



universidad
de león



**FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE LEÓN
CURSO 2018 / 2019**

FRAUDE, EVASIÓN Y ELUSIÓN
FRAUD, EVASION AND ELUSION

GRADO EN DERECHO

AUTOR/A: D. ALICIA PÉREZ RODRÍGUEZ

TUTOR/A: D. ANTONIO VAQUERA GARCÍA

ÍNDICE

RESUMEN	4
OBJETIVOS.....	5
OBJETIVOS GENÉRICOS	5
OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	5
PALABRAS CLAVE:.....	6
ABREVIATURAS:.....	7
METODOLOGÍA:	9
1. HISTORIA Y POSIBLES ORÍGENES DEL FRAUDE FISCAL.	10
1.1. ORIGEN GLOBAL	10
1.2. ESPAÑA.....	11
1.3. CAMINO HACIA LA ACTUALIDAD:.....	12
2. DIFERENCIACIÓN CONCEPTUAL DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.	17
2.1. INFRACCIONES TRIBUTARIAS	17
2.2. DELITOS FISCALES.....	18
3. FRAUDE EVASIÓN Y ELUSIÓN	22
3.1. FACTORES QUE EXPLICAN LA EVASIÓN FISCAL	22
3.2. APROXIMACIÓN Y DIFERENCIACIÓN ENTRE CONCEPTO DE FRAUDE, EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL.....	23
3.2.1. FRAUDE DE LEY A NIVEL GENERAL.	23
3.2.2. CONCEPTO DE FRAUDE FISCAL.....	24
3.2.3. EVASIÓN TRIBUTARIA:.....	26
3.2.4. CONSECUENCIAS DEL FRAUDE FISCAL:	34
5. MEDIDAS DE LA ADMINISTRACIÓN PARA ACABAR CON EL FRAUDE, LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN TRIBUTARIA:.....	36
5.1. LUCHA CONTRA EL FRAUDE	36
5.1.1. PLAN ANUAL DE CONTROL TRIBUTARIO Y ADUANERO	36
5.2. LA UNIÓN EUROPEA EN RELACIÓN A LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE.....	39
6. G20	42
CONCLUSIONES	44
BIBLIOGRAFÍA.....	45
ANEXOS	48

RESUMEN.

El trabajo expuesto, aborda una situación que se ha dejado al margen en los últimos años, pero que tiene una gran importancia en la economía de un país, ya que las diversas formas de fraude fiscal son altamente relevantes desde la perspectiva legal.

La utilidad de este trabajo, es percibir de forma consciente la gran cantidad monetaria que pierde un país debido al fraude y la evasión fiscal, y que tiene como consecuencias, un mal reparto a la hora de recaudar impuestos, una mala estructuración de la hacienda estatal, y una pérdida de conciencia social. Por tanto impone nuevos desafíos para lograr una ley que evite de forma real este problema y dificulta que pueda mejorar de una forma más justa el modelo de recaudación.

Con este trabajo, pretendo realizar un reclamo para que, gracias a las leyes, nuestro país siga creciendo y no se estanque económicamente teniendo en cuenta las necesidades que van surgiendo debido al auge de la ingeniería fiscal y también para que no se abuse de ciertos sectores a la hora de recaudar impuestos.

ABSTRACT

The report explains the situation that has been left aside but that is very important for the economy of the country due to the different ways of tax fraud are highly relevant from the legal perspective.

The report can be use to put on the spot a topic that is in the news in the media nowadays, and also to understand the economical loss that a country loss due to tax fraud that has as consequence a bad implementation in the way the taxes are collected and a poor strategy of the national revenue and customs department, impacting the lives of the people and adding additional challenges for the implementation of the Act to avoid the tax fraud and improve the way taxes are collected.

I would like to highlight with this report the importance of The Law in the growth of the country considering the needs that appears due to the tax engineering and to avoid charge all the taxes to specific individual or industries.

OBJETIVOS

OBJETIVOS GENÉRICOS

Con la realización de este trabajo de Fin de Grado (en adelante, TFG) se ha buscado conseguir una mejor comprensión en el tema del fraude fiscal tanto a nivel nacional como a nivel global, y hacer una llamada de atención en un tema de vital importancia para lograr una sociedad económicamente más justa y lo necesario que es modificar y delimitar las leyes en este ámbito. Tales objetivos se encuentran distribuidos a lo largo de los capítulos del presente trabajo.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Resaltar que aunque es un tema que no está en las portadas a día de hoy es un tema de gran relevancia en la sociedad.
- Crear consciencia de la gran envergadura que tienen las leyes de evasión en el mundo y como es abarcada por las grandes potencias tanto políticas como empresariales.
- Analizar los factores económicos y sociales que hacen necesaria una revisión o una nueva ley sobre el Fraude Fiscal
- Evaluar que la sociedad está en un continuo cambio al cual las leyes deben adaptarse constantemente.
- Analizar el impacto del fraude y la evasión en nuestro ordenamiento jurídico.

PALABRAS CLAVE:

Fraude.

Amnistía.

Ingeniería fiscal.

Evasión de impuestos.

Cooperación internacional.

ABREVIATURAS:

Art. → Artículo

AEAT → Agencia Tributaria

CE → Constitución Española

CP → Código Penal

COCOLAF → Advisory Committee for the Coordination of fraud Prevention

CTCE → Centro técnico y científico europeo

DC → Decreto Ley

DP → Deuda Pública

DTE → Declaración tributaria especial

FDEA → Fundación de Estudios de Economía Aplicada

FMI → Fondo Monetario Internacional

G20 → Grupo de los Veinte

IVA → Impuesto sobre el Valor Añadido

LGT → Ley General Tributaria

LO → Ley Orgánica

NOOS → Caso urdangarin o Torre de Babel

OIT → Organización Mundial del Trabajo

OLAF → Oficina Europea de Lucha contra el Fraude

PSOE → Partido Socialista Obrero Español

PP → Partido Popular

PPFF → El Plan de Prevención contra el Fraude Fiscal

SND → Sociedad de Naciones

ST → Sentencia

STC → Sentencia del Tribunal Constitucional

STS → Sentencia del tribunal Supremo

TC → Tribunal Constitucional

TCE → Tribunal de Cuentas Europeos

Núm. → Número

Ob. cit. → Obra citada

OCDE → Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

UE → Unión Europea

ROI → Registro de operaciones Intracomunitarias

METODOLOGÍA:

En este trabajo documental se ha intentado definir de forma clara y concisa el concepto de evasión tributaria, tanto en sus orígenes como en la actualidad.

Este proceso se ha llevado a cabo mediante diferentes instrumentos que de forma sistemática han ayudado para que haya sido posible el desarrollo de los conceptos y la profundización en este tema tan amplio

En este caso he utilizado el método de revisión bibliográfica ya que como se puede apreciar en lo expuesto anteriormente se ha utilizado la investigación documental, recopilando y abreviando (ya que es un tema muy extenso) todos los contenidos del mismo.

Por esto, es importante destacar que la información que abarca este TFG ha sido sacada de diversas fuentes entre ellas, revistas, artículos científicos, libros, leyes y otros trabajos académicos.

Me he centrado en el tema del fraude fiscal porque me parece una cuestión clave para la economía y la legislación fiscal, por eso tanto la legislación vigente, como la búsqueda en el catálogo online y presencial de la biblioteca de la universidad y los artículos de la Agencia tributaria me han sido de gran ayuda.

Es importante decir, que aunque todas mis fuentes tienen una gran envergadura, elijo en especial los artículos de actualidad y las distintas cumbres que se reflejan en este trabajo, ya que han sido mi motivación y atracción hasta este tema.

A mayores, he decidido excluir como método para documentar mi trabajo las encuestas a pie de calle, ya que he considerado que no eran demasiado relevantes para comprender el problema central.

Y así es como he elaborado este trabajo de fin de grado, que espero que pueda servir para mejorar los conocimientos sobre fraude fiscal y provocar interés en este tema tan importante que hace años que pasa desapercibido.

1. HISTORIA Y POSIBLES ORÍGENES DEL FRAUDE FISCAL.

En este primer capítulo se va a intentar poner en contexto los diferentes lapsos de tiempo de cómo ha ido evolucionando el fraude en el ámbito fiscal hasta llegar al día de hoy, ya que es necesario entender los orígenes de un tema para conocer realmente la actualidad del mismo. En el caso del fraude, la evolución histórica se puede dar respuesta a porque sigue existiendo hoy en día.

1.1. ORIGEN GLOBAL

Podemos situar el s XVI como posible origen del mismo, y se debe ubicar exactamente en Ginebra, donde en este lapso de tiempo se encontraba en pleno auge el “calvinismo”, es en este punto donde el clero eliminó la prohibición de usura, conduciendo así a un beneficio económico personal mayor y haciendo más sencillo el camino hacia el lucro.¹ A mayores, este tiempo, coincide también con otra serie de acontecimientos como la decadencia económica del imperio Británico que dejaba a un lado a sus antiguas colonias y se encontraba con la rebelión del “Tea Party” en Boston, donde se arrojaron grandes cantidades de té al mar, como protesta ante los grandes impuestos que se pagaban por la importación de este producto y que se puede decir que fue el origen de las jurisdicciones no cooperativas * (paraísos fiscales).

Durante los siglos siguientes, en Europa, los habitantes de alta clase de la época, se habían habituado a crecer económicamente sin pagar impuestos, pero en consecuencia de la Primera Guerra mundial, los Estados Europeos exigieron a la Élite que se hiciera cargo de los costes tan elevados que conllevaba la reconstrucción industrial y civil, comenzando así la tendencia a la creencia moral de que las personas con más alto nivel económico deben de tener mayor responsabilidad fiscal.

Posteriormente la SND fue quien por primera vez a nivel oficial, trata de controlar las jurisdicciones no cooperativas.

Europa empieza a crear conciencia contra el fraude en 1960, cuando crea el “Comité Fiscal y Financiero”, ya que el miedo que padecía la población del momento como consecuencia de las guerras que había vivido Europa, motivó a la población a no declarar sus posesiones y a defraudar al Estado.

Empiezan así a aparecer supuestos como el fideicomiso entendido como “un contrato a través del cual una persona, llamada fiduciante, transfiere bienes propios a otra persona,

¹ MARTINEZ GARCIA, A. *Breve historia de la defraudación fiscal*. La Nueva España, 2 ABRIL 2018 2018.

el fiduciario, que puede ser física o jurídica, para que esta los administre en beneficio propio o bien de una tercera persona llamada beneficiario” o cheques al portador, donde no aparece la titularidad del mismo, apoyados por EEUU e Inglaterra. Este tipo de acontecimientos tienen como consecuencia la aparición de más jurisdicciones no cooperativas y el apoyo a Suiza como paraíso reconocido.

En 1961 se crea la OCDE, aunque hay que aclarar, que sus orígenes se remontan a 1940, cuando se formó una Organización específica para ejecutar el Plan Marshall, de reconstrucción de Europa por EEUU tras la segunda guerra mundial y que acto seguido se convirtió en una gran unión de países (entre ellos España) siendo un organismo de cooperación internacional que intenta coordinar las políticas sociales y económicas de sus miembros.

1.2. ESPAÑA

Desde el punto de vista de España, se podría decir que el fraude no tiene un origen tan complejo como el mundial y lo hablado anteriormente, pero si tiene varios factores influyentes. La latente corrupción que ha estado latente desde hace siglos es uno de ellos, dirigiéndonos a ver la evasión y el fraude como dos comportamientos delictivos que acompañan siempre la corrupción pública.

La historia del fraude en España muestra que el mismo es una opción política.² En la Constitución Española de 1812 se proclaman principios como el de igualdad ante la Ley, de proporcionalidad de las cargas fiscales y de contribución directa en los artículos 339 y 344, aun así el fraude fiscal no se reguló hasta que se introdujo en el Código Penal de 1822, con lo que el artículo 574 puede ser considerado como el verdadero antecedente del delito fiscal al afrontar el fraude, dedicándose los otros dos artículos a supuestos de negativa al pago y de falsedad.

En 1845 se introdujo un ST liberal, y además se aprobó una constitución con sistema electoral censitario, en la que únicamente votaban aquellas personas que aportaban mayores capitales, cosa que sirvió de base para el sistema actual. En este sistema el fraude se incorporaba en la propia reglamentación debido a la “reforma de Mon”, en la que Manuel Cantero, ministro de hacienda de ese momento, tuvo la idea de crear una

² COMÍN, F. Raíces históricas del fraude fiscal en España. Hacienda Pública Española, 1991, 1, 191-206.
COMÍN, F. El fraude fiscal en la Historia: un planteamiento de sus fases. Hacienda Pública Española, 1994, (1), 31-46.
COMÍN, F. AND J. Z. OTEYZA El fraude fiscal en la historia de España. Hacienda Pública Española, 1994, (0), 5-21.

comisión para realizar una nueva reforma del Sistema Tributario, en la que establecía unos nuevos principios: legalidad, suficiencia y generalidad. Es justo aquí cuando se agrupó el sistema fiscal y se suprimieron los diezmos y las aduanas de la época; pero las nuevas y exigentes contribuciones y cargas fiscales, fueron las que contribuyeron a que aumentara el fraude debido a la elevada responsabilidad de las personas que tenían que cargar con dichas obligaciones. Dicho de otra manera el fracaso de los partidos progresistas para implantar en la práctica sus ideales sobre un Estado más democrático y menos corrupto explica el amplio fraude fiscal.³

Es importante destacar que en el tramo histórico del fraude España no se incorporó un lista de jurisdicciones no corporativas hasta el año 1991 según el real decreto 1080/1991 dejando claro que los que estuvieran dentro de la misma dejarían de ser llamados paraísos fiscales como dice el real decreto 116/2003, siendo así solo para aquellas jurisdicciones territoriales que tuvieran acuerdos con España, mediante un intercambio de información en materia tributaria, o por que firmaran un pacto que eludiera la doble imposición fiscal.

Poco más tarde, a principios del año 1995 el Ministerio de Hacienda aprobó un Plan contra el Fraude en los ingresos y también en los gastos sociales. La idea era que se simultaneasen las actuaciones de toda la Administración pública, aunque en este lapso de tiempo lo que más transcendencia tuvo fue la proposición de crear un censo de los 5.000 contribuyentes más ricos⁴

1.3. CAMINO HACIA LA ACTUALIDAD:

Unos años más tarde se aprobó en forma de legislación específica contra el fraude fiscal, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal cuyo fin principal era el de acabar con el fraude, es importante decir que salió adelante gracias a la influencia de las reformas anteriores: la Ley General Tributaria de 1985 y 1995 y las reformas del Código Penal en materia de delitos contra la hacienda pública de 1977, 1985 y 1995.

Por otra parte, se tendría que destacar, que, en España, como “supuesto medio” para poner freno a la evasión fiscal se ha utilizado a lo largo de la historia y en diferentes ocasiones, la amnistía fiscal, y también conocida como La Declaración Tributaria

³ COMÍN, F. La corrupción permanente: el fraude fiscal en España. HISPANIA NOVA. Primera Revista de Historia Contemporánea on-line en castellano. Segunda Época, 2018, 481-521.

⁴ LAGARES, C. Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (“Informe Lagares”). In.: Madrid, 2014.

Especial que puede ser definida como: “la condonación generalizada de obligaciones tributarias y de fraude fiscal de ejercicios anteriores a cambio de un pequeño porcentaje del capital declarado”. Teniendo claro este concepto es interesante aclarar, la amnistía tributaria se da a instancia de los gobiernos con la intención de regularizar activos que se encuentran lejos de las administraciones públicas, ya sea en paraísos fiscales, o en rentas y bienes procedentes de la economía sumergida definida como “el volumen total de dinero negro que circula en un país, es decir, el conjunto de transacciones monetarias no declaradas de forma correspondiente a las autoridades fiscales o monetarias competentes” . En una encuesta realizada a principios de 2017 por la Organización Internacional del Trabajo (OIT) los líderes empresariales nombran a la economía sumergida y al trabajo “informal” como uno de los principales obstáculos para el desarrollo de la economía en el mundo.⁵

Retomando la historia de las Amnistías fiscales en España, hay que especificar que la primera fue en 1984, cuando el señor Miguel Boyer, era ministro de Economía y Hacienda en el primer Gobierno de Felipe González por el PSOE que aplicó una amnistía a cambio de la publicidad en la inversión del dinero afluente en pagarés del Tesoro teniendo en cuenta que son “una modalidad de deuda pública a corto plazo que el Estado emite para hacer frente a sus desequilibrios de tesorería”, sin penalización fiscal y salvaguardando el anonimato de los suscriptores, podría decirse que es la más importante de todas las que se han dado en nuestro país, ya que gracias a esta en concreto salió a la luz mucho dinero negro que es aquel “que se mantiene oculto a la hacienda pública, generalmente obtenido en operaciones ilegales” y se pudo financiar un porcentaje de la reconversión industrial. Se puede destacar en este caso en concreto, que aquí no se dio una amnistía como tal ya que lo que se hizo simplemente fue intentar hacer transparente el sistema financiero a nivel fiscal de forma gradual. El Estado decidía paulatinamente la velocidad con la que acometer esta operación, desde que emitía y renovaba los pagarés. La amnistía fiscal se da exactamente cuando se blanquean capitales sin que se grave y se sancione. El dinero que había en los pagarés seguía siendo negro, de ahí que no pueda decirse de forma estricta que fuera una amnistía como tal. El Gobierno utilizó los pagarés del Tesoro como una manera de financiar el déficit público como ya he dicho antes así que en consecuencia al paso del

⁵SMAIL, I., M. S. MUSETTE AND J.-B. MEYER Analyse cartographique et qualitative des réseaux associatifs des diplômés de la diaspora algérienne en France. Annales des Sciences Sociales et Humaines de l'Université de Guelma, 2017, 1.

tiempo los pagarés no habían desaparecido ni tampoco se habían reducido, por eso en 1991 Carlos Solchaga (siguiente ministro de Economía) planteó una nueva amnistía para evasores mediante el cambio de pagarés del Tesoro por un producto de deuda pública especial con un tipo de interés inferior al del mercado.⁶

Los efectos de esta amnistía se dividieron en partes, ya que previamente se regularizó una dosis de dinero negro inferior de la prevista y posteriormente, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 1992 añadió en su disposición adicional vigésima primera la discriminación de nuevas amnistías y regularizaciones fiscales en el futuro: "A partir del 1 de enero de 1992, no se dictará disposición alguna, de cualquier rango, que implique para quien hubiere incumplido sus obligaciones tributarias, amnistía fiscal". Podría decirse que en realidad era una continuidad de la amnistía anterior, ya que la consecuencia fue legalizar los instrumentos financieros generados en la anterior amnistía. Para evitar al fisco, lo que se hizo, fue que el Tesoro creaba una DP especial que podía ser adquirida por los tenedores de pagarés del Tesoro y por otros contribuyentes con dinero negro. Si la mantenían durante cinco años implicaba el blanqueo de lo que se había invertido en ella (es en este momento cuando realmente se dio la amnistía fiscal que comente anteriormente que no se había dado expresamente). Además, esta idea fue tan interesante que el dinero blanqueado, fue más que el de la deuda suscrita (fue por esto que se introdujo la enmienda que nombre antes que establecía que no podría volverse a realizar una amnistía después de esta).

Como la ley se modifica cuando es necesario, prohibir la amnistía no tiene ninguna lógica, ya que como se ha visto a lo largo de la historia, los gobiernos modifican leyes que incluso ellos mismos han dictado sin rubor ninguno en función a la situación en la que se encuentren.⁷

Esta enumeración que hemos realizado en los apartados anteriores estaría incompleta si no nos refiriésemos a una clase de amnistía que en multitud de circunstancias ha sido implantada, pero que casi siempre ha sido inadvertida (gran parte de los medios de comunicación ni la menciona). Se estaría hablando de las regularizaciones de balances

⁶ - BLANCO CORDERO, I. M. A., JOSE LUIS; SALIDO FUSI, JESÚS *La amnistía fiscal*. Edtion ed.: Tirant Editorial, 2012

⁷ Gestha dijo que en la última amnistía decretada en abril de 2012 por el Ejecutivo del Partido Popular se acogieron 31.484 contribuyentes, declarando 40.000 millones de euros e ingresando la Agencia Tributaria 1.200 millones de euros por los Tributos. El Sindicato de Técnicos de la Agencia Tributaria (Gestha) calificó esta medida como desfavorecedora para el Estado de Derecho y discriminatoria para la pluralidad general de contribuyentes, por permitir que los defraudadores regularizaran sus ingresos no declarados con un coste económico muy bajo y judicial nulo, además de tener un efectividad inferior a la espera, recaudándose justamente la mitad de las previsiones.

de empresas y sociedades, por las que se grava con un tipo muy inferior al que tendrían que cotizar o a las que se les condona la tributación por las plusvalías generadas en años. Una fracción de la plusvalía puede deberse a la inflación, pero otra fracción es la ganancia real y queda así mismo libre de carga. Es importantísimo que no se olvide que las grandes y pequeñas fortunas económicas de este país mantienen sus inversiones representadas de una y otra manera en forma de sociedades.

Continuando con el proceso histórico de España, hay que hablar también de que en el año 2010, el gobierno de Zapatero propuso una amnistía fiscal que no llegó a aplicarse, en 2012 el partido popular propone otra amnistía siendo ministro de economía Cristóbal Montoro, que proponía la regularización de rentas defraudadas a cambio del 10% del valor de adquisición de estos bienes, denominándola Declaración Tributaria Especial (DTE). Lo más destacado de este acontecimiento, es que en el año 2017, el Tribunal Constitucional (abreviatura TC) anulo por unanimidad la amnistía fiscal que aprobó el Gobierno del partido popular (PP abreviatura) en el 2012, los motivos que considero este tribunal eran que el DC (abreviatura, decreto ley) por el que se aprobaba la amnistía no era el instrumento necesario para aprobar esa clase de medidas que legitimaban un fraude, pero a pesar de eso el tribunal avaló las declaraciones que realizaron los contribuyentes del mismo para regularizar el dinero evadido, por lo que esta sentencia más que efectos prácticos tuvo efectos políticos, ya que es un buen lastre para el partido popular (PP abreviatura) y para Montoro (ex ministro de hacienda).

Esta STC tiene como base mantener intactos el art 86.1 y el 31.1 de la CE que defienden los principios de igualdad y progresividad a la hora de recaudar impuestos y en el art 138 CE “que garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español”.

España

Cristóbal Montoro en la cuerda floja

► El Gobierno muestra su respaldo al ministro de Hacienda tras el varapalo del Tribunal Constitucional, que tumba la amnistía fiscal de 2012 ► El PP admite que fue un error y la justifica en que España estaba «al borde del colapso» económico

EFE MADRID

El portavoz del PP en el Congreso, Rafael Hernando, admitió ayer que el Gobierno puso en marcha «la desesperada» denominada amnistía fiscal en un momento en el que España corría el riesgo de ser rescatada y estaba «al borde del colapso» económico. En un desayuno informativo organizado por *Vánety Fair*, Hernando respondió con un tajante «sí» a la pregunta de si el ministro de Hacienda, Cristóbal Montoro, debe seguir en el cargo tras la sentencia de ayer del Tribunal Constitucional que anulaba la amnistía fiscal aprobada en 2012. «Evidentemente no lo hicimos bien», reconoció el portavoz popular quien aseguró que su partido acepta la sentencia del TC.

Hernando insistió en justificar la medida adoptada en 2012 en un momento de «enorme dificultad», en el que el PP acababa de llegar al Gobierno y el país estaba inmerso en una grave crisis, con un déficit muy elevado y al borde del rescate.

Por eso, y porque este tipo de regularización fiscal se había hecho en otros países, se tomó esta decisión, dijo Hernando, quien también puso en valor todo el dinero sin declarar que afloró entonces y sirvió para ampliar la base de recaudación en años posteriores.

«Sin duda alguna lo podíamos haber hecho mejor» y «tenemos que respetar» la sentencia, asumió Hernando, pero recalco que la amnistía fiscal fue «una medida a la desesperada» en un momento económica-

mente «muy complicado».

El portavoz del PP recordó que el ministro de Hacienda comparecerá en el Congreso y «determinará el alcance de esta decisión», además de asegurar que ello no fue una «amnistía fiscal como se hacía en el pasado» ni «para exonerar a nadie».

Se trató, reiteró, de «una medida de emergencia» en un país «al borde del colapso».

Defensa

El portavoz del Gobierno, Íñigo Méndez de Vigo,

consideró

ayer

que la

sentencia

del Tribunal

Constitucional

«que anula» la

amnistía fiscal

se fundamenta en

«una cuestión de

procedimiento» y

aseguró que el

Ministro de

Hacienda,

Cristóbal

Montoro,

debe

seguir en el

cargo.

ro, «cuenta con todo el apoyo del

Gobierno».

En la rueda de prensa posterior al Consejo de Ministros, Méndez de Vigo valoró el «gran trabajo» llevado a cabo Montoro en la concepción y negociación de los Presupuestos Generales del Estado para 2017, para «inmediatamente» empezar a negociar el techo de gasto de las cuentas para 2018.

Asimismo, el ministro

portavoz expresó su

respeto por la deci-

sión del Constitu-

cional y evitó valo-

rar los argumen-

tos de fondo de la

sentencia.

Para Méndez

de Vigo, el Constitu-

cional fundamenta su senten-

cia en que el pro-

cedimiento utili-

zado para

aprobar

la amnistía fiscal

no fue el correcto,

porque debía haberse utilizado el

instrumento de la ley y no el del de-

creto ley.

Así, explicó que se recurrió al de-

creto ley por urgencia, ya que la tra-

mitación parlamentaria de una ley

ordinaria se habría demorado más

de seis meses y no había tiempo

para ello, aunque el Gobierno con-

taba entonces con mayoría abso-

luta en las Cortes.

En este sentido, aludió a las cir-

cunstancias en las que se adoptó el

decreto «ahora parcialmente anu-

lado por defecto de forma» en

marzo de 2012, después de que el

Gobierno de Mariano Rajoy se

encontrara con un déficit públi-

co de 93.000 millones en 2011,

en lugar de los 60.000 millo-

nes anunciados por el Go-

bierno de José Luis Rodrí-

guez Zapatero.

Escaso retorno

La amnistía fiscal de

2012 supuso unos ingre-

sos para las arcas públi-

cas de 1.192 millones de

euros «muy por debajo

de los 2.500 millones

previstos», pero permi-

tió aflorar más de

40.000 millones en

bienes que no esta-

ban declarados.

La medida acom-

pañó a los presupuestos generales

del Estado de 2012, los primeros

presentados por Rajoy, que supu-

sieron un ajuste de 30.000 millones

de euros.

La amnistía fiscal que ahora ha sido anulada recaudó 1.192 millones, muy por debajo de los 2.500 previstos

↓
El ponente de la sentencia: «No estoy en el TC para demostrar si soy amigo de alguien»

► El magistrado Andrés Ollero, ponente de la resolución del Tribunal Constitucional que ha declarado nula la amnistía fiscal de 2012, defendió ayer la decisión adoptada: «No estoy en el Tribunal Constitucional para demostrar si soy más o menos amigo de alguien. Estoy para defender la Constitución», dijo. Así se manifestó en declaraciones a la Cadena Cope, al ser preguntado si creía que el fallo compromete la continuidad de Cristóbal Montoro al frente del Ministerio de Hacienda y Función Pública. «Es una cuestión política que no me atañe», afirmó.

Ollero aseveró que conoce a Montoro desde la Universidad pero sostuvo que su trabajo en el TC no es para «demostrar» si es «amigo de alguien». El magistrado ha insistido en que la decisión del TC es que la amnistía fiscal «no podía hacerse» a través de un decreto ley. EFE MADRID

pañó a los presupuestos generales del Estado de 2012, los primeros presentados por Rajoy, que supusieron un ajuste de 30.000 millones de euros.



En este artículo, se puede ver como la decisión del tribunal constitucional afecto al Partido Popular y la transcendencia que tuvo no lograr la recaudación que utilizaron para justificar su amnistía.

Esta, permitió a casi 31.500 beneficiarios regularizar sus activos no declarados a Hacienda y les propuso una tributación única del patrimonio aflorado al 10% , aunque la carga real fue inferior.

- Ver ANEXO pag 46 y siguientes.

2. DIFERENCIACIÓN CONCEPTUAL DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.

En este segundo tema, se va a realizar una aproximación conceptual de la diferencia entre infracción y delito, y sus diferentes formas.

Hay que tener claro, que el Fraude fiscal en su concepto general, no implica únicamente una agresión a las disposiciones tributarias y penales del ordenamiento jurídico español, sino que es una vulneración del mandato constitucional del art. 31 de la CE que” impone a todos los españoles el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas y sociales del Estado”.

Por este motivo es necesaria la protección de este precepto constitucional por medio de la tipificación de ciertos actos como infracciones tributarias o delitos fiscales.⁸

El art. 200 de la LGT, nos expone que la conducta fraudulenta por sí misma no produce un perjuicio económico a la Hacienda Pública, lo que significa que se da como un delito que tiene su origen en el acto preparatorio o de ejecución parcial del delito fiscal.⁹ Como bien explican Miguel Bajo y Silvina Bacigalupo, el tipo penal queda constituido por la simple omisión de la obligación de carácter tributaria, exigiendo además que tales contabilidades oculten o simulen la verdadera situación económica de la empresa, constituyendo un delito de peligro abstracto.¹⁰

Es importante, en el derecho español, resaltar la diferencia que se da entre infracción o delito tributario, ya que nuestro ordenamiento pretende proteger tanto la hacienda estatal como la política económica del país, el CP en su art 305, nos dice que “puede establecer hasta pena de prisión para el defraudador”. Pero como vamos a ver en los apartados siguientes no todas las sanciones son las mismas.

2.1. INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Las infracciones tributarias podrían definirse como: “acciones realizadas voluntaria e intencionadamente que vulneran lo tipificado y sancionado por la ley en referencia a la tributación del ciudadano”, según el artículo 183 de la Ley 58/2003, Ley General Tributaria (LGT). Dentro de las infracciones tributarias, el contribuyente puede eludir el pago atribuido, obviar la presentación de las declaraciones y ocultar o incluir datos que

⁸QUERALT, J. M. AND C. L. SERRANO *Curso de derecho financiero y tributario*. Edtion ed.: Tecnos, 1991. ISBN 9788430920624

⁹QUINTERO OLIVARES, G., F. MORALES PRATS, J. TAMARIT SUMALLA AND R. GARCÍA ALBERO *Comentarios a la parte especial del derecho penal*. Madrid: aranzadi, 2011, 170.

¹⁰BAJO, M. AND S. BACIGALUPO *Delitos contra la hacienda pública*. Edtion ed.: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 2000. ISBN 9788480044219.

alteren su deuda tributaria... El artículo 179 de la LGT establece que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad tributaria.

Es importante tener claro, que las infracciones se sancionan en función de su gravedad, en Muy graves¹¹, graves o leves, y se sancionan tanto las acciones como las omisiones y la sanción suele ser una multa pecuniaria.

2.2. DELITOS FISCALES

Está definido en el art. 305 del CP que nos dice expresamente que el “que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos por los que hay que entender que pueden definirse como “ las tasas, contribuciones especiales e impuestos a que hace referencia el art 2.2 de la LGT”, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales que diremos que son “las deducciones, bonificaciones, exenciones y desgravaciones tributarias” de la misma forma siempre que, la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria” en los términos que establece el art. 305.4 del CP.¹²

En el caso del delito fiscal general, podríamos decir que será aquel en el que el contribuyente defraude más de 120.000 euros (siendo este el importe fijado actualmente por la Ley, en el art305 apartado primero del CP) si no excediese de esta cantidad estaríamos ante una infracción administrativa¹³. En este caso, que se tipifica como incumplimiento grave, ya que se considera que está haciendo un daño colectivo que trasciende al propio e inmediato interés patrimonial público la STS 952/2006, de 6 de Octubre dice que: Es indudable, pues, que el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir

¹¹ Ver ANEXO ejemplo de STS pagina

¹² CONDE, F. M. AND M. G. ARÁN *Derecho penal parte generale*. Edtion ed.: Tirent lo blanch, 2010. ISBN 9788498769210

¹³ ESCRHUELA CHUMILLA, F. J. *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. edited by TODO PENAL. Edtion ed. Madrid: LA LEY, 2011.

patrimonialmente imperiosas necesidades públicas. Los Juzgados de lo Penal son los de dichos procedimientos.

En el caso del delito fiscal agravado, sería aquel en que la cuantía de la cuota defraudada supere los 600.000€ o “se haya cometido la defraudación en el seno de una organización o de un grupo criminal”.

La fecha de prescripción de estos delitos, cambió 7 de septiembre, según decía el Boletín de las Cortes el proyecto de Ley Orgánica por la que se modifica el Código Penal y siendo un dato relevante, ya que ha sido objeto de disputa en algunas situaciones como el caso NOOS (caso de corrupción cuyo origen se encuentra en el Caso Palma Arena. Se juzgaban los delitos de prevaricación -dictado de resoluciones injustas o arbitrarias-, malversación de fondos públicos, fraude, tráfico de influencias, delitos contra la Hacienda Pública, falsedad, estafa, falsificación y blanqueo de capitales.¹⁴

En relación al fraude, cabe señalar que suele ir acompañado del delito de blanqueo de capitales¹⁵ que está regulado en el art. 301 del CP y establece que “El que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes.¹⁶ Quintero Olivares afirma que la razón de ser de este delito obedece, sin duda, al reconocimiento de una realidad contemporánea, generada inicialmente por el afán de huir de las obligaciones tributarias, lo que deja grandes masas de dinero con dificultades de ingreso en los circuitos de inversión o de consumo diarios.¹⁷

¹⁴ Ver ANEXO DELITOS CASO NOOS, pagina

¹⁵ Es importante tener en cuenta la ley 71351/2003, donde nos dice que el delito Fiscal funciona como delito subyacente del delito de blanqueo de capitales, debemos reforzar la tesis con la STS de 575/2003 de 14 de abril, FJ 1º, en la que se sienta doctrina estableciendo que para que dé la citada coyuntura, deberán concurrir:

- El afloramiento de cantidades de dinero de cierta importancia, respecto del que no se ofrece suficiente justificación.

- La utilización del mismo en operaciones que ofrecen ciertas irregularidades, ajenas a la práctica común en el mercado, tales como manejo de grandes cantidades de efectivo, utilización de testaferreros, aperturas de cuentas o depósitos en entidades bancarias ubicadas en país distinto del de residencia de su titular, etc.

¹⁶ Redacción del art. 301 del CP.

¹⁷ De este modo resume el impacto de la elusión del pago de tributos a la Hacienda Pública QUINTERO OLIVARES, Gonzalo; Apuntes publicados por la Fundació per la Universitat Oberta de Catalunya, Barcelona, página 13.

TIPO DELICTIVO	PENA PRISION	PENA ACCESORIA	PRES - CRIPCION
Delito fiscal defraudación de >120.000€ de cuota a la HP Española (Art. 305 CP).	De 1 a 5 años	Multa del tanto al séxtuplo Pérdida subvenciones ayudas y beneficios públicos de 3 a 6 años	5 años
D.F. defraudación de >600.000€ de cuota o dentro grupo criminal o personas interpuestas a la HP Española (Art. 305 bis CP.)	De 2 a 6 años	Multa del duplo al séxtuplo. Pérdida subvenciones. Ayudas y beneficios públicos de 4 a 8 años	10 años
DF defraudación de >50.000€ en subvenciones y ayudas UE o contra la Hacienda de UE (Art. 306 CP.)	De 1 a 5 años	Multa del tanto al séxtuplo Pérdida subvenciones ayudas y beneficios públicos de 3 a 6 años	5 años
DF defraudación de <4.000€ y <50.000€ en subvenciones y ayudas UE o contra la Hacienda de UE (Art. 306CP).	De 3 meses a 1 año	Multa del tanto al triplo Pérdida subvenciones ayudas y beneficios públicos de 6 meses a 2 años.	5 años
Delito contra la SS defraudando <50.000€ (Art 307 CP).	De 1 a 5 años	Multa del tanto al séxtuplo Pérdida de subvenciones, ayudas y beneficios públicos, de 3 a 6 años	5 años
Delito contra la SS defraudando <120.000€ o dentro grupo criminal o personas interpuestas a la HP Española (Art. 307 bis CP).	De 2 a 6 años	Multa del duplo al séxtuplo. Pérdida subvenciones ayudas y beneficios públicos de 4 a 8 años	10 años
Delito contra SS obtención de prestaciones mediante simulación u ocultación (art. 307 ter CP.)	De 6 meses a 3 años o multa de tanto al séxtuplo	Pérdida subvenciones, ayudas y beneficios públicos y beneficios públicos de 3 a 6 años	5 años
Obtención de subvenciones o ayudas del estado de >120.000€ con falsedad ocultación o desvío (art. 308 CP.)	De 1 a 5 años	Multa de tanto al séxtuplo de su importe Pérdida subvenciones ayudas y beneficios de 3 a 6 años	5 años

(Fuente: Elaboración propia)

En consecuencia, la única diferencia que se da entre delito fiscal e infracción tributaria es la cuantía defraudada, es decir, el nivel de gravedad y en consecuencia la ley aplicable para cada supuesto, ya que como señala FERREIRO LAPATZA, “la concordancia de ambas disposiciones legales y de las definiciones en ellas contenidas resalta la identidad sustancial de infracciones penales¹⁸ y tributarias”.¹⁹

¹⁸ INFOGRAFIA, D. D. Sentencia del Tribunal Supremo del 'Caso Nóos'. In *El País*. 2018.

¹⁹ De tal modo se pronuncia FERREIRO LAPATZA, José Juan, “Prescripción Tributaria y delito fiscal”; Diario La Ley, tomo 5, 1999. Recurso en línea www.laleydigital.es, 1999, Ref. D-222, tomo 5, Ed. LA LEY, tratando de esclarecer el complemento normativo-fiscal de la norma penal en los delitos contra la Hacienda Pública.

3. FRAUDE EVASIÓN Y ELUSIÓN

En este tercer apartado, se va a abordar el contenido principal de este trabajo documental, dejando claro un tema que se arraiga cada vez más en la actualidad, y que no cesa con el paso del tiempo, el fraude fiscal.

3.1. FACTORES QUE EXPLICAN LA EVASIÓN FISCAL

Los impuestos han existido a lo largo de la historia con sus distintas variantes. La política tributaria es clave en la redistribución de la riqueza dentro de la economía, tanto en una comunidad de vecinos como en un Estado, es necesario un acuerdo común de convivencia, ya que existen un conjunto de bienes y servicios de consumo no excluyente (no existen medios para impedir que se disfrute de él) y común, además otro motivo sustancial es que no existen alicientes para que el mercado ofrezca este tipo de servicios de forma natural, sino que es el estado quien lo hace, estamos haciendo referencia a “la educación y la sanidad públicas”, “la seguridad de los ciudadanos”, “el medio ambiente”, “la conservación del patrimonio común”, “las infraestructuras públicas”... Es por esto, que para el sostenimiento de los servicios públicos, y también para que se cumplan los preceptos constitucionales, es necesario la contribución de los ciudadanos, de forma equitativa, mediante el pago de impuestos.

Como nos dice Albi, en su libro el Sistema fiscal español I, “El fin primordial de los tributos es obtener ingresos para financiar el sostenimiento de los gastos públicos y pueden servir como instrumentos de política económica debiendo atender a los principios y fines de la Constitución”

Por impuesto entendemos que es “un tributo o carga que las personas están obligadas a pagar a la administración pública sin que exista una contraprestación directa. Esto es, sin que se le entregue o asegure un beneficio directo por su pago”. Y además los tributos, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.1 de la Ley General Tributaria pueden ser considerados “además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.²⁰

El principio de progresividad situado en nuestro art 31 CE implica que los tributos tienen que crecer proporcionalmente en relación con la capacidad económica del sujeto

²⁰ BOE (2014), Ley General Tributaria y sus reglamentos. Disponible on line: <https://www.boe.es>

fiscal. Este principio se enlaza con la política fiscal: “la redistribución de la renta y la igualdad de oportunidades”.

A pesar de esto, una cuestión es que surja la obligación de contribuir y otra es que se cumpla. Hay sujetos que pretender escapar de esa obligación y, es por esto, la ley ha desarrollado ciertos mecanismos de inspección y de sanción para evitar el fraude y la evasión fiscal.

3.2. APROXIMACIÓN Y DIFERENCIACIÓN ENTRE CONCEPTO DE FRAUDE, EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL

3.2.1. FRAUDE DE LEY A NIVEL GENERAL.

El concepto de “fraude a la ley” aparece contenido en el artículo 6.4 del Código Civil, - que establece que "los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”.

Según EDUARDO DE LA IGLESIA, “el comportamiento en fraude de ley pretende mediante una apariencia de viabilidad del acto realizado lograr la producción de un resultado vedado por el ordenamiento jurídico, de forma que por vía indirecta se logre llevar a cabo una actuación en contravención de las reglas jurídicas.

En relación al fraude se ha considerado en la Sentencia de 21 de diciembre del año 2000 que "es sinónimo de daño o perjuicio conseguido mediante un medio o mecanismo utilizado a tal fin, valiendo tanto como subterfugio o ardid (...) e implica en el fondo un acto contra legem por eludir las reglas del derecho, pero sin un enfrentamiento frontal, sino al revés, buscando unas aparentes normas de cobertura", de manera que "requiere como elementos esenciales una serie de actos que pese a su apariencia de legalidad, violen el contenido ético de los preceptos en que se amparan ya se tenga o no conciencia de burlar la ley". Y anteriormente en la Sentencia 26 de Octubre 1987 el tribunal deja claro, que la figura fraude de ley, no es solo aplicada en el derecho fiscal, si no que se aplica a todo el ordenamiento por su tradición histórica.

En cuanto al ámbito fiscal, La STS de 28/11/ 2003 sufraga que a pesar de que el fraude de ley tributaria por regla general no es sancionable en vía administrativa, no está exento de deber penal cuando las acciones sean de naturaleza del tipo penal, de esta manera, esta STS nos dice que “el fraude de ley no es típico o sancionable administrativamente por sí mismo, pero tampoco exime de la responsabilidad penal que

corresponda, en su caso, por los actos efectivamente realizados en persecución de un resultado prohibido por el ordenamiento o contrario al mismo, cuando estos actos, por sí solos, revistan todos los caracteres de una infracción penal. En definitiva, en el ámbito penal, la ingeniería fiscal fraudulenta debe ser objeto de sanción...”.²¹

3.2.2. CONCEPTO DE FRAUDE FISCAL.

A raíz de tener claro el punto anterior, podemos definir Fraude Fiscal como “cualquier comportamiento contrario a la ley o que vulnerando un precepto de la misma cause un daño patrimonial a la Hacienda Pública, bien evitando el pago de tributos, bien obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales sin derecho a ello”²².

LOZANO SERRANO, nos dice, que también se puede entender fraude de ley tributaria como aquel que se caracteriza por dos razones, una: “el deseo de obviar la aplicación de la norma tributaria o conseguir la minoración de la carga fiscal” y dos “porque la propia configuración de las normas ofrece posibilidades de fraude de ley”.²³

El código penal, tipifica dicho delito en el apartado primero del art 305 de la LO 10/1995, de 23 de noviembre, diciendo que “El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma,...”.

Para dejar esta idea bien clara se podría decir que un supuesto de fraude, sería aquel en el que usamos medios engañosos, mientras estamos pensando cómo podríamos beneficiarnos para no pagar un impuesto. Podrían considerarse opciones de fraude fiscal: no declarar, ya sea con una contabilidad anómala o una doble contabilidad, o bien facturas falsas de gastos; también podría ser creando sociedades interpuestas o etc, es interesante tener en cuenta que España recauda una media de 168 mil millones de euros en impuestos, y pierde 60.000 millones euros en fraude de media anual.

²¹ Para el TS es clave que concurren las partes de tipo penal, y lo deja claro cuando dice: “ Desde la perspectiva penal lo que DEBE CONSTARSE es la concurrencia de los ELEMENTOS INTEGRANTES del TIPO por lo que si consta que se ha defraudado a la HP mediante la VOLUNTARIA Y CONSCIENTE ELUSION del pago de tributos por importe superior a la cuota legal, ha de sancionarse, en principio, la conducta como delito fiscal...”.

²² DE LA IGLESIA PRADOS, Eduardo. “*El fraude de Ley*”. Editorial Tirant lo Blanch (1 de septiembre de 2007)

²³ AAVV Curso de Derecho Financiero y Tributario, Editorial Tecnos, 5ª edición, año1994, pág. 212.

Podríamos decir, que el Fraude fiscal tiene tres elementos clave que son los siguientes:

- Se realiza en perjuicio de la Hacienda Pública, es decir, del conjunto de los ciudadanos.
- La conducta del defraudador contraviene la normativa tributaria.
- El defraudador incumple sus obligaciones tributarias

En España, según la FDEA, Fundación de Estudios de Economía Aplicada, “los españoles defraudan una media de 20.000 millones de euros solo en el IRPF, es decir, más del 1,7% sobre el valor del PIB español, ha mayores hay que sumarles el fraude en IVA y en el Impuesto de Sociedades que aumenta el porcentaje de fraude fiscal hasta el 3,5%-4% sobre el PIB, o lo que es lo mismo, 40.000 millones de euros”.

En el informe de 2018 de esta fundación (FDEA), aseguraba que los españoles tienen en paraísos fiscales 144.000 millones de euros y que, por lo tanto, solo por el rendimiento de ese importe lleva asociado un fraude fiscal de 7.400 millones.

Según un estudio realizado en 2013 por Friedrich Schneider, considerado el mayor experto en materia de economía sumergida del mundo, nuestra economía sumergida se cifra en torno al 18,6% del PIB en 2013.²⁴. Schneider, basaba sus estudios en que el fraude no viene solo de las grandes fortunas, intentado decirnos algo así como que “muchos pocos hacen un mucho”, y recomendando que el 80% de los técnicos de hacienda se dedicaran a investigar a los pequeños empresarios y autónomos, por este motivo publicó un estudio comentando que las cinco primeras bolsas de fraude en España se encontraban en:

- ✓ La hostelería
- ✓ La construcción
- ✓ Industria y manufacturas
- ✓ Transporte y comunicaciones
- ✓ Agricultura y ganadería.

En consecuencia de este estudio, GESTHA (sindicato de técnicos de hacienda, profesionales técnicos escala A2) realizó el suyo propio contrarrestando y diciendo que “Las grandes fortunas y grandes empresas evadieron al fisco 42.711 millones de euros en 2010, esto es, un 71,8% del total del fraude en España, lo que además supone

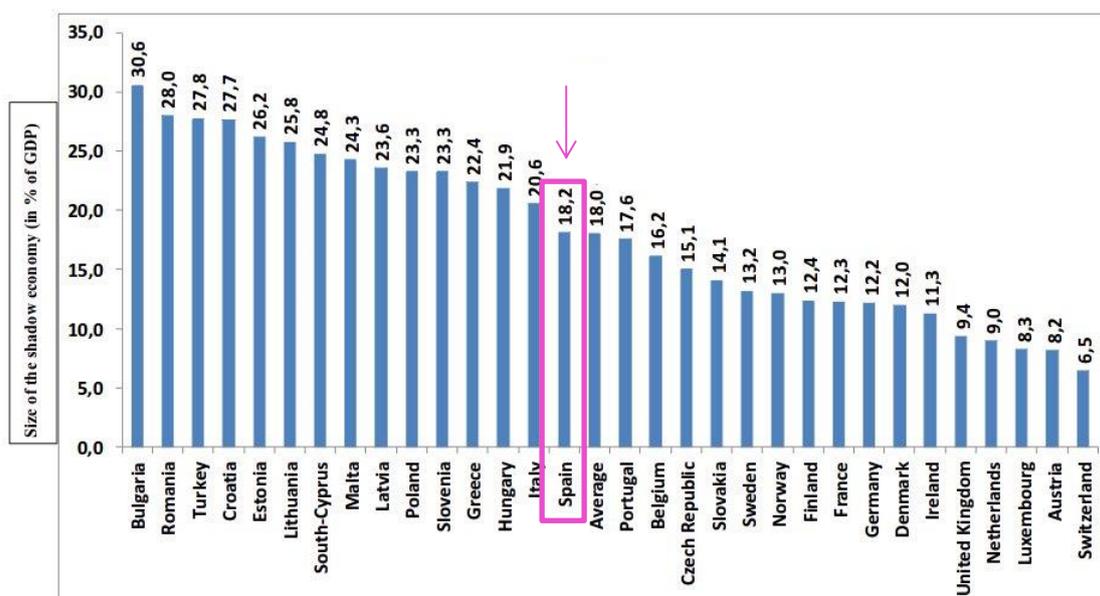
²⁴ SCHNEIDER, F. AND A. KEARNEY The shadow economy in Europe, 2013. Johannes Kepler Universitat, Linz, 2013, 23

triplicar el fraude de pymes y autónomos, según la segunda parte del informe de 'Lucha Contra el Fraude Fiscal en la Agencia Tributaria.'"

Las declaraciones entre Schneider y los Técnicos de Hacienda²⁵ son muy diferentes ya que el motivo principal se basa en que los técnicos de Hacienda llevan años denunciando las carencias y limitaciones con las que trabaja en la Inspección de Grandes Contribuyentes, en los cuales se les pone muchos impedimentos a la hora de poder investigar indicios de delitos de fraude o blanqueo de capitales.

Cuando Schneider y los técnicos de hacienda realizaron estos estudios España se encontraba en el número quince de los países europeos a nivel de economía sumergida, como podemos ver en la siguiente tabla.

Figure 1: Size of the Shadow Economy of 31 European Countries in 2015 (in % of off. GDP)



Source: own calculations, January 2015.

Fuente: <https://knoema.com/jfgjvlg/the-shadow-economy-in-europe-and-oecd-countries-in-2003-2015>

3.2.3. EVASIÓN TRIBUTARIA:

Cuanto más se presiona a los ciudadanos tributariamente, mayor es el fraude fiscal, ya que la actividad económica baja, y se suma el pensamiento personal de “si puedo, me escapo” de estas responsabilidades porque considero económicamente que no me lo puedo permitir.

Para entender los apartados siguientes, tenemos que hacer un paréntesis y hablar sobre la Directiva 2006/112/CE: sistema común del impuesto sobre el valor añadido de la Unión

²⁵ DONNAT, F. La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Estudios de derecho judicial, 2007, (143), 129-152.

Europea, modificada por la Directiva (UE) 2018/912 del Consejo, de 22 de junio de 2018 y que tiene su última actualización el 1 de enero de 2019²⁶.

Ahora bien, el objetivo de esta directiva es la armonización entre legislaciones de todos los estados que la componen, en materia del IVA, intentando establecer un sistema común y una aplicación uniforme entre los países miembros.

El IVA se emplea en todas las transacciones realizadas en la Unión Europea a título oneroso por una persona física o jurídica que da bienes o servicios en su ámbito de actividad profesional, las importaciones efectuadas por este sujeto físico o jurídico, también están sujetas al IVA.²⁷

El hecho imponible, que es definido por la LGT en su art. 20.1 diciéndonos que es “el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.” También abarca las prestaciones de servicios y bienes dentro de la Unión Europea, es decir, incluye las adquisiciones de productos ofrecidos y enviados o transportados por empresas de cualquier país de la UE a una empresa de otro país y también las importaciones de bienes procedentes de fuera de Europa.

Lo que nos quiere decir esta directiva, es que en la UE se aplica el principio de “mercado único” , basado en libre mercado, provocando así la evaporación de las fronteras fiscales entre los países miembros pasando de exportaciones e importaciones entre los estados de la UE a entregas intracomunitarias, que son las ventas de productos o servicios a cualquier otro país europeo desde España, teniendo como característica principal que este tipo de gestiones están exentas de IVA por lo que en las facturas emitidas por este concepto no se aplicaría el IVA; y adquisiciones intracomunitarias, que hacen referencia a la compra de mercancías y prestación de servicios a un país de la UE, en esta situación en concreto, la actividad sí va ligada a IVA, pero está sometida a un régimen de “autoliquidación”, esto es lo que se llama “inversión del sujeto pasivo”, porque esta condición recae en el que compra y recibe el

²⁶ ONNAT, F. La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Estudios de derecho judicial* [Type of Work]. 2007, no. 143, pp. 129-152. Available from Internet: <https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Normativas/Ficheros_Asociados_a_Las_Normativas/IVA/Texto_Directiva_IVA.pdf>. ISSN 1137-3520.

²⁷ Según la STS 21-4-2010, el Delito contra la Hacienda Pública entramado para obtener la indebida devolución del IVA, presunción de inocencia. La prueba indiciaria, señaladamente la inactividad de la empresa implicada y el reconocimiento de actos para la obtención de las devoluciones, apuntan a la intervención consciente del acusado en el hecho punible. Delito continuado. Incompatibilidad del régimen de la continuidad delictiva con la estructura del delito fiscal.

servicio, provocando que el sujeto que recibe para sí los bienes obtendrá la factura sin IVA para después liquidarse a sí mismo dicho impuesto, simultaneando IVA soportado e IVA repercutido.²⁸

En definitiva, lo destacado de la directiva es que prevé una exención del IVA en el envío del país de origen, pero condicionada a que la recepción del bien o servicio quede gravada en el país de destino, teniendo como requisito a destacar la inscripción en el ROI.

Una vez dicho esto, tenemos que tener en cuenta que hay diversas formas de evitar contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del estado, pudiendo darse dos formas principales de hacerlo, de forma “legal” que no moral y de forma “ilegal”.

3.2.3.1. EVASIÓN LEGAL²⁹

Tiene relación directa con la decadencia en el pago de los impuestos usando las lagunas que existen en la ley sin que se cometa propiamente una falta o delito. Podríamos definirla de forma más simple, diciendo que consistiría en aprovecharse de determinadas características del sistema fiscal, ya que en un mundo globalizado, si no existe en España, se puede buscar algún recoveco en otra parte del mundo. Dicha evasión no es sancionada por las instituciones y aunque fuera detectada no podría recibir sanción. Como no se investiga, su cuantificación se dificulta.

La evasión legal puede tener muchas formas, pero en este trabajo nos vamos a centrar en dos:

3.2.3.1.1. SÁNDWICH HOLANDÉS,

Se trata de una trama que intenta aprovecharse de los convenios entre Holanda y las Antillas holandesas. Para no pagar impuestos en el país de donde proceda la sociedad, España por ejemplo, manda los beneficios producidos aquí a la sociedad holding de Holanda, que va a obtener los beneficios de todas las empresas dependientes de la misma, y haciendo valer el principio Europeo de mercado único, por la que estaría

²⁸ Un ejemplo sería la STS 30-9-2010, Delitos contra la Hacienda Pública. Donde los acusados, con objeto de bajar el precio de los turismos que venden, crean un entramado de empresas con el propósito de no ingresar cantidades por cuotas correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoría. La constitución de una de las sociedades implicadas y la posición que encarna el acusado como administrador único son actuaciones de relevancia para que fructifique un plan fundado en la creación de una estructura societaria.

²⁹ HERNÁNDEZ, D. F. C. *Evasión fiscal: un problema a resolver*. Edtion ed.: B - EUMED, 2000. ISBN 9788468953205.

exento del pago de impuestos (soportado por repercutido) y de ahí se envían finalmente al segundo país, que sería paraíso fiscal de las Antillas holandesas, donde esta empresa holandesa es propiedad de otra empresa con domicilio fiscal en las Antillas, que estaría tributando allí un tipo de impuesto irrisorio aun 3% o hasta un 1% ,si esto mismo sucediera en España, la misma empresa tributaria al 30%. El resultado final es que la totalidad del dinero se ha situado en los dos paraísos fiscales, sin haber pagado casi ningún impuesto.

Lo más curioso es que las empresas que llevan a cabo estas estrategias de “optimización fiscal” no están cometiendo ningún fraude punible en ninguno de los países. Solo se están aprovechando de las discrepancias y vacíos entre los sistemas fiscales nacionales de los distintos Estados miembros para pasar los beneficios a lugares de escasa o nula tributación o aplicando precios de transferencia entre las filiales del grupo.

3.2.3.1.2. DOBLE IRLANDÉS.

En Irlanda están prácticamente todas las compañías americanas, aquí se tributa al 12.5% y a mayores se les da la posibilidad de descontar los gastos. Lo que se hace es ceder los derechos de propiedad intelectual de la empresa externa, y lo cede a una empresa domiciliada en un paraíso fiscal, esta que está en el paraíso fiscal le pasa un cargo a la holding de Irlanda y por lo tanto pasa a tributar un 1% dependiendo la empresa.

Podríamos poner como ejemplo, que una empresa española utilice este supuesto llamado Sándwich holandés, esta empresa crearía dos empresas irlandesas, ellas tendría su sede en una jurisdicción no cooperante o paraíso fiscal, que sería la que posee los derechos internacionales de una propiedad intelectual. La segunda sociedad que creo tiene su sede en Irlanda, sociedad será la que venda en el resto del mundo, y es la que paga por los derechos intelectuales a la primera; así pasando esto a la sociedad española casi todos los beneficios se irían a la establecida en Irlanda, y simultáneamente, como los derechos intelectuales tienen que pagarse, a la que los posee, que es la que radicada en el paraíso fiscal, el resultado es que la mayor parte de los beneficios no tributan o lo hacen de forma imperceptible.

Por eso recibe el nombre de “doble” irlandés, porque necesita crear dos empresas para completar su estructura, así se consigue no sólo pagar el 12,5 % que es la tributación en Irlanda, en vez de una tarifa normal como sería la de España normalmente al 30€, sino

escapar también de gran parte de este impuesto, compensándolo con los pagos del paraíso fiscal y dejándolo en tasas mínimas como el 2, o el 3%.³⁰

Estas dos fórmulas pueden combinarse y conseguir así una mayor eficiencia en el intento de pagar aún menos de forma fiscal por sus beneficios, la combinación sería la siguiente:

Se necesitan dos compañías irlandesas, una holandesa y una sociedad offshore (su significado literal en español es “en ultramar” son sociedades creadas lejos del país donde residen, donde la tributación es de un 0% o poco más) domiciliada en algún paraíso fiscal. La empresa número uno de Irlanda es empleada para ser la receptora de grandes derechos sobre bienes, como podrían ser los tablets vendidas en España o EEUU de esta manera, las ganancias en España o los Estados Unidos se reducen de forma exagerada y en consecuencia la base imponible para hacer efectivo el pago de impuestos se reduce de manera muy contundente. Como los impuestos en Irlanda están al 12.5% “el ahorro fiscal es notable”.

En consecuencia a una “laguna en el derecho irlandés”, las empresas transfieren sus beneficios sin cargas de impuestos a una offshore en un paraíso fiscal. Aquí entra en juego la otra compañía irlandesa que se creó anteriormente y que se va a utilizar para enviar el capital que viene de las ganancias europeas. Es así como se ahorra en impuestos que como hemos dicho antes en Irlanda son los más reducidos de toda la UE. A mayores intentará mandar sus ganancias a la primera empresa usando como medio a la sociedad holandesa. Consiguiendo con esto, no tener que pagar ninguna clase de impuestos ya que la primera sociedad de Irlanda poseería ahora todo el capital y lo enviaría a una jurisdicción de baja tributación.

El ‘doble irlandés con el sándwich holandés’ son técnicas de ingeniería financiera (son técnicas muy complejas que reducen de la mayor forma posible, mediante diversos instrumentos, la carga fiscal)

3.2.3.2. EVASIÓN ILEGAL

Es la violación premeditada en la declaración y pago de las obligaciones tributarias convenida en la ley. Este acto entra dentro de la aplicación de normas desde la sanción, en caso de haber cometido una falta, a la demanda penal en caso al tratarse de un delito. Un supuesto de este tipo de evasión sería, “el Carrusel Alemán”.³¹

³⁰ COLUMNA, L. S. las trampas legales de las grandes empresas. In.: La sexta, 2014

Es interesante destacar aquí la noticia que dio la cumbre del G20 en su última reunión, que fue los días 28 y 29 de junio de este año, donde se abordaron los límites de la evasión fiscal de las multinacionales, en especial, las que basan sus impuestos en los derechos intelectuales, como son Google, Facebook... Y las que usan los dos métodos nombrados anteriormente.

En dicha reunión se dio el primer paso a la imposición de un impuesto a estas grandes empresas digitales, esta idea fue ofrecida por la OCDE, que indicaba que sería consecuente que estas empresas pagaran una tasa (aún no hay acuerdo en que tipo ni que importe) en aquellos lugares donde estén sus usuarios, produciendo un gran cambio en la forma fiscal de estas empresas, ya que no tributarían en función de donde tuvieran el domicilio fiscal sus compañías, si no en aquellos lugares donde se hiciera uso de sus servicios. Pagando así una parte de sus impuestos en los mercados donde generan sus beneficios y no en paraísos fiscales como están haciendo ahora mediante estos métodos nombrados en los dos puntos anteriores

3.2.3.2.1. CARRUSEL ALEMÁN ³²

En consecuencia del Acta Única Europea, que entró en vigor el 1 de enero de 1993 creándose el régimen de tributación transitorio en el Impuesto sobre el Valor Añadido para las operaciones intracomunitarias, surgió este modus operandi que consiste en auto repercutirse la cuota de IVA y deducírsela simultáneamente, provocando un efecto neutro.

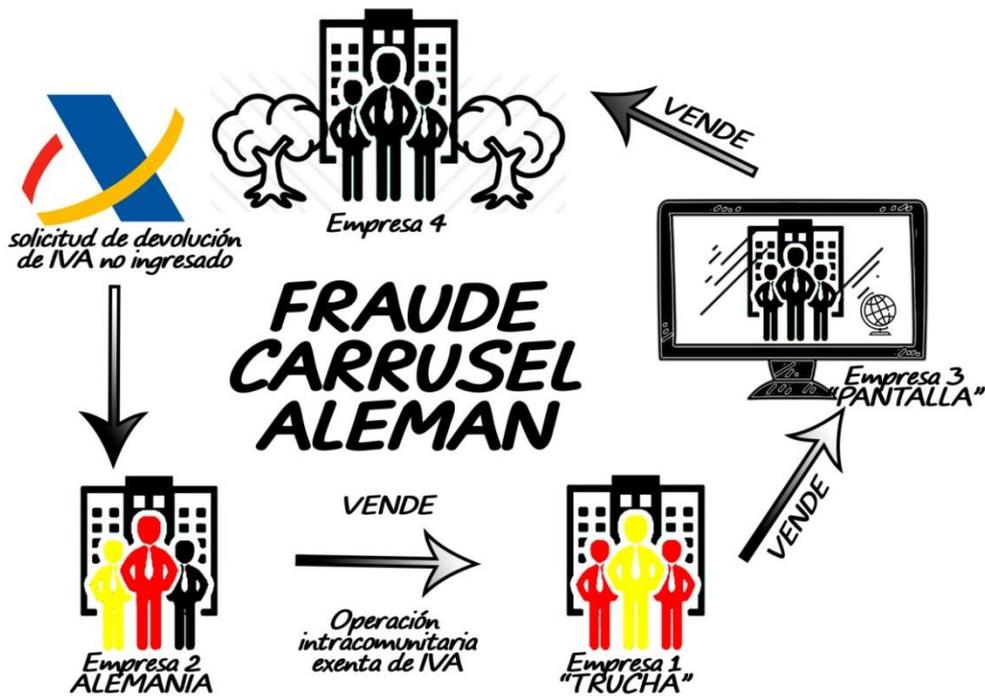
Se basa en la elusión fiscal mediante de la nueva formación de una estructura empresarial para lucrarse de que las entregas intracomunitarias se encuentran exentas de dicho impuesto.

Se le llama carrusel porque la mercancía fluctúa en forma circular pero no alcanza nunca al consumidor final.

³¹ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. A. *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*. Edtion ed.: Marcial Pons, 2008. ISBN 8497685822

³² HERNÁNDEZ CARRASCO, M^a VICTORIA. "El fraude del carrusel" pag 1-5
<http://webs.ucm.es/BUCM/revcul//e-learning-innova/182/art2526.pdf>

Un supuesto practico de este tipo de evasión seria el siguiente:



(Dibujo: Elaboración propia)

Vamos a suponer que una sociedad española que vamos a llamar "empresa nº1", compra a una sociedad alemana, que la vamos a denominar "empresa nº2", aquí hay que subrayar que ambas empresas son Europeas.

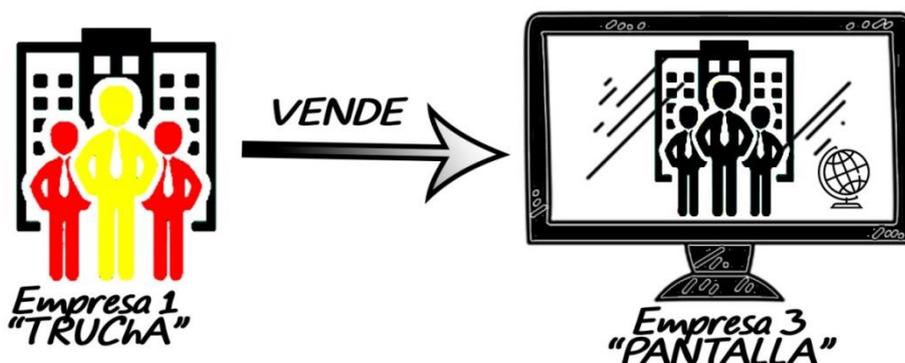
Como es una operación intracomunitaria, entre Alemania y España, esta operación se encuentra exenta de IVA-. Pero, lo que acción que hizo la empresa española sí que se encuentra sujeta a IVA, por eso la sociedad española se auto-repercute el impuesto y a su vez se lo deduce, produciendo con este acto un efecto neutro en la declaración y no dejando importe a ingresar o devolver



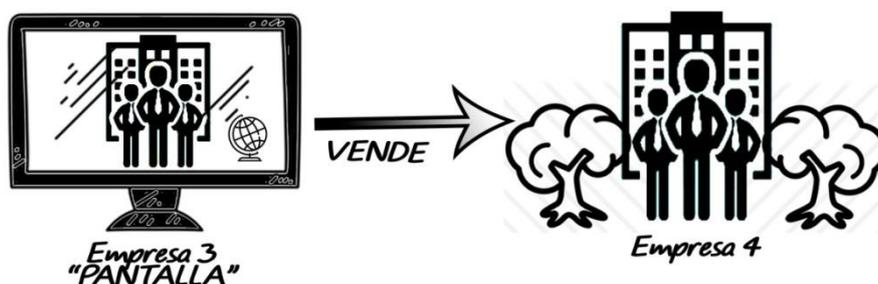
A posteriori, la empresa nº1 vende la mercancía que adquirió a otra sociedad que vamos a llamar "empresa nº3" o "trucha" en el mercado interior, y esta nueva empresa soporta

el IVA repercutido y además tiene derecho a deducir también el IVA soportado, lo que significa que podría pedir a la Agencia Tributaria la devolución de este impuesto. No obstante, después de realizar la venta, la “empresa nº1” desaparecerá y no habrá hecho el ingreso del IVA repercutido, ocasionando así un daño a la Hacienda Pública, porque esta no cobrará el IVA, y además tendrá que pagar su devolución.

Esta empresa nº3 que hemos llamado “Trucha” y es la que va a asumir la responsabilidad de este tipo fraude fiscal. Por regla general este tipo de sociedades suelen ser de nueva creación, con que carecen de una estructura empresarial real y siempre van a estar administrada por testaferros o insolventes, por lo que a la inspección tributaria le resultará muy complicado seguirle la pista y exigirle responsabilidades. Asimismo, en muchas ocasiones la mercancía que circula es ficticia, porque se emplea facturación y documentación de transporte falsa, o carece de valor.



.La que hemos llamado “La pantalla” que sería la empresa nº3, que compró a la “trucha” el producto (empresa nº 1), se lo va a vender con poco beneficio la empresa nº4 que es la receptora final del producto. La pantalla va ha cumplir de forma correcta con sus obligaciones tributarias. Recibe el nombre de “pantalla” porque su objetivo es encubrir el trato que tienen entre la trucha y la empresa nº4. Esta de la que estamos hablando ahora, solo operará en el mercado interior y suele ser insolvente (a veces no solo existe una pantalla si no que pueden ser varias)



Elusión, es la agrupación de acciones u omisiones que tienen como objetivo disminuir o impedir las consecuencias fiscales de las operaciones realizadas, Josep María Gay de Liébana dice en una entrevista que realizó para la Sexta noticias, nos dice que también podría ser falsear las condiciones requeridas para obtener una devolución o un beneficio fiscal u ocultar las que lo hubiesen impedido, también a modo de ejemplo podría ser no pago ahora, para hacerlo más adelante, buscando distintas interpretaciones dentro de la legalidad vigente para abaratar el pago a la hacienda pública o para abaratar facturas.

Asimismo, hay que destacar que economía sumergida y fraude fiscal no son lo mismo. La economía sumergida recoge un conjunto de conductas irregulares abarcando, no sólo el impago de impuestos o fraude fiscal, sino también el impago de cotizaciones a la Seguridad Social, el incumplimiento de las normas laborales, el incumplimiento de procedimientos administrativos o la corrupción.

3.2.4. CONSECUENCIAS DEL FRAUDE FISCAL:

Las consecuencias “sociales” que ocasionan el fraude, la evasión y la elusión son muy graves y tienen consecuencias importantes como la disminución de la recaudación para la Hacienda Pública ya que el estado español genera gran parte de su recursos de la recaudación de impuestos para ingresar capital en sus arcas que posteriormente reinvierte en el progreso de infraestructuras y servicios comunes y sociales como la falta de confianza e inseguridad social.

A raíz del incumplimiento de los pagos en contra de la Hacienda Pública, por todas aquellas personas que comenten algún tipo de fraude, el mercado sufre impactos que acaban distorsionando su funcionamiento. Además hoy a día de hoy, en un mundo que cada día es más global y está más interconectado los efectos negativos de estas actividades son de alcance mundial, y su impacto en la integridad y la estabilidad financiera de los países es ampliamente reconocido.

Una de las consecuencias que se producen en consecuencia a la evasión es que sea posible que las mercancías propiedad de aquellos que defraudan, se puedan vender más baratas en determinados sectores, consiguiendo con esto una competencia desleal ya que seguidamente los empresarios que sí que cumplen con sus obligaciones tributarias pasan a estar en una posición de desventaja, porque para cumplir con sus pagos, tienen que encarecer sus productos (más que aquellos que eluden o evitan los pagos) y se ven en muchas ocasiones obligados a retirarse del mercado ya que el precio es un factor

importante a la hora de consumir un producto de igual calidad, y las ventas de aquellos que no pueden bajar de precio sus productos por cumplir con los pagos caen en picado.

Según las estadísticas de la AEAT, el impuesto sobre el que más fraude fiscal se aprecia es el IVA. Como se ha visto en los casos expuestos anteriormente de evasión, la dificultad de coordinar el impuesto en los diversos territorios extra nacionales con los que operan los sujetos pasivos españoles tiene esta consecuencia.

Hay diversas formas de luchar contra el fraude fiscal. Dependiendo de la clase de problema será más eficaz un enfoque preventivo o uno represivo. De todas formas la aparentemente más eficaz consiste en coordinar los actos de las administraciones con competencia fiscal.

Se tiene que tener en cuenta que el fraude fiscal que pudiesen causar las PYMES y los autónomos tiene características especiales distintas a las grandes sociedades ya que fraude fiscal que cometen los trabajadores autónomos y PYMES se ve influido por diferentes factores subjetivos sirviendo así como un indicador de fe o rechazo al sistema impositivo y a las formas del Gobierno.

5. MEDIDAS DE LA ADMINISTRACIÓN PARA ACABAR CON EL FRAUDE, LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN TRIBUTARIA:

Como es un tema muy amplio nos vamos a centrar en ver las nuevas directrices que se establecen en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2019 y hablaremos también de la importancia de la cumbre del G20 y ya que la evasión es un problema global.

Cuando comenzó de la recesión económica, el fraude, en su mayor sentido, se extendió de forma muy veloz por toda la geografía española, haciéndose más fuerte en aquellas zonas donde se ha dado mayor destrucción de empleo. Por esto la educación y la lucha contra el fraude tienen una función muy importante, tanto en Europa³³, como en nuestro país.

5.1. LUCHA CONTRA EL FRAUDE

5.1.1. PLAN ANUAL DE CONTROL TRIBUTARIO Y ADUANERO

Por la resolución del 11 de enero de 2019, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2019, en su punto número 3, esta Directiva hace referencia al Control del fraude aduanero, de los Impuestos Especiales y Medioambientales.

Este año 2019, el plan se centra como en los últimos años en la investigación y en los gestos de comprobación del fraude fiscal y aduanero. Dichas mejoras son consecuencia del mejorado modelo internacional de intercambio de información, que ha sido fomentado desde el Foro Global de Transparencia³⁴, en consecuencia la información constituye un elemento esencial con el que cuenta la Agencia tributaria para la consecución de sus objetivos, de ahí que este año, las dos novedades destacadas del plan sean:

- a) La generalización del intercambio automático de información de cuentas financieras en el extranjero titularidad de residentes en España y por eso las

³³ Según el eurobarómetro realizado por la Comisión Europea en enero de 2014, “el 95% de los españoles afirman que la corrupción está generalizada en el país frente al 76% de media en la UE.”

³⁴ Como nos dice Miguel Eduardo Pecho Trigueros, en su artículo “El intercambio automático de información” es el instrumento que ha impulsado el intercambio de información a requerimiento como el estándar internacional en materia de transparencia fiscal, siendo el órgano certificador del estándar internacional en materia de intercambio de información, fue fundado en 2000 por la OCDE con el fin de elaborar normas en materia de derecho fiscal y tributario para erradicar los llamados 'paraísos fiscales'

fuentes tradicionales de información se han completado con nuevas fuentes derivadas de la evolución de la transparencia en la información internacional.

- b) La implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act-FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras) sobre cuentas financieras existentes en Estados Unidos bajo la titularidad de residentes en España.

La Agencia Tributaria es la encargada de velar por el cumplimiento del principio constitucional en virtud del cual todos los ciudadanos han de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica y trata dos requisitos generales: detectar y regular los incumplimientos tributarios mediante actuaciones de control, y prestar información y asistencia al contribuyente (AEAT).

La AEAT mantiene como principal fin la prevención, el control y la detección del fraude fiscal para así lograr una recaudación igualitaria horizontal y verticalmente de los todos los contribuyentes. Para lograr estos objetivos se aprobó en 2005 El Plan de Prevención contra el Fraude Fiscal (PPFF), que fue modificado en 2008 para introducir nuevas reglamentaciones al respecto (AEAT, 2008), y ahora en 2019 ha incorporado a este plan una serie de cambios importantes, como son³⁵:

- 1) El control de las criptomonedas³⁶: Se va a pedir información sobre saldos y titulares de las monedas en custodia y la obligación de suministrar información sobre las operaciones con criptomonedas (adquisición, transmisión, permuta, transferencia).
- 2) Prohibición del “software de ocultación de ventas: se establece la prohibición del denominado “software de ocultación de ventas”, esto es, programas informáticos que permiten la manipulación de la contabilidad.
- 3) Prohibición de amnistías: prohibición por ley de amnistías fiscales, es decir, la prohibición de instrumentos extraordinarios de regularización fiscal. Como ya hablamos en el apartado uno, prohibir la amnistía es algo ilógico.
- 4) Endurecimiento de la limitación en efectivo: limitación del pago en efectivo para determinadas operaciones económicas, que pasará de 2.500 a 1.000€ para el

³⁵ Resolución de 11 de enero de 2019, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2019. BOE-A-2019-507.

³⁶ Se entiende como criptomonedas, un medio digital de intercambio seguro de transacciones y verificación de la transferencia de activos.

supuesto de operaciones entre empresarios. No obstante, se mantiene el límite de 2.500 euros para los pagos realizados entre particulares, para evitar el impacto de la modificación en las economías domésticas. Además, se disminuye el límite de pago en efectivo de 15.000 a 10.000 euros en el caso de particulares con domicilio fiscal fuera de España.

- 5) Ampliación de la lista de morosos: el umbral de deuda que conlleva a la inclusión en la lista baja de un millón a 600.000 euros, una disminución que pretende intensificar el pago de la deuda tributaria. Asimismo, se incluyen, además de los deudores principales, a los responsables solidarios, de manera que el reproche que implica la aparición en el listado alcance en mayor medida a los verdaderos responsables de las deudas.

La lucha contra el fraude organizado ha constituido una prioridad de la Agencia Tributaria desde su creación. Respecto a las estructuras organizadas de fraude, se atenderá especialmente a la detección y regularización de aquellas operaciones fraudulentas dirigidas a dificultar la exigencia de responsabilidades tributarias a los titulares de las sociedades. Las actuaciones de control en el recinto aduanero se dirigen a evitar actividades irregulares organizadas para la reducción o eliminación de la tributación.

En la noticia que publicaba el periódico El Mundo el día 4 de febrero de 2015 se hace referencia a la lucha contra el fraude en el IVA.

En la noticia se relata cómo, agentes de la Agencia Tributaria llevaron a cabo una gran operación contra el fraude en el IVA, esta operación llamada “Flash” se estaba desarrollando en Madrid capital y en varias localidades de la Comunidad. El resultado fue de unos 25 detenidos y un registro de seis inmuebles, además de requisar vehículos de lujo y numerosa documentación.

En la operación se ha investigado un fraude a Hacienda de alrededor de 40 millones de euros en la importación de productos de electrónica como teléfonos móviles, tabletas, etc.,

La organización operaba camuflada en un entramado empresarial que ha complicado mucho la investigación, en la que han participado agentes de Vigilancia Aduanera (DAVA) y la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF), junto a otros departamentos de la Agencia Tributaria.

Los detenidos eran los responsables de empresas legales que servían de pantalla. Estos, a su vez controlaban otras empresas denominadas “trucha”, en las que figuraban testaferros, en ocasiones con sede en diversos países de la Unión Europea.

5.2. LA UNIÓN EUROPEA EN RELACIÓN A LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE

La UE también colabora con la prevención de los actos delictivos de fraude y en consecuencia ha formado diferentes estructuras para ello, las que se han considerado más importantes son las siguientes:

- a) Comité de Coordinación de la Lucha contra el Fraude (COCOLAF)³⁷: Un comité de carácter consultivo formado por diferentes expertos de los Estados miembros que dirige actualmente sus esfuerzos contra el comercio ilícito e irregularidades que puedan darse en los fondos comunitarios.

- b) Centro Técnico y Científico Europeo (CTCE)³⁸: Como institución que analizará y clasificará todo tipo de nuevas falsificaciones de moneda, según lo dispuesto en el Reglamento sobre la protección del euro contra la falsificación; contribuirá a la realización de los objetivos del programa «Pericles³⁹»; prestará asistencia a los centros nacionales de análisis de monedas y a las autoridades policiales; colaborará con las instancias competentes a efectos de analizar las monedas falsas de euro y de reforzar la protección de las mismas. Como bien se define en la decisión 2005/37/CE Para el análisis técnico y científico de las monedas falsas de euro, el CTCE utilizará el personal y los locales que la Casa de la

³⁷ 94/140 / CE, DO L 61, modificado por la Decisión 2005/223 / CE, DO L 71 de 17.3.2005. http://europa.eu/legislation_summaries/fight_against_fraud/antifraud_offices/l33161_en.htm

³⁸ Decisión 2005/37/CE por la que se crea el Centro Técnico y Científico Europeo (CTCE) y se dispone la coordinación de las acciones técnicas destinadas a proteger las monedas de euro contra la falsificación

³⁹ El programa Pericles favorece la cooperación entre autoridades nacionales, europeas e internacionales responsables de la lucha contra la falsificación del euro. Las medidas incluyen el intercambio de información (seminarios, talleres, encuentros y congresos), períodos de prácticas, intercambio de personal y asistencia técnica, científica y operativa. Decisión del Consejo 2001/923/CE, de 17 de diciembre de 2001, por la que se establece un programa de acción en materia de intercambio, asistencia y formación para la protección del euro contra la falsificación (programa «Pericles»)

Moneda de París pone a su disposición, en particular su laboratorio. Con este fin, la Comisión enviará en comisión de servicios a personal especializado. La parte de los gastos relacionada con las tareas del CTCE será asumida por el presupuesto general de la UE.⁴⁰

c) Oficina Europea de Lucha Contra el Fraude (OLAF): La Comisión Europea lo define como La Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF) es el único organismo de la UE encargado de detectar, investigar y detener el fraude con fondos de la UE. También es quien desarrolla las investigaciones independientes sobre el fraude y la corrupción que afectan a los fondos de la UE.⁴¹

d) Tribunal de Cuentas de la Unión Europea: Podría decirse que el TCE es una institución responsable del control fiscal de las cuentas de la Unión. Tiene función de auditor externo independiente de la UE y lucha por los intereses de los contribuyentes europeos. No posee capacidad jurídica, pero tiene reglamento interno propio y contribuye a mejorar la gestión de los presupuestos, siempre con previa aprobación del Consejo Europeo, que ha de controlar el presupuesto europeo.

El Tribunal de Cuentas estará compuesto por un nacional de cada Estado miembro. Los miembros del Tribunal ejercerán sus funciones con plena independencia, en interés general de la Unión, examinará las cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de la Unión y presentara una declaración de fiabilidad sobre ello.⁴²

⁴⁰ El Reglamento (UE) n.o 1210/2010 establece normas y procedimientos comunes para la zona euro para comprobar la autenticidad de las monedas de euro en circulación y efectuar el tratamiento y reembolso de las que no sean aptas para ello.

⁴¹ Entre 2010 y 2018, según los datos de la comisión europea OLAF: Llevó a término más de 1.900 investigaciones Recomendó la recuperación de más de 6.900 millones de euros para el presupuesto de la UE. Emitió más de 2.500 recomendaciones para que las autoridades competentes de los Estados miembros y la UE tomaran medidas judiciales, financieras, disciplinarias y administrativas.

⁴² DIARIO OFICIAL DE LA UNIÓN EUROPEA. VERSIÓN CONSOLIDADA DEL TRATADO DE FUNCIONAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA. 2010, pp. art 255-257. Available from Internet:<<https://www.boe.es/doue/2010/083/Z00047-00199.pdf>>.

Ahora bien, es obvio, que es de notable importancia tanto el ámbito nacional, como el ámbito europeo en la lucha contra el fraude, pero también es importante decir que a nivel mundial, en la actualidad, se están produciendo políticas de cambio para combatir este tipo de problemas. Las grandes potencias llevan años reuniéndose para cooperar y colaborar entre ellas en distintas cumbres. La primera fue la cumbre del G8, en marzo de 1973, donde se reunieron los ministros de finanzas del momento de seis países que se consideraban las grandes potencias económicas mundiales, seguidos del G7, G7 + 1, G8, G8 + 5... hasta el G20.

6. G20

Uno de los grandes problemas del fraude es que no está focalizado, lo que quiere decir que tiene consecuencias a nivel mundial y todos los países las sufren. Por eso, en la última cumbre económica mundial, el G20 ha realizado un foro económico mundial, en el que se han reunido los representantes de los países que conforman el 80% de la economía mundial, es importante decir, que aunque España es una de las 20 potencias económicas más destacadas del mundo⁴³, no forma parte de esos veinte países que componen la cumbre, pero si es uno de los «países invitados permanentes»⁴⁴, (como por ejemplo Holanda).

Pero como dijo Pedro Sánchez después de la última cumbre, “A medio plazo, una integración fiscal más estrecha es ineludible. Debemos perseguir este objetivo con perseverancia. Aspiro también a un mercado interior más completo, en el que integremos mejor políticas como la industrial, comercial o digital. Precisamente, la armonización fiscal ha de reforzarse como elemento nivelador central del mercado interior. Y debemos dotarnos de herramientas de estabilización para atenuar los efectos adversos sobre la actividad económica y el empleo ante las crisis del futuro.”⁴⁵

En última reunión del G20, se contempló junto a la OCDE el plan de definir una reforma fiscal común para 2020, de ahí que sea necesaria una nueva legislación con respecto a estos temas y la creación de un impuesto digital, dirigido a las grandes compañías como Google, Facebook, Apple... ya que son las que utilizan complejas formas de ingeniería fiscal para evitar el pago de impuestos.

Su propuesta se conoce como “Tasa digital”, pretende que a las potencias digitales se les grave a nivel global y no en función de los lugares donde tienen presencia física, lo que significa que la presión fiscal⁴⁶ de este sistema que se ha propuesto, se valorará en función de la "presencia económica significativa" de las empresas en cada país, el

⁴³ España, según el Fondo Monetario Internacional, ocupa el nº13 en la economía mundial por su PIB nominal, es decir según la suma de todos los bienes y servicios finales producidos por un país en un año, que esta actualmente en 1 429 140 millones.

⁴⁴ Como dice ANDRES ORTEGA en su artículo España en el g20: Estar y ser, esto le reporta a España estatus y acceso a otros contactos e información. Además le da opción a ser miembro si se considera la ocasión y a aportar análisis y posicionamientos si así lo considera. Además de reforzar sus relaciones bilaterales y coordinación con los países que no están representados en este marco.

⁴⁵ SÁNCHEZ, P. Política exterior comprometida con España. *Política exterior* [Type of Work]. 2019, vol. 33, no. 189, pp. 44-54. Available from Internet: <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6919681>>. ISSN 0213-6856

⁴⁶ Según Rafael Lopez, La presión fiscal suele definirse como el conjunto de los impuestos y cotizaciones sociales recaudados durante un año, expresados como proporción del PIB del mismo año. (“Evolución de la presión fiscal en España” López del Paso, Rafael, 2012, págs. 91-93)

volumen de datos y otros “activos intangibles digitales” manejados o del número de usuarios.

A mayores de esta propuesta, el año pasado (2018) se propuso una armonización de las bases imponibles en el impuesto de sociedades para terminar con la competencia fiscal desleal entre los Estados de la Unión Europea y fue llamado «dumping fiscal».⁴⁷

Creo que es necesario tener en cuenta, que el fraude está presente en las reuniones globales más importantes, y es debido a su gran peso en la sociedad, por esto también fue uno de los puntos claves en la última reunión del grupo Bilderberg⁴⁸

En consecuencia se tiene que destacar la importancia conocer la existencia del fraude, sus diferentes formas y sus posibles soluciones.

⁴⁷ Salvador Ruiz Gallud, dijo durante la vigencia de Montoro (ex ministro de economía) y mientras era director de la Agencia tributaria “«en estos momentos se vive y se va a vivir una auténtica revolución en la fiscalidad internacional como consecuencia de los nuevos programas públicos para limitar la elusión fiscal, también denominada planificación fiscal agresiva”

⁴⁸ Es la organización secreta de unos 130 empresarios con más poder del mundo considerados como la “elite mundial”

CONCLUSIONES:

Creo que es importante para terminar, hacer una gran reflexión, y meditar que todo este tipo de estratagemas que hemos visto, son una consecuencia de la educación política y fiscal de la sociedad en la que vivimos, tanto a nivel estatal como a nivel europeo.

La inestabilidad legislativa que incide negativamente en el pensamiento tanto de los ciudadanos como de los empresarios e inversores y la falta de comportamiento ético por parte de la Administración hacen que no haya cooperación y confianza entre ellos, y en consecuencia que nadie cumpla con las obligaciones establecidas. En definitiva y en función a mi criterio diría que el elemento clave para disminuir la evasión tributaria es la confianza, lograda por medio de una educación basada en unos principios éticos y sociales tanto por parte de la Administración pública como del ámbito privado, hay que educar en el deber de contribuir y sancionar públicamente a aquellos que no cumplan con dichas obligaciones especialmente a políticos o cargos públicos, para así junto a las administraciones públicas que ya están de lleno en la lucha contra el fraude colaborar también desde la ciudadanía e ir reduciéndolo poco a poco hasta conseguir reducirlo al máximo posible.

La debilidad de los sistemas de control por parte de la administración facilitan en fraude y en consecuencia hacen que cada ciudadano pague una media de dos mil euros más de lo que pagarían si este no existiera, por eso tenemos que intentar ser conscientes de lo que significa el termino sociedad, y el conciencia de que los impuestos sí que tienen sentido ya que sin ellos no podríamos sufragar los costes de todos los servicios que nos blindan el estado, en especial el de sanidad y educación.

Creo sinceramente, que es un gran problema que en las noticias y los telediarios están muy lejos de este tema, si los ciudadanos tuvieran consciencia real de la de vacíos legales que tiene Europa en este sentido y de lo que cambiaría nuestra economía la reducción notable del fraude, estos casos de los que se hablado en este TFG se reducirían notablemente.

Seguramente también gracias a la cooperación internacional por parte de las grandes potencias como el G20 y la OCDE se logre avanzar de forma más rápida y contundente y disminuir el fraude de forma considerable.

BIBLIOGRAFÍA

- ALARCÓN, G., L. DE PABLOS AND E. GARRE GARCÍA Análisis del comportamiento de lo individuos ante el fraude Fiscal. 2009, 55-84.
- ALBI IBAÑEZ, E. Elusión y evasión fiscales la investigación económica. Hacienda Pública Española, 1990, (115), 250-264.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M. A. *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*. Edtion ed.: Marcial Pons, 2008. ISBN 8497685822.
- BAJO, M. AND S. BACIGALUPO *Delitos contra la hacienda pública*. Edtion ed.: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 2000. ISBN 9788480044219.
- BLANCO CORDERO, I. M. A., JOSE LUIS; SALIDO FUSI, JESÚS *La amnistía fiscal*. Edtion ed.: Tirant Editorial, 2012.
- COLUMNA, L. S. las trampas legales de las grandes empresas. In.: La sexta, 2014.
- COMÍN, F. Raíces históricas del fraude fiscal en España. Hacienda Pública Española, 1991, 1, 191-206.
- COMÍN, F. El fraude fiscal en la Historia: un planteamiento de sus fases. Hacienda Pública Española, 1994, (1), 31-46.
- COMÍN, F. La corrupción permanente: el fraude fiscal en España. HISPANIA NOVA. Primera Revista de Historia Contemporánea on-line en castellano. Segunda Época, 2018, 481-521.
- COMÍN, F. AND J. Z. OTEYZA El fraude fiscal en la historia de España. Hacienda Pública Española, 1994, (0), 5-21.
- CONDE, F. M. AND M. G. ARÁN *Derecho penal parte generale*. Edtion ed.: Tirent lo blanch, 2010. ISBN 9788498769210.
- CONSTITUCIONAL, P. D. T. Recurso de inconstitucionalidad numero 3856-2012. 2017. Available from Internet:<https://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/_2017_038/2012-3856STC.pdf>.
- DE LA IGLESIA PRADOS, E. El fraude de ley. Universidad de Sevilla, 2005.
- DE LA IGLESIA PRADOS, E. *El fraude de ley*. Edtion ed.: Editorial Tirant lo Blanch, 2007. ISBN 9788484568780.
- DEL PASO, R. L. Evolución de la presión fiscal en España. eXtoikos, 2012, (7), 91-93.
- DIARIO OFICIAL DE LA UNIÓN EUROPEA. VERSIÓN CONSOLIDADA DEL TRATADO DE FUNCIONAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA. 2010, pp. art 255-257. Available from Internet:<<https://www.boe.es/doue/2010/083/Z00047-00199.pdf>>.
- DONNAT, F. La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Estudios de derecho judicial, 2007a, (143), 129-152.
- DONNAT, F. La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Estudios de derecho judicial* [Type of Work]. 2007b, no. 143, pp. 129-152. Available from Internet:<https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Normativas/Ficheros_Asociados_a_Las_Normativas/IVA/Texto_Directiva_IVA.pdf>. ISSN 1137-3520.
- EFE, M. Cristobal Montoro en la cuerda floja. In *Levante EL MERCANTIL VALENCIANO*. 10/06/2017.
- ESCRIBUELA CHUMILLA, F. J. *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. edited by TODO PENAL. Edtion ed. Madrid: LA LEY, 2011.
- EUR-LEX. Programa de acción Pericles (2002-2013). *EUR-Lex* [Type of Work]. 2001, vol. 2001/923/CE. Available from

Internet:<http://europa.eu/legislation_summaries/fight_against_fraud/antifraud_offices/133161_en.htm>.

- EUR-LEX. Comité de la Unión Europea para coordinar la lucha contra el fraude. *EUR-Lex* [Type of Work]. 2005. Available from Internet:<http://europa.eu/legislation_summaries/fight_against_fraud/antifraud_offices/133161_en.htm>.
- EUROPEA, D. O. D. L. U. Decisión (UE) 2017/1507 de la Comisión, de 28 de agosto de 2017, por la que se modifica la Decisión 2005/37/CE por la que se crea el Centro Técnico y Científico Europeo (CTCE) y se dispone la coordinación de las acciones técnicas destinadas a proteger las monedas de euro contra la falsificación, - Diario Oficial de la Unión Europea, de 29-08-2017. 2017, vol. 222. Available from Internet:<<https://www.iberley.es/legislacion/decision-ue-2017-1507-comision-28-agosto-2017-modifica-decision-2005-37-ce-crea-centro-tecnico-cientifico-europeo-ctce-dispone-coordinacion-acciones-tecnicas-destinadas-proteger-monedas-euro-contra-falsificacion-25359884>>.
- FORINVEST. Conferencia de José Maria Gay de Liébana. In., 2014.
- GIMÉNEZ REYNA, E. R. G., SALVADOR *El fraude fiscal en España*. Edtion ed.: Aranzadi, 2018. ISBN 8491970959.
- GONZÁLEZ, L. A., M. CASANELLAS AND J. TOVILLAS *Temas prácticos de derecho tributario*. Edtion ed.: Atelier, 2010. ISBN 8492788194.
- HACIENDA, M. D. Balance anual de resultados de control tributario. In A. TRIBUTACIA. Ministerio de Hacienda, 2018.
- HERNÁNDEZ, D. F. C. *Evasión fiscal: un problema a resolver*. Edtion ed.: B - EUMED, 2000. ISBN 9788468953205.
- INFOGRAFIA, D. D. Sentencia del Tribunal Supremo del 'Caso Nóos'. In *El País*. 2018.
- INTERNATIONAL MONETARY FUND. El FMI y la lucha contra el lavado de dinero y el financiamiento del terrorismo. In., 2016.
- JARA, I. M., M. L. DURÁN, J. C. VÉRGEZ, J. A. F. AMOR, et al. *Derecho tributario*. Edtion ed.: Tecnos, 2019. ISBN 9788430975679.
- JURÍDICA, L. B. L. B. *Ley General Tributaria y Sus Reglamentos (España) (Edición 2019)*. Edtion ed.: CreateSpace Independent Publishing Platform, 2018. ISBN 9781729828236.
- LAGARES, C. Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (“Informe Lagares”). In.: Madrid, 2014.
- LAMELA DÍAZ, C. STS 89/2019 - DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA. GRADO DE TENTATIVA. CONDICIÓN OBJETIVA DE PUNIBILIDAD. 2019. Available from Internet:<https://supremo.vlex.es/vid/770062913?_ga=2.61496868.981366412.1574683375-5694174.1574683375>.
- LAMELA DÍAZ, C. Sentencia Penal N 89/2019 - Responsabilidad penal de la entidad y de su representante en caso de delito fiscal. 2019. Available from Internet:<<https://www.iberley.es/jurisprudencia/responsabilidad-penal-entidad-representante-caso-delito-fiscal-sentencia-penal-n-89-2019-tribunal-supremo-sala-penal-seccion-1-rec-513-2018-19-febrero-2019-47986492?term=delitos+fiscales&query=delitos+fiscales&sort=fecha&noIndex>>.
- LAPATZA, J. J. F. Prescripción tributaria y delito fiscal. *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, 1999, (5), 1815-1819.
- LAPATZA, J. J. F., C. HERNÁNDEZ, M. QUERALT, P. ROYO, et al. *Curso de derecho tributario*. Edtion ed.: Marcial Pons, 1997. ISBN 8472484637.

- LÓPEZ, J. R. La lucha contra el fraude fiscal en España y en la Unión Europea. In *La lucha contra el fraude fiscal en España y en la Unión Europea*. Aranzadi, 2019, p. 15-21.
- MARTINEZ GARCIA, A. Breve historia de la defraudación fiscal. *La Nueva España*, 2 ABRIL 2018 2018.
- MARTÍNEZ GINER, L. A. Las medidas contra el fraude fiscal y el concurso de acreedores en la reforma de la Ley General Tributaria 2013.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A. *Precisiones jurisprudenciales sobre el delito contra la hacienda pública*. Edtion ed.: Cívitas, 2019. ISBN 9788491528609.
- MELO CARAZA, P. A. LA EVASIÓN FISCAL, UN ANÁLISIS ECONÓMICO 2008.
- MINISTERIO DE HACIENDA Planes de regularización y de lucha contra el fraude 2012.
- OLIVARES, G. Q. La lucha contra la corrupción y la pancriminalización del autoblanqueo. *Estudios Penales y Criminológicos*, 2018, 38(Ext).
- OLIVÉ, J. C. F. *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Edtion ed.: Tirant lo Blanch, 2018. ISBN 8490536392.
- PADRES DE LA CONSTITUCIÓN *La Constitucion Española de 1978*. Edtion ed.: MAD-Eduforma. ISBN 9788466548939.
- PENAL, C. Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. *Boletín Oficial del Estado*, 1995, 24.
- QUERALT, J. M. AND C. L. SERRANO *Curso de derecho financiero y tributario*. Edtion ed.: Tecnos, 1991. ISBN 9788430920624.
- QUINTERO OLIVARES, G., F. MORALES PRATS, J. TAMARIT SUMALLA AND R. GARCÍA ALBERO *Comentarios a la parte especial del derecho penal*. Madrid: aranzadi, 2011, 170.
- RAFAEL CALVO, O. *Curso de derecho financiero: Derecho tributario. Parte general y Parte Especial. II. Derecho presupuestario. I*. Edtion ed.: Thomson-Civitas, 2015. ISBN 8447052729.
- SAGGESE, S. B., B. J. F. SÁNCHEZ AND J. I. E. BASALDÚA *Estudios de Derecho Penal: Homenaje al profesor Miguel Bajo*. Edtion ed.: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2018. ISBN 9788499612614.
- SÁNCHEZ, P. Política exterior comprometida con España. *Política exterior* [Type of Work]. 2019, vol. 33, no. 189, pp. 44-54. Available from Internet:<<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6919681>>. ISSN 0213-6856.
- SCHNEIDER, F. AND A. KEARNEY *The shadow economy in Europe*, 2013. Johannes Kepler Universitat, Linz, 2013, 23.
- SINDICATOS DE TÉCNICOS DEL, M. D. H. Reducir el fraude fiscal y la economía sumergida. In.: GESTHA, 2011.
- SMAIL, I., M. S. MUsETTE AND J.-B. MEYER *Analyse cartographique et qualitative des réseaux associatifs des diplômés de la diaspora algérienne en France*. *Annales des Sciences Sociales et Humaines de l'Université de Guelma*, 2017, 1.
- TRATADO DE FUNCIONAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA. Versiones consolidadas del Tratado de la Unión Europea y del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. 2008. Available from Internet:<<https://www.boe.es/doue/2010/083/Z00047-00199.pdf>>.
- TRIBUTARIA, L. G. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Jefatura del Estado. Cortes Generales. *Boletín Oficial del Estado*, 2016.

ANEXOS

ANEXO 1

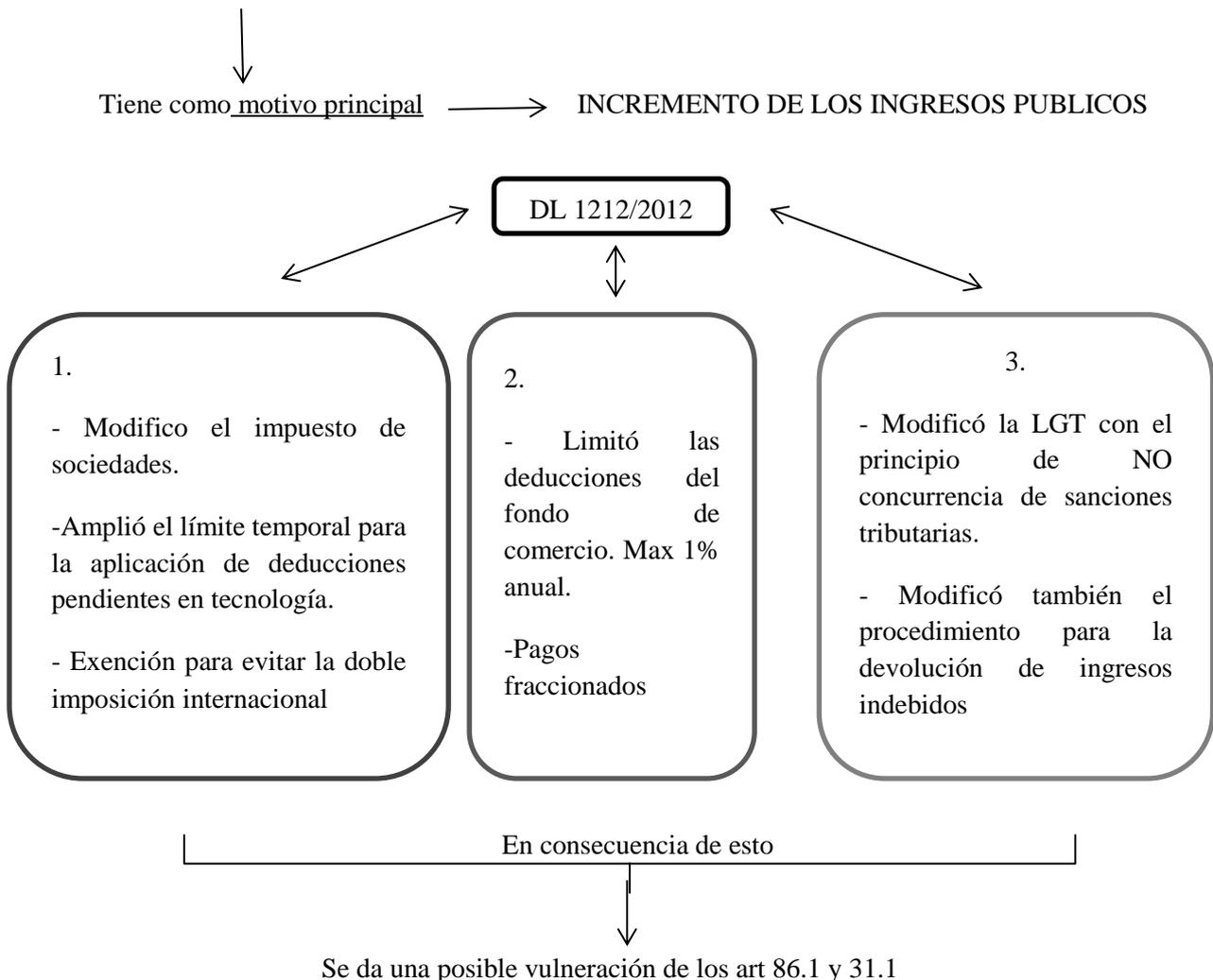
Comentario del Recurso de inconstitucionalidad núm 3856-2012

He considerado que era importante hacer un pequeño comentario en relación a las amnistías fiscales en forma de Anexo externo al trabajo, ya que no forman parte del contenido principal, pero tienen gran importancia en relación con el tema. Por lo que he hecho el siguiente esquema para ir explicando sentencia del tribunal constitucional

Antecedentes:

(Fuente: Esquema de elaboración propia)

El Real Decreto Ley 12/2012 de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.



Otro antecedente a tener en cuenta sería que estas medidas fueron recomendadas por la OCDE y la experiencia de otros países de nuestro entorno.

En cuanto a los **fundamentos jurídicos** es importante decir, que los efectos de este DL fueron una condonación tributaria. Y se realiza un principal hincapié en el concepto del

principio de “capacidad económica”, ya que el art31. Dice expresamente que “**todos**” debemos contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Y se tiene que dejar claro que la norma impugnada no crea una figura tributaria nueva, si no que establece de forma excepcional una regularización de las deudas, pero si que afecta a la determinación de la deuda tributaria pendiente de los tributos afectados, en consideración del art 135 CE.

En consecuencia de todo esto, el Tribunal Constitucional estima el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el PSOE y declara NULO el DL 12/2012.

Adjunto la STC subrayada por mí ya que creo que puede ser útil para la mejor comprensión de la misma en las siguientes hojas.

I. Antecedentes

1. El día 25 de junio de 2012 tuvo entrada en el registro general del Tribunal Constitucional un escrito de doña Virginia Aragón Segura, Procuradora de los Tribunales y comisionada por 105 Diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados, por el que interpone recurso de inconstitucionalidad contra la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, por posible vulneración de los arts. 86.1 y 31.1 CE.

Consideran los Diputados recurrentes que la disposición adicional impugnada vulnera los arts. 86.1 y 31.1 CE, al introducir una nueva figura, una declaración tributaria, mediante la que el contribuyente reconoce la titularidad de derechos procedentes de rentas no declaradas en períodos impositivos anteriores, instaurando un gravamen nuevo, de carácter temporal, naturaleza personal y directa, de sujeción voluntaria y alternativo a tres pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario como son el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), el impuesto sobre sociedades (IS) y el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR). Basta con acudir a la doctrina constitucional (SSTC 182/1997, 132/2003 y 108/2004) para comprobar cómo a través de un decreto-ley no se puede afectar al deber de contribuir, lo que sucede cuando con la norma controvertida se provoca un cambio sustancial en la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario. Es lo que ocurriría en el caso de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, que sustituye los impuestos que gravan la renta por el pago de una prestación única del 10 por 100 del valor de los bienes o derechos declarados, con exclusión de intereses, recargos y multas.

LP CONVALIDACIÓN

Con esa regularización fiscal, añaden los Diputados recurrentes, no sólo se afecta directamente a la capacidad económica en un sistema tributario justo (art. 31.1 CE) sino que se establece *ex novo* un nuevo gravamen por decreto-ley, cuando, de conformidad con la doctrina del Tribunal Constitucional, el deber constitucional de contribuir es uno de esos deberes cuya afectación está vedada al decreto-ley. *No se puede por decreto-ley establecer, crear o implantar un nuevo tributo ni determinar sus elementos esenciales, por lo que vulneraría el art. 86.1 CE cualquier intervención normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, alterase*

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Juan José González Rivas, Presidente, doña Encarnación Roca Trías, don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Santiago Martínez-Vares García, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Antonio Narváez Rodríguez, don Alfredo Montoya Melgar, don Ricardo Enriquez Sancho, don Cándido Conde-Pumpido Tourón y doña María Luisa Balaguer Callejón, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 3856-2012, promovido por 105 Diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados contra la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. Ha comparecido el Abogado del Estado, en representación del Gobierno de la Nación. Ha sido Ponente el Magistrado don Andrés Ollero Tassara, quien expresa el parecer del Tribunal.

sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario (SSTC 6/1983, 18/2/1997, 108/2004 y 189/2005). Queda claro, pues, que el decreto-ley no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo (STC 182/1997, FJ 6). Sin embargo, la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 ha desconectado los presupuestos constitucionales del art. 86.1 CE y, por tanto, la reserva de ley, porque ha provocado un cambio sustancial en la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario.

Por otra parte, para los Diputados recurrentes la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 vulnera el principio de justicia tributaria recogido en el art. 31.1 CE, al establecer la posibilidad de realizar un pago del 10 por 100 del importe de las rentas declaradas en sustitución de todas las obligaciones tributarias exigibles, con quéhacer de los principios de generalidad (pues los que se acogen a la declaración especial quedan exonerados del deber de contribuir), de igualdad (pues ciudadanos en situaciones esencialmente comparables son objeto de un trato diferente), de capacidad económica (por eximir de tributación a los contribuyentes de mayor capacidad económica) y de progresividad (al aplicarse un pago único del 10 por 100 con independencia de la cuantía de la renta declarada).

Antes de entrar a analizar la vulneración de cada uno de los principios citados destacan los Diputados recurrentes que la norma impugnada permite regularizar la situación tributaria en los impuestos sobre la renta (de personas físicas y jurídicas, residentes y no residentes), que constituyen la piedra angular de nuestro sistema tributario, un elemento principal para configurar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y una pieza esencial en el control del cumplimiento del principio de justicia tributaria. Este principio, aunque se proyecta sobre el sistema tributario en su conjunto, sin embargo tiene una gran relevancia en el impuesto sobre la renta, figura central del ordenamiento tributario. Para ilustrar su razonamiento, acuden los recurrentes a un ejemplo de la ocultación por una persona física residente en el ejercicio 2008 de un millón de euros y de las diferentes consecuencias tributarias que tendría según se regularice de una y otra manera: a) si el sujeto pasivo hubiera cumplido con su obligación en plazo, habría reportado un coste fiscal de 430.000 euros (el 43 por 100); b) si se hubiese acogido a la declaración tributaria especial el coste fiscal habría sido de 100.000 euros (el 10 por 100); c) si hubiese regularizado fuera de plazo antes de ser requerido por la Administración, habría tenido

que abonar los 430.000 euros más un 20 por 100 de recargo del art. 27.2 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) y d) si hubiese sido objeto de una regularización administrativa, al coste de los 430.000 euros habría que sumarle 70.874 euros de intereses de demora y una sanción que oscilaría entre el 50 y el 150 por 100 de la cantidad dejada de ingresar, lo que le llevaría, en el mejor de los supuestos, a un coste de 715.874 euros.

Para los Diputados recurrentes, el principio de generalidad tributaria constituye un mandato al legislador que le obliga a buscar la capacidad económica allí donde se encuentre, impidiéndole establecer beneficios fiscales que no estén suficientemente justificados en términos jurídicos. El principio de generalidad proscrib[e] los privilegios. La exoneración de cargas fiscales, sin fundamento desde el punto de vista constitucional (STC 96/2002, FJ 7). Es evidente, entonces, que el régimen de regularización previsto en la disposición adicional impugnada vulnera el principio de generalidad al eximir del pago del impuesto sobre la renta a un amplio colectivo de contribuyentes cuya nota característica es la de haber defraudado a la Hacienda Pública, al no existir ninguna justificación que lo legitime desde el punto de vista constitucional. Señalan a estos efectos que la Exposición de Motivos del Real Decreto-ley 12/2012 justifica la medida en el hecho de favorecer la regularización voluntaria de las obligaciones tributarias en línea con la norma penal que admite la exoneración de responsabilidad penal por estas regularizaciones voluntarias efectuadas antes del inicio de las actuaciones de comprobación o, en su caso, con anterioridad a la presentación de la querrela o denuncia. A juicio de los Diputados recurrentes se trata de una justificación inapropiada, pues la regularización prevista no sólo exonera de la imposición de sanciones sino también de la tributar por las obligaciones pendientes, al sustituir esta obligación por un pago del 10 por 100 que no llega siquiera a cubrir la cantidad que correspondría abonar en concepto de recargos o intereses. En fin, es difícil encontrar un argumento jurídico con anclaje constitucional que permita justificar el reconocimiento de beneficios fiscales a los defraudadores.

Por otra parte, con relación a la vulneración del principio de igualdad consideran los Diputados recurrentes que, de acuerdo con la doctrina de este Tribunal (STC 76/1990), el principio de igualdad impone al legislador el deber de dispensar un mismo trato a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que desde el punto de vista de la finalidad de la norma carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha finalidad. Pues bien, a su juicio, la disposición adicional impugnada establece una clara desigualdad en materia tributaria al permitir a los contribuyentes

que hubieran incumplido sus obligaciones tributarias poder regularizar su situación mediante el pago de un 10 por 100 del valor de los bienes o derechos declarados, eximiendo al deudador de la obligación de pagar las cuotas dejadas de ingresar, los recargos por la regularización, los intereses devengados y las sanciones previstas para las infracciones cometidas. La diferencia de trato con quienes concurren al cumplimiento de sus obligaciones es evidente (que soportan, como regla general, una tributación aproximada al 43 por 100), careciendo, como se ha visto con anterioridad, de una justificación objetiva y razonable. Y la diferencia de trato con quienes regularizaban sus situaciones pasadas mediante la presentación de declaraciones extemporáneas (art. 27 LGT) también es patente pues no sólo abonan la cuota correspondiente sino que, además, soportan un recargo único del 5, 10 o 20 por 100, en función del momento de la presentación de la declaración, más los intereses de demora. En suma, el legislador establece un régimen mucho más beneficioso para el incumplidor de las normas tributarias que para el cumplidor, en flagante vulneración del principio de igualdad, sin que exista una justificación objetiva y razonable que legitime ese trato dispar.

2. Por providencia de 16 de julio de 2012, el Pleno del Tribunal acordó admitir a trámite el presente recurso de inconstitucionalidad, dando traslado de la demanda y documentos presentados, conforme al art. 34 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, y al Gobierno, a través del Ministro de Justicia, al objeto de que en el plazo de quince días pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimasen convenientes, con publicación de la incoación del proceso en el "Boletín Oficial del Estado" (lo que se llevó a efecto en el BOE núm. 176, de 24 de julio).

3. El día 20 de julio de 2012 tuvo entrada en el registro de este Tribunal un escrito del Abogado del Estado por el que solicitaba que se le tuviese personado en el presente recurso, solicitando una prórroga del plazo concedido para formular alegaciones por ocho días más.

4. Mediante providencia de 25 de julio de 2012 el Pleno del Tribunal acordó incorporar a las actuaciones el anterior escrito del Abogado del Estado y conceder la prórroga solicitada de ocho días, a contar desde el siguiente al de expiración del plazo ordinario.

5. Mediante escrito presentado en el registro de este Tribunal el 27 de julio de 2012, el Presidente del Congreso de los Diputados comunicó el Acuerdo de la Mesa de la Cámara de personarse en el procedimiento y de ofrecer su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC, con

remisión a la Dirección de Estudios, Análisis y Publicaciones y a la Asesoría Jurídica de la Secretaría General.

6. El 5 de septiembre de 2012 tuvo entrada en el registro de este Tribunal un escrito del Presidente del Senado por el que se comunicaba el Acuerdo adoptado por la Mesa de la Cámara de personarse en el procedimiento y ofrecer su colaboración a efectos del art. 88.1 LOTC.

7. El 21 de septiembre de 2012 se registró en este Tribunal el escrito de alegaciones del Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, en el que se solicita la desestimación del recurso de inconstitucionalidad. Antes de entrar a dar respuesta a las vulneraciones denunciadas precisa el contexto económico en el que se adoptaron las medidas contenidas en el Real Decreto-ley 12/2012, y, en concreto, la previsión relativa a la declaración tributaria especial. A tal fin, tras señalar la justificación de la medida que contiene tanto en el Preámbulo del Real Decreto-ley 12/2012 como la que deriva del posterior debate de convalidación, subraya la gravedad de una crisis económica que viene avalada por los informes anuales del Banco de España de 2008 a 2011, en los que incluso llega a afirmarse que la "economía mundial ha sufrido la perturbación más grave desde la Segunda Guerra Mundial", de manera que las medidas de política económica han evitado "una espiral catastrófica" y han conseguido "activar el inicio de la recuperación, aunque la herencia de lo sucedido tendrá repercusiones de envergadura en múltiples dimensiones" (Informe de 2009). Para el Abogado del Estado, con estos antecedentes "la política fiscal se enfrenta al reto de implantar planes de consolidación presupuestaria que garanticen unas finanzas públicas sanas", lo que aconseja "la implementación de planes de consolidación fiscal suficientemente ambiciosos". Además, los Presupuestos Generales del Estado para 2012 fijaban como objetivo de déficit para el conjunto de las Administraciones Públicas el 5,8 por 100 del PIB (la recomendación de la Comisión Europea era del 5,3 por 100 del PIB). En fin, para el Abogado del Estado, el Tribunal Constitucional tampoco ha sido ajeno a la gravedad de la crisis económica que atraviesa la "zona euro", como lo pone de manifiesto que se ha hecho eco de ella en diversas resoluciones (AATC 95/2011, de 21 de junio, FJ 5; 96/2011, de 21 de junio, FJ 5; y 147/2012, de 16 de junio, FJ 6), en las que se refiere a la necesidad de adoptar medidas de contención del gasto público.

Para la continuación el Abogado del Estado a analizar los precedentes del Real Decreto-ley 12/2012, las recomendaciones de la OCDE y la experiencia de otros países de nuestro entorno. A tal fin, cita en primer lugar la regularización tributaria prevista en la Ley 18/1991, de 6 de

Justo, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a través del pago de Pagares del Tesoro o emitidos por las Diputaciones Forales por activos de Deuda Pública especial, de manera que las rentas o patrimonios afectados no tributarán, ni los rendimientos generados quedarán sometidos a imposición en el impuesto sobre la renta de las personas físicas o en el impuesto sobre sociedades. Subraya, a continuación, las emisiones de Pagares del Tesoro fiscalmente opacos al amparo de la disposición adicional primera de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros. Añade, a renglón seguido, las recomendaciones de la OCDE sobre las estrategias encaminadas al cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los defraudadores mediante programas especiales de declaración voluntaria (OCDE, 2000, "Improving Access to Bank Information for Tax Purposes"; y OCDE, 2010, "Offshore Voluntary Disclosure: Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice"), como fórmula de aumentar los ingresos públicos por los Gobiernos en tiempos de crisis, como sucedió en Estados Unidos, con más de 14.700 contribuyentes, o en Alemania, con más de 20.000 contribuyentes (con una recaudación adicional para el Gobierno alemán en torno a los 4.000 millones de euros). Considera el Abogado del Estado que para que estas iniciativas tengan éxito es necesario proporcionar unos incentivos suficientes para que los contribuyentes que no cumplen se acojan a estos programas, pero sin que se produzca la sensación pública de que defraudar es rentable.

Destaca el Abogado del Estado que, a la fecha del informe de la OCDE de 2010, un buen número de países habían acudido a procedimientos especiales de declaración voluntaria, con fuertes incentivos para que los defraudadores pudieran regularizar su situación incrementando de forma inmediata la recaudación. Así lo hizo Grecia, con un gravamen del 5 por 100 de las rentas no declaradas repuntadas y un 8 por 100 para las no repuntadas; México, con un tipo del 4 por 100 para las rentas declaradas por personas físicas y del 7 por 100 para las declaradas por personas jurídicas; Portugal, con un tipo único del 5 por 100 para las rentas afioradas; Turquía, con un tipo que oscilaba entre el 2 y el 5 por 100; Argentina, con tipos del 1, 3, 6 y 8 por 100, dependiendo del destino de las rentas afioradas; Italia, con un tipo del 5 por 100 y, en fin, Alemania, con un tipo del 25 por 100.

Hechas las precisiones anteriores, pasa el Abogado del Estado a analizar la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, señalando que ni crea un tributo nuevo, ni aborda la reforma de ningún tributo existente, sino que, siguiendo las recomendaciones de la OCDE, se limita a introducir un procedimiento especial de regularización de rentas no declaradas,

disminuyendo el ámbito subjetivo, objetivo y temporal del procedimiento, así como el coste tributario de la regularización. Afirma pues a las bienes y derechos orientados hasta el 31 de diciembre de 2010, caso es, hasta antes del último periodo cuyo plazo de declaración hubiera concluido antes del 30 de marzo de 2012 en el IRPF, en el IS y en el IRNR (con establecimiento permanente) en el caso de contribuyentes en el IRNR sin establecimiento permanente, al impuesto estar a cada tipo de renta. No afecta, por el contrario, al impuesto sobre el patrimonio, al impuesto sobre sucesiones y donaciones, al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados ni al impuesto sobre el valor añadido.

Para el Abogado del Estado, la disposición adicional impugnada no infringe los límites materiales que para el decreto-ley recoge el art. 86.1 CE. En efecto, tras repasar la doctrina de este Tribunal (SSTC 111/1983, 182/1997, 137/2003 y 189/2005), concluye que se afecta al deber de contribuir cuando se han modificado las tarifas o el régimen de los incrementos de patrimonio en el IRPF, al constituir uno de los pilares del sistema tributario y una alteración importante de sus elementos esenciales, modifica sustancialmente la carga tributaria que soportan los contribuyentes (SSTC 182/197 y 189/2005) y, sin embargo, no se afecta al deber de contribuir cuando se reduce el tipo de gravamen del impuesto especial sobre determinados medios de transporte o se elevan los tipos del impuesto sobre el alcohol y las bebidas derivadas, o se reduce la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, por tratarse todos ellos de impuestos que no se configuran como un tributo general sobre la renta o sobre el consumo (SSTC 137/2003, 108/2004 y 189/2005). En todo caso, no toda modificación en la regulación del IRPF por decreto-ley resulta inconstitucional (STC 189/2005, FJ 8).

A juicio del Abogado del Estado, en cualquier caso puede apreciarse que la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 afecta al deber de contribuir en términos prohibidos por el art. 86.1 CE. Y no lo hace porque no modifica el régimen de ningún impuesto central de nuestro sistema tributario, al limitarse a prever un procedimiento excepcional de regularización que afecta a un número reducido de contribuyentes pues, comparándolo con los datos disponibles de otros países, resulta que solo viene a suponer el 0,01 por 100 del total por el IRPF (19.257.120 contribuyentes en 2010), por el IS (1.416.845 contribuyentes en 2010) y por el IRNR (3.862 contribuyentes en 2010).

Con relación a la vulneración de los principios del art. 31.1 CE, insiste el Abogado del Estado en que nos encontramos ante una situación de verdadera excepción presupuestaria y fiscal.

razón por la cual, y como señaló la STC 96/2002, FJ 7, la extensión la bonificación, como quiera del principio de generalidad, sólo será constitucionalmente válida cuando, respondiendo a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica), presuponiera en el art. 135 CE, vinculando a todas las Administraciones Públicas en su consecución, para reforzar el compromiso de España con la Unión Europea y garantizar la sostenibilidad económica y social de nuestro país (ATC 160/2011, de 22 de noviembre). Dentro de este complicado marco económico-presupuestario, la disposición adicional impugnada incorpora una medida excepcional en línea con las recomendaciones internacionales y que aplican la mayoría de los países de nuestro entorno y que responde a una finalidad constitucionalmente consagrada por el art. 135 CE, que no es otra que cumplir con la senda de la consolidación del déficit público pactada con la Unión Europea.

Respecto de la vulneración del principio de generalidad, señala el Abogado del Estado que el Tribunal Constitucional ha establecido que no caben excepciones al deber de contribuir o privilegios tributarios, salvo que existan fines de interés general que las justifiquen (STC 96/2002). La disposición impugnada persigue el gravamen, primero excepcional al 10 por 100, y luego ordinario en los siguientes ejercicios, de rentas que, hasta ese momento, no tributaban.

Con relación a la vulneración del principio de capacidad económica, señala el Abogado del Estado que el Tribunal Constitucional relaciona este principio no con cualquier figura tributaria sino con el conjunto del sistema tributario (SSTC 182/1997 y 137/2003), operando como un criterio inspirador del sistema que no tienen por qué respetar todas las prestaciones tributarias sino únicamente las que por su entidad cualitativa o cuantitativa constituyen pilares estructurales. Es la STC 276/2000 la que establece el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición impidiendo que la prestación tributaria se pueda hacer depender de situaciones no expresivas de capacidad económica, por lo que si el tributo debe gravar una manifestación de capacidad económica, no vulnera esta dimensión el hecho de que el legislador en un tributo grave más a quien menor capacidad económica manifiesta.

En fin, con referencia a la vulneración del principio de igualdad, precisa el Abogado del Estado que lo importante es que la norma haya introducido directa o indirectamente una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (STC 181/2000, FJ 10) que sean objetivamente comparables (SSTC 148/1986, FJ 6; 29/1987, FJ 5; y 1/2001, FJ 3), sin una

justificación que las legitime (una finalidad no contradictoria con la Constitución) o con unas consecuencias desproporcionadas (STC 75/1983, FJ 2). Para el Abogado del Estado no son comparables las situaciones de quienes presentan la declaración especial, quienes cumplen temporalmente sus obligaciones tributarias y quienes sin haberlas cumplido, no acuden a la declaración especial y presentan una declaración extemporánea al amparo del art. 27 LGT. Se trata, simplemente, de una sucesión de normas que no está constitucionalmente prevista, respecto de la que el principio de igualdad no puede impedir la evolución del Derecho. Además, la Constitución no obliga a dispensar el mismo trato a quienes se encuentran en una situación ilegal, por no haber declarado sus rendimientos tributarios en plazo, pero que desean regularizar su situación. El legislador puede decidir, en un momento determinado y con una vigencia temporal, introducir junto con el procedimiento ordinario de regularización otro excepcional sin que vulnera el principio de igualdad. La única comparación relevante sería, entonces, la del contribuyente cumplidor con la del que ha ocultado sus rentas y se acoge a la declaración especial, respecto de la que existe una razón del trato desigual: el cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria del art. 135 CE, dentro de los márgenes establecidos por la Unión Europea. Para el Abogado del Estado, si el coste de la regularización fuese alto, pocos defraudadores se acogerían al mismo, razón por la cual, sólo con un coste bajo se consigue el objetivo perseguido, lo que supone que debe admitirse un cierto sacrificio de los principios tributarios del art. 31.1 CE, singularmente el de igualdad, en atención a otros principios constitucionalmente relevantes, como es el de estabilidad presupuestaria del art. 135 CE.

8. Mediante providencia de 6 de junio de 2017 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 8 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. Como ha quedado expuesto en los antecedentes, el objeto del presente recurso de inconstitucionalidad lo constituye la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, por presunta vulneración de los arts. 86.1 y 31.1 CE.

En dicha disposición adicional, bajo el título de "Declaración tributaria especial", se habilita a los contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), del

Impuesto sobre sociedades (IS) y del impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) "que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos", a presentar una declaración "con el objeto de regularizar su situación tributaria, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último periodo impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición" (apartado 1º). A dicha declaración se acompañará el ingreso de "la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos a que se refiere el párrafo anterior, el porcentaje del 10 por ciento", sin que sean exigibles "sanciones, intereses ni recargos" (apartado 2º) y teniendo el importe declarado por el contribuyente "la consideración de renta declarada" (apartado 3º). El plazo "para la presentación de las declaraciones y su ingreso finalizará el 30 de noviembre de 2012" (apartado 5º), no siendo posible acogerse a lo previsto en esta disposición "en relación con los impuestos y periodos impositivos respecto de los cuales la declaración e ingreso se hubiera producido después de que se hubiera notificado por la Administración tributaria la iniciación de procedimientos de comprobación o investigación tendientes a la determinación de las deudas tributarias correspondiente a los mismos" (apartado 4º).

Posteriormente, la disposición final tercera del Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, expresamente mencionada en el escrito del recurso, añadió dos nuevos apartados, 6º y 7º, a la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo. Ese nuevo apartado 6º precisó que cuando el titular jurídico del bien o derecho objeto de la declaración tributaria especial no residiese en territorio español y no concurriese con el titular real, se podría considerar titular a este último siempre que llegase a ostentar la titularidad jurídica de los bienes o derechos con anterioridad a 31 de diciembre de 2013. Por su parte, el apartado 7º concreta que el valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de la declaración especial será válido a efectos fiscales, en relación con el IRPF, con el IS y con el IRNR, "a partir de la fecha de presentación de la declaración y realización del ingreso correspondiente". Además, incluye una serie de reglas relativas al cómputo de las pérdidas patrimoniales derivadas de futuras transmisiones, al cómputo de las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a los bienes y derechos objeto de la declaración especial, al cómputo de las pérdidas derivadas de la transmisión de tales bienes y derechos cuando el adquirente sea una persona o entidad vinculada, y, en fin, a la determinación del valor de los bienes o derechos cuya titularidad se corresponda parcialmente con rentas declaradas.

El Real Decreto-ley 19/2012 fue convalidado por Resolución del Congreso de los Diputados de 14 de junio de 2012 (BOE núm. 148, de 21 de junio) y tramitado posteriormente como proyecto de ley, dando lugar a la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de medidas urgentes del comercio y de determinados servicios, cuya disposición final tercera vuelve a añadir los apartados 6º y 7º a la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, con un contenido similar al previsto en el Real Decreto-ley 19/2012.

Conforme a lo que antecede, debe precisarse que el objeto del presente proceso constitucional se contrae exclusivamente a la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, en su redacción originaria (apartados 1º a 5º). Ni la modificación operada sobre la citada disposición por el Real Decreto-ley 19/2012, ni la efectuada posteriormente por la Ley 12/2012, han afectado al objeto del proceso, no ya por no tener ninguna incidencia real sobre este, al haber permanecido inculme el contenido de la disposición impugnada en su redacción originaria, sino porque, en cualquier caso, lo que está en juego es velar por el recto ejercicio de la potestad de dictar decretos-leyes dentro del marco constitucional, decidiendo la validez o invalidez de las normas impugnadas, sin atender a su vigencia o derogación en el momento en que se pronuncia el fallo (por todas, SSTC 170/2012, de 4 de octubre, FJ 3; 183/2014, de 6 de noviembre, FJ 2; y 211/2015, de 8 de octubre, FJ 2).

2. Cuando la Constitución autoriza el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público no lo hace de cualquier manera, sino "con arreglo a la Ley" (art. 31.3 CE). Con esta previsión, el texto constitucional está consagrando el principio de reserva de ley, de manera que cualquier prestación patrimonial de carácter público, de naturaleza tributaria o no, debe fijarse por la propia ley o con arreglo a lo dispuesto en la misma, reserva de ley que, como este Tribunal ha señalado en varias ocasiones, tiene como uno de sus fundamentos el de "garantizar que las prestaciones que los particulares satisfacen a los entes públicos sean previamente consentidas por sus representantes", configurándose de este modo como "una garantía de libertad patrimonial y personal del ciudadano" (SSTC 183/1995, de 14 de diciembre, FJ 3; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 7; y 10; 3/2003, de 16 de enero, FJ 4; y 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 11).

Este Tribunal ha afirmado que "de la misma manera que la Constitución ha sometido al Imperio de la ley, con carácter general, el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público, cuando tienen naturaleza tributaria, ha condicionado los instrumentos normativos a través de los cuales se puede cumplir con aquella reserva, pues no sólo limita el uso del decreto-ley a aquellos supuestos en los que no se afecte a los deberes de los ciudadanos regulados en el título I (art. 86.1 CE) y, concretamente, al deber de contribuir de todos al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE), sino que impide la utilización de la Ley de Presupuestos como instrumento a través del cual crear tributos" (art. 134.7 CE) y excluye la materia tributaria de la iniciativa popular (art. 87.3 CE) (SSTC 83/2014, de 29 de mayo, FJ 3; 44/2015, de 5 de marzo, FJ 5; y 139/2016, de 21 de julio, FJ 6).

Ningún óbice existe desde el punto de vista constitucional, en principio, para que a través de un decreto-ley se puedan establecer, modificar o derogar, prestaciones patrimoniales de carácter público, siempre que concuerda una situación de extraordinaria urgencia que justifique el uso de este instrumento normativo y que, a través de él, no se afecte al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE (entre otras, SSTC 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 8; 60/1986, de 20 de mayo, FJ 4; 182/1997, de 18 de octubre, FJ 6; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7; y 139/2016, FJ 6). De este modo, cuando el art. 86.1 CE excluye del ámbito del decreto-ley a los deberes consagrados en el Título I de la Constitución, únicamente está impidiendo aquellas intervenciones o innovaciones normativas que afecten, no de cualquier manera, sino de forma relevante o sustancial, al deber constitucional de "todos" de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE).

En efecto, del hecho de que el establecimiento de prestaciones patrimoniales "de carácter público" esté sujeto al principio de reserva de ley (art. 31.3 CE) "no se deriva necesariamente que la citada materia se encuentre excluida del ámbito de regulación del decreto-ley, que podrá penetrar en la misma siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no afecte en el sentido constitucional del término, a las materias excluidas" (SSTC 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 4; y 83/2014, FJ 5; y en sentido similar, SSTC 182/1997, FJ 8; 137/2003, FJ 6; y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 9). Es decir, "el hecho de que una materia esté reservada a la ley ordinaria, con carácter absoluto o relativo, no excluye *eo ipso* la regulación extraordinaria y provisional de la misma mediante decreto-ley" (SSTC 60/1986, FJ 2; 182/1997, FJ 8; 100/2012, FJ 9; 35/2017, de 1 de marzo, FJ 5).

A lo que este Tribunal debe atender al interpretar el límite material del art. 86.1 CE, es "al examen de si ha existido «afectación» por el decreto-ley de un derecho, deber o libertad regulado en el Título I de la Constitución". lo que exigirá "tener en cuenta la configuración constitucional del derecho o deber afectado en cada caso y la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate" (SSTC 182/1997, FJ 8; 329/2005, FJ 8; 100/2012, FJ 9; y 35/2017, FJ 5, entre otras). En este sentido, dentro del Título I de la Constitución se inserta el art. 31.1, del que se deriva el deber de "todos" de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; lo que supone que uno de los deberes cuya afectación está vedada al decreto-ley es el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El decreto-ley "no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo" (vulnere el art. 86.1 CE, en consecuencia, "cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cuantitativa o cualitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario" (SSTC 182/1997, FJ 7; 100/2012, FJ 9; 139/2016, FJ 6; y 35/2017, FJ 5, por todos).

De conformidad con lo indicado, es preciso tener en cuenta, en cada caso, "en qué tributo concreto incide el decreto-ley –constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica–, qué elementos del mismo –esenciales o no– resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate" (SSTC 182/1997, FJ 7; 189/2005, FJ 7; y 83/2014, FJ 5).

3. Realizadas las precisiones que anteceden estamos ya en disposición de examinar, en primer lugar, si la medida prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, "afecta" en el sentido constitucional del término, al deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE). A tal fin es preciso analizar, como hemos señalado anteriormente, tres extremos: a) en qué tributo concreto ha incidido el decreto-ley, constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica; b) qué elementos del mismo han resultado alterados por este excepcional modo de producción normativa; c) cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate.

a) El primer elemento a analizar es el tributo en el que ha incidido la disposición impugnada, indagando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario. Sobre este particular resulta que quienes pueden acogerse a la regularización prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 son los contribuyentes las rentas declaradas en dichos impuestos" (apartado 1º). Es decir, la medida controvertida va destinada a quienes han dejado de cumplir con la obligación de tributar por los impuestos personales y directos que gravan la renta de las personas físicas o jurídicas, residentes o no en territorio español. A estos se les ofrece la posibilidad de regularizar voluntariamente cualesquiera rentas que eventualmente hubieran podido dejar de declarar en alguno de esos impuestos, anual de recaudación tributaria de la Agencia Tributaria), resulta que del total de ingresos tributarios (159.536 millones de euros) el IRPF representó el 41,98 por 100, el IS el 10,15 por 100, y el IRNR el 1,61 por 100.

Los datos anteriores permiten confirmar que, como ha recordado este Tribunal en su STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3, con cita de doctrina precedente (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 182/1997, de 20 de octubre, FJ 9; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6; 137/2003, de 3 de julio, FJ 7; y 189/2005, de 7 de julio, FJ 8, entre otros), el IRPF se erige en uno de "los pilares estructurales" o una de "las piezas básicas" del sistema tributario español, a través de este impuesto "se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31,1 CE", así como "los objetivos de redistribución de la renta (art. 131,1 CE) y de solidaridad (art. 138,1 CE)". Eso supone que cualquier alteración sustancial en la configuración de los elementos esenciales del IRPF podría afectar al modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de las personas físicas que manifiesten una capacidad económica susceptible de gravamen.

Por otra parte, al IS se le puede considerar, junto con el IRPF, como otra de las piezas básicas del sistema tributario y, concretamente, de la imposición directa en España. Se trata de otro tributo global sobre la renta, aunque en este caso de las personas jurídicas, que, con su integración con el IRPF, complementa el gravamen de uno de los índices de capacidad económica

más importantes: la renta. De esta manera, sirve también al objetivo de personalizar el reparto de la carga fiscal según los criterios de capacidad económica y de igualdad, coadyuvando al cumplimiento de los principios de justicia tributaria y los objetivos de redistribución de la renta. Por tanto, la alteración sustancial de sus elementos esenciales podría afectar también al modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de las personas jurídicas que pongan de manifiesto una capacidad económica gravable.

En fin, aunque no puede afirmarse lo mismo del IRNR, ataladamente considerado, lo cierto es que este tributo es un apéndice inseparable del IRPF y del IS (de los que constituía parte formalmente hasta 1998); su conjunción sirve para culminar la personalización del reparto de la carga fiscal y, en su efecto, al cumplimiento de los principios de justicia tributaria y de los objetivos de redistribución de la renta. En consecuencia, si bien su concreta alteración no tiene virtualidad suficiente para alterar el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes, no cabe duda de que la alteración conjunta entre los tres impuestos del gravamen que soportan la generalidad de las personas físicas y jurídicas, residentes y no residentes, podría afectar al modo de reparto de dicha carga.

b) El segundo aspecto a valorar son los elementos del tributo que han resultado alterados por la disposición adicional impugnada. En este sentido, quienes se acogen a la regularización prevista en la citada disposición, declarando el valor de bienes o derechos "que no se correspondan con las rentas declaradas" (apartado 1º), ingresarán "la cantidad resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos (...) el porcentaje del 10 por ciento", sin que sean exigibles "sanciones, intereses ni recargos" (apartado 2º).

La norma impugnada no crea una figura tributaria nueva (el carácter voluntario de la regularización no se compadece con la coactividad característica de las prestaciones patrimoniales de naturaleza tributaria), limitándose a establecer una forma excepcional de regularización de las deudas tributarias pendientes, devengadas y no declaradas, en el ámbito del IRPF, del IS y del IRNR. Para ello dispone una forma especial de cuantificación de las rentas no declaradas (en función del importe o valor de adquisición de los bienes o derechos de los que se trata) que no se correspondan con las rentas en su momento declaradas), sometidas a un tipo de gravamen específico (el 10 por 100). Su pago, a modo de cuota de aquellos tributos, sanción y extingue las obligaciones tributarias pendientes por estos impuestos, en todos sus eventuales componentes, al excluir la exigencia de intereses de demora por el retraso en el cumplimiento de

la obligación tributaria, de los recargos por la presentación extemporánea de declaraciones con ingreso y, en fin, de las sanciones, administrativas o penales, que eventualmente pudieran proceder por las infracciones en las que se hubieran podido incurrir. De esta manera, con una y otra medida (limitación de la responsabilidad tributaria principal y exclusión de las responsabilidades accesorias) se procede a una condonación parcial de la obligación tributaria principal y a una condonación total de las consecuencias accesorias.

e) El tercer aspecto que debemos considerar se refiere tanto a la naturaleza como al alcance de la concreta regulación de que se trate. La disposición adicional impugnada permite a los contribuyentes del IRPF, el IS y el IRNR, "que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos", presentar una declaración "con el objeto de regularizar su situación tributaria" (apartado 1º), con un "porcentaje del 10 por ciento" y sin "sanciones, intereses ni recargos" (apartado 2º). Dichas regularización solo podría llevarse a efecto hasta "el 30 de noviembre de 2012" (apartado 5º) y únicamente podía ir destinada a la regularización de los bienes o derechos de los que se fuera titular "con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición" (apartado 1º), con carácter general, de los que se era titular hasta el 31 de diciembre de 2010 (dejando de lado las posibles salvedades en relación con el IS y con el IRNR), pues la norma tuvo su entrada en vigor el mismo día de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado" núm. 78, de 31 de marzo (de conformidad con la disposición final cuarta del Real Decreto-ley 12/2012). No podían ser objeto de aquella regularización, sin embargo, los impuestos y períodos impositivos que, al momento de presentar la declaración, ya estuvieran siendo objeto de "procedimientos de comprobación o investigación" modificados al contribuyente (apartado 4º). Por último, la presentación de la declaración especial con el tipo de renta reducido implicaba arribar a las cantidades objeto de regularización "la consideración de renta declarada" (apartado 3º).

Conforme a lo que antecede, la disposición impugnada anula tres importantes efectos a la regularización, respecto de las rentas que habían sido sustraidas al deber de contribuir por el IRPF, por el IS o por el IRNR. Permite la regularización, a un tipo reducido, de esas rentas. Excluye la imposición de intereses de demora, de recargos por ingresos extemporáneos y de sanciones, administrativas o penales, por el incumplimiento de los deberes formales y materiales derivados del nacimiento de la obligación tributaria. Convierte esas cantidades, por las que se haya tributado en la regularización, en renta declarada, todas los efectos.

4. Una vez analizados los tributos en los que ha incidido la previsión normativa incorporada a la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, los elementos en los que ha incidido, así como la naturaleza y alcance de la concreta regulación, podemos concluir que la regularización en ella prevista se dirige a la totalidad de los contribuyentes afectados por los impuestos directos. Como vimos, el IRPF y, en su integración con él, el IS (con el complemento, uno y otro, del IRNR), constituyen los pilares estructurales del sistema tributario a través de los cuales se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal según los criterios de equidad económica, igualdad y progresividad. Esos los convierte en figuras impositivas prioritarias para conseguir que el sistema tributario atienda uno a la justicia tributaria, que exige el art. 31.1 CE, como a los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad, que imponen los arts. 131.1 y 138.1 CE.

Junto con la anterior incidencia, debemos señalar, además, que la disposición impugnada ha afectado sustancialmente a la determinación de la deuda tributaria pendiente de los tributos y sanciones, en todos sus eventuales componentes (cuenta tributaria, intereses de demora, recargos y sanciones); permite la regularización a un tipo reducido, con exclusión de toda responsabilidad accesoria, tanto por el retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria como por la comisión de las eventuales infracciones, administrativas o penales, en las que se hubiese podido incurrir hasta el momento de la regularización. Con ello, el efecto que ha producido en quienes se han acogido a la regularización es, como hemos advertido anteriormente, la condonación parcial de la obligación tributaria principal y la condonación total de las eventuales consecuencias accesorias asociadas al incumplimiento existente hasta el momento de la regularización.

En la citada STC 189/2005, FJ 8, consideramos que las modificaciones operadas por el Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, en el régimen tributario de los incrementos y disminuciones patrimoniales en el IRPF, habían afectado a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que emana el art. 31.1 CE; se había alterado el modo de reparto de la carga tributaria que debe llevar la generalidad de los contribuyentes. No podemos ahora llegar a una conclusión distinta; la previsión contenida en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 ha incidido directa y sustancialmente en la determinación de la carga tributaria que afecta a toda clase de personas y entidades (físicas y jurídicas, residentes o no residentes), al sustituir las cantidades que, conforme a la normativa propia de cada tributo, se habrían devengado por las rentas generadas —aunque ocultas a la Hacienda Pública— por un

del objetivo de justicia al que debe tender, en todo caso, el sistema tributario, en general, y las concretas medidas que lo integran, en particular.

6. En conclusión, la medida prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 ha afectado a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE, alterando sustancialmente el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes en nuestro sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad. Al haberlo hecho así, es evidente que no puede introducirse en el ordenamiento jurídico mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el art. 86.1 CE, esto conduce necesariamente a declarar la disposición impugnada inconstitucional y nula, por contradecir la prohibición prevista en este precepto constitucional.

Por lo demás, esta declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, por contradecir el art. 86.1 CE, hace innecesario entrar a conocer de la lesión de los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad recogidos en el art. 31.1 CE, alegada también por los Diputados recurrentes

En último término y para precisar el alcance de la presente Sentencia, deben declararse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 las situaciones jurídico-tributarias firmes producidas a su amparo, por exigencia del principio constitucional de seguridad jurídica del art. 9.3 CE (por todas, STC 189/2005, FJ 9).

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Estimar el recurso de inconstitucionalidad núm. 3856-2012 y, en consecuencia, declarar inconstitucional y nula la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de

marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, con los efectos señalados en el Fundamento jurídico 6 de esta Sentencia.

Publíquese esta Sentencia en el "Boletín Oficial del Estado".

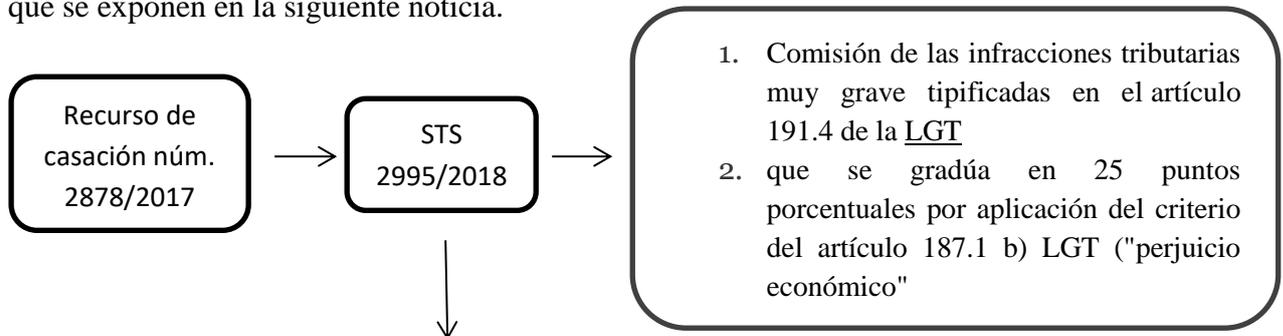
Dada en Madrid, a ocho de junio de dos mil diecisiete.

ANEXO 2

Ejemplo supuestas infracciones tributarias graves

(Fuente: Esquema de elaboración propia)

Además de los delitos de los que se ha hablado en este TFG, es importante tener en cuenta que es un tema muy amplio y que la LGT sanciona otro tipo de delitos como los que se exponen en la siguiente noticia.



El Fallo, estima el recurso, por lo que no tienen lugar las sanciones impuestas por "infracciones tributarias muy graves" (que como se ha dicho anteriormente en este tfg son aquellas en las que se ha utilizado medios fraudulentos, dejado de ingresar cantidades retenidas o ingresos a cuenta repercutidos, o cuando dichas cantidades superen el 50% de la base de la sanción. La sanción hubiera consistido en multa pecuniaria proporcional del 100% al 150%, que se graduará atendiendo a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública) por lo que la resolución de esta ST deja sin efecto las sanciones impuestas.

Enlace a la sentencia:

<http://www.poderjudicial.es/search/SentenciasDictadas/documento/TS/8465304/20180803>

Adjunto la sentencia subrayada por mí en las siguientes hojas ya que creo que puede ser útil para la comprensión de la misma

Ref: STS 2995/2018 - ECLI:ES:TS:2018:2995

Id Centro: 2907913022018100205
Órgano: Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid

Fecha: 17/07/2018
Nº de Recurso: 2878/2017
Nº de Resolución: 1232/2018
Procedimiento: Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)
Ponente: JESUS CUADERO BLAS
Tipo de Resolución: Sentencia

Resoluciones del caso: STS/JM 3213/2017,
ATS 8022/2017,
STS 2995/2018

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.232/2018

Fecha de sentencia: 17/07/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2878/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/06/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cuadero Blas

Procedencia: T.S.J.MAQRID/COM/AD SEC.5

Letra de la Administración de Justicia: Ima Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: EMCG

Notas:

R. CASACION núm. 2878/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cuadero Blas

Letra de la Administración de Justicia: Ima Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1232/2018

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandí Guillén, presidente
D. José Biaz Delgado
D. Angel Aguilillo Aviles
D. Francisco José Navarro Sánchez
D. Jesús Cuadero Blas

En Madrid, a 17 de julio de 2018
Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2878/2017 interpuesto por el procurador de los tribunales don Francisco Velasco Muñoz-Cuellar, en nombre y representación de **RAMBOSID COMPUYTORES Y SOLUCIONES DE RECURSOS HUMANOS, S.L.**, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 29 de marzo de 2017, dictada en el expediente de número 899/2015, sobre infracciones y sanciones tributarias por los impuestos sobre el valor añadido y sociedades de los períodos 2006 y 2007, ha sido parte recurrente la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.
Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesús Cuadero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 29 de marzo de 2017 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid, desestimatoria del recurso núm. 899/2015.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) En sendas actas suscritas en conformidad por US6 PEOPLE SPAIN SERVICES, S.L. en relación con el impuesto sobre sociedades (ejercicio 2006) y con el impuesto sobre el valor añadido (ejercicios 2006 y 2007) se constató, como único motivo de regularización, que la mencionada entidad había registrado, en las operaciones de comprobación, operacionales de compras sustentadas por facturas irregulares, extremo que había sido confirmado por la propia interesada en el curso de las actuaciones al manifestar reiteradamente que dichas facturas recibidas y que constan registradas en los libros contables no respondían a una efectiva y real prestación de servicios recibidos de terceros.

b) Derivado de la anterior liquidación y previa tramitación del correspondiente procedimiento sancionador se dictaron dos acuerdos de imposición de sanciones por la comisión de las **infracciones tributarias muy graves** tipificadas en el artículo 191.4 de la LGT (dejar de ingresar la cuota correspondiente), que se graduó en 25 puntos porcentuales por aplicación del criterio del artículo 187.1 b) LGT (Perjuicio económico). La culpabilidad del infractor se justifica en aquellos acuerdos sancionadores en los siguientes términos literales: "Estos hechos están probados y aceptados por el sujeto pasivo, tal y como se ha puesto de manifiesto en el transcurso de las actuaciones de comprobación e investigación, documentadas en el acta nº AD1- NÚM000 , la deducción de cuotas no deducibles fiscalmente por facturas irregulares y demás conceptos inherentes a la declaración del período y concepto impositivo señalado en el antecedente anterior no plantea dudas razonables en cuanto a la interpretación de la normativa aplicable al impuesto, y que los preceptos expuestos deben ser interpretados de acuerdo con la necesaria acepción dentro del Derecho Tributario sancionador del principio de culpabilidad. Por ello, se estima que la conducta del obligado tributarario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aplica el artículo 191.4 de la LGT, en su apartado b), en relación con el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria de 17 de diciembre".

c) En las reclamaciones económico-administrativas deducidas por la mercantil contra aquellos acuerdos de imposición de sanción, se alegó su improcedencia por falta absoluta de culpabilidad de la mercantil sancionada al haber actuado la entidad USG con total desconocimiento de que las facturas emitidas eran ficticias, y con pleno conocimiento de estar satisfaciendo facturas que soportaban servicios reales y efectivos, y es que, según se alegaba, el responsable de aquellos actos era el entonces Director General de la compañía, apoderado de su cuenta bancaria y que efectuaba el pago de las facturas con el fin de desviar fondos de la sociedad a su propio patrimonio, circunstancias que solo se conoce por la mercantil cuando se inicia el procedimiento inspector, siendo así que se procedió de forma inmediata por la propia sociedad a la

Interspección de una querrela criminal, admitida a trámite por el Juzgado de Instrucción competente y pendiente de resolución cuando se deduce el recurso ante el órgano de apelación.

d) El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, en resoluciones de 27 de mayo de 2015, contra los acuerdos sancionadores económico-administrativos de la Inspección de Hacienda de la Comunidad Autónoma de Madrid, por los que se sancionó a la sociedad demandada por el incumplimiento de las obligaciones tributarias, en los siguientes términos literales:

En cuanto a la ausencia de culpabilidad alegada, cabe destacar que la entidad se dedujo inequívocamente operaciones de compra sustentadas por facturas irregulares, hechas probadas y aceptadas por el sujeto pasivo tal y como se ha puesto de manifiesto en el transcurso de las actuaciones de comprobación e investigación documental, en las que se ha puesto de manifiesto en el Acta a la que presta conformidad la interesada, el cumplimiento en reiteradas ocasiones de las obligaciones tributarias que dicha entidad tenía con la Hacienda de Madrid respondiendo a una efectiva y real prestación de Servicios recibidos de terceros.

Consecuentemente la Inspección estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria y debía ser sancionada, con independencia de la alegación formulada por la interesada del desconocimiento de la emisión de facturas falsas por su administrador hasta el inicio de la comprobación tributaria a la sociedad, lo que las excluye de responsabilidad. Sin embargo, cabe mencionar que la entidad mediante el nombramiento de administrador único le concedió al mismo poder absoluto para actuar en nombre y por cuenta de esta por lo que todas las acciones, contratos y consecuencias de su intervención son responsabilidad de la sociedad.

Por tanto, confirmada la existencia de facturas que documentan servicios cuya realidad se niega por la Inspección de los Tributos, no puede sino confirmarse la existencia de culpabilidad en grado de dolo ya que la emisión de facturas falsas equiparadas a las que se alega por parte del obligado tributario con el fin de evadir el pago de las mismas, por lo que difícilmente es posible alegar desconocimiento de la existencia de dichas facturas en todo caso resulta imposible de encuadrar dentro de los parámetros de una actuación empresarial diligente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias (...).

A mayor abundamiento, y a la vista de lo alegado, interesa destacar que administrativamente es sancionable la persona jurídica, que es el sujeto pasivo del impuesto, aunque por ella actúa su administrador.

e) Esta última afirmación relativa a la responsabilidad de la persona jurídica y no de la persona física que por ella actúa se justifica por el TEAR mediante la reproducción de una resolución del TEAC de 15 de marzo de 2011 (RGS 1431/10), que señala lo siguiente:

“(...) De acuerdo con el artículo 181.1 de la LGT el sujeto infractor es la persona física o jurídica y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las Leyes, y entre otras serán sujetos infractores los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes. De acuerdo con el artículo 35.1 de la LGT es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo, señalando el apartado 2 del citado artículo 36 que es el contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible. En consecuencia, en el presente, Inversoras Claudia, S.L. como obligada tributaria con capacidad de obrar -sujeto pasivo/contribuyente del impuesto- es el sujeto infractor de las entidades dejadas de ingresar por el impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005, sin que pueda alegarse que el hecho imponible de la responsabilidad tributaria de sus administradores presuntamente es el contribuyente quien asuma la responsabilidad tributaria de las mismas o aunque otra persona, en este caso su nombre, aunque haya encomendado a otro la concreción de las mismas o aunque otra persona, en este caso su representante legal/administrador único (actuamente fallecido), sea el responsable de los datos consignados en la misma.

Nos encontramos con un obligado tributario principal, contribuyente, con una persona jurídica, con plena capacidad para efectuar una acción voluntaria y por tanto, con plena capacidad para ser culpable, siendo irrelevante a estos efectos, el que se valga de otras personas en su actuación práctica. Es decir, en virtud del principio de personalidad de la sanción establecido en el art. 25 CE, procede imponer la sanción pecuniaria por las cantidades dejadas de ingresar por el impuesto sobre Sociedades de 2005 a Inversoras Claudia, S.L. que es quien aparece como responsable de la misma (el contribuyente que realiza el hecho imponible, artículo 36.2 de la LGT).”

f) La querrela criminal interpuesta por USG se acumuló al procedimiento penal iniciado por la denuncia formulada por la Agencia Tributaria contra el Director General y contra la propia compañía (por el impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007), procedimiento en el que, respecto a la entidad, se dictó auto de sobreseimiento provisional con fecha 13 de noviembre de 2015, firme, al recausarse por la Audiencia el curso de apelación interpuesto contra el mismo- por el Juzgado de Instrucción núm. 53 de Madrid en relación con

el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2007, auto en el que se dice que no existían indicios de que la sociedad hubiera participado en los hechos.

g) Se accede en el indicado auto al criterio del Fiscal cuyo informe de 28 de septiembre de 2015 decía así: “En el presente procedimiento penal, las facturas ingresadas y no contabilizadas por la sociedad demandada, así como las facturas pagadas y contabilizadas que no corresponden con la realidad, no han sido corroboradas fehacientemente por el FISCAL, S.A. con concurrencia clara y expresa del deber de pagar y la voluntad de infringir beneficio económico que el demandado, Asenso, con la colaboración del resto de querrelados para poder obtener dichos hechos como bien dice el informe, sin consentimiento de USG PEOPLE ESPAÑA, S.A., habiendo caído en su mujer mucho mayor que las cantidades cuyo pago supuestamente se trata de eludir a la Hacienda Pública”.

SEQUEDUO. La sentencia de instancia.

1. Frente a los citados acuerdos desestimatorios adoptados por el TEAR de Madrid con fecha 27 de mayo de 2015, la entidad interpone recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso Económico y Tributario Superior de la Comunidad de Madrid, en el que pide el sobreseimiento provisional respecto en las resoluciones de la compañía y reiterando su desconocimiento sobre la operativa empleada por su Director General.

2. El recurso jurisdiccional fue desestimado íntegramente a través de la sentencia ahora impugnada, en la que se declara la conformidad a Derecho de las resoluciones recurridas, por las razones expuestas en el fundamento de derecho receso, según el cual:

Contra en las actuaciones sancionadoras las siguientes conclusiones que deben ser tomadas en consideración:

- La sociedad al prestar conformidad a las regularizaciones realizadas por la Inspección, que quedaron documentadas en las actas de liquidaciones de conformidad respecto del IVA/06/07 e ISOC/05, aceptó las modificaciones contenidas en las mismas. La actuación inspectora se cede a aplicar la normativa establecida para calcular correctamente las bases imponibles y cuotas resultantes de las liquidaciones.

- En las actuaciones inspectoras se modificaron, de un lado la declaración liquidación presentada del IVA/06/07 disminuyendo las cuotas soportadas en todos los trimestres de los años 2006 y 2007 por no poder demostrar no admitirse como compras o servicios realizados una serie de facturas irregulares y por otro lado la declaración de la relación del gasto con la actividad desarrollada y de otro lado la declaración presentada del ISOC/06 incrementando los ingresos en 588.642,95 €, quedando de este modo el impuesto a pagar en 255.473,03 €, vez aplicada la compensación de 103.219,92 € en el año 2006 por no admitirse como compras o servicios realizados una serie de facturas irregulares y por no poder demostrar la relación del gasto con la actividad desarrollada.

- La sociedad ha reconocido que dichas facturas no responde a una efectiva y real prestación de servicios recibidos de terceros, manifiesta que desconocía estos hechos. En el periodo de comprobación estaba como Director General de la compañía D. Asenso, que fue el que firmó y cerró e viceversa parte, dando lugar a facturas ficticias que no suscitaban ningún servicio real.

- La sociedad, al poder a D. Asenso como Director General y administrador único le daba poder absoluto para actuar en nombre y por cuenta de la misma sociedad. Si actuó mal y en contra de los intereses de la empresa a la que representaba, todas las acciones, contratos y consecuencias de su intervención son responsabilidad de la sociedad. No es excusa para el cumplimiento correcto de las normas fiscales.

- A pesar de la colaboración por parte de la sociedad y haber aportado toda la información de la que disponía, su actuación se tiene que sancionar conforme establece la ley. La sociedad ha infringido la norma contabilizando operaciones no realizadas y deduciendo facturas irregulares que no avalan los servicios o compras que declaraban haber realizado.

- El error cometido por la sociedad, sea quien sea la persona que realizara las operaciones, la cual se dedujo facturas de gastos que no se correspondía con ningún servicio prestado a la empresa, no exime de sus obligaciones tributarias. Todos los elementos para poder realizar una liquidación veraz y clara están contemplados en general en las leyes y en particular en la Ley de sociedades. Por lo que no puede alegar error en la deducción de los gastos en la liquidación presentada.

- En el caso que nos ocupa no es un error involuntario, ya que contribuyeron y se dedujeron facturas que eran trabajos y servicios inexistentes realizados para la entidad, la cual dejó de ingresar cuotas positivas. Obtuvo bases negativas a compensar en ejercicios futuros. La conducta del obligado tributario en este caso no

ofrece dudas respecto a la culpabilidad, ya que ha infringido la norma consiguiente y voluntariamente a través de la inclusión de facturas irregulares, no deducibles fiscalmente disminuyendo el importe debido a la Hacienda Pública.

Pues bien, desde estas premisas deviene sancionable administrativamente la persona jurídica hoy recurrente, 181.1 de la Ley General Tributaria, el sujeto infractor es la persona física o administrador, conforme al artículo 4 de la Ley 35 de 2006, y entre otros serán sujetos infractores los contribuyentes u omisiones tipificadas como infracciones. Del mismo modo, el artículo 36.1 de la Ley 35 de 2006 establece que el sujeto pasivo del impuesto es el contribuyente, sea como contribuyente o como sustituto del mismo, señalando el apartado 2 del citado artículo 36 que es "contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible".

En consecuencia, la mercantil recurrente, como obligada tributaria con capacidad de obrar, sujeto pasivo/contribuyente del impuesto es el sujeto infractor de las liquidaciones por las que se le sanciona, al asumir la responsabilidad tributaria de las liquidaciones presentadas en su nombre, aunque una vez que se le atribuya la responsabilidad de las liquidaciones presentadas en su nombre, a todos sus representantes, administradores y encargados que ostenten algún cargo o puesto en la entidad mercantil o sean socios de la misma, puesto que todos ellos se verán afectados por las repercusiones negativas de la sanción impositiva.

En virtud del principio de personalidad de la sanción procede imponer las sanciones pecuniarias por las infracciones tributarias en cuestión a la mercantil actora, que es quien aparece como responsable de las mismas al constituir la parte contribuyente que realiza el hecho imponible (ex artículo 36.2 de la LGT). El sujeto administrativo que debe ser sancionado es la entidad mercantil, incluyendo, por tanto, a todos sus representantes, administradores y encargados que ostenten algún cargo o puesto en la entidad mercantil o sean socios de la misma, puesto que todos ellos se verán afectados por las repercusiones negativas de la sanción impositiva.

En definitiva, el hecho de que el obligado tributario haya actuado a través de un tercero no le exime de su responsabilidad en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, pues es a él a quien le incumbe el cumplimiento de sus deberes tributarios y en caso de incumplimiento es él quien debe responder y a quien ha de dirigirse la Administración en primer término para exigir las correspondientes responsabilidades impositivas.

2. En resumen, según la sentencia, al ser USG PEOPLE SPAIN, S.A. la obligada a declarar correctamente los tributos correspondientes (Sociedades e IVA), su conducta ha de reputarse culpable (i) al contabilizar y deducirse en sus autoliquidaciones facturas que exhalaban trabajos y servicios inexistentes realizados para la entidad, (ii) y al dejar de ingresar cuotas positivas u obtener bases negativas a compensar en ejercicios futuros, (iii) sin que la circunstancia de haber actuado a través de un tercero (su Director General) constituya un supuesto de exención de responsabilidad por ser a la mercantil a la que le incumbe el cumplimiento de sus obligaciones y hacer frente, en su caso, a las consecuencias si tal obligación no se cumple o se hace indebidamente.

TERCERO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La representación procesal del demandante en la instancia preparó recurso de casación mediante escrito en el que identifican como normas infringidas (i) el principio *ne bis in idem* contemplado en el artículo 25 de la Constitución Española [CE -2], que conlleva la infracción del derecho a obtener la tutela judicial efectiva proclamada en el artículo 24.1 CE, en la medida en que la sentencia impugnada ignora las conclusiones extradas del procedimiento penal y, más concretamente, las del Ministerio Fiscal, (ii) el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al no poderse apreciar en el supuesto litigioso la comisión de una acción culpable o dolosa tipificada en dicha Ley y, en su caso, (iii) el artículo 179 LGT, al no ser responsable la compañía de los hechos constitutivos de la infracción imputada, en relación con el artículo 62 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

2. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida y señala que la sentencia impugnada confirma, en su opinión, una responsabilidad objetiva, al prescindir del motivo por el cual se presentaron las autoliquidaciones para preparar un delito de apropiación de la sociedad, además, que una vez desatada la conducta dolosa en el compromiso de la entidad imputada, la sentencia debió analizar si concurría negligencia, lo que no ha hecho ni justificado.

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 30 de mayo de 2017 y la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 21 de julio de 2017, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el apartado 2.a) del artículo 88 de la Ley Jurisdiccional, prestando que la cuestión que presenta ese interés, en interpretación de los artículos 179.1 y 183.1 de la Ley General Tributaria, es la siguiente:

"Si, al margen del cumplimiento de las obligaciones en orden a la liquidación y pago de las correspondientes cuotas tributarias, una sociedad puede ser sancionada como autora de una infracción tipificada en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por hechos que, según ha considerado la Jurisdicción Penal, fueron realizados sin su conocimiento y en su perjuicio".

CUARTO. Interpretación del recurso de casación.

1. En el recurso de casación interpuesto mediante escrito que observa los requisitos legales, señala el recurrente que sancionar a la entidad supone vulnerar el principio del *non bis in idem* y el derecho a la tutela judicial efectiva en la medida en que fue el propio Fiscal el que afirmó que para y pretenda del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber, sino por la persona física, que actuó sin consentimiento de la entidad, ni conocimiento de la falsedad de las facturas.
2. Además, siempre según el recurrente, la sentencia recurrida construye su argumento en una supuesta responsabilidad objetiva, proscrita en nuestro derecho sancionador, la conducta de la sociedad no fue dolosa (porque así lo dice el juez penal), pero tampoco negligente en la medida en que el acuerdo sancionador nada justifica sobre la existencia de negligencia.
3. En definitiva: a) Si bien la sociedad asume la responsabilidad tributaria de las declaraciones presentadas en su nombre, a efectos de sancionar su conducta, no puede ignorarse si fue o no responsable de las autoliquidaciones presentadas y b) No puede confirmarse una sanción tributaria cuando el contribuyente en cuestión ha cometido una infracción como consecuencia de un engaño demostrado en vía penal y que ha reconocido el propio Ministerio Fiscal.

QUINTO. Oposición al recurso de casación del abogado del Estado.

1. El abogado del Estado se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito que observa los requisitos legales, y el que ha alegado que la infracción penal solo ha examinado los hechos respecto del ejercicio 2007 (impuesto sobre el valor añadido de la compañía), de manera que sus apreciaciones "no pueden extenderse al ejercicio 2006, que también fue objeto de actuaciones inspectoras".

2. Señala también que, a tenor de la sentencia, el Sr. Arsenio ha de reputarse "administrador de la sociedad" y que, en todo caso, "ostenta los más amplios poderes" por voluntad de los órganos sociales, lo que impide considerarle un "tercer" ajeno a la entidad.
3. Finalmente, considera, que al actuar las personas jurídicas a través de personas físicas, la única forma de imputar la responsabilidad a aquellas es atribuirles las consecuencias de los actos desarrollados por las personas que integran sus órganos o que tienen la condición de "apoderados", que es, cabalmente, lo que sucede en autos con el Sr. Arsenio.

SEXTO. Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LICA, la Sección consideró necesaria la celebración de vista pública, que tuvo efectivamente lugar en el día señalado - 26 de junio de 2018 - y a cuya terminación se inició la deliberación para la votación y fallo del recurso, que concluyó con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y delimitación previa de las cuestiones que deben abordarse para su resolución.

1. El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid, impugnada en casación por la representación procesal de RANDSTAD CONSULTORES Y SOLUCIONES DE RECURSOS HUMANOS, S.L. es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso recordar nuevamente los hechos del litigio que han de reputarse probados.
- 2) En las autoliquidaciones correspondientes al impuesto sobre sociedades del ejercicio 2006 y al impuesto sobre el valor añadido de los ejercicios 2006 y 2007, USG PEOPLE SPAIN SERVICES, S.L. incorporó -deduciendo-

el Porcentaje correspondiente- el importe de determinadas facturas que se correspondían con compras no efectuadas por la entidad; pues a pesar del reflejo contable de las operaciones que documentaban) que a una efectiva y real prestación de servicios retribuidos a terceros.

b) Como consecuencia de tales autoliquidaciones, el contribuyente dijo de Ingresar cuotas positivas y obtuvo bases negativas a compensar en ejercicios futuros.

c) La sociedad como tal era completamente ajena a la operativa descrita, pues se limitó a contabilizar unas facturas (y a dar por buenas tanto su existencia como la veracidad de la operaciones que documentaban) que para la emisión de aquellos documentos como para ordenar el pago.

d) Hiciedo un procedimiento penal para investigar tales hechos (tanto en relación con la conducta del Director General como respecto de la actuación de la compañía), el mismo concluyó con un auto de sobseñalado procedimental respecto de USG PEOPLE SPAIN SERVICES, S.L. en relación con un posible delito fiscal cometido en el ejercicio 2007 (único ejercicio en el que aparece la referida sociedad como investigada). En dicho auto firmes se dio el dictamen judicial que no existen indicios de que la mercantil hubiera participado en uno o más autoliquidaciones (revelando que el Director General no participó en la confección de la declaración y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringe por parte del querrelado Argentino, con la colaboración del resto de querrelados para poder obtener un beneficio económico injusto y sin el consentimiento de USG PEOPLE ESPAÑA, S.A., a quien habría perjudicado económicamente aquél comportamiento mucho más que el beneficio que se habría obtenido al incluir las facturas en las liquidaciones tributarias correspondientes.

2. Todo el debate -en vía administrativa y en sede jurisdiccional- digo albedor de una cuestión esencial: si cabe reputar como culpable la conducta de USG PEOPLE SPAIN SERVICES, S.L. consistente en dar carta de naturaleza a aquellas facturas, incorporándolas a sus autoliquidaciones tributarias y obteniendo, así, la ventaja fiscal correspondiente cuando se había constatado por la jurisdicción penal mediante resolución firme que la citada compañía (i) no participó en la confección de las facturas; (ii) era ajena a la operativa que documentaban y (iii) resultó perjudicada por la actuación reflejada en aquellos documentos, pues las facturas que documentaban por la propia sociedad a terceros que no habían realizado ningún tipo de debida retribución.

3. Pese a que el órgano administrativo sancionador (y el TEAR, al revisar sus decisiones) conocía que los hechos descritos (la irregularidad de las facturas) estaban siendo investigados en sede judicial penal (a tenor de la denuncia de la AEAT y de la querrela interpuesta por la propia USG) decido que la conducta de la sociedad contribuyente era culpable en la medida en que fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de, cuando menos, negligencia.

El TEAR argumenta algo más sobre la culpabilidad al señalar que resulta irrelevante que el comportamiento del infractor fuera realizado por una persona física, pues mediante el nombramiento de administrados únicos, (la sociedad) le concedió al mismo poder absoluto para actuar en su cuenta, por lo que todas las acciones, contratos y consecuencias de su intervención son responsabilidad de la sociedad.

Y añade el TEAR que, calificada la existencia de culpabilidad en grado de dolo.

4. Pese a la conformidad de la resolución penal que pone fin al procedimiento (que excluye el dolo en el comportamiento de USG PEOPLE SPAIN SERVICES, S.L. al considerar que la operativa descrita se ha realizado a espaldas y en perjuicio de la misma), la sentencia zanja el deber y confirma las decisiones del órgano de instancia, que calificaron de dolo a la conducta del Director General para actuar en su nombre y por cuenta de la sociedad, (ii) que esa sociedad debía ser imputable a la sociedad, que sale beneficiada o perjudicada por la labor de su mandatario, (iii) que las facturas que no respondían a una verdadera prestación de servicios, las deducidos gastos consignados en dichas facturas no respondían a una verdadera prestación de servicios, (iv) que esa error no le exime de sus deberes tributarios cuando el mismo no es involuntario (se constataron y dedujeron las facturas, no se ingresaron cuotas positivas y se obtuvieron bases negativas a compensar en ejercicios futuros) y (v) su comportamiento es sancionable como contribuyente que es, conforme al artículo 181.1 LGT, pues ve el hecho de que el obligado tributario haya actuado a través de un tercero no le exime de su responsabilidad en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

5. Frente a la alegación del abogado del Estado relativa al alcance de la decisión del juez de instrucción al sobseñalar el procedimiento, conviene aclarar que el sobseñalado acordado y las razones expresadas para ese archivo provisional de la causa se proyecta sobre los dos acuerdos sancionadores que nos ocupan.

relativas a los dos ejercicios fiscales (2006 y 2007) y a los dos tributos (Sociedades e IVA). El hecho de que el infractor no se refiera solo al período en el que existía cuantía para el impuesto, (delito contra la Hacienda Pública) (2007) no impide esta conclusión, pues la ratio decidendi de la sentencia penal afecta de manera expresa a todos los ejercicios y tributos comprendidos, en la medida en que el infractor no expresamente toda particularidad de la sociedad consistente en la confección, cobro y verificación de las facturas, siendo así que la irregularidad de éstas es el único comportamiento tenido en cuenta para sancionar.

5. Presuponido lo anterior, debemos dar respuesta a la cuestión que nos suscita el auto de admisión del presente recurso de casación (si puede una sociedad ser sancionada por hechos que, según ha considerado la jurisdicción penal, fueron realizados sin su conocimiento, en su perjuicio).

Pero no podemos perder de vista, a la hora de resolver el proceso, la abierta contradicción existente entre los acuerdos sancionadores (que califican expresamente la conducta de recurrente como "negligente") y los acuerdos del TEAR desautorizadores de las reclamaciones económico-administrativas (que consideran ese mismo comportamiento como "dolo").

Y tampoco podemos prescindir de los razonamientos de la sentencia recurrida, en los que no hay referencia al grado de culpabilidad de la demandante en la materia aunque parece calificarse como "dolo" al afirmar que el error cometido no es involuntario sino voluntario, en el sentido de que el infractor no norma consciente y voluntariamente a través de un tercero la comisión de facturas irregulares, no deducibles fiscalmente disminuyendo el importe debido a la Hacienda Pública.

SEGUNDO. La respuesta a la cuestión suscitada por el auto de admisión.

1. La pregunta señalada (si puede una sociedad ser sancionada por hechos que, según ha considerado la jurisdicción penal, fueron realizados sin su conocimiento y en su perjuicio) solo viene, a nuestro juicio, una respuesta segura, clara y contundente: un comportamiento como el reflejado no puede ser calificado, en ningún caso, como "dolo", entendido el dolo -ocoso en recordarlo- como la intención consciente del agente de realizar una conducta a sabiendas de su carácter ilícito.

Las expresiones contenidas en el auto de admisión -que, por cierto, reflejan perfectamente el contenido de la sentencia recurrida- no cabe afirmar por la sola circunstancia de que la sociedad recurrida, al momento de la decisión penal al acordar el sobseñalamiento- resultan ser ciertos hechos contemplados fueron realizados en (o) voluntad consciente y deliberada de cometer el ilícito) de la misma. Tan es así, que se ha puesto de manifiesto que el perjuicio regado a la compañía y al infractor ha debido abonar unas facturas referidas a servicios que no le han sido prestados- es superior al beneficio obtenido al deducirse los gastos correspondientes en sus autoliquidaciones.

Desde luego no cabe afirmar el dolo -como hacen las resoluciones del TEAR y parece realizar la propia sentencia recurrida- por la sola circunstancia de que la sociedad recurrida, al momento de la decisión penal, no pudo haber actuado válidamente respecto de otros. Una afirmación como esa supone restarles las responsabilidades, desentender desde hace décadas de nuestros procedimientos sancionadores (dolo) sea mediante la desatención de un deber de actuar exigible que ha producido el resultado típico (culpa, negligencia o imprudencia).

Una declaración como la que nos ocupa prescinde por completo de esa exigencia (la culpabilidad), al punto de presumir la intención (o al menos, el dolo) de los actores, el descuido o la negligencia) por el solo hecho de que quien actúa en nombre propio realice un comportamiento que ha de reputarse como claramente no querido, determinado por un fin ilícito, y que le causa un perjuicio económico identificable.

2. La pregunta suscitada por el auto de admisión no puede tener, sin embargo, una respuesta tan contundente como la que hemos expuesto en relación con el dolo (para decirlo todo) cuando se trata de la negligencia.

Consideramos, en efecto, que sería posible un comportamiento negligente en un supuesto como este, pero la eventual calificación de la conducta como "culposa" dependerá específicamente de las circunstancias del caso y de la justificación ofrecida por el órgano sancionador. Cabría, en efecto, contemplar en abstracto una culpa in vigilando de la sociedad, partiendo del deber -amplymente analizado por la doctrina y la jurisprudencia civil- que pesa sobre las empresas de velar por el comportamiento de sus dependientes, apoderados o empleados para evitar que actuaciones culpables o doloosas de éstos puedan causar daños a terceros que han conofido en la compañía en cuyo nombre o por cuya cuenta actúan.

Una calificación amparada en la culpa (en vigilando) tampoco, necesariamente, implicaría una responsabilidad en el ámbito sancionador (en nuestro caso, por infracción de IVA), una justificación de la responsabilidad en el ámbito sancionador (en nuestro caso, por infracción de IVA).

ANEXO 3.

Noticia caso Noos.

Como ya se ha hablado durante la exposición de este TFG, los delitos contra la hacienda pública van muchas veces de la mano del blanqueo de capitales, la STS del “ caso noos” es un ejemplo excepcional para ver más nítidamente y de forma real la conexión.

El caso tiene como antecedentes el descuadre contable de más de 50 millones de euros en las cuentas de construcción del polideportivo de la capital mallorquina. La investigación de las cuentas de esa obra lo que consiguió fue descubrir convenios de colaboración ilegales entre una entidad sin ánimo de lucro, el Instituto Noós y el Gobierno Balear.

Como ya se ha dicho, el delito contra la hacienda pública, consiste en defraudar, por acción u omisión, a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, y en este caso intensificado ya que se juzgó a cargos públicos y este país, por esto he considerado que es un buen ejemplo a tener en cuenta para entender parte de este TFG ya que como caso mediático es más sencillo conocer un poco el tema y enlazarlo con los conceptos documentados.

En esta noticia, se pueden ver las diferentes penas impuestas por esos delitos y algunos otros, he subrayado en rosa el que más nos interesa para este trabajo, y en amarillo el que como ya hemos dicho va muchas veces de la mano con el fraude y la evasión fiscal.



P: Prisión (años y meses)
I: Inhabilitación
Cantidades en euros

	TOTAL Sentencia de la Audiencia de Palma	DELITOS						TOTAL Sentencia del TRIBUNAL SUPREMO
		Prevaricación administrativa, malversación y falsificación de documento	Fraude a la Administración	Tráfico de influencias	Delito contra la Hacienda pública	Banqueo de capitales	Estafa	
 Inaki Urdangarin	6 años y 3 meses (P) 5 años y 1 mes (I) 512.553 €	2 años y 3 meses (P) 3 años (I)	7 meses (P) 4 años y 6 meses (I)	1 año (P)	2 años (P) 512.553 €			5 años y 10 meses (P) 7 años y 6 meses (I) 512.553 €
 Diego Torres	8 años y 6 meses (P) 8 años (I) 1.723.842 €	3 años (P) 4 años (I)	8 meses (P) 5 años (I)	Absuelto	2 años (P) 775.248 €	Absuelto		5 años y 8 meses (P) 9 años (I) 775.248 €
 Jaume Matas	3 años y 8 meses (P) 7 años (I)	3 años (P) 3 años (I)	8 meses (P) 4 años (I)					3 años y 8 meses (P) 7 años (I)
GOBIERNO BALEAR	 José Luis Ballester	15 meses (P) (multa) 4 años y 6 meses (I)	9 meses y 2 días (P) 1 año, 6 meses y 2 días (I)	6 meses (P) 3 años (I)				15 meses y 2 días (P) (multa) 4 años, 6 meses y 2 días (I)
	 Gonzalo Bernal	15 meses (P) (multa) 4 años y 6 meses (I)	9 meses y 2 días (P) 1 año, 6 meses y 2 días (I)	6 meses (P) 3 años (I)				15 meses y 2 días (P) (multa) 4 años, 6 meses y 2 días (I)
	 Juan Carlos Alía	1 año y 2 días (P) (multa)	1 año y 2 días (P) (multa) 6 meses y 2 días (I)					1 año y 2 días (P) (multa) 6 meses y 2 días (I)
	 Miguel Á. Bonet	1 año y 2 días (P) (multa)	1 año y 2 días (P) (multa) 6 meses y 2 días (I)					1 año y 2 días (P) (multa) 6 meses y 2 días (I)

RESPONSABILIDAD CIVIL A TÍTULO LUCRATIVO

	TOTAL Sentencia de la Audiencia de Palma	Prevaricación administrativa, malversación y falsificación de documento	Fraude a la Administración	Tráfico de influencias	Delito contra la Hacienda pública	Banqueo de capitales	Estafa	TOTAL Sentencia del TRIBUNAL SUPREMO
 Cristina de Borbón	265.088 €	136.950 €			Absuelta			136.950 €
 Ana María Tejero	344.934 €	172.550 €			Absuelta			172.550 €

Fuente: Tribunal Supremo y elaboración propia. EL PAÍS

DEPARTAMENTO DE INFOGRAFÍA