dels seus ingressos nets diaris.
- República Eslovaca, país que preveu una pena privativa de llibertat de 12 anys
- República Txeca, on la presó també pot arribar a 12 anys
- Hongria, on a partir de determinada quantia defraudada només hi ha pena de presó. Arriba a 8 anys des de 24.000 euros defraudats. En concret, s'aplica l'escala següent:
  - o Des de 200 a 2.000 euros defraudats, presó de fins a dos anys, servicis a la comunitat o multa.
  - o Des de 2.000 a 8.000 euros defraudats, presó de fins a tres anys.
  - o Des de 8.000 a 24.000 euros defraudats, presó de fins a cinc anys.
  - o Des de 24.000 euros defraudats, en avant, presó de fins a huit anys.

Un cas particular és el de França, on s'admet l'acumulació de les sancions administratives i penals. El fonament considera que es tracta de dos sancions amb naturalesa diferent i, per tant, no es vulnera el non bis in idem. A més, les infraccions penals es castiguen de forma severa i poden arribar als deu anys de presó. Un fet similar s'esdevé a Bèlgica, on també s'aplica la doble sanció.

No obstant això, no sembla possible traslladar estes solucions al Dret espanyol, on mai s'ha donat esta acumulació de reaccions repressives. És més, sembla fora de tot dubte la inconstitucionalitat d'esta mesura.

Pot ser interessant esmentar que, en els països iberoamericans, resulta freqüent la tipificació específica de certes conductes que servix per preparar o facilitar el frau. Així, Xile va introduir dins de les mesures del seu eficaç pla per reduir l'ús de factures falses un delicte que pena amb fins a cinc anys de presó l'emissió de factures i altres documents o timbres de transcendència tributària falsos. D'altra banda, Guatemala castiga amb el tancament de l'establiment per un termini de cinc a deu dies la falta d'emissió de factura o la negativa a lliurar la factura emesa. A Alemanya, estes conductes preparatòries, igual que la infracció dels deures comptables, es tipifiquen només com a infraccions administratives, sense constituir un tipus penal autònom. Si s'arriba a produir el resultat de la defraudació, estos comportaments no es castiguen de forma independent, sinó que queden absorbits pel tipus penal.

## **6.- CONVERSIÓ DEL DEUTE TRIBUTARI EN RESPONSABILITAT CIVIL DERIVADA DEL DELICTE**

Segons la nostra jurisprudència, el deute tributari eludit en els casos de delicte fiscal esdevé responsabilitat civil derivada d'este il·lícit. Això provoca algunes situacions absurdes, sobretot en els casos en què el deute correspon a l'impost sobre societats. En este cas, l'administrador seria condemnat pel delicte, i hauria de fer front de manera directa a les penes i a la responsabilitat civil. Tanmateix, la societat, autèntic subjecte passiu del tribut, només hauria de fer front d'este, en forma de responsabilitat civil, de manera subsidiària.

Com es pot observar, esta qüestió està íntimament lligada a la definició dels subjectes actius del delicte, ja que el problema s'ocasiona per la discordància entre el subjecte passiu –societat- i el subjecte actiu de l'il·lícit (l'administrador). Doncs bé, la solució espanyola, basada fins a ara en l'aforisme *societas delinquere non potest*, no és l'única que es registra en el Dret comparat. Així, a Alemanya, Holanda i Estats Units s'admet que les multes s'imposen a les societats com a responsables directes, com s'ha introduït a Espanya a partir de l'1 d'octubre de 2004. De la mateixa manera, el 2005 es va introduir a Àustria la responsabilitat penal de les persones jurídiques. També s'esdevé així a Eslovènia o Hongria, on la pena pot consistir en la dissolució de l'entitat, la restricció de les seues activitats o la imposició de multes.



## 7.- DIFERENTS TERMINIS DE PRESCRIPCIÓ DEL DELICTE FISCAL I DEL DEUTE TRIBUTARI

La situació que es produïx en el Dret espanyol, com ja s'ha exposat, com a conseqüència dels diferents terminis de prescripció del delicte fiscal i del deute tributari no és ni molt menys desconeguda en el Dret comparat, on no només existixen diferents terminis de prescripció per al tribut i el delicte, sinó també per a este últim, en funció de la seua gravetat. Tanmateix, hi ha ordenaments que han resolt de manera satisfactòria el problema de la persecució dels il·lícits quan la quota es troba prescrita. És el cas d'Holanda, on existix el FIOD, que és un òrgan de l'Administració especialitzat en la investigació de les accions criminals. És el que s'esdevé també a EUA, on la divisió d'investigació criminal de l'IRS té competències en matèria de persecució de delictes.

D'una altra banda, als EUA la realització d'actuacions inspectores interromp el termini de prescripció i, com que no existix límit temporal màxim al procediment inspector, la prescripció no sol tindre incidència sobre el procediment penal.

## VII.- LA NOVA DELINQUÈNCIA FISCAL: LES TRAMES

### 1.- INTRODUCCIÓ

En els darrers anys s'han desenvolupat amb intensitat creixent un conjunt de figures de frau tributari que responen a unes mateixes pautes que han rebut la denominació convencional de "frau de trames".

Afecten específicament els impostos indirectes sobre el consum general i els consums específics de béns. No s'ha detectat fins ara un ús anàleg d'estos mecanismes de frau en el consum de servicis. Produïxen un impacte negatiu molt greu en la recaptació fiscal i en el grau de compliment de les obligacions tributàries de sectors sencers de l'activitat comercial.

Combatre les trames és un objectiu prioritari, tant a nivell intern espanyol (es poden consultar els apartats II 2.1 b i c) i III .3 del Pla de Prevenció del Frau) com a nivell comunitari europeu.

#### 1.1.- Caràcters bàsics

La característica innovadora d'estos nous fraus és que produïxen, en tot o en part, un resultat diferent del frau fiscal ordinari, consistent a deixar d'ingressar la quantitat que legalment correspon en funció de la capacitat econòmica real del contribuent, que reté en el seu patrimoni una riquesa equivalent a la suma de diners deguda.

En el que s'ha anomenat frau de trames es poden produir, aïllats o combinats, dos resultats fins a ara desconeguts:

- El defraudador, en comptes de quedar-se-les, pot destinar part de les quantitats defraudades a reduir el preu dels béns quan els torna a transmetre, convertint part de l'estalvi fiscal fraudulent propi en un estalvi de costos per als seus clients. La part de la quantitat defraudada que el defraudador reté es convertix en un "marge de benefici" il·lícit. El seu benefici total serà més alt com més clients atraga amb estos preus artificialment baixos.
- Les operacions fraudulent es poden fer amb la finalitat d'obtindre devolucions d'impostos indirectes sense haver realitzat les operacions econòmiques reals que justificarien estes devolucions.
- Una última característica bàsica del frau de trames és la necessitat d'una activitat organitzada en la qual intervenen diversos subjectes, normalment societats mercantils. Esta activitat organitzada pot aconseguir dimensió internacional i donar lloc a nombrosos fraus a diferents països per a benefici de veritables organitzacions criminals.

### 1.2.- Factors determinants del frau de trames

En el naixement i desenvolupament del frau de trames intervenen diversos factors, els uns propis de l'àmbit de la tributació i d'altres que corresponen a l'activitat econòmica i el seu àmbit jurídic general.

#### 1.2.1.- Factors propis de l'àmbit tributari

La consecució dels especials resultats del frau de trames resulta possible per l'estructura i funcionament de la imposició indirecta sobre el consum, concretament dels caràcters següents:

1. La translació dels costos fiscals: Els operadors que ocupen una posició intermèdia en el mercat entre productors i consumidors finals traslladen els costos fiscals de l'adquisició de béns als seus adquirents. Si resulta possible esta translació de costos fiscals, també ho és la translació de la reducció fraudulenta dels mateixos costos fiscals.

Perquè pugui donar-se este frau, no cal que els impostos sobre el consum prevegin un mecanisme específic per a la translació del cost fiscal -la repercussió. També és possible quan té lloc la translació econòmica simple, agregant els costos fiscals al preu de transmissió.

2. El règim de les operacions transfrontereres: En la imposició sobre el consum, la legislació dels diferents estats, inclosos els membres de la Unió Europea, grava el consum de béns a l'estat on s'esdevé, no a l'estat en què els béns es produïxen.

Per això, és necessari interrompre la translació de costos fiscals a través de les fronteres, amb la devolució com a instrument fonamental. Un instrument l'eficàcia econòmica del qual el fa extraordinàriament atractiu per als defraudadors.

3. L'adaptabilitat dels impostos sobre el consum de béns als diferents sectors econòmics: Una de les característiques tècniques de la moderna imposició sobre el consum, especialment de l'IVA, és que té una mecànica tan depurada que permet la seua aplicació a pràcticament qualsevol sector de l'activitat econòmica, amb una proporció menuda de règims especials.

De manera inversa, els fraus fiscals que es basen en esta mecànica depurada de l'impost sobre el consum poden adaptar-se amb la mateixa facilitat d'un sector econòmic a un altre.

#### *1.2.2.- Factors derivats de l'activitat econòmica i el seu àmbit jurídic general*

Per al desenvolupament del frau de trames, a més dels factors tècnics propis dels tributs defraudats, cal fer atenció a les forces que configuren els mercats de béns i el seu règim jurídic:

1. El desenvolupament continu del tràfic internacional de béns, que resulta cada vegada més accessible a un nombre més alt d'operadors de menys volum. Si este tipus de frau està lligat a les operacions transnacionals, resulta evident que el seu augment afavorix el desenvolupament del frau de trames.

Este factor multiplica el seu efecte dins de la Unió Europea, que constitueix un mercat únic de béns, servicis, persones i capitals i un únic espai duaner, però que té vint-i-cinc espais fiscals diferents, encara que parcialment harmonitzats.

2. La generalització de l'ús de les societats mercantils: En totes les economies desenvolupades s'ha facilitat al màxim la possibilitat d'operar en l'activitat econòmica per mitjà de societats mercantils, fàcils de constituir i amb uns requisits de capital mínim assumibles per una gran proporció de ciutadans.

El frau de trames requereix la intervenció de nombrosos subjectes en les operacions de tràfic de béns. El recurs al frau es facilita si, en comptes de persones físiques que mantenen sempre la mateixa identitat, es pot fer intervenir a una successió de societats que poden operar durant mesos o setmanes i després ser substituïdes per unes altres.

3. L'actuació dels agents econòmics en un mercat. Si el frau de trames es pot convertir en una reducció de costos d'adquisició de béns, les regles del mercat i la presa racional de decisions (rational choice) conduïxen a l'expansió d'este tipus de frau.

Si l'operador del mercat ha d'escollir entre el risc incert de suportar en el futur uns eventuals costos fiscals i el risc cert de ser expulsat del mercat per adquirir els béns a un preu més alt que els seus competidors, la qual cosa li impediria vendre'ls a preus competitiu, optarà per adquirir els béns a un preu més baix i per romandre en el mercat.

Per esta raó, cada vegada que el frau de trames s'instal·la en un sector d'activitat comercial, es produïx un efecte de "deflagració" entre els distribuïdors d'este sector, que, si rebutgen els efectes de la reducció fraudulenta de costos fiscals, deixen de ser competitius.

### **1.3.- Lluita contra el frau de trames**

La lluita contra el frau de trames, com s'ha dit, és una prioritat per a les institucions comunitàries i per als Estats Membres. A Espanya, constituïx un dels eixos d'actuació de l'Agència Estatal d'Administració Tributària. Es pot desenvolupar a dos nivells:

#### *1.3.1.- Prevenició del frau de trames*

Un primer nivell en la prevenició del frau de trames consisteix a actuar sobre els seus factors determinants per mitjà de normes jurídiques, per modificar les condicions que permeten la defraudació.

Els factors destinataris d'estos possibles canvis normatius serien els propis de l'àmbit tributari. Resulta molt més difícil actuar sobre els factors derivats de l'activitat econòmica i el seu àmbit jurídic general. Es tracta de decisions de gran transcendència que han de ser adoptades per les més altes institucions estatals i europees, atés que la majoria de les possibles regulacions han de ser realitzades a través de lleis i de directives. Existien, no obstant això, algunes qüestions d'influència que poden ser modificades per normes de rang inferior.

Es tracta de decisions molt complexes que han de ser valorades curosament. Introduir canvis importants en els impostos sobre el consum pot perjudicar la recaptació, fer més difícil la gestió de l'impost per als ciutadans, dificultar la prevenició d'altres modalitats de frau fiscal i, com ha advertit la Comissió Europea, obrir la porta a nous fraus que s'aprofiten de la nova estructura impositiva.

En este punt ha de destacar-se la modificació normativa duta a terme en relació amb la liquidació i pagament de l'impost especial sobre determinats mitjans de transport (matriculació) que ha contribuït a l'erradicació de l'alt nivell de frau organitzat detectat especialment amb la matriculació de vehicles d'alta gamma procedents d'altres estats comunitaris.

#### *1.3.2.- Repressió del frau de trames*

Mentre no es produïsquen els canvis normatius que previnguen la comissió del frau de trames, l'única via per combatre'l és la seua detecció, investigació i repressió.

L'Agència Tributària, l'Advocacia de l'Estat, el Ministeri Fiscal, els Tribunals de Justícia i les Forces i Cossos de Seguretat de l'Estat desenvolupen els darrers anys un esforç important per adaptar la seua tasca a estes noves formes de frau. Este procés de trobar els mitjans idonis per perseguir el frau de trames encara no ha conclòs.

#### 1.4.- Modalitats de trames

El tractament general de frau de trames ha de completar-se amb un estudi particular de les espècies de trames desenvolupades per als diferents impostos.

### 2.- TRAMES DE L'IVA INTRACOMUNITARI

#### 2.1.- Descripció del frau en l'IVA intracomunitari desenvolupat mitjançant trames organitzades: modalitats, característiques de l'operatòria seguida i dels subjectes implicats

##### 2.1.1.- Introducció

Tot i que conegut en el seu conjunt sota el nom genèric de "frau mitjançant trames", el ben cert és que esta denominació inclou diferents modalitats, el particular funcionament i característiques diferencials de les quals resulta necessari conèixer.

Prèviament, convé destacar que, com a element comú a totes les modalitats de frau, apareix l'existència en el seu inici d'almenys una operació de lliurament/adquisició intracomunitària de béns, per la qual cosa interessa recordar en tot moment els aspectes o elements bàsics que han de concórrer en estes operacions perquè sigui aplicable el règim especial de tributació en relació al qual s'estan generant les diferents modalitats de frau.

Així, d'acord amb la normativa comunitària harmonitzada que regula l'IVA, existirà una operació de lliurament intracomunitari exempt en origen (lloc on es produïx el lliurament de béns) quan: (1) El lliurament es realitza des d'un operador identificat a l'efecte de l'IVA en un determinat estat membre cap a un altre operador igualment identificat, en un altre estat membre diferent; (2) Els béns objecte del lliurament han de viatjar físicament des d'un estat membre cap a un altre, i el seu transport es pot fer bé per compte i sota la responsabilitat de l'operador que realitza el lliurament, bé per compte i sota la responsabilitat de l'adquirent; (3) La realització de l'operació es justifica a través de les factures i dels documents justificatius del transport que s'ha fet.

Els posteriors lliuraments que faça l'adquirent dels béns a l'interior de l'estat membre de destinació -que deixa de declarar com a primer fet imposable l'adquisició intracomunitària de béns- estaran totalment subjectes, per la qual cosa haurà de repercutir l'IVA al seu client i ingressar l'import en el Tresor Públic. Alhora, este client, si també és empresari, podrà deduir l'IVA suportat, en la mesura que estiga correctament documentat en la factura que ha hagut de ser expedida i lliurada pel seu proveïdor, i això amb independència que no li haja abonat encara l'import de l'impost repercutit, i, per descomptat, amb independència que este proveïdor haja ingressat o no l'import a favor de la Hisenda Pública.

### 2.1.2.- Modalitats de frau

Amb independència de les especialitats que en determinats sectors econòmics presenta l'operatòria del frau, a partir d'este mecanisme bàsic i comú, els fraus més corrents que es produïxen són els següents:

#### a) FRAU EN ADQUISICIONS

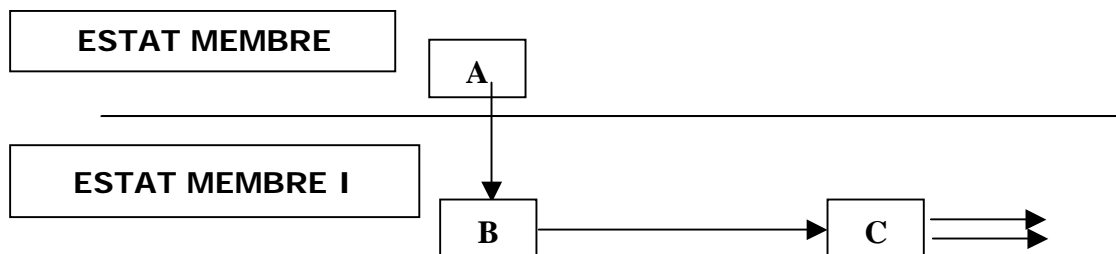
En esta modalitat, el mecanisme del frau és el següent:

L'empresa A, registrada a l'estat membre X, realitza un lliurament intracomunitari de béns a l'empresa B, registrada a l'estat membre Y.

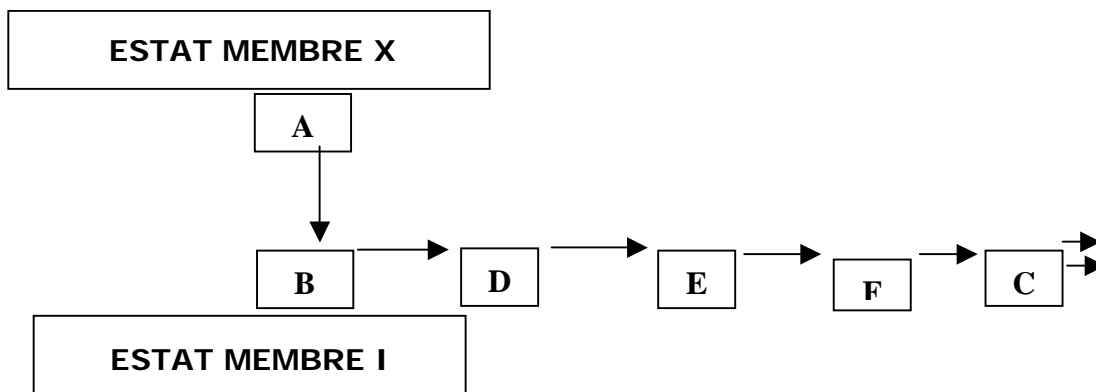
L'empresa B adquirix els béns exempts d'IVA i a continuació realitza un lliurament intern a l'empresa C, també a l'estat membre Y, operació plenament subjecta. L'empresa B ("missing trader" o "truita"), en efecte, repercuteix formalment l'IVA en les seues vendes a l'empresa C, però no l'ingressa i, poc després, desapareix.

L'empresa C ("destinatari final"), en la mesura que disposa de la factura que justifica que ha suportat efectivament la repercussió de l'impost, pot deduir l'IVA corresponent sense problemes a les seues adquisicions a B, quan, al seu torn, ven els béns al mercat intern.

Com a conseqüència de la falta d'ingrés de B, la pèrdua de recaptació de l'IVA és igual a la quota pagada per C a B i no ingressada per esta última empresa. Cal tornar a destacar, no obstant això, que en esta modalitat, com en les altres que analitzem, es pot desplaçar l'import de l'impost deixat d'ingressar cap a una reducció dels preus de venda, per obtindre una situació més competitiva, via preus.



D'altra banda, a mesura que amb el pas del temps el frau s'ha sofisticat, els béns, en general, són subministrats per B a C no directament, sinó a través d'una o diverses empreses intermèdies D, E, F etc. ("pantalles"), que, afegint un mínim valor a l'operació, dificulten la investigació del nex o connivència existent entre B (el "missing trader") i C (el "destinatari final").



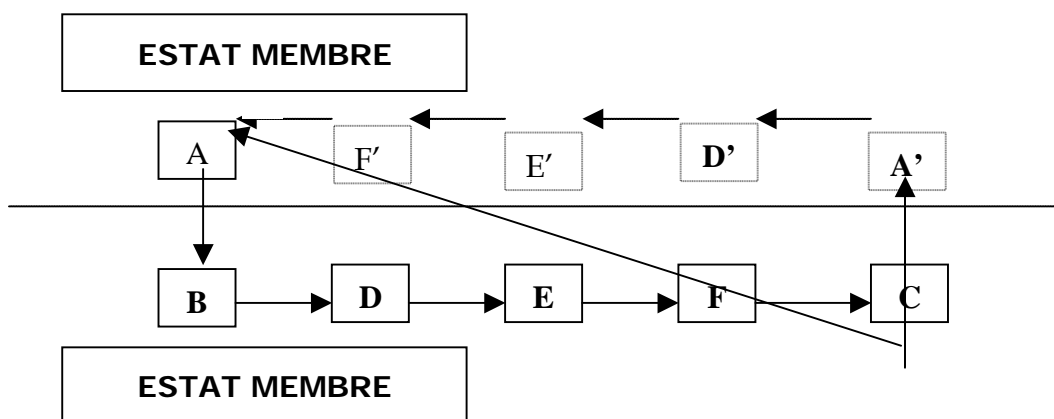
b) FRAU CARRUSEL

Esta modalitat de frau s'esdevé quan l'empresa C, en lloc de vendre els béns en el mercat intern, realitza al seu torn un lliurament intracomunitari exempt a l'empresa A, situada a l'estat membre X.

Conseqüentment, l'empresa C, en la mesura que realitza un lliurament intracomunitari exempt, però amb dret a deducció de les quotes suportades, sol·licitarà la devolució de l'IVA suportat en les seues adquisicions, IVA que, d'altra banda, no ha sigut ingressat, ja que, com hem vist en l'escala inicial de la cadena de repercussió, B va repercutir i fins i tot pot ser que cobrara l'impost al seu client, però no el va ingressar al Tresor Públic.

A continuació, A torna a fer un lliurament intracomunitari exempt a B i recomençarà així l'esquema operatiu del carrousel, que pot conduir a pèrdues fiscals il·limitades, segons la seua quantia i de les vegades que es reinici el mecanisme.

En la pràctica, totes estes formes de frau, i especialment el frau carrousel, poden adoptar formes molt més complexes (les més simples amb la interposició de noves pantalles), i poden arribar a afectar més de dos estats i multitud d'empreses a cadascun.



### c) CARRUSEL DOCUMENTAL

En esta modalitat de frau, la circulació (lliurament i transport posterior) de mercaderies a través dels diferents estats membres no existix en realitat i s'ha substituït per l'exclusiva circulació de les factures que s'emeten per documentar les successives operacions. De vegades, fins i tot, esta circulació de documents s'acompanya de moviments reals de mitjans de pagament, que es fan per donar versemblança a l'operació de lliurament de béns simulada.

D'altra banda, l'acreditació de la destinació final de les mercaderies se sol fer amb la falsificació dels documents de transport.

#### *2.1.3.- Característiques generals dels subjectes implicats en el frau amb trames*

Com ha quedat reflectit, en un frau intervenen sempre diferents subjectes que, a més, responen a característiques diferents, en funció dels diversos papers que juguen en la trama:

a) Les truites o "missing traders" (comerciant fallit) que es caracteritza bàsicament per fer les operacions origen del frau, no complir les seues obligacions fiscals (no ingressa l'IVA i la majoria de les vegades no presenta cap declaració d'impostos) derivades d'estes operacions i desaparéixer amb més o menys rapidesa.

Generalment, a més, no tenen ni tan sols un domicili real de realització d'una activitat comercial. D'altra banda, una truita adopta sovint la forma d'una societat privada en la qual els directors són homes de palla (testaferros) o societats estrangeres, normalment establides en un paradís fiscal. Per això, difícilment l'Administració tributària pot accedir a la seua comptabilitat ni a qualsevol altre document i, per descomptat, no tenen béns sobre els quals poder adreçar l'acció recaptadora en relació a les quotes de l'impost defraudades.

b) La pantalla és la societat que se situa entre la truita (o una altra pantalla) i la distribuïdora. Adquirix les mercaderies a una truita i les transmet immediatament a la distribuïdora. La pantalla està sempre en el marc de la legalitat, presenta les seues declaracions d'IVA i paga l'impost que li correspon. El seu paper consistix a dificultar les investigacions, evitant que existisca una connexió directa entre la truita i l'operador que sol·licita la devolució de l'IVA. Per això, el nombre de pantalles implicades sol dependre de la complexitat del mecanisme dissenyat en cada cas.

c) La distribuïdora (també anomenada compradora, graó o operador final) compra les mercaderies de la pantalla (o, més rarament, directament d'una truita) i realitza lliuraments intracomunitaris a un operador establert en un altre estat membre o vendes en el mercat nacional. En qualsevol cas, a través de les citades operacions, origina un crèdit d'impost davant la Hisenda Pública que li permet sol·licitar la devolució de l'IVA formalment suportat en les seues compres.

En general, sol ser este graó en la cadena el principal beneficiari del frau comés, i fins i tot en alguns casos de frau (en els inicis de la realització d'estes pràctiques i, per tant, menys sofisticats) s'ha arribat a demostrar clarament la connivència entre distribuïdors i truites, les



quals eren creades, dirigides i fins i tot formalment representades per les mateixes persones, i fins i tot s'ha arribat a demostrar com l'import de l'impost defraudat era finalment compartit entre les diferents empreses implicades.

Com a elements definitoris comuns dels subjectes que normalment participen en una trama, cal destacar:

- Multiplicitat de participants: La tendència a utilitzar molts graons entorpix la investigació en general i, en particular, la localització de les entitats en les quals se substància el frau. A més, la pluralitat de persones físiques i jurídiques solen tindre domicilis fiscals situats a diferents jurisdiccions i competències administratives.

- Rapidesa en la substitució dels proveïdors i clients: Amb la finalitat d'evitar ser detectades, els organitzadors dels fraus canvien regularment els seus proveïdors i reemplacen freqüentment les truites.

- Coneixement del mètode de funcionament de l'administració fiscal: La majoria dels organitzadors dels fraus carrusel han après com "jugar amb el sistema". És a dir, estan molt familiaritzats amb la legislació que cada dia s'aplica als estats membres. Això els permet obtenir nombres de registre i devolucions de l'impost amb un mínim de sospites i calibrar el moment oportú per modificar l'estructura del carrusel o desplaçar l'activitat fraudulenta cap a un altre estat membre.

## 2.2.- Extraordinària rellevància del frau

La preocupació pel frau en l'IVA a través de trames organitzades és cada vegada més gran a Europa. Este frau afecta, tot i que de manera desigual, els diferents estats membres de la Unió Europea i es comet respecte a un impost de normativa substancialment harmonitzada.

Ens trobem davant del frau de major magnitud, més estès i l'eliminació del qual és més complexa de tots els que afecten el sistema tributari europeu. El problema es valora com summament important per part de la mateixa Comissió Europea i per les administracions tributàries dels estats membres. En diverses reunions del programa Fiscalis i d'altres auspiciades per la Comissió Europea s'insisteix en el convenciment de què cal actuar ràpidament i amb més eficàcia per solucionar un problema delictiu que pot portar a una minva substantiva dels ingressos per IVA i provocar altres perjudicials efectes socials i econòmics.

### 2.2.1.- Magnitud del frau

Tot i que no existixen xifres oficials de l'impacte financer a la Unió Europea de les trames de l'IVA, les dades disponibles avalen que les sumes implicades en este frau són molt elevades i les pèrdues d'ingressos fiscals molt importants. Convé tindre present que es tracta d'un frau acumulatiu que, en les seues modalitats de "frau del carrusel", pot produir pèrdues il·limitades.

La Comissió Europea ha estimat el frau ocasionat mitjançant trames en imports que podrien estar al voltant d'un 10% de la recaptació de l'IVA. Cal tindre en compte en qualsevol maneig de xifres el caràcter dinàmic del frau que pot afectar de manera diferent a

diferents estats. També cal apreciar que els mecanismes del frau canvien constantment, que es produeixen especialitats sectorials i una adaptació contínua de les societats instrumentals que s'allotgen en diferents estats.

A Espanya el problema és igualment greu, tant pels imports d'IVA implicats ja prou importants per si mateix, com des del punt de vista de la participació de grups organitzats pròxims o plenament immersos en la delinqüència organitzada. Les trames de l'IVA, a més de l'important efecte financer derivat de la falta d'ingrés de quotes de l'IVA i l'obtenció indeguda de devolucions, estan produint distorsions en el funcionament del mercat en alguns sectors econòmics, en dificultar-hi la presència dels operadors aliens a pràctiques fraudulentas.

Una estimació per a Espanya, d'acord amb els criteris manejats per la Comissió Europea, situaria el frau en un import anual de quotes de l'IVA defraudades d'aproximadament 4.000 milions d'euros. Tot i les limitacions pròpies de tota metodologia d'estimació d'allò que, per essència, es desconeix, qualsevol aproximació posa de manifest l'abast i la magnitud del frau. Cal tindre en compte que en concentrar-se en determinats sectors econòmics com el de la telefonia mòbil o el sector informàtic suposa l'existència d'una competència deslleial, raó que ha impulsat a l'Agència Estatal d'Administració Tributària a la firma d'acords d'entesa amb organitzacions i associacions representatives dels diferents sectors afectats.

#### *2.2.2.- Efectes sobre els mercats*

El frau per mitjà de trames és molt perjudicial pel normal funcionament del mercat i el distorsiona d'una manera significativa. Si existix una part de les mercaderies que resulten en certa mesura defiscalitzades gràcies al frau organitzat i aquests béns han de competir amb els comercialitzats per altres empreses que paguen regularment els impostos, es produeix una tendència a l'expulsió del mercat dels operadors honrats. Les mercaderies que es poden vendre més econòmiques (gràcies a l'impagament dels impostos) substituïxen els productes que inclouen els corresponents impostos indirectes. A mig termini l'efecte pot ser greu si acaba contaminant tota l'activitat econòmica sectorial ja que els empresaris complidors en veuen minvada la competitivitat.

#### *2.2.3. Caràcter organitzat i vinculació amb la delinqüència econòmica*

L'existència de les trames de l'IVA no és un fenomen individualitzat de frau de determinades empreses sinó el producte de xarxes organitzades molt ben estructurades, altament especialitzades, destinades a permetre el frau, generar la infraestructura que el suporti, incloent-hi a vegades centenars de societats instrumentals, que es posen al servici de les empreses i són capaces de reaccionar amb molta agilitat a les accions del poders públics. Es pot parlar sense embuts d'una professionalització del frau.

El caràcter organitzat de les trames de l'IVA facilita la participació o la incorporació a estes trames de grups directament vinculats a altres organitzacions de delinqüència organitzades. Com exemples d'això últim es poden esmentar que les recents detencions de subjectes implicats en frau d'automòbils han demostrat l'existència de falsedats en la documentació, rectificació de números de bastidor, estafes i fins i tot robatori d'automòbils en relació amb la seua introducció a Espanya.

### 2.3.- Criteris en la persecució de les trames

Per part de l'Agència Tributària es té clara consciència de les exigències imposades per les noves conductes fraudulentament vinculades a les trames. La investigació en seu administrativa, la denúncia i la posterior judicialització de les actuacions sobre trames organitzades de defraudació en l'IVA presenten indubtablement determinades particularitats, que requereixen adequar les normes i les mesures emprades, fins i tot utilitzant solucions específiques.

Cal fer, en este moment, una mínima referència als principis o a les claus bàsiques que actualment regixen les actuacions de l'AEAT, subratllant que no aconseguiran l'èxit perseguit si no són compartits pels altres agents imprescindibles per a l'efectiva repressió penal, en especial el Ministeri Fiscal i, òbviament, els òrgans jurisdiccionals.

Així, com a tals principis o claus bàsiques d'actuació, s'assenyalen:

- Caràcter indispensable de les actuacions d'investigació, amb aplicació de tècniques materialment policiaques, que suposen ordinàriament una judicialització primerenca.

- Enfocament unitari de la trama com a objecte de les actuacions repressives (globalitat). Pot no tindre sentit centrar la investigació, la denúncia i la possible condemna sobre baules aïllades de la trama, sense tindre en compte el paper i la responsabilitat que assumixen en el conjunt de la investigació.

Davant del dit anteriorment, és evident que cal acotar la trama objecte de les actuacions, per a la qual cosa s'ha encunyat el concepte d'unitat de trama, formada, en cada exercici, per l'entitat distribuïdora final (sol·licitant de devolució o última baula anterior al consumidor final), juntament amb les pantalles i les truites amb les què, en l'exercici considerat, ha anat operant, unitat que s'haurà de seguir en les actuacions posteriors a la investigació administrativa.

- S'ha d'actuar amb immediatesa, prioritzant la investigació respecte a les trames en funcionament. Només sobre situacions actuals es podran obtindre les proves de la planificació i el disseny de les actuacions defraudatòries i sobre la implicació dels diferents participants, la qual cosa ens conduïx a la pauta general d'actuació, consistent en la judicialització immediata dels expedients, sense ni tan sols esperar, a vegades, la conclusió dels períodes impositius per semblar evident l'existència d'una conducta de caràcter delictiu.

- S'ha de promoure l'adopció de mesures cautelars. El frau té una finalitat econòmica. Per això, juntament amb les actuacions encaminades a la recuperació dels interessos legítims de l'Estat, també resultarà essencial adoptar totes aquelles mesures orientades a ofegar financerament els participants en les trames que difícilment podran així sobreviure i continuar exercint el seu perjudicial efecte sobre els mercats.

#### **2.4.- Problemes suscitats en la pràctica processal**

Tenint, doncs, en compte els principis d'actuació anteriors, les qüestions que ara com ara estan plantejant més interrogants són:

##### *2.4.1.- Subjecte contra el qual s'ha de dirigir la denúncia i l'acció processal*

La repressió del frau de les trames exigix distingir o diferenciar entre l'incomplidor formal o "autor immediat" de la defraudació (normalment la truita o missing trader), i l'"autor mediat" o beneficiari, últim de la defraudació comesa.

Normalment el beneficiari acostuma a ser la baula a la qual, a més, resulta imputable la responsabilitat d'organització de l'entramat que sustenta el frau. Per això que, en general, es denuncie com a principal responsable el beneficiari conegut i els altres participants s'inclouen en l'informe com a cooperadors necessaris, però sense un pronunciament sobre la condició (còmplice, col·laborador necessari, etc.) per la qual corresponga denunciar-los en concret.

Tanmateix, a vegades, la situació requerix de solucions diferents en la mesura que:

- Són altres, diferents del beneficiari, els ideòlegs i organitzadors del frau, de manera que aquell només se servix d'estructures de defraudació ja organitzades, respecte a les quals no només no hi té connivència, sinó que en desconeix, fins i tot, la composició exacta i la finalitat fraudulenta. Posat que, tanmateix, no es puga normalment deduir de les simples actuacions administratives, sinó que exigix obtindre determinades proves en seu de la posterior investigació judicial.

Altres vegades passa que de les actuacions administratives es deduïx una important defraudació i, fins i tot, l'existència d'entramats o d'estructures que només tenen lògica en el benefici aconseguit per algú la identitat del qual en els moments inicials de la investigació no és possible precisar, per la qual cosa resultarà imprescindible elevar l'informe d'indícis de delicte, o presentar la querella, sense concretar la identitat dels subjectes contra els quals es formula.

En les causes esmentades intervenen les anomenades empreses de primer nivell que introduïxen els productes o les mercaderies en territori espanyol procedents, generalment, d'un altre estat comunitari amb un IVA neutre en la recepció de tal mercaderia.

Estes empreses comencen a crear una aparença de circulació dels productes rebuts simulant-ne la transmissió a una empresa de les anomenades de segon nivell a la qual, formalment, li repercutixen l'IVA en les factures corresponents.

Sens dubte l'empresa de primer nivell ni declara ni ingressa l'IVA repercutit a la de segon nivell defraudant, aparentment, la Hisenda pública.

Les empreses de segon nivell poden transmetre a altres entitats d'esta naturalesa els béns generant una simulació més gran, o bé procedir a la seua transmissió a l'empresa comercialitzadora, final de la cadena que formalment també n'ha suportat l'IVA en aquella transmissió, IVA suportat que li servirà per compensar l'IVA repercutit als consumidors finals, en el cas que la destinació dels béns siga aquell, permetent-li un preu de venda final molt competitiu a través del finançament adicional obtingut amb l'IVA no ingressat en la cadena de transmissions; o bé per obtindre les devolucions de l'IVA suportat si el lliurament es fa a un altre país comunitari (carrusel), en la manera més grollera de defraudació.

En la immensa majoria de casos existix, com no pot ser d'una altra manera, una vinculació entre les diferents empreses que intervenen en la trama, la qual cosa implica que el comercialitzador final que és qui obté els beneficis de la cadena siga el que haja de suportar no només, si escau, les responsabilitats penals sinó la liquidació tributària corresponent. Per si això encara fóra poc, esta empresa final acostuma a ser l'única solvent de la cadena i susceptible de ser subjecte d'un procediment de constrenyiment amb possibilitats d'èxit.

Tanmateix, les vinculacions que podrien considerar-se suficients a efectes tributaris (vinculacions econòmiques) que s'obtenen valorant els preus de venda de les mercaderies, generalment baixos en les transmissions successives; la identitat d'entitats de crèdit amb les quals operen les diverses societats de la cadena, amb la finalitat d'estalviar els costos de moviment de capitals necessari per donar credibilitat a les diverses transmissions vinculades; la coincidència de proveïdors comunitaris de les empreses de primer nivell i de clients comunitaris de les comercialitzadores... a vegades no són suficients a l'efecte d'una imputació penal relativa a les empreses comercialitzadores que, aparentment, no han defraudat res, tenint les declaracions en regla i ingressant o obtenint devolucions de manera aparentment legal.

Una alternativa és considerar que la defraudació de l'IVA es comet al final de la trama i que és l'empresa comercialitzadora la que no ha ingressat tot l'IVA defraudat en l'operació, considerant que l'IVA de la transmissió final, encara que formalment aparegui com IVA, no és tal sinó un preu de venda més alt, de manera que no s'ha procedit a repercutir l'IVA als consumidors finals i ha de ser la comercialitzadora la que l'ingresse, ja que aquell preu de venda final tan baix no s'hauria aconseguit si no s'haguera simulat un conjunt de transmissions vinculades que n'han permés un finançament dels costos amb l'IVA defraudat.

El reconeixement pels administradors de les anomenades truites de la seua condició de testaferrós de la comercialitzadora o de què esta coneixia la seua condició de truita, permet mantindre la imputació i, fins i tot, acusar respecte dels comercialitzadors, però per desgràcia, això passa poques vegades davant la impossibilitat, en la pràctica, de localitzar els administradors de les empreses de primer i segon nivell i davant del desconeixement que estos tenen realment (captaires, toxicòmans, parats...) de la trama ordida amb la seua col·laboració, sent només conscients d'haver-se prestat a alguna cosa a canvi d'un xicotet premi econòmic.

Una altra alternativa és centrar la persecució en les empreses de primer nivell, que són les que clarament i realment han deixat d'ingressar l'IVA formalment repercutit a les de segon nivell, sense tindre, a més, un IVA suportat a compensar. Això, tanmateix, pot tindre l'inconvenient d'obtindre una condemna penal davant de qui, en la majoria dels casos, s'ha utilitzat com a mer instrument al servici d'una trama i, sobretot, la impossibilitat de cobrar cap quantitat en concepte de responsabilitat civil davant l'absoluta insolvència de l'empresa creada per a una finalitat determinada com és operar al servici d'una trama durant un breu espai de temps. La dificultat és encara més gran quan el primer nivell té el domicili a l'estranger, ja que cal demanar la cooperació jurídica internacional en matèria penal que regix en el si de la Unió Europea.

#### *2.4.2.- Moment en què s'ha de procedir a la judicialització de les actuacions*

La judicialització d'un expedient de defraudació comesa a través d'una trama, suposa donar respostes a dos qüestions fonamentals: per una part, un element material, que respon a la determinació del contingut substantiu mínim dels informes que l'AEAT remet al Ministeri Fiscal; per una altra, un element temporal, que respon a l'adequada fixació del moment o fase del procediment administratiu en el qual s'ha de procedir a la remissió de l'expedient.

Pel que fa a l'element temporal, no es pot desconéixer el fet que els entramats de societats analitzats es constituïxen per operar durant períodes curts de temps, transcorreguts els quals les entitats deixen d'operar, desapareixen del tràfic mercantil i resulten, fins i tot, il·localitzables, circumstància que ha demostrat com ineficaces aquelles actuacions judicials dirigides contra trames de frau que ja han deixat d'operar, havent estat substituïdes per noves entitats.

Per esta raó, ja es va apuntar anteriorment que el principi que ha de regir les possibles actuacions judicials és el de la immediatesa, ja que tan sols així es podrà acreditar el grau d'implicació dels diferents subjectes que intervenen en la trama i obtindre resultats positius pel que fa a la recuperació de les quotes defraudades, en possibilitar l'adopció de mesures eficaces de naturalesa cautelara en la fase d'instrucció judicial.

Pel que fa a l'element material dels informes, i donat que l'operativa de les trames organitzades es basa precisament en la creació d'un entramat de societats constituïdes amb la intenció de possibilitar este frau i de dificultar les investigacions tendents al seu descobriment i a l'exacta determinació dels seus responsables, no es pot exigir de l'Administració tributària l'aportació, en el moment de remetre'n l'informe, de proves definitives sobre la determinació de la persona o les persones que es troben darrere l'entramat de societats o sobre la implicació del beneficiari últim de la trama.

D'esta manera, la tasca de l'Administració tributària s'ha de centrar en posar a disposició del Ministeri Fiscal o del jutge d'instrucció un conjunt d'indicis sòlids (de manera que la prova indiciària pugua tindre el grau de fiabilitat exigible) sobre quins són els que apareixen formalment com a responsables dels deutes tributaris i, en la mesura que pugua, sobre quins són els autèntics responsables del frau que, per posseir la direcció de la trama o pel seu grau de connivència amb els que l'organitzen, mereixen el retret penal.

Serà precisament la investigació posterior a desenvolupar en el marc del procediment judicial la que permeti transformar els comentats indicis sòlids en proves definitives.

#### *2.4.3.- Òrgan judicial que ha de conèixer les trames*

La disseminació geogràfica que acostuma a caracteritzar una trama i els imports de defraudació que assoleixen, acaben orientant nombrosos casos cap a la competència dels jutjats centrals d'instrucció i de l'Audiència Nacional. L'acumulació d'afers de la màxima transcendència no ha de perjudicar la necessària immediatesa d'actuacions a les quals s'ha fet referència, tot i la càrrega de treball de l'òrgan judicial o del distanciament dels funcionaris que van investigar el cas en seu administrativa.

En cas d'enfocar l'actuació en la distribuïdora que es perfila com a beneficiària i presumpta responsable, es presentarà la denúncia davant l'òrgan judicial corresponent al seu domicili.

Tot sovint els denunciats sol·liciten l'acumulació de les possibles denúncies i la seua tramitació per òrgans diferents als que estan actuant, en un intent de generar confusió de procediments i de retardar l'actuació repressiva.

En principi, el sistema de forum delicti comissió o lloc de comissió del delicte, que regix amb caràcter ordinari en l'article 15 de la Llei d'enjudiciament criminal, sembla adequat i suficient per atribuir la competència per conèixer de la instrucció i de l'enjudiciament d'estos delictes als jutjats d'instrucció i als jutjats del penal o a l'Audiència Provincial, segons els casos, d'acord amb els punts de connexió amb el cas que assenyala (on s'hagen descobert proves materials del delicte; on el presumpte reu haja sigut detingut; on residisca el presumpte reu; qualsevol altre on s'haja tingut notícia de la perpetració delictiva).

#### *2.4.4.- Necessitat de permanent coordinació*

Resulta absolutament imprescindible l'existència de vies de comunicació àgils i eficients entre tots els òrgans responsables del conjunt de les actuacions de repressió sobre les trames, comunicació que s'ha de donar a dos nivells o amb dos perspectives diferents.

Amb caràcter general, per poder aconseguir i mantindre de manera permanent la necessària coordinació i coherència en l'aplicació dels criteris que s'estimen en cada moment adequats, de manera que la resposta del conjunt de les administracions públiques implicades siga àgil i adaptada en cada moment a les necessitats canviants. Sobre això, cal destacar que per part de l'Agència Estatal d'Administració Tributària s'ha establert l'emissió de previ informe pel seu Servei Jurídic, així com que en tots els informes de denúncia que es remeten s'ha de fer constar expressament quina persona de la Inspecció serà interlocutor del Ministeri Fiscal per a qualsevol qüestió que es pugui plantejar en relació al cas, persona que serà, a més, la proposta per prestar l'auxili a la justícia que posteriorment pugui ser sol·licitat.

## 2.5.- L'auxili jurisdiccional

Com es va indicar en el segon capítol d'este informe, és pràctica habitual en els processos per delicte fiscal que funcionaris de l'Agència Tributària hi intervinguen com a testimonis i perits.

En el cas de trames, per les característiques exposades es fa necessària una participació molt més intensa dels actuaris que bé van iniciar la investigació administrativa o bé han d'aprofundir en la informació disponible en el procés. La pluralitat de subjectes implicats, la seua dispersió territorial, la primerenca judicialització, la necessitat de precisar els fets imposables i les quotes defraudades i els específics coneixements tècnics i comptables que solen requerir-se per això, porten com a conseqüència la necessitat de prestar un important auxili jurisdiccional per part de l'Administració tributària, sota la dependència funcional del jutge instructor o del Ministeri Públic.

## 3.- FRAU EN ELS IMPOSTOS ESPECIALS DE FABRICACIÓ

### 3.1.- Introducció

Entre els elements estructurals dels impostos especials de fabricació (hidrocarburs, alcohol i begudes derivades, productes intermedis, cervesa, labors del tabac i electricitat) cal destacar els següents:

- El reduït nombre d'operadors econòmics participants en els sectors econòmics que actuen amb els productes subjectes a estos impostos especials.
- Una regulació dels sectors clarament intervencionista en general.
- Els alts tipus impositius en alguns impostos especials de fabricació -en alcohols superior al 1000% del valor del producte o al voltant del 65% en el valor del producte en hidrocarburs-.
- La complexa estructura jurídica de l'obligació al pagament en estos impostos.

Pel que fa al primer element, s'han de tindre en compte dos característiques: "que tots en el sector es coneix" i que no són lògiques, tenint en compte els usos i els costums del sector, les operacions econòmiques sobre les quals s'edifica el frau fiscal.

El sector d'hidrocarburs és un clar exemple del segon element estructural d'estos impostos, almenys en relació amb la regulació sobre les reserves estratègiques, l'autorització de tot dipòsit d'inflamables o el transport de productes perillosos.

Els alts tipus impositius són l'element que sustenta el frau en este tipus d'impostos, que no assolix quotes superiors, amb independència dels models de control tributari que en estos impostos s'ha establert legalment, pels factors econòmics i jurídics anteriorment enunciats.

Els elements anteriors expliquen l'especial situació jurídica-tributària del titular de l'establiment des del qual s'ha iniciat tota operació en règim suspensiu o enviament de productes subjectes a impostos especials amb bonificació de tipus imposables o exempció: responsabilitat objectiva del pagament de la quota de l'impost fins que el destinatari (client)



ha rebut el producte a l'establiment degudament autoritzat per a este tipus d'operacions, amb independència de les responsabilitats sancionadores o penals de qui fa el frau i no és el destinatari del producte.

Tot i que no existixen estudis sobre el nivell de frau en els impostos especials de fabricació, es pot afirmar que, en relació amb la recaptació final, és molt reduïda. L'únic que tradicionalment es fa és sobre el contraban de tabac, i entre la dècada dels 90 del segle passat i l'any 2005, este tipus de frau ha passat de ser aproximadament del 15% a un insignificant 0,6% de les vendes totals de tabac -segons dades que comunica Altadis SA i que s'obtenen dels estudis de la consultora ASM Grupo contractats per l'empresa esmentada-. No obstant això, l'import defraudat en cada delicte és molt alt, ja que els tipus impositius són alts (per exemple, el deute tributari mitjà per delicte en l'Impost sobre l'alcohol i les begudes derivades, entre 2000 i 2005, és de 3,4 milions d'€).

Per últim, el nombre reduït d'operadors en el sector i els alts tipus impositius, obliguen que la prevenció en este tipus de delictes siga l'element substancial per evitar-ne el desenvolupament. Prevenció que s'ha d'executar a través d'elements desincentivadors, com ara una intervenció eficient i una inspecció propera al fet imposable que detecta les operacions econòmiques "no normals" segons els usos i els costums del sector econòmic en què es produïxen.

### 3.2.- Tipologia del frau penal en els impostos especials de fabricació

Tot i que la tipologia de fraus en este tipus d'impostos és múltiple, les operacions típiques que normalment originen una conducta de l'obligat tributari que puga qualificar-se com delicte contra la Hisenda pública són les següents:

- Enviaments en règim suspensiu de productes subjectes a impostos especials de fabricació des d'un estat membre de la Comunitat a un altre.
- Enviaments en règim suspensiu de productes subjectes a impostos especials des d'un establiment de l'àmbit territorial intern espanyol a un altre establiment del mateix àmbit o lliuraments d'alcohol exempt entre establiments situats a Espanya.
- El rentat físic o fiscal del gasoil bonificat.
- El contraban de tabac.

En els quatre supòsits indicats, normalment de manera generalitzada, la comissió del delicte es fa a través d'allò que generalment s'anomena "trama", concepte aplicable tant als impostos especials de fabricació com a l'IVA.

#### 3.2.1.- Enviaments en règim suspensiu

L'objecte d'este frau és, normalment, desviar alcohol cap a la fabricació de begudes derivades sense el pagament de l'Impost especial o adquirir una beguda derivada amb exempció de l'IVA per lliurament intracomunitari destinant-la realment al mercat interior.

Quan té lloc el primer supòsit, existix un frau en l'Impost especial i en l'IVA, en el segon cas només en l'IVA. El primer dels casos s'està reduint, tenint en compte la responsabilitat objectiva de la quota pel titular de l'establiment que inicia el règim suspensiu a Espanya.

L'operativa típica d'este frau és la següent:

- Una persona es presenta davant del depositari autoritzat que ha d'iniciar l'enviament en règim suspensiu oferint una operació de compra d'un producte subjecte a un Impost especial en nom del titular d'un establiment situat en un altre estat membre de la Unió Europea.
- L'operació sempre es fa per diversos centenars de milers de litres d'alcohol absolut, en alcohol o begudes derivades.
- Les condicions de l'operació són les següents:
  - o Pagament en efectiu.
  - o Condicions de lliurament "ex fabrica".
  - o El transport és encarregat pel comprador (el camió, en la majoria de vegades, és de propietat d'un transportista d'un altre país comunitari o d'un país tercer amb la finalitat de dificultar el seguiment del producte)

Estes condicions de l'operació, anormals en este sector econòmic, constitueixen un indicatiu del coneixement de la possible operació fraudulenta per l'empresa titular de l'establiment. Tant l'empresa venedora com la presumpta empresa compradora són reals i operen en el mercat dels productes subjectes a impostos especials, estant la ficció en el teòric representant d'esta última empresa.

Entre l'any 2004 i 2005, s'han denunciat per este tipus de frau 25 trames, amb una quota defraudada de 84,4 milions de €.

*3.2.2.- Enviaments en règim suspensiu de productes subjectes a impostos especials des d'un establiment de l'àmbit territorial intern espanyol a un altre establiment del mateix àmbit o lliuraments d'alcohol exempt entre establiments situats a Espanya.*

Com en el cas anterior, l'objectiu és la desviació de l'alcohol a la fabricació de begudes derivades sense el pagament de l'Impost especial, ja siga com a conseqüència de lliuraments simulats entre empreses situades a Espanya o enviaments amb exempció de l'Impost sobre l'alcohol. El frau fiscal es produïx tant en l'Impost especial com en l'IVA.

L'operació fraudulenta consisteix en una operativa semblant a l'anterior amb enviaments simulats a un altre establiment a Espanya o a una empresa usuària d'alcohol exempt. Una modalitat d'este frau en operacions en règim suspensiu consisteix en enviaments a empreses formalment constituïdes i autoritzades, que reconeixen haver rebut els productes, tot i que no afronten el deute tributari derivat de l'operació. En algunes ocasions, fins i tot, per tal d'evitar la figura del delicte, procedixen a presentar declaracions tributàries sense ingrés, reconeixent el deute davant l'Administració Tributària.

En el tipus de frau de circulació interna, entre els anys 2000 i 2005, s'han denunciat 5 trames amb una quota defraudada de 17,6 milions de €.

En el desviament d'alcohol desnaturalitzat, entre els anys 2000 i 2005, s'han denunciat 6 trames amb una quota defraudada de 24,9 milions de €.

### 3.2.3.- *Rentat físic o fiscal del gasoil bonificat*

El frau consisteix a desviar el gasoil bonificat cap a usos prohibits per la Llei 38/1992, emmascarant el destinatari final del producte. En el cas de rentat físic del producte (eliminació per mitjans fisicoquímics dels traçadors del gasoil bonificat o exempt), normalment el destinatari del producte no coneix el frau, i pot ser, fins i tot, objecte d'engany amb adulteracions addicionals del suposat gasoil A adquirit. En el cas del rentat fiscal, el destinatari pot ser l'agent que n'incita o en promou la realització. Normalment, estos fraus es complementen amb la mescla de productes de la tarifa segona de l'impost, que en ser usats com a carburants queden subjectes i no exempts en l'Impost sobre hidrocarburs.

En els dos tipus de frau s'han denunciat 15 trames amb una quota defraudada de 35,5 milions de €.

### 3.2.4.- *Contraban de tabac.*

Tot i que este frau fiscal es tipifica normalment com a delicte especial de contraban, en la majoria dels casos els fets també encaixarien teòricament en la figura del delicte fiscal.

## **4.- FRAU EN L'IMPOST ESPECIAL SOBRE DETERMINATS MITJANS DE TRANSPORT (IEDMT)**

### **4.1.- Introducció.**

Ja es va assenyalar en el capítol II, la quantificació del perjudici econòmic mínim que ha d'assolir el delicte fiscal (120.000 €) ha de seguir les regles establides en l'apartat 2 de l'article 305 CP, que distingix entre "tributs... periòdics o de declaració periòdica", la quantificació dels quals serà en funció del període impositiu o de declaració, llevat que estos siguin inferior a l'any; en este cas la seua avaluació es farà en relació a l'any natural. Per a la resta dels tributs, s'estarà a la quantia referida a cadascun dels diferents conceptes pels quals un fet imposable siga susceptible de liquidació.

L'IEDMT no és un tribut periòdic, ni de declaració periòdica. Per tant, només podria existir un delicte fiscal quan la base imposable del mitjà de transport subjecte a este impost siga superior a 1.000.000 de €, en cas d'aplicar-se un tipus impositiu del 12%, o d'1.714.285,72 de €, en cas d'aplicar-se un tipus impositiu del 7% (suposant que la primera matriculació es fes a la Península o a les Illes Balears, de fer-se a les Illes Canàries, la base seria superior).

L'absurd del tractament penal d'un comportament antijurídic idèntic es produïx quan es compara l'IVA amb l'IEDMT. Els dos impostos són tributs instantanis, el primer amb declaració periòdica, el segon operació per operació. Tenen la mateixa naturalesa (tributs instantanis), però difereixen en la manera de la seua declaració; es conclou, segons la redacció actual de l'apartat 2 de l'article 305 CP, que si un empresari complira amb les seues obligacions en l'IVA, però defraudara milions d'euros en l'IEDMT en un any natural, no podria ser imputat per delicte fiscal. La defraudació en els últims anys per l'IEDMT, amb especial incidència el 2003 i el 2004 i el primer semestre del 2005, ha posat de manifest, en les comprovacions tributàries per este impost, que les quotes defraudades per obligat tributari i en períodes inferiors a un any natural eren molt superiors als 120.000 €.

#### **4.2.- Frau en l'IEDMT en matriculacions de vehicles automòbils de gamma alta adquirits en un altre estat membre.**

Este frau està lligat al de l'IVA en les operacions subjectes i no exemptes que seguidament es descriuen.

El frau consistix en la simulació de l'adquisició en un altre país comunitari d'un cotxe, normalment matriculat en aquell país, per una empresa establida a Espanya. Esta empresa és una societat de nova creació, inactiva o "dorment", que oculta la veritable empresa espanyola que fa l'adquisició intracomunitària. La societat adopta normalment la forma de societat de responsabilitat limitada. Una vegada simulada esta operació, l'"empresa pantalla" procedirà a simular la matriculació del vehicle a nom seu, autoliquidant prèviament l'IEDMT, declarant unes bases imposables molt inferiors al veritable preu del cotxe. Els exemples més escandalosos han sigut la declaració de bases imposables de 100 € per a cotxes de gamma alta (BMW, Mercedes, etc.), amb quotes ingressades de 7 €. Una vegada matriculat el vehicle, l'"empresa pantalla" en simula la venda a una altra empresa del sector dedicada a la venda al detall (venda al consumidor final del vehicle).

L'"empresa pantalla" és una entitat sense activitat fins a l'inici de les seues actuacions en el frau, i com a administrador hi ha un "testaferro", que normalment és una persona insolvent. Amb la finalitat d'atorgar versemblança formal a l'operació, evitant les proves de la participació de tercers en el frau, és a través d'esta empresa com es canalitzen les operacions financeres entre el comprador minorista i el venedor.

La quota defraudada en cada cotxe per l'IEDMT i l'IVA s'utilitza fonamentalment per competir deslleialment en el sector, reduint el preu de venda del vehicle. El frau en cada cotxe està entre el 23 i el 28% del valor de cada cotxe (IEDMT i IVA). Això no descarta que alguna part de la quota defraudada també redunde en benefici del venedor i del "comissionista", quan este existisca en la trama.

L'evolució d'este tipus de frau, com qualsevol altre de trames, es caracteritza pel seu inici a través d'una o unes quantes empreses reals del sector que creen l'"empresa pantalla" per al seu servici. Quan el sector reacciona davant les ofertes a baix preu d'estes empreses, es generalitza el frau en el sector econòmic afectat, apareixent, en la seua execució, la figura d'una persona, que podria denominar-se "comissionista del frau", que rep un tant per cent de la quota defraudada per la simulació de l'operació, permetent deslligar les empreses finals de l'execució del frau (empresaris reals del sector) de l'empresa venedora en un altre país comunitari. Estos

“comissionistes” són normalment persones que habitualment treballen en el sector econòmic afectat pel frau. Mentre que en les primeres fases del desenvolupament del frau, existix una forta concentració en les operacions comercials entre l’“empresa pantalla” i l’empresa dedicada a la venda al consumidor final, quan apareix la figura del “comissionista”, esta concentració desapareix i l’“empresa pantalla” ven a un nombre significatiu d’empreses minoristes reals del sector. En esta fase, és quan en alguna ocasió apareixen veritables organitzacions de tipus “mafiós” o de “crim organitzat” actuant en la figura del “comissionista” indicat.

Una variant d'este tipus de frau és la que es produïx quan el venedor final del cotxe actua en el marc de l'economia submergida. En este supòsit, l’“empresa pantalla” normalment només es constituïx a l'efecte del frau en l'IVA, simulant-se per un “tercer”, amb engany al comprador final del vehicle, que este últim és el presentador de l'autoliquidació de l'IEDMT.

#### 4.3.- Mesures preventives enfront d'este tipus de frau.

L'inici d'este frau està lligat a una activitat residual en el sector, emmarcada en l'economia submergida, per la qual algunes persones, amb algun vincle en un altre país comunitari, compraven un vehicle usat de gamma alta per ordre d'un tercer, procedint-ne al transport des del país comunitari a Espanya conduint la mateixa persona que feia el frau.

Esta activitat fraudulenta ha anat creixent molt lentament fins a començament de l'any 2000, fent eclosió durant els anys 2003, 2004 i el primer semestre del 2005. En el quadre següent s'aprecia esta evolució en funció del creixement de les autoliquidacions model 565 amb quotes inferiors a 100 €, si bé no tota autoliquidació per estos imports és fraudulenta. En este interval s'inclouen motos de baixa cilindrada i cotxes adquirits en altres països de la UE amb molts anys d'antiguitat (lligat al fenomen de la immigració):

ANY	AUTOLIQUIDACIONS AMB QUOTA INFERIOR A 100€ EN SOCIETATS LIMITADES (1)	AUTOLIQUIDACIONS AMB QUOTA INFERIOR A 100€ EN TOTAL D'AUTOLIQUIDACIONS (2)	ANY N + 1 / ANY N (COLUMNA 1)	ANY N + 1/ ANY 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
GENER/MAIG 2005	9.171	14.696		
JUNY/DESEMBRE 2005	1.378	8.832		
GENER/ABRIL 2006	999	12.641		

En el quadre es pot apreciar el fort creixement del nombre d'autoliquidacions presentades per societats de responsabilitat limitada a partir de l'any 2003, i com en el període gener/maig del 2005 existix un canvi de tendència. Canvi que en el període juny/desembre del 2005 s'accelera, podent-se afirmar que este tipus de frau es pot considerar eradicat.

Este fenomen també s'aprecia si s'analitza l'evolució de la quota mitjana declarada en el sector d'empreses que, segons s'aprecia en el quadre anterior, concentra el nivell més elevat de frau (les societats de responsabilitat limitada).

ANY	QUOTA MITJANA D'AUTOLIQUIDACIONS EN SOCIETATS LIMITADES	ANY N + 1 / ANY N
<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>GENER/MAIG 2005</b>	<b>1.363</b>	<b>1,018684604</b>
<b>JUNY/DESEMBRE 2005</b>	<b>1.691</b>	<b>1,240645635</b>
<b>GENER/ABRIL 2006</b>	<b>1.728</b>	<b>1,021880544</b>

La primera conclusió d'este quadre és el canvi de tendència dels primers mesos del 2005 enfront de l'any 2004 i el fort increment de l'import de la quota mitjana entre juny/desembre del 2005, que només es pot explicar per les mesures preventives aplicades en este tipus de frau.

Estos quadres mostren que en este tipus de frau, com en qualsevol altre lligat a la imposició indirecta amb lliurament de béns, les mesures preventives es configuren com l'instrument més eficient per a la seua eradicació.

L'explicació es troba en les següents mesures administratives i legals previstes en el Pla de Prevenció del Frau Fiscal:

- Desenvolupament d'un instrument informàtic per a la detecció de les operacions fraudulentament en temps real (Zujar, que permetia identificar els obligats amb indicis de frau al cap d'un mes d'haver-ne presentat la primera autoliquidació)
- Desenvolupament d'un programa d'actuació preferent en el Pla d'Inspecció de l'Àrea de Duanes i Impostos Especials
- El desenvolupament d'una coordinació entre les quatre àrees funcionals en este tipus de frau (Gestió Tributària, Inspecció de Duanes i Impostos Especials, Inspecció Financera i Tributària i Recaptació)
- La modificació normativa del model d'autoliquidació i l'establiment de la seua declaració per mitjans telemàtics, que permet reaccionar en temps real davant la possible falsedat en la declaració de la base imposable del vehicle en base a un sistema de gestió específic
- Acord entre l'AEAT i la Direcció General de Trànsit (DGT)

Tot i que les actuacions de comprovació expliquen el canvi de tendència a començament del 2005, el gran canvi en les xifres dels quadres anteriors és producte de l'actuació coordinada i de l'acord esmentat. La modificació normativa ha permès mantindre el mateix model de coordinació entre àrees de l'AEAT i l'acord amb la DGT, amb una significativa reducció dels mitjans humans utilitzats, assegurant l'efecte dissuasori i preventiu en les quals es fonamentava.

## VIII. ALTRES MODALITATS DELICTIVES EN FRAU DE LA HISENDA PÚBLICA: LA INSOLVÈNCIA PUNIBLE

### 1.- INTRODUCCIÓ

Tot i que el present informe se centra en l'examen del delicte fiscal tipificat en l'article 305 del Codi Penal, convé fer algunes consideracions amb relació a altra modalitat delictiva en frau de la Hisenda pública, coneguda històricament en el nostre dret com alçament de béns i denominada en el nou Codi Penal de 1995 com insolvència punible.

Es tracta, en essència, del delicte que comet el deutor que s'alça amb els seus béns en perjudici dels seus creditors. El Codi Penal no sanciona l'impagament dels deutes -superada l'antiga presó per deutes en els moderns ordenaments jurídics europeus- sinó l'acció del deutor encaminada a impedir que els creditors cobren, és a dir, exigisquen la responsabilitat patrimonial universal establida en l'article 1911 del Codi civil ("Del compliment de les seues obligacions respon el deutor amb tots els seus béns presents i futurs").

L'ordenament jurídic espanyol, a diferència d'altres, com l'italià o diversos hispanoamericans, no conté un tipus especial de delicte d'insolvència punible en frau de la Hisenda pública sinó que regula el tipus general en l'article 258 del Codi Penal, admetent expressament que les administracions públiques en poden ser víctimes.

Tot i que el delicte d'insolvència punible està configurat com un delicte públic, perseguible d'ofici pel Ministeri Fiscal i de denúncia obligada per a l'Administració pública, en l'experiència pràctica funciona, llevat comptades excepcions o supòsits de connexió amb altres delictes, com un delicte semiprivat que requereix d'una decidida iniciativa del creditor que se sent enganyat en la satisfacció del seu crèdit.

## **2.- EL DEURE DE DENÚNCIA I LA VIA PENAL COM ÚLTIMA RÀTIO: CARÀCTER PÚBLIC DE LA INSOLVÈNCIA PUNIBLE I AUTOTUTELA DE L'ADMINISTRACIÓ TRIBUTÀRIA**

La insolvència punible té en el nostre ordenament jurídic la condició de delicte públic, igual que el mateix delicte fiscal. Com és ben conegut per tots, el deure de denúncia existent, en general, respecte dels delictes públics afecta de manera especial els funcionaris públics -en l'exercici de les seues funcions- que han de passar el tant de culpa a la jurisdicció penal quan aprecien indicis de delicte, observant les instruccions i les regles de competència que foren d'aplicació. Per altra part, la doctrina i la jurisprudència configuren la via penal, pel seu caràcter punitiu, com l'últim recurs per a la restitució de l'ordenament jurídic.

Sense pretendre l'establiment de regles generals que resolguen de manera immediata la ingent casuística de situacions en les quals estos principis operen, sí que resulta convenient de fer-ne alguna reflexió. La pràctica revela que és difícil de conciliar el caràcter públic del delicte d'insolvència punible amb les potestats d'autotutela de l'Administració tributària.

Així, una vegada detectada la conducta presumptament constitutiva de delicte d'insolvència punible, però no esgotades les possibilitats de cobrament del deute per part de l'Administració tributària, es pot qüestionar fins a quin punt esta ha de continuar exercint les seues facultats d'autotutela sense interposar la corresponent denuncia o querella.

En principi, existix un punt de partida en el qual quasi totes les postures convergixen. S'ha d'esgotar el procediment executiu de cobrament enfront del deutor que, presumptament, ha alçat els seus béns. Esta posició no s'ha d'entendre, tanmateix, en termes maximalistes havent, en cada cas, d'atendre a si, dels fets posats de manifest, es pot acreditar la conducta que consuma el delicte. Però l'Administració tributària estén les seues facultats d'autotutela més enllà del mateix deutor principal, podent reclamar-la d'altres subjectes (essencialment dels responsables tributaris) i ací la qüestió ja no és tan pacífica. Si entenem que la conducta ja està consumada en l'esfera del deutor que, amb esta conducta ha impedit el rescabament legítim del creditor contra el seu patrimoni i que la tesi de l'última ràtio no justifica la paralització de la querella (que podria, entre altres coses prescriure), es pot preguntar si l'Administració ha d'aturar o continuar el seu capteniment enfront de tercers. En particular, quan ens enfrontem a una possible responsabilitat solidària de les previstes en l'article 42.2 a) de la LGT ("També seran responsables solidaris del pagament del deute tributari (...): a) Les que siguen causants



o col·laborin en l'ocultació o la transmissió dels béns o drets de l'obligat al pagament amb la finalitat d'impedir l'actuació de l'Administració tributària.”), la literalitat de la qual coincideix amb la conducta pròpia d'un cooperador necessari en el delicte d'alçament, sorgix el dubte sobre l'abast de les potestats de l'Administració tributària per declarar esta responsabilitat una vegada interposada querella pels mateixos fets.

Per altra part, es troba la relació de prioritats entre la via penal i les accions civils que sobre comportaments similars preveu l'ordenament. Sobre això existix alguna directriu que apunta a la intensitat de l'element subjectiu com la clau per escollir una via o una altra, clau que, des del punt de vista pràctic no resulta molt operativa ja que les operacions de despatrimonialització escomeses pels deutors poques vegades es cometen sense dol o consciència del dany infligit al creditor.

### 3.- PREJUDICIALITAT CONTENCIÓS-ADMINISTRATIVA I INSOLVÈNCIA PUNIBLE

Una altra qüestió d'especial interès i no resolta de manera satisfactòria és, sens dubte, la relativa a la prejudicialitat contenciós-administrativa, a vegades inherent a l'alçament de béns contra crèdits tributaris. Els pronunciaments judicials no acostumen a admetre-la, amb base a l'article 10 de la Llei orgànica del poder judicial en el qual s'establix que “als únics efectes prejudicials, cada ordre jurisdiccional podrà conèixer d'afers que no els estiguen atribuïts privativament”. En la insolvència punible tributària estos aspectes prejudicials són l'existència i la quantia del deute tributari, per a l'assumpció de la qual com a fets provats es pot partir de les actes d'inspecció, que gaudixen d'una presumpció de validesa. Pretendre que les impugnacions administratives o contenciós-administratives relatives estes actes han de paralitzar el procés penal tindria com a perniciosa conseqüència que n'hi hauria prou amb formular aquelles impugnacions, encara que no tingueren cap viabilitat, per bloquejar durant anys l'acció de la justícia en la persecució d'un delicte d'alçament contra la Hisenda pública, la qual cosa resulta totalment inadmissible. Al que s'ha dit anteriorment cal afegir que és molt dubtós que en este cas existisca una relació de veritable prejudicialitat determinant de la culpabilitat o innocència entre el procés contenciós-administratiu i el penal, ja que els vicis que puguen afectar les liquidacions tributàries no afecten necessàriament l'existència del deute, sinó únicament el seu aflorament, i no impedeixen per res la maniobra pròpia de la insolvència punible.

Caldrà diferenciar el fet que estiga pendent de recurs o reclamació administrativa, que no han de determinar la suspensió de la causa penal ni condicionar-ne la decisió, sense perjudici de què les seues resolucions siguin anul·latòries del deute i esdevinguen fermes. Ens trobem, en este cas, davant de meres qüestions administratives. Un cas diferent és el de les veritables qüestions prejudicials, quan està pendent un procés judicial contenciós-administratiu.

Una qüestió imbricada amb l'anterior i amb la solució que se li done a esta, és la de l'eficàcia que la resolució judicial civil o contenciós-administrativa pot tindre en el procés penal per alçament de béns (així, per exemple, si anul·la la liquidació tributària de la qual estava pendent l'existència de deute en l'alçament). Argüix un sector doctrinal que la sentència dictada per un tribunal civil o contenciós, en ser merament declarativa, no vincula el Tribunal penal, de manera que no desplega efectes de cosa jutjada en aquella ordre jurisdiccional. S'argüix, per això, que no existix una condició objectiva de punibilitat en l'alçament que es referisca

expressament a la declaració de l'existència del deute per un tribunal. Així la sentència civil o contenciosa haurà de ser tinguda en compte com un fet més, juntament amb la intencionalitat de l'autor o la insolvència, pel Tribunal penal. Es manté igualment que l'absència de vinculació deriva dels arguments següents:

- a) l'òrgan judicial penal no està vinculat per la decisió del jutge civil o contenciós, ja que la Llei d'enjudiciament criminal no ho estableix expressament, a diferència d'allò que prevé en matèria de supressió de l'estat civil, en establir que el jutge penal prendrà com a base la decisió del jutge civil
- b) la força de la cosa jutjada no transcendeix d'una jurisdicció a una altra, ateses les diferències rellevants en matèria d'aportació de fets i valoració de les proves que existixen entre el litigi civil o contenciós-administratiu i el penal
- c) si, en el nostre sistema judicial, la vinculació a resolucions precedents no es dóna entre òrgans del mateix ordre jurisdiccional, encara menys es pot imposar entre òrgans judicials de diferents ordres jurisdictionals.

La sentència contenciós-administrativa anul·latòria de la liquidació o de la derivació, si es dictàra mentre se substancia el procés penal abans de finalitzar este per sentència, s'haurà de prendre com un fet més, sempre que fóra introduït en la causa per alguna de les parts, sent susceptible de valoració pel jutge penal a l'hora d'apreciar els elements del tipus d'alçament, però no vincularà de manera automàtica i de forma necessària i, sens dubte, no impedirà que s'aprecie el delicte d'alçament de béns, per a la qual cosa s'haurà d'atendre al moment de realització dels actes típics, havent-n'hi prou amb la constatació de l'existència, imminència o previsió d'exigibilitat del deute tributari en aquell temps, per a la consumació del tipus penal. El mateix es deu predicar de la resolució del Tribunal econòmic-administratiu, tant en el cas que s'haja dictat en única instància (no sent susceptible de recurs d'alçada) per raó de la quantia com suposant que haja esdevingut ferm per consentida.

Un mecanisme per aconseguir la concordança, en este cas, si es conferix importància a la sentència contenciós-administrativa anul·latòria del deute, podria ser el recurs de revisió contra la sentència penal ferma, no obstant això la interpretació clarament restrictiva que se li ve donant.

#### **4.- LA CONCURRÈNCIA DEL DELICTE CONTRA LA HISENDA PÚBLICA AMB LA INSOLVÈNCIA PUNIBLE**

Una de les disfuncions més greus que giren entorn del delicte fiscal és la falta de cobrament de les quanties defraudades que, a vegades, té la causa en una conducta delictiva associada a l'anterior, la insolvència punible.

Efectivament, si bé és cert que fins a la data la parquedat en el percentatge de cobrament de responsabilitats civils delictives s'explicava, en bona mesura, per les mateixes dificultats del sistema d'execució de sentències d'allò que, evidentment, no es pot deduir que existisca una conducta activa del responsable civil tendent a l'impagament del deute, també ho

és que existixen nombrosos delictes que ja s'acompanyen d'un blindatge patrimonial tendent a evitar el rescabament de la quantia defraudada. En estos casos, l'actuació de la Hisenda pública ha de ser tan sòlida com coordinada en el sentit indicat. Esta línia d'actuació compta com avantatge, al marge de que advertits els indicis de delicte, tals valoracions no tinguen cap rellevància, amb el fet que l'eventual doble condemna pot incentivar en major mesura el pagament de la responsabilitat civil pel seu caràcter d'atenuant dels dos delictes.

### **5.- PRESENTACIÓ SISTEMÀTICA D'AUTOLIQUIDACIONS SENSE INGRÉS I DELICTE FISCAL**

Tot i que no afecte estrictament a la insolvència punible no s'ha passat per alt una conducta molt perjudicial per a la recaptació dels recursos tributaris de la Hisenda pública, com és la presentació sistemàtica d'autoliquidacions sense ingrés.

En principi, la interpretació de la literalitat del tipus de l'article 305 CP a través de la jurisprudència del Tribunal Suprem (delicte de defraudació, que comporta implícitament un component d'ocultació), juntament amb la tradicional doctrina i jurisprudència que proscriu la presó per deutes en el nostre ordenament, fa impune esta conducta. No obstant això, aprofundint en la qüestió, sorgix la pregunta de si la pràctica descrita respon a una conducta tendent al reconeixement de deute enfront de la Hisenda pública o si estem davant d'un autèntic "frau procedimental" per evitar el procés penal. Bé és cert que cal analitzar les vies alternatives de reacció a disposició de la Hisenda pública, inclosa la possibilitat d'instar el concurs del deutor, amb la qualificació que corresponga, o d'actuar enfront del deutor per la via penal quan este incorre en altres conductes presumptament delictives, amb les insolvències punibles.

## **IX. ANÀLISI DE LA SITUACIÓ I TENDÈNCIES ACTUALS**

### **1.- PERCEPCIÓ GENERAL NO SATISFACTÒRIA DEL DELICTE FISCAL**

Del que s'ha exposat en els capítols anteriors és fàcil col·legir que la situació actual del delicte fiscal a Espanya dista de ser satisfactòria. Fa la impressió de tractar-se d'una modalitat delictiva no acabada, que encara es troba en procés de formació i maduració, tant des del punt de vista estrictament jurídic penal com des de l'harmonització amb el dret tributari, el qual a més ha sigut recentment modificat en profunditat, com també amb la pràctica processal.

El ben cert és que l'observació de la realitat des de la perspectiva d'Administració tributària estatal juntament amb els qui l'assistixen jurídicament, els advocats de l'Estat, ha confirmat els senyals que des de fa uns quants anys s'advertixen i que apunten a un paisatge manifestament millorable.

Intentant resumir d'una manera concisa les raons que fonamenten esta percepció insatisfactòria, es podrien agrupar en tres grans epígrafs:

- a) Percepció per part dels ciutadans i de l'Administració tributària de la necessitat de millorar la seguretat jurídica
- b) Elevat i creixent cost d'oportunitat per a la Hisenda pública
- c) Dubtes sobre l'adequat compliment de les finalitats de prevenció general i especial pròpies del dret penal

### **1.1.- Percepció per part dels ciutadans i de l'Administració tributària de la necessitat de millorar la seguretat jurídica**

Es pot percebre la regulació i l'aplicació del delicte fiscal a Espanya sense l'òptim nivell de certesa i predictibilitat que assegure la plena seguretat jurídica garantida per la Constitució espanyola de 1978. Ja s'ha exposat en el capítol III de l'informe el caràcter genèric de les conductes que constitueixen el delicte fiscal, de configuració jurisprudencial i no harmonitzades amb el dret tributari sancionador. Comparar la parca regulació del delicte fiscal amb l'extraordinari nivell de detall de les sancions administratives tributàries causa abundants paradoxes i perplexitats, que semblen fer traslluir un diferent nivell de valoració de les diverses figures tributàries entre el legislador ordinari tributari i el legislador orgànic penal (per exemple, amb relació a les retencions o a la regularització administrativa).

Així mateix, la seguretat jurídica es pot ressentir de la falta d'una resposta adequada a l'existència de diferents terminis de prescripció del delicte fiscal i del deute tributari defraudat, risc augmentat amb la indefinició actualment existent sobre les regles d'interrupció de la prescripció com a conseqüència de la interposició de denúncies o querelles, tenint en compte la discrepància entre els criteris del Tribunal Constitucional i del Tribunal Suprem.

És més, les dificultats processals d'accedir al Tribunal Suprem ja estan manifestant indicis de fragmentació en la consideració judicial del delicte fiscal.

Esta percepció també s'estén a la insolvència punible, atés el difícil encaix entre la seua configuració com a delicte públic –que en la pràctica requereix la iniciativa del perjudicat pel delicte– i el ventall de competències atribuïdes a l'Administració tributària a conseqüència de l'autotutela.

### **1.2.- Elevat i creixent cost d'oportunitat per a la Hisenda pública**

No deixa de ser paradoxal que la figura establida com a clàusula de tancament de la lluita contra el frau fiscal acabe sent percebuda com a ineficient i supose al capdavall un gens menyspreable cost d'oportunitat per a la Hisenda pública, cost que segons la informació estadística disponible, està creixent de manera certament alarmant.

Les exigències pròpies del nostre ordenament jurídic, que pressuposen el deure de l'Administració tributària de denunciar tot delicte fiscal, com a delicte públic que és, s'acompanyen de conseqüències poc desitjables. La denúncia suposa una autèntica interrupció

de les actuacions administratives de control i, en la pràctica, un ajornament temporal de molts anys fins que es puguin dur a terme actuacions recaptatòries. Però el delicte fiscal no hauria de significar en cap cas un "ajornament sense garantia".

D'altra banda, com que existix una prejudicialitat penal de la quota tributària derivada de l'existència d'un llindar quantitatiu directament vinculat amb esta, la fixació del deute ja no es fa en seu administrativa pròpia –ni en la seu ulterior revisió jurisdiccional contenciosa administrativa–, sinó en seu penal conforme a les seues especials regles probatòries, i no és infreqüent que el procés penal impliqui en si mateix una "rebaixa" en el deute tributari que en condicions normals s'hauria fixat en els procediments d'aplicació dels tributs.

El cost d'oportunitat que per a la Hisenda pública suposa la tramitació de nombrosos processos per delicte fiscal, on en principi és fàcil la fixació de l'import defraudat sense que calguen actuacions instructoras d'investigació, s'accentua per l'estranya metamorfosi que ha establert la jurisprudència del Tribunal Suprem. La conversió del deute tributari, per definició preexistent al delicte, en responsabilitat civil derivada del delicte fa que la seua exacció, fins i tot després de recaure sentència condemnatòria ferma, siga més àrdua, atés el dispar règim jurídic aplicable i fins i tot les confusions que es poden produir en la pràctica respecte de la imputació de pagaments que faça el condemnat.

La nova Llei general tributària ha intentat pal·liar esta conseqüència ja que preveu la recaptació per procediment administratiu de constrenyiment de la responsabilitat civil per delicte fiscal, norma singular que no deixa ser potencialment conflictiva.

Finalment, una altra circumstància ha de ser subratllada. No s'optimitza la presència de dos acusacions de caràcter oficial en el procés per delicte fiscal: el Ministeri Fiscal i l'acusació particular que exercix l'advocat de l'Estat o de l'Administració tributària de què es tracte. En el cas de l'Estat, no es fa cap valoració de quin seria el millor repartiment de treball, sinó que totes les denúncies de l'Agència Tributària, independentment de la seua complexitat o de la necessitat de desenvolupar actuacions d'investigació complementàries, es dirigeixen al Ministeri Públic.

### **1.3.- Dubtes sobre l'adequat compliment de les finalitats de prevenció general i especial del delicte fiscal**

Es tanca este particular trèvol d'insatisfacció amb els seriosos dubtes sobre el compliment real de les finalitats de prevenció general i especial del delicte fiscal.

El caràcter genèric del delicte juntament amb l'obligació de denúncia de l'Agència Tributària suposa l'existència de centenars de denúncies anuals que acaben provocant una pèrdua del retret social al delinqüent fiscal (que pròpiament no ha sigut mai excessiu) i una convicció social, tal com reflectixen les enquestes d'opinió pública, segons les quals no es fa prou a lluitar contra el frau fiscal. I els arxius o sobreseïments, encara que afecten una proporció menor de les denúncies, són interpretats immediatament com a mostra de la falta generalitzada de rigor en la fonamentació de les denúncies per part de l'Agència Tributària.

Estos mateixos dubtes alimenten la configuració del delicte fiscal com a delicte especial i l'aplicació de regles específiques del càlcul del llinar quantitatiu delictiu, que poden abocar a la impunitat dels fraus ideats i dirigits per persones diferents del subjecte passiu o a la difícil inclusió de determinats impostos de l'àmbit objectiu del delicte fiscal, com succeix amb l'IEDMT.

A més, el llarg lapse de temps que transcorre des que s'inicia el procés penal fins al moment del judici oral i de la sentència perjudica la finalitat del dret penal (tant des del punt de vista social com de les possibilitats d'execució real de les penes) i fins i tot pot implicar el benefici al defraudador derivat del dret constitucional a un procés sense dilacions indegudes.

D'altra banda, també contribuïxen a esta percepció la difuminació pràctica entre la sanció penal i l'administrativa i l'escàs nombre d'execucions efectives de penes privatives de llibertat.

Finalment, les eines juridicopenals fins ara dissenyades no són precises per atacar de forma ràpida i efectiva les noves modalitats delictives en forma de trames.

## **2.- L'IVA A LA UNIÓ EUROPEA I EL FRAU FISCAL**

**2.1.-** En tots els estats membres de la Unió Europea, la major preocupació en matèria de frau fiscal són els esquemes delictius, coneguts com a trames fiscals o trames de l'IVA, relacionats amb la imposició sobre el comerç intracomunitari. No es tracta, en estos casos, de fraus ocasionals o de fraus deguts a motius circumstancials, sinó de frau planificat per organitzacions delictives.

El fet que les trames que s'organitzen per defraudar apareguen precisament en la imposició del comerç intracomunitari no és casual. L'explicació es troba en el caràcter incomplet de l'IVA a la Unió Europea i, per tant, l'existència d'un verdader sistema europeu d'IVA eliminaria l'incentiu per a la seua organització, com s'argumenta en el punt 2.2.

Un sistema europeu d'IVA significaria que totes les transaccions comercials en l'àmbit europeu estarien gravades, de manera que el sistema funcionara a Europa de la mateixa manera que funciona en cada Estat membre, amb la qual cosa es compliria l'ideal fundacional de la Comunitat Europea de "supressió de fronteres fiscals". En el punt 2.3 s'exposen les solucions operatives d'un sistema europeu complet d'IVA i les seues implicacions.

### **2.2.- L'incentiu al frau en les transaccions comercials intracomunitàries**

En les transaccions comercials a l'interior d'un estat és perfectament concebible l'aparició d'un "missing trader". De fet, existix el subjecte passiu que intenta desaparèixer o desapareix per no ingressar l'IVA que li correspon. Però no es creen trames delictives per això, perquè el sistema mateix s'autocontrola i el seu funcionament impedit que la creació i el manteniment d'una trama delictiva siga rendible. L'obligació, de totes les empreses, de repercutir l'IVA sobre totes les transaccions comercials i d'ingressar l'IVA calculat sobre la diferència entre les vendes i les compres implica que el "missing trader" solament pot defraudar la quota corresponent al valor afegit que ha generat.

El mateix "missing trader" que fa una adquisició intracomunitària, en canvi, quan desapareix sense ingressar l'IVA, defrauda, a més de la quota corresponent al valor afegit que haja generat, com abans, la quota corresponent a l'entrada (les compres o adquisicions intracomunitàries -input-). La suma de les dos és la quota corresponent a l'eixida (les vendes -output-), el volum de la qual està en un ordre de magnitud superior en comparació del cas anterior.

Si a l'incentiu que este volum de defraudació representa s'hi afeg la facilitat per operar i desaparèixer que oferix la demora de la paperassa de control de les transaccions intracomunitàries, es completa l'explicació de l'aparició de les trames delictives en relació amb el comerç intracomunitari.

Però no és del tot correcte, i pot induir a error, denominar-les "trames de l'IVA" perquè, en realitat, són trames que apareixen davant la no-aplicació del mecanisme propi de l'IVA en les transaccions comercials intracomunitàries. Així, quan el proveïdor no exigix l'IVA al comprador, obri a este una oportunitat de defraudació que en el mecanisme habitual i propi de l'IVA no existix. És, per tant, el caràcter incomplet del sistema europeu d'IVA en les transaccions intracomunitàries el que possibilita este tipus de conductes delictives. Si el sistema es completara en el sentit de funcionar com a l'interior dels estats membres, és a dir, de manera que les empreses, per les seues transaccions en l'àmbit de la Unió Europea, hagueren de repercutir l'IVA als clients per totes les vendes i hagueren d'ingressar l'IVA calculat sobre totes les transaccions comercials, l'incentiu econòmic a la defraudació es minimitzaria de tal manera que deixaria de ser rendible la creació i manteniment de trames delictives organitzades. La inexistència de trames organitzades per defraudar sobre la base de la imposició al comerç interior dels estats és un potent indicatiu que l'afirmació anterior és correcta.

### **2.3.- Alternatives per a la implantació d'un sistema europeu d'IVA. L'objectiu de disposar d'un complet sistema europeu d'IVA no el discuteix ningú a Europa.**

A propòsit de les primeres directives de l'incipient comunitat europea en els anys seixanta del segle passat ja es va establir l'objectiu de "suprimir les fronteres fiscals" en el comerç intereuropeu. Des d'aleshores s'ha avançat molt en esta direcció. Actualment existix un sistema provisional sustentat en unes anomenades "normes de transició", la introducció de les quals va representar una important millora per a les empreses. Estes "normes de transició" segueixen en vigor, a pesar que s'havia previst aprovar unes normes definitives per aplicar a partir de 1997.

La incapacitat per aprovar les normes definitives ha prolongat en el temps el caràcter incomplet de l'IVA a la Unió Europea i ha permès l'organització i l'actuació en el comerç intracomunitari de les trames delictives.

La raó per la qual la Unió Europea no ha sigut capaç d'aprovar les normes definitives del sistema europeu d'IVA és que el sistema operatiu proposat inicialment per a la seua implantació no va ser acceptat pels estats membres.

Les dos formes operatives que, en els últims vint anys, s'han proposat per a la implantació d'un complet sistema europeu d'IVA responen als principis anomenats "single taxation place" i "single reporting place". Les dos alternatives complirien amb l'objectiu d'implantar un sistema europeu complet d'IVA que aconseguiria "suprimir les fronteres fiscals" i, així mateix, les dos alternatives serien dissuasives, des del punt de vista del rendiment de la defraudació, per a la supervivència de les trames delictives; però, tant des del punt de vista polític com des del punt de vista econòmic, tenen diferències significatives.

A continuació es descriuen breument les dos alternatives i les seues implicacions.

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

És el sistema que va aprovar inicialment la Comissió Europea i que ja es va proposar implantar en la dècada dels huitanta.

De forma simplificada, esta alternativa implica que l'empresa és gravada per l'Estat membre en el qual està implantada i als tipus vigents en aquest Estat, siga el que siga l'Estat membre de residència del seu client. Les fronteres fiscals no existixen i les empreses calculen la quota d'IVA sobre totes les seues transaccions (dins l'àmbit de la Unió Europea).

El problema principal és que l'IVA és un impost al consum i, per tant, la distribució del consum ha de determinar la distribució de la recaptació. Com que amb esta alternativa no se sap on es consumixen els béns i servicis, el seu funcionament requeriria la creació d'una Cambra de Compensació, gestionada de forma centralitzada a nivell europeu, que redistribuïra l'IVA recaptat pels estats membres, basant-se en índexs estadístics de consum.

Una altra implicació d'este sistema és que, si els tipus impositius difereixen entre estats membres, els estats amb tipus més alts ixen perjudicats. Això induïx el sistema a moure's cap a un tipus impositiu uniforme, cosa que significa una harmonització forçada que atenta contra la sobirania fiscal dels estats.

Per les raons anteriors, esta alternativa va provocar l'oposició al seu establiment per part de gairebé tots els estats membres i esta és l'explicació que, malgrat la seua insistència, la Comissió no l'haja pogut implantar i que seguisquen en vigor les "normes de transició" actuals.

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

Com a alternativa per superar la fase de transició -que, des del punt de vista que ens interessa, tanta incidència està tenint en el creixement del frau fiscal-, i aconseguir la implantació d'un sistema europeu complet d'IVA que fóra definitiu i es poguera gestionar de forma descentralitzada es va proposar el principi de "single reporting place", també conegut com a "one-stop shop system".



Sense entrar en consideracions tècniques d'ordre menor, les dos característiques essencials d'esta alternativa són:

L'IVA d'una transacció comercial intracomunitària el grava l'Estat de destinació i d'acord amb el seu tipus impositiu, és a dir, es respecta el caràcter d'impost al consum i no hi ha cap necessitat d'uniformitzar els tipus impositius. Això no obstant, l'empresa venedora solament tracta amb les autoritats fiscals de l'Estat on està establida, tant per a la presentació de les declaracions, com per al pagament de les quotes i la sol·licitud de les devolucions.

Esta alternativa té dos implicacions principals:

(a) Les empreses venedores han de saber l'estat de residència del seu client i el tipus impositiu vigent en este Estat per carregar l'impost en les factures i per presentar les declaracions. Cap de les dos coses sembla un problema important. L'Estat de residència pot estar indicat pels primers dígitos del NIF, únic per a cada empresa i vàlid per a tot l'àmbit de la Unió Europea. Els tipus impositius vigents en els estats membres es poden incorporar en les bases de dades dels sistemes d'informació i càlcul.

(b) Hi ha d'haver col·laboració entre les autoritats fiscals dels estats membres per gestionar de forma descentralitzada l'assignació de les recaptacions. La dificultat de la posada en funcionament d'un sistema d'este tipus, que és necessàriament complex, ha sigut la raó principal que ha impedit solucionar el problema.

Recentment, però, la percepció de la gravetat del frau s'ha generalitzat de tal manera que cada vegada hi ha més veus a favor de buscar una solució cooperativa en els termes d'esta alternativa.

### **3.- SÍMPTOMES D'EMBOSSAMENT**

Amb les dades estadístiques recollides en el capítol IV d'este Informe, i fins i tot tenint en compte que no poden ser considerades completes ni definitives, sí que queda posat de manifest amb una claredat absoluta el procés continu d'increment de processos penals per delicte fiscal que es troben pendents als tribunals de justícia.

Este increment de processos es veu agreujat pel fenomen ja exposat de paralització que patix l'actuació de l'Administració tributària arran de la interposició de denúncies o querelles per delicte fiscal, com a conseqüència del disseny teòric del delicte fiscal en la nostra legislació i, sobretot, de la seua interpretació jurisprudencial. La que podem denominar "quantia captiva" en el procés penal s'acosta als 4.000 milions d'euros, havent-se duplicat en els últims tres anys i amb una projecció temporal estadística alarmant.

Este increment en la durada del "cicle de vida" del delicte fiscal es podria explicar per les diferents fases de denúncia – Ministeri Fiscal – instrucció – enjudiciament – sentència – recursos. És a dir, que, atesa la joventut del delicte fiscal, encara no s'ha arribat al punt en què la maduració dels processos provoqe cada any un nivell de finalització de processos equivalent o superior al de la seua iniciació. La confirmació d'esta hipòtesi implicaria alhora la consolidació d'un procés estructuralment de llarga durada i pernicios per als interessos de les hisendes públiques.

#### **4.- DIFERENTS PROPOSTES DE REFORMA DEL DELICTE FISCAL**

Davant la situació poc satisfactòria posada de manifest es podria operar, des del punt de vista teòric, en un doble sentit a fi d'aconseguir a l'uníson la conciliació de la major seguretat jurídica, la prevenció penal, l'eficàcia administrativa i l'agilitació dels procediments:

##### **4.1.- Alternatives no normatives:**

Amb la normativa actualment vigent, sense abordar-ne modificacions, podrien buscar-se solucions que acurtaren la durada dels processos penals o en reduïren el nombre.

##### **a) Reducció del termini de durada dels processos.**

Este és un factor exogen a l'Administració tributària, que suposaria incrementar mitjans administratius i judicials i que plantejaria les qüestions següents:

- possible augment de despesa pública.
- necessitat de superar les resistències a una major inversió adreçada a combatre el frau fiscal.
- tret de creació d'òrgans especialitzats, seria difícil evitar que es diluïra la inversió en la persecució d'altres delictes considerats més prioritaris pels òrgans judicials.
- podria ser una solució menys eficient que altres mesures de tipus normatiu

##### **b) Reducció del nombre de processos per delicte fiscal:**

Partint del deure de denúncia de l'Administració tributària, la supressió del qual sembla implantable amb caràcter general en l'ordenament jurídic espanyol i molt menys amb caràcter singular per al delicte fiscal com més prompte s'advertix la tendència contrària, -les injúries i calúrnies contra funcionaris s'han convertit en delicte públic des de l'1 d'octubre de 2004-, sols es reduïrien els processos mitjançant una disminució de l'activitat mateixa de control, hipòtesis descartada per raons òbvies d'incompatibilitat amb l'enfortiment de les administracions tributàries en la prevenció i lluita contra el frau fiscal.

D'altra banda, encara que descartem que a curt termini un major nivell general de compliment fiscal pugui tindre efectes significatius, és important aprofundir en la consciència de la societat contra el frau fiscal i en l'educació tributària.

#### 4.2.- Alternatives normatives

En vista de tot això, per invertir a curt o mitjà termini la tendència actual i aconseguir que el delicte fiscal atengui en major mesura els fins que són propis de la peça de tancament de tot el sistema de lluita contra el frau, sembla indefugible abordar les possibles alternatives normatives, les quals constitueixen una eina de gran flexibilitat, ja que:

a) El legislador disposa d'un ampli marge per configurar el delicte fiscal, permetent una anàlisi econòmica encaminada a "optimitzar-ne" la dimensió.

b) El dret administratiu sancionador compta amb un important "recorregut" per lluitar contra el frau fiscal des del punt de vista de la prevenció.

c) A més, el dret administratiu sancionador és ara per ara econòmicament més eficient que el dret penal i un hipotètic traspàs de supòsits de l'àmbit penal a l'administratiu sancionador alliberaria recursos per millorar la investigació i auxili jurisdiccional.

Els objectius que ha de perseguir qualsevol alternativa normativa han de ser corregir o reduir les disfuncions i problemes detectats. Per tant, millorar la seguretat jurídica, intentar disminuir el cost d'oportunitat de la Hisenda pública, incrementar la prevenció general i especial.

#### 4.3.- Reforç de la seguretat jurídica

4.3.1.- Les mesures de reforç o millora de la seguretat jurídica s'encaminarien a una major precisió dels tipus (verbs rectors) del delicte fiscal, a partir de la reflexió sobre el manteniment d'un únic tipus genèric. Experiències d'altres països, com Itàlia, poden servir per distingir entre diverses conductes.

Qualsevol mesura d'este tipus hauria d'explorar la possibilitat de confirmar adequadament la consideració de les trames com a associacions per delinquir

4.3.2.- També poden ser molt útils els tipus delictius que facen èmfasi en els mitjans de la defraudació, com ara factures o una altra documentació fiscal, o els programes informàtics. L'experiència de tipificació d'un delicte instrumental o preparatori com és el delicte comptable pot servir d'antecedent per incloure altres conductes, qualificant-les bé de delictes bé de faltes, seguint també les pautes que sembla que s'aprecien en altres països amb motiu de recents reformes de lluita contra el frau fiscal

4.3.3.- Caldria resoldre amb claredat els problemes derivats de l'existència de diferents terminis de prescripció en la normativa administrativa i en el dret penal, cosa que no passa lògicament per una equiparació infreqüent en dret comparat i poc realista, ja que no sembla possible ampliar el termini de prescripció tributari ni establir respecte del delicte fiscal un termini de prescripció més reduït que el resultant de les regles generals del Codi penal.

En cas que s'ampliara amb caràcter general o per a determinats subtipus agreujats el termini de prescripció del delicte fiscal (esta necessitat és més apressant), s'hauria de conciliar el termini tributari de 4 anys amb el penal de 10 fixat per a delictes que tinguen assignada una pena privativa de llibertat superior a 5 anys. Potser es podria mantindre la prescripció del deute tributari i sostindre en este cas l'existència de responsabilitat civil derivada del delicte

#### **4.4.- Disminució del cost d'oportunitat de la Hisenda pública**

**4.4.1.-** Pel que fa a mesures normatives adreçades a intentar reduir el cost d'oportunitat de la Hisenda pública, existixen diverses alternatives que han de ser objecte de reflexió:

Unes adreçades a la reducció de processos, ja siga mitjançant el disseny de tipus penals més restrictius o mitjançant la incentivació de la reparació del dany.

Unes altres s'adreçarien a corregir la paralització recaptatòria de l'Administració tributària durant la substanciació del procés penal.

**4.4.2.-** Pretendre la reducció de processos mitjançant la configuració de tipus penals més selectius pot fer-se, en primer lloc, elevat l'actual llindar o utilitzant qualsevol altre filtre quantitatiu. Això presenta importants inconvenients, com la possible falta d'acceptació social, la necessitat d'establir altes quanties per aconseguir un efecte apreciable, la subsistència de les disfuncions col·laterals, accentuació del tracte privilegiat del frau fiscal enfront dels fraus privats i, a Espanya, entre el delicte fiscal i altres fraus a les hisendes públiques nacionals o comunitària.

Per això, potser s'hauran de valorar els avantatges d'una selecció qualitativa dels tipus que permeta ajustar més bé les conductes perseguides i les seues autories, utilitzant el dret administratiu sancionador com a mecanisme ordinari de correcció dels incompliments fiscals.

**4.4.3.-** També es pot perseguir la reducció de processos mitjançant la incentivació de la "regularització" o reparació del dany dissenyant una escala que faça dependre els efectes de l'espontaneïtat o moment temporal en què es produïska.

A simple títol d'exemple es podria reflexionar sobre l'atribució dels efectes següents:

- La regularització prèvia al procés o al procediment de control podria continuar actuant com a excusa absolutòria penal, provocant l'absència de sanció penal o administrativa. Fins i tot existix algun ordenament jurídic en què una regularització, acompanyada de la reparació íntegra del dany, en un "termini de gràcia" concedit a l'inici del procediment de comprovació o inspecció podria actuar com a excusa absolutòria penal, sens perjudici de la sanció administrativa que escaiga.

- La regularització en un moment ulterior, acompanyada de la reparació íntegra del dany, podria configurar-se com a circumstància que permeti la reducció de la pena o com a circumstància atenuant en l'àmbit penal, depenent de la situació processal.

4.4.4.- Un altre tipus de mesures normatives tractarien directament de reduir l'import de deute tributari pendent que l'Administració tributària no pot recaptar.

La mesura més nítida en este sentit seria independitzar la via administrativa i la via penal, qüestió natural i senzilla en cas d'inexistència de llinar quantitatiu o vinculació de les penes amb les quanties defraudades.

En el cas que hi haja alguna vinculació entre l'import de deute defraudat i el tipus penal es pot afirmar normativament l'autonomia de la via administrativa i la via penal, sens perjudici dels ajustaments ulteriors que resulten necessaris a conseqüència dels fets que es declaren provats en un o altre ordre jurisdiccional (penal i contenciós administratiu). Des d'un punt de vista teòric no repugna que, ateses les diferents regles probatòries, el deute "administratiu" i el "penal" no coincidisquen. En efecte, és possible que una despesa no admissible en l'IVA a falta de factura siga admesa a efectes penals; i, a l'inrevés, és possible que un fet descobert mitjançant una intervenció telefònica o una altra diligència reservada al jutge d'instrucció incrementi el deute tributari que s'haguera pogut determinar en via administrativa, cas en què podria ser reclamat en el procés penal com a responsabilitat civil.

Qualsevol plantejament en este sentit ha d'evitar reproduir la situació creada normativament a Espanya en 1977, quan la persecució penal requeria previ acte administratiu ferm, ni donar ocasió perquè així es determine judicialment.

Hauria de valorar-se amb atenció la possibilitat de diferenciar entre aquells supòsits en què l'Administració tributària pot determinar l'import del deute defraudat amb caràcter previ a la formulació de la denúncia perquè disposa dels elements de fet necessaris, d'aquells altres en què la determinació administrativa s'haja d'ajornar, quan siga necessària per a l'eficàcia de l'acció penal o impossible de determinar sense la investigació corresponent (per exemple, casos de trames)

#### 4.5.- Increment de la prevenció

La primera mesura normativa en este sentit pot ser l'augment de penes privatives de llibertat que suposen de manera general l'ingrés efectiu a la presó dels condemnats. Això implicaria, a més, (a) equiparar el delicte fiscal amb delictes patrimonials entre particulars com ara l'estafa; (b) allargar el termini de prescripció per tal de poder perseguir adequadament les trames fiscals; (c) evitar prescripcions derivades de possibles regles d'interrupció més rigoroses; (d) dissuadir conformitats devaluades, ja que els beneficis que les acompanyen no sempre impedirien la privació de llibertat; i, finalment, (e) alinear el dret espanyol amb la generalitat del dret comparat.

Ja s'ha fet referència més amunt a la possible fixació de tipus específics vinculats amb actes preparatoris, com ara l'emissió o ús conscient de factures falses (tipus especial de falsedat documental); els programes informàtics de doble comptabilitat...

El reforçament de l'efecte preventiu segurament passa per ampliar d'alguna manera l'àmbit de la responsabilitat penal en el delicte fiscal, superant la condició de delicte mateix. En esta línia podria reflexionar-se sobre la punició d'actes preparatoris, com ara la proposició per a la comissió de delicte fiscal.

Finalment, en esta línia es podrien abordar penes accessòries realment dissuasives tant per a les persones físiques responsables penalment, com per a les persones jurídiques subjectes passius que es beneficien del delicte. El panorama internacional ofereix una panòpia molt variada (privació de llicència de conduir o de l'exercici d'activitat econòmica o professional en certs àmbits, clausures temporals d'establiments...). Des del punt de vista de política criminal podria optar-se per establir les exclusions i inhabilitacions en les distants normes especials, fora del Codi penal. Estes penes accessòries també es podrien aplicar, en certa manera, a les insolvències punibles en frau de la Hisenda pública.

## X. CONCLUSIONS

**PRIMERA.-** El delicte fiscal, entés com a modalitat del delicte contra la Hisenda pública adreçada a sancionar penalment les manifestacions més reprovables de la defraudació tributària, constituïx una eina de tancament del sistema de prevenció i lluita contra el frau fiscal. D'ací la necessitat que sent l'Administració tributària d'observar-ne permanentment la regulació i l'aplicació. En este sentit s'emmarca la iniciativa continguda en el Conveni de col·laboració de 30 de juny de 2005 entre l'Agència Tributària i la Secretaria d'Estat de Justícia de crear un observatori administratiu a este efecte.

**SEGONA.-** L'anàlisi de la regulació del delicte fiscal a Espanya revela nombrosos aspectes controvertits en la doctrina i no sempre tractats d'una manera uniforme en les sentències judicials. Això pot ser conseqüència, fins a cert punt lògica, de la seua regulació relativament recent i del caràcter variable que té esta figura delictiva en cada ordenament jurídic. Això no obstant, esta diversitat fa que el model de delicte fiscal espanyol es pugui percebre inestable i mancat de l'òptima seguretat jurídica requerida tant pels ciutadans com per la mateixa Administració tributària.

**TERCERA.-** Resulten destacadament significatives les disfuncions que es produeixen entre la regulació i aplicació del delicte fiscal i el dret administratiu sancionador. Així, per exemple, la detallada tipificació de les conductes i les sancions administratives corresponents, enfront del tractament indiferenciat en el Codi penal de qualsevol conducta defraudatòria; la falta de coordinació entre els diferents terminis de prescripció; el diferent abast de la figura de la regularització fiscal; l'acceptació de la continuïtat delictiva en el delicte fiscal...

Crida singularment l'atenció el contrast entre la severa restricció de discrecionalitat en les regles de concreció de la sanció administrativa i el marge de discrecionalitat que la llei reconeix al jutge per fixar la pena, marge que s'obri a les parts en el procés penal mitjançant

la figura de la conformitat, propiciada no poques vegades per la dificultat d'aconseguir un ràpid enjudiciament i, després, una eficaç recuperació del deute defraudat.

**QUARTA.-** L'apreciació d'un possible delicte fiscal obliga l'Administració tributària, ja que té caràcter de delicte públic, a formular la corresponent denúncia o querella. A partir d'ací es paralitza tota activitat administrativa encaminada a la correcció del frau fiscal, inclosa la recaptació del deute tributari, atesa l'existència d'una perjudicialitat penal en la fixació del deute tributari defraudat, -ja que existix un llindar mínim com a condició objectiva de perseguibilitat-, i la requalificació pel Tribunal Suprem de la quota defraudada a la Hisenda pública com a responsabilitat civil derivada del delicte fiscal. A conseqüència d'això s'inicien cada any centenars de processos per delicte fiscal.

**CINQUENA.-** La difuminació en la pràctica entre les sancions penals i les administratives, vist el caràcter excepcional que suposa l'ingrés efectiu a la presó per delicte fiscal com també l'import equivalent i fins i tot menor de les multes penals respecte de les administratives, permet dubtar amb fonament sobre el compliment pel delicte fiscal dels objectius de prevenció general i especial propis del dret penal. A això s'hi unixen les dificultats probatòries de les acusacions i recaptatòries de la responsabilitat civil imposada, dificultats inherents al distanciament temporal que sol suposar l'enjudiciament amb relació al temps en què els fets van ocórrer

**SISENA.-** Les dades estadístiques disponibles permeten detectar al llarg de la present dècada un continu procés d'embossament, ja que cada any hi ha més processos penals iniciats que no finalitzats. Amb això també s'incrementa l'import del deute tributari presumiblement deixat d'ingressar, que ronda els 4 mil milions d'euros.

**SETENA.-** Totes les circumstàncies anteriors produïxen una sensació general d'insatisfacció davant la regulació i aplicació de delicte fiscal a Espanya, considerant-se clarament susceptible de millores quant a l'eficàcia i a l'eficiència.

**HUITENA.-** L'anàlisi dels resultats obtinguts en els processos per delicte fiscal revela que el nombre de resolucions condemnatòries, totalment o parcialment, és clarament superior al de les absolutòries. Pel que fa a estes, conforme a una mostra de les resolucions recaigudes en els dos últims anys, les raons de les decisions judicials descansen sobretot en la falta d'acreditació dels fets constitutius del delicte fiscal, cosa que posa en relleu la importància de reforçar la investigació i documentar-ne els resultats.

**NOVENA.-** Especialment perjudicials i preocupants són les manifestacions de delinqüència fiscal organitzada sorgides els últims anys i conegudes generalment com a "trames". Enfront del delicte fiscal clàssic, les trames, molt especialment les encaminades a defraudar la Hisenda pública amb la manipulació de l'impost sobre el valor afegit i certs impostos especials, solen revelar conductes defraudatòries professionalitzades, de progressiva sofisticació i per a la detecció i l'eficaç eradicació de les quals cal adequar els instruments legals clàssics i les potestats actualment conferides a l'Administració tributària, sense excloure la conveniència de reforçar-ne les potestats investigadores. Així mateix, seria aconsellable ponderar modificacions normatives harmonitzades en el funcionament mateix de l'IVA.

**DESENA.-** Una visió general de les solucions adoptades en ordenaments jurídics estrangers posen de manifest la diversitat de respostes possibles a les necessitats que s'advertixen respecte del delicte fiscal. La pluralitat observada permet, això no obstant, advertir certes tendències que podrien ser considerades en una futura reforma del delicte fiscal a Espanya. Estes tendències s'orienten cap a una tipificació més precisa de les conductes que es volen sancionar penalment –incloent-hi accions preparatòries, com les falsedats de factures o la manipulació de la comptabilitat; un esforç per separar l'exigència de responsabilitats penals pel poder judicial, de la liquidació i cobrament del tribut per l'Administració tributària; i una graduació flexible de penes privatives de presó que tinguin un efecte dissuasiu real i, en cas que siguin imposades, comporten la privació de llibertat.

També s'observa una voluntat per combinar la repressió del frau amb la facilitació de la reparació del dany, les conseqüències de la qual poden modular-se segons el moment temporal i l'espontaneïtat amb què es faça la regularització.

**ONZENA.-** El delicte d'insolvència punible té una important missió coadjuvant en la prevenció i lluita contra el frau fiscal, si bé la regulació actual com a delicte públic en dificulta l'harmonització amb les potestats recaptatòries que de manera creixent s'estan atribuint a l'Administració tributària. El pressupòsit de fet d'algunes d'estes potestats, com la derivació de responsabilitat, pot pressuposar l'existència d'una conducta presumptivament constitutiva d'insolvència punible.

## XI.-RECOMANACIONS

Considerant el contingut d'este informe i a la vista de les conclusions anteriors es formulen les recomanacions següents:

1.- Resulta necessari acabar el disseny d'un sistema d'informació estadístic complet i fiable que s'estengui a la quantificació dels pagaments de la responsabilitat civil que es produeixin durant el curs dels processos o en execució de les sentències, com també una classificació més precisa dels delictes fiscals per sectors econòmics. Això perquè no pot entendre's finalitzada l'observació sobre el delicte fiscal mentre no es culmini aquesta tasca encara que es valorin positivament els avenços realitzats.

2.- Els òrgans competents haurien de valorar seriosament la corresponent iniciativa legislativa per a la reforma de la regulació actual del delicte fiscal a Espanya a fi de millorar la seguretat jurídica, pal·liar el creixent cost d'oportunitat per a la Hisenda pública i millorar la finalitat preventiva del delicte. És especialment convenient coordinar les regulacions del delicte fiscal i de les infraccions tributàries, després de l'entrada en vigor de la nova Llei general tributària.

3.- Encara que no és objecte d'aquest informe pronunciar-se a favor d'un model concret i detallat, en cas d'endegar la reforma a què es refereix l'apartat anterior se suggereix tenir en compte, com és tendència en altres països del nostre entorn geogràfic i cultural, qüestions com ara una major precisió i valoració de les conductes delictives, com poden ser les



falsedats preparatòries; la separació de l'enjudiciament i càstig penal respecte del cobrament del deute defraudat; i l'adequació de les penes tant principals com accessòries, agreujant-les si escaigués, i compassant-les amb mesures incentivadores del pagament.

4.- Es recomana prestar singular atenció a la delinqüència organitzada ("trames"), per tal que aquesta no pugui beneficiar-se dels llindars delictius, assimilant-la en el tractament a les altres organitzacions delictives.

5.- Una reforma del delicte fiscal podria fins i tot donar lloc a una reducció del nombre de processos per delicte fiscal però aconseguint un major efecte preventiu d'aquest, de manera que es millorés simultàniament l'eficàcia del delicte fiscal i l'eficiència en l'ús dels recursos públics.

6.- Com a aspecte complementari del delicte fiscal hauria de valorar-se la configuració semipública del delicte d'insolvència punible, o dissenyar un específic delicte d'aquesta classe en l'àmbit fiscal, a fi de permetre conjugar adequadament el dret penal amb l'autotutela administrativa.

7.- Ha de continuar l'enfortiment de la coordinació entre totes les institucions públiques implicades en la persecució del frau fiscal: Administració tributària, ministeri públic, Advocacia de l'Estat o resta d'acusacions particulars, policia judicial i òrgans judicials. També ha de continuar l'especial atenció i cura en els elements probatoris dels presumptes delictes fiscals comesos, aprofundint en les tasques investigadores.

8.- S'ha de continuar amb les tasques de conscienciació social, educació tributària inclosa, a fi d'evitar el suport o la identificació de la ciutadania respecte de conductes tan profundament insolidàries com les exhibides pel frau fiscal.

9.- Davant la possibilitat que la Comissió Europea prengui en consideració la proposta de completar el sistema europeu d'IVA, probablement sobre la base del principi de single reporting place, es recomana que l'Administració tributària espanyola doni suport a l'adopció de mesures que puguin tenir una influència favorable decisiva en la lluita contra el frau fiscal en el greu cas de les trames delictives organitzades al voltant a la imposició sobre el comerç intracomunitari.

## ANNEX

CONVENI DE COL·LABORACIÓ DE 30 DE JUNY DE 2005 DE L'AGÈNCIA ESTATAL D'ADMINISTRACIÓ TRIBUTÀRIA I LA SECRETÀRIA D'ESTAT DE JUSTÍCIA EN MATÈRIA DE PREVENCIÓ I LLUITA CONTRA EL FRAU FISCAL

