

Carlos del Cacho Estil-les

EL FRAUDE FISCAL

TRABAJO DE FIN DE GRADO

Dirigido por la Dra. Estela Rivas Nieto

Grado en Relaciones Laborales y Empleo



UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI

Tarragona

2014

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	6
2. APROXIMACIÓN CONCEPTUAL A LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA	8
2.1. Las infracciones y delitos tributarios	8
2.1.2 Concepto de infracción tributaria	9
2.1.3 Clases de infracciones tributarias	10
2.2. El delito fiscal	13
2.2.1 Conducta típica	14
3. MODALIDADES DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA	16
3.1. La Caja B	17
3.1.1. Conducta fraudulenta.	19
3.1.2. <i>Modus Operandi</i> Caja B	23
3.2.1. Blanqueo de capitales	24
3.2.2. Preceptos reguladores de la conducta típica	25
3.2.3. Modalidades comunes en el blanqueo	29
3.2.4. <i>Modus Operandi</i> del Blanqueo de Capitales	32
3.3. Alzamiento de bienes en perjuicio de la Hacienda Pública	34
3.3.1. Concepto legal y regulación del alzamiento de bienes	34
3.3.2. <i>Modus Operandi</i> en el Alzamiento de bienes	35
3.4. Tramas del IVA Intracomunitario	37
3.4.1. Características de las Tramas del IVA Intracomunitario	38
3.4.2. Fraude en adquisiciones Intracomunitarias	40
3.4.3. <i>Modus operandi</i> Tramas del IVA Intracomunitario	43
4. APROXIMACIÓN AL PERFIL PSICOLÓGICO DEL DEFRAUDADO Y AMNISTÍA FISCAL	45
5. PREVENCIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA	47
5.1. marco normativo orientado a la prevención de la defraudación tributaria	48
5.2. Propuestas para mejorar la lucha contra el fraude fiscal	53
5.2.1. Medidas de carácter disuasorio	54
5.2.2. Mejora cualitativa de la investigación	56
5.2.3 Conciencia Fiscal	58
5.2.4 Educación cívico-tributaria	60
6. CONCLUSIONES	62

7. BIBLIOGRAFÍA	65
8. ANEXO JURISPRUDENCIA	67

ABREVIATURAS

AP:	Audiencia Provincial
ART:	Artículo
AEAT:	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
CCOM:	Real Decreto de 22 de agosto de 1885 del Código de Comercio
CE:	Constitución Española, 1987
CEE:	Comunidad Económica Europea
CP:	Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal
FJ:	Fundamento Jurídico
HP:	Hecho Probado
IHE:	Inspectores de Hacienda del Estado
IS:	Impuesto de Sociedades
IRPF:	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IVA:	Impuesto sobre el Valor Añadido
LIVA:	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
LO:	Ley Orgánica
LGT:	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
OB. CIT:	Obra citada
PÁG:	Página
REF:	Referencia
SA:	Sociedad Anónima
SAN:	Sentencia de la Audiencia Nacional
SAP:	Sentencia de la Audiencia Provincial
SJCP:	Sentencia del Juzgado Central de lo Penal

STC:	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS:	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ:	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
SL:	Sociedad Limitada
TS:	Tribunal Supremo

1. INTRODUCCIÓN

A la vista de los acontecimientos acaecidos de los que tenemos constancia, sólo en el año 2012 la cuota defraudada a la Hacienda Pública Ascendía a 604 millones de euros (300 millones menos que en el año 2012). En cuanto a las actuaciones de la Inspección tributaria y Vigilancia aduanera tenemos sabemos que la cuantía del dinero blanqueado para el mismo período ascendió a 236.951.071 euros. Asimismo, la cantidad defraudada a la Hacienda Pública como consecuencia del fraude fiscal se sitúa en 245.538.077 euros. En materia de contrabando, la Agencia Tributaria realizó actuaciones de vigilancia y control del espacio marítimo y aéreo español en coordinación con otros organismos del Estado, y, especialmente, en los recintos aduaneros dirigidas a la represión y control del contrabando de estupefacientes, tabaco, falsificaciones y otros géneros, así como del blanqueo de capitales conexas. Fruto de estas actuaciones, en 2012 se intervinieron 109.537 kg de hachís, 6.914 de cocaína y 8.727.179 cajetillas de tabaco, y se denunciaron 2.587 delitos de contrabando y 102 de blanqueo de capitales.¹

Por ello este trabajo versará sobre la defraudación a tributaria que existe en nuestro ordenamiento jurídico, así como sus formas de comisión. La elección del mismo no ha sido al azar. La razón se basa, principalmente, en una ampliación de conocimientos en la materia penal-tributaria y el proyecto de futuro laboral al que me oriento: la prestación de servicios profesionales en el Ministerio del Interior. Por otra parte, responde a la necesidad de concienciar al contribuyente de que el deber de contribución al sostenimiento de las arcas públicas en beneficio de la sociedad se configura como una obligación grave protegida constitucionalmente. Y es así porque de la contribución ciudadana se originan prestaciones de carácter social que repercuten en la preservación e integridad de un estado social y democrático de derecho como es el nuestro.

¹ www.agenciatributaria.es, consultado a fecha de 01/05/2014, Se hace referencia a las actuaciones acometidas por la AEAT en materia de fraude fiscal, blanqueo de capitales y contrabando.

Con el presente estudio me propongo analizar determinadas modalidades de lesiones a la Administración Tributaria para, seguidamente, examinar qué medidas son las más adecuadas en vistas a la disminución de la defraudación.

En primer lugar, realizaremos una aproximación al concepto de defraudación tributaria definiendo el concepto de infracción tributaria y sus clases, así como el delito fiscal y sus conductas típicas con el objetivo de introducir la materia. En segundo lugar, analizaremos aquellas conductas que producen un perjuicio a la Hacienda Pública que, a nuestro juicio, revisten especial relevancia. Las modalidades escogidas son la “Caja B”, la subyacencia del delito fiscal respecto del delito de blanqueo de capitales, el alzamiento de bienes como instrumento para privar a la Hacienda Pública del cobro de los créditos de que es titular y las Tramas del IVA Intracomunitario y su impacto a las haciendas públicas comunitarias. Del mismo modo, de cada una de las modalidades mostraremos sus respectivos *modus operandi* con el fin de vislumbrar los elementos y sujetos obrantes en la actividad fraudulenta. En tercer lugar, elaboraremos someramente el perfil criminológico del defraudador con el objetivo de conocer la *psique* del delincuente de cuello blanco. A continuación identificaremos algunos aspectos del marco regulador vigente encaminado a reducir la defraudación tributaria encadenándolo con propuestas que, a nuestro juicio, pueden contribuir notablemente a la reducción del fraude.

Para llevar a cabo la investigación nos hemos basado en la redacción de las disposiciones legales vigentes, en las tesis y argumentos que esgrime la doctrina y la jurisprudencia, y en nuestras propias reflexiones a la luz de los preceptos legales existentes.

2. APROXIMACIÓN CONCEPTUAL A LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

En este primer capítulo se va a realizar una aproximación conceptual al delito fiscal y a las infracciones tributarias. La finalidad de la misma es tener claros los conceptos de los cuales se parte en el presente estudio.

La defraudación tributaria no supone únicamente un atentado contra las disposiciones tributarias y penales del ordenamiento jurídico español. Constituye una violación 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.

Es por ello que el legislador da respuesta a la necesidad de protección de este precepto constitucional concretando y tipificando determinadas conductas como infracciones tributarias o, en función de la cantidad defraudada, como delitos fiscales con el objetivo de disuadir al defraudador.

2.1. Las infracciones y delitos tributarios

Los delitos e infracciones en el orden fiscal, en esencia, reúnen los mismos caracteres de las conductas punibles. La distinción reside en la cantidad defraudada a la Hacienda Pública y en las sanciones aplicables a raíz de ésta, ya que en virtud de la cuantía defraudada la legislación aplicable será la LGT o el CP. Ambos textos legales contienen distintas disposiciones sancionadoras a tal efecto. Debemos añadir que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestación del ordenamiento punitivo del Estado.²

No obstante, en el caso de los delitos tributarios, en el supuesto de omisión, la conducta típica contemplada en el CP está constituida por la infracción de un determinado deber que en el delito fiscal no está comprendido en la Ley Penal, dada su condición de Ley Penal en Blanco.³ La tipicidad en los delitos de omisión depende del

² FERREIRO LAPAZTA, José Juan; *Curso de Derecho tributario: Sistema Tributario Español*, Barcelona 2013, Ed. Marcial Pons, pág. 545

³ De este modo lo afirman BAJO, Miguel y BACIGALUPO, Silvina, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., Madrid, 2000, pág. 51, examinando las conductas constitutivas de delito de defraudación tributaria como consecuencia de la omisión.

incumplimiento de un mandato de acción. Por tanto, es preciso establecer qué exige el deber fiscal cuya infracción es punible o, dicho de otra manera, cuál es el comportamiento debido.

2.1.2 Concepto de infracción tributaria

El art. 183.1 LGT define las infracciones tributarias como las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en ésta u otra ley. Podemos observar nuevamente la similitud entre los regímenes penal y tributario – sancionador con el concepto que se desprende del art. 10 del CP, según el cual son delitos o faltas las acciones y omisiones dolosas o culposas penadas por la ley. Tal y como señala FERREIRO LAPATZA, la concordancia de ambas disposiciones legales y de las definiciones en ellas contenidas resalta la identidad sustancial de de infracciones penales y tributarias.⁴ De hecho, el art. 7.2 de la LGT indica que el Derecho Penal se configura como derecho supletorio.

Por otra parte, hay que destacar varias notas que se desprenden del art. 183.1 de la LGT.⁵ En primer lugar, debe tratarse de una acción u omisión en la que concurra dolo o culpa. No tiene cabida la responsabilidad objetiva, sino que debe poder formularse un juicio de reproche al autor de la comisión de la infracción. En segundo lugar, debemos atenernos al principio de tipicidad exigido en el art. 25.1 de la CE, en virtud del cual se establece que deberá ser una disposición de rango legal la que tipifique la infracción y fije la sanción aplicable. Y en tercer lugar, las sanciones únicamente podrán imponerse cuando quede claramente tipificada la conducta objeto de sanción en una disposición de rango de ley, no pudiendo, por consiguiente, efectuar interpretaciones análogas.

Ahora bien, en el ámbito sancionador rige por un lado el principio de *non bis in idem* y, por otro, el principio de punibilidad de todas las conductas constitutivas de infracciones tributarias, disponiendo a estos efectos el art. 180.4 de la LGT que la

⁴ 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.

⁵ MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José M^a; CASADO OLLERO, Gabriel; “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, 2014, Madrid, Ed. Tecnos, pág. 507.

realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilita la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas.⁶

2.1.3 Clases de infracciones tributarias

De conformidad con el artículo 183.2 de la LGT, las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves. MARTÍN QUERALT reseña que el porqué de esa clasificación reside en la exposición de motivos. En ella se dice que se clasificarán las infracciones en leve, grave y muy grave según el grado de culpabilidad del presunto infractor. De modo que la infracción será grave si ha existido ocultación, si se han utilizado facturas falsas o existen anomalías contables que no superen una determinada cantidad. Y, por último, serán muy graves si se han utilizado medios fraudulentos en la comisión de la infracción.⁷ Es por ello que podemos afirmar, en conjunción con FERREIRO LAPATZA⁸ que el no cumplimiento de una determinada obligación puede dar lugar a infracciones leves, graves o muy graves de acuerdo con con las circunstancias de hecho que acompañan a tal incumplimiento.

Por todo lo expuesto, confirmamos la existencia de criterios que determinan la mayor o menor gravedad de la infracción, siendo éstos los siguientes: el perjuicio económico causado, el riesgo implícito en la conducta del infractor, y el mayor o menor intencionalidad del autor, manifestada en la naturaleza de los medios utilizados para cometer la infracción. De modo que, de acuerdo con los criterios mencionados, cabe proceder a hacer la siguiente calificación:

1) Infracciones muy graves.

Como hemos mencionado con carácter anterior, para que una conducta constitutiva de infracción sea catalogada como muy grave, deberá concurrir un elemento común, la utilización de medios fraudulentos. Medios que, por otra parte, aparecen enumerados en el art. 184.3 de la LGT. Estos serán los siguientes:⁹

⁶ En este sentido se pronuncian MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José M^a; CASADO OLLERO, Gabriel; “*Curso de Derecho Financiero...*” ob. cit. pág. 514.

⁷ MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José M^a; CASADO OLLERO, Gabriel; “*Curso de Derecho Financiero...*” ob. cit., pág. 508.

⁸ FERREIRO LAPATZA, José Juan; “*Curso de Derecho Financiero...*” ob. cit. pág. 547

⁹ MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José M^a; CASADO OLLERO, Gabriel; “*Curso de Derecho Financiero...*” ob.cit., pág. 510.

- Anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la norma tributaria.
- Empleo de facturas, justificantes, u otros documentos falsos o falseados, siempre que su incidencia represente un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción.¹⁰
- Utilización de personas o sociedades interpuestas cuando el presunto infractor, con el fin de ocultar su identidad, haya hecho figurar a una tercera persona (testaferro), la titularidad de bienes o derechos, obtención de rentas o ganancias patrimoniales o la realización de operaciones con trascendencia tributaria.

La SAN de 16 de febrero de 2004 avala el carácter gravoso de la infracción tributaria mediante la utilización de medios fraudulentos exponiendo que la no presentación de la totalidad o parte de la deuda tributaria como consecuencia de anomalías sustanciales en la contabilidad debe apreciarse como una causa agravatoria, pues el calibre de tales alteraciones en la contabilidad podría estar en la frontera con el ilícito penal.¹¹

2) Infracciones graves.

Se caracteriza porque se trata de una conducta en la que se han utilizado unos medios análogos a los considerados como fraudulentos, pero con la diferencia de que éstos no han llegado a producir un resultado tan dañoso como los anteriores. Estos medios son los que a continuación describimos:

- Facturas, justificantes o documentos falsos, cuando su incidencia represente un porcentaje igual o inferior al 10 por 100 de la base de la sanción.
- Llevanza incorrecta de libros o registros, cuando su incidencia represente un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción.

Cabe comentar, en la línea de lo afirmado, que concurre un elemento de ocultación junto a la suma defraudada de 3000 euros cuando no medien estos

¹⁰ FERREIRO LAPAZTA, José Juan; “Curso de Derecho Financiero...” ob. cit., pág. 553, define el concepto de “base de la sanción” como la cantidad a la que se ha de aplicar, en su caso, el porcentaje de en que se concrete la sanción pecuniaria y que, determinada específicamente para cada tipo de infracción, permite precisar con exactitud el mandato de la Ley y reducir en el mismo grado su indeterminación o determinación.

¹¹FJ 6º, Ref. JT/2004/940.

instrumentos cuasi fraudulentos.¹² Para FERREIRO LAPATZA¹³, el papel que juega la ocultación en la legislación vigente, y en ello coincidimos con el autor, es el que por grado de dolo le corresponde; le corresponde marcar la diferencia entre quienes cumplen, simplemente, de forma inexacta sus obligaciones fiscales, y entre aquellos que son verdaderos defraudadores: aquellos que ocultan totalmente sus bienes y derechos gravados a los ojos de la Hacienda Pública.

En esta línea la STSJ de las Islas Canarias 149/2007 de 9 de febrero, en su FJ 2º menciona el componente de ocultación, excluyéndolo del supuesto de responsabilidad objetiva. Y determinando que uno de los componentes básicos de las infracciones es su naturaleza subjetiva, por consiguiente se atiende siempre al principio de culpabilidad con independencia del resultado de la infracción, existiendo ocultación al no presentar las declaraciones correspondientes.¹⁴

3) Infracciones leves.

Son aquellas acciones orientadas a dejar de ingresar toda o parte de la deuda, incumplir con la obligación de presentar declaraciones y documentos para que liquide la Administración u obtener indebidamente devoluciones, siempre que no concurren: utilización de medios fraudulentos, ocultación o que la base de la sanción sea igual o inferior a 3.000 euros.¹⁵

A continuación efectuaremos el análisis del llamado delito fiscal a que se refiere el art. 305 del CP. Como hemos mencionado al inicio del presente estudio, tanto infracciones administrativas como faltas y delitos contienen, en esencia, principios que son de aplicación comunes para ambas disposiciones legales. Hay que atender, no obstante, a la cuantía de la cuota defraudada, que de conformidad con el art. 305 del CP será de 120.000 euros. De hecho, tal y como aducen BAJO y BACIGALUPO, en los casos de conducta omisiva la infracción está constituida por la omisión de un deber fiscal que no está tipificado en el CP, dado su carácter de Ley Penal en blanco. Por tanto

¹² MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José Mª; CASADO OLLERO, Gabriel; “*Curso de Derecho Financiero...*” ob. cit., 2014, pág. 510.

¹³ FERREIRO LAPATZA, José Juan; “*Curso de Derecho Financiero...*” ob. cit., pág. 553

¹⁴ Ref. JUR 2007/153963.

¹⁵ Regulado en el art. 193.2 de la LGT.

deberemos acudir a la normativa específica de cada tributo para dilucidar e identificar la conducta omisiva.¹⁶

2.2. El delito fiscal

Viene regulado en el art. 305 del CP. Establece 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 obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 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.

Por tributos hay que entender las tasas, contribuciones especiales e impuestos a que hace referencia el art 2.2 de la LGT; por beneficios fiscales debemos entender las deducciones, bonificaciones, exenciones y desgravaciones tributarias.¹⁷

La conducta constitutiva de delito requiere necesariamente la existencia de un presupuesto: la existencia previa de una determinada relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo del delito y la Administración Tributaria de que se trate; esto es, que haya nacido una deuda tributaria o que haya existido la concesión de un beneficio fiscal¹⁸. Posición reforzada por la SAP de Madrid de 30 de mayo en cuyo FJ 6º aduce que la existencia de una relación jurídico tributaria es un elemento básico para que pueda tipificarse una conducta de conformidad con el art. 305 del CP, ya que de lo contrario existiría únicamente un delito de estafa.¹⁹

Como es sabido, toda conducta delictiva ocasiona una lesión a un bien jurídicamente protegido. En el presente trabajo, estudiaremos las conductas que lesionan

¹⁶ De este modo lo afirman BAJO, Miguel y BACIGALUPO, Silvina, “*Delitos contra...* ob.cit. pág. 43.

¹⁷ De este modo acota la extensión de la modalidad de tributo MUÑOZ CONDE, Francisco, “*Derecho Penal, Parte Especial*”, 18ª edición, 2010, Valencia, Tirant lo Blanch, página 1058.

¹⁸ MARTÍNEZ BUJÁN, Carlos, “*Derecho Penal Económico y de la empresa, parte especial*”, Ed. Tirant lo Blanch, 2ª edición, Valencia 2011, añade el supuesto básico para que se dé la existencia del delito, página 548.

¹⁹ Ref. ARP/2013/762.

el patrimonio. No debemos olvidar que al tratarse de la Hacienda Pública, trataremos un patrimonio muy concreto, el Erario Público. Se entiende que se está protegiendo la Hacienda Pública en su aspecto patrimonial como sistema de recaudación de ingresos y de realización del gasto público. Asimismo se sostiene que esta regulación protege directamente otros bienes jurídicos o intereses más difusos, como son las funciones de los tributos o la función del patrimonio público en un Estado Social y Democrático de Derecho²⁰. Por otra parte, hay autores como BAJO y BACIGALUPO que aseveran que el bien jurídico del delito fiscal lo constituye el deber de prestación económica o de lealtad del contribuyente al Estado derivado del artículo 31.1 de la CE.²¹ En suma, el artículo 305 del CP está tutelando intereses supraindividuales, de carácter colectivo, que se cobijan bajo la idea del patrimonio de la Hacienda Pública.²²

Por cuanto se refiere al sujeto activo del delito, APARICIO PÉREZ aboga por que tal modalidad delictiva pueda ser cometida por todo aquel que lleve a cabo las acciones u omisiones constitutivas del tipo penal sin que la condición de autor directo requiera de ningún requisito adicional.²³ En virtud de ello, quedan sometidos a la responsabilidad penal por la comisión de este tipo de ilícitos tanto los representantes, los asesores fiscales como autores de la preparación del delito, y los testaferros, entre otros. No obstante, debemos prestar atención al precepto del art. 77 de la LGT, en el que se estipula que, en este sentido, será responsable el representante legal de los sujetos pasivos que carezcan de capacidad de obrar.

2.2.1 Conducta típica

Por cuanto se refiere a las modalidades genéricas de la conducta delictuosa, el art. 305 del CP establece que éstas serán cuatro: elusión del pago de tributos, disfrute indebido de beneficios fiscales, obtención indebida de devoluciones y eludir el pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido de retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie por acción u omisión.²⁴

La acción consiste en defraudar, es decir, en incumplir las prestaciones jurídico-tributarias a las que se está obligado. Respecto de la omisión, tiene que existir

²⁰ BAJO, Miguel y BACIGALUPO, Silvina, “*Delitos contra...* ob.cit., pág. 44.

²¹ BAJO, Miguel y BACIGALUPO, Silvina, “*Delitos contra...* ob. cit. página 44.

²² Así lo afirman QUINTERO OLIVARES, Gonzalo, MORALES PRATS, Fermín y Otros, “*Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*”, Aranzadi Thompson Reuters, Pamplona, 2011, página 1044.

²³ APARICIO PÉREZ, José, “El delito Fiscal a través de la Jurisprudencia”, Aranzadi, 1997, Navarra, pág. 69 y 70.

²⁴ En tal sentido encontramos la conducta típica del delito descrita por MARTÍNEZ BUJÁN, Carlos “*Derecho Penal Económico...* ob. cit. pág. 554.

previamente el deber de declarar o pagar legalmente el impuesto y darse algún acto concluyente que pueda calificarse de fraude, como por ejemplo, no presentar la declaración u omitir en la misma datos tributariamente relevantes, y que del contexto se pueda deducir la actitud defraudatoria que constituye la esencia de este delito.²⁵

El CP únicamente castiga las conductas tipificadas si los perjuicios patrimoniales se ocasionan como consecuencia del engaño, configurándose éste como la necesidad de que la conducta vaya acompañada de una maquinación o maniobra fraudulenta que tenga como resultado la incongruencia entre la realidad y lo que expresa el autor. Del mismo modo, no se castiga como delito fiscal todo perjuicio sufrido por el Erario Público a consecuencia de un engaño, sino solo el causado mediante ciertas formas de comisión: a) la elusión de determinados pagos, b) la obtención indebida de devoluciones, y c) el disfrute indebido de beneficios fiscales²⁶.

Debemos, no obstante, precisar 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 debe exceder de 120.000 euros. Si no excede de dicha cantidad estaremos ante una infracción administrativa. Se configura tal cuantía como condición objetiva de punibilidad²⁷.

Por cuanto se refiere a la elusión del pago de tributos, el art. 305 del CP tipifica expresamente como delito fiscal la falta de ingresos de cantidades retenidas o que se hubieren debido retener, así como los ingresos a cuenta de retribuciones en especie.²⁸ De tal modo que, tal y como se falla en el FJ 2º de la SAP de Granada de 23 de julio de 2008, las operaciones de compraventa de inmuebles en las que no se ingresa el IVA correspondiente ni se declara la ganancia en la base del I.R.P.F., se configuran y se encuadran en la conducta típica de la elusión del pago de tributos mediante la omisión de la declaración, causando un perjuicio al patrimonio de la Hacienda Pública de más de 120.000 euros.²⁹

²⁵ De tal modo describe y delimita los extremos de la conducta fraudulenta MUÑOZ CONDE, Francisco, *“Derecho Penal...”* ob. cit. pág. 1056.

²⁶ APARICIO PÉREZ, José, *“El delito Fiscal a través...”* Ob. Cit., página 48 aclara el requisito que debe concurrir para que se produzca el delito.

²⁷ ESCRIBANA CHUMILLA, F. Javier, *“Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”*, edición nº 1, Editorial LA LEY, Madrid, Marzo 2011, pág. 35.

²⁸ APARICIO PÉREZ, José, *“El delito Fiscal a través...”* ob. cit., pág. 97.

²⁹ Ref. LA LEY 200069/2008.

Del mismo modo, se introduce de forma expresa en el delito fiscal la obtención indebida de devoluciones. La razón de la inclusión hay que vincularla a una determinada práctica fraudulenta, en la que los autores del delito obtienen dinero de la Hacienda Pública en concepto de devolución, como afirma APARICIO PÉREZ, refrendado por el FJ 6º de la SAP de Madrid de 30 de enero de 2013 (Ref. ARP/2013/762), fundamentalmente de IVA, y también de IRPF, a través de la simulación de una actividad mediante el uso de datos de identificación falsos, facturas falsas o mediante la constitución de sociedades instrumentales vacías y empresas fantasma utilizadas exclusivamente para tal fin.³⁰

Por otra parte y para concluir con la modalidad típica, comete delito fiscal por el disfrute indebido de beneficios fiscales quienes, alterando o falseando las circunstancias en que se encuentran, se benefician de un tratamiento favorable a la hora de determinar las cantidades a ingresar por cualquiera de los conceptos tributarios.³¹ Cabe concluir, por tanto, que atendiendo a la naturaleza de la conducta típica, no estamos ante una modalidad de omisión. De este modo, la adquisición de un bien al tipo reducido sin haber justificado haberle dado el uso o destino legalmente previsto constituye un falseamiento de las circunstancias que origina el disfrute de un beneficio fiscal indebido.³²

3. MODALIDADES DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

Los obligados tributarios a que se refiere la LGT (contribuyentes, sustitutos del contribuyente, obligados a realizar pagos fraccionados, retenedores, obligados a repercutir, obligados a practicar ingresos a cuenta, obligados a soportar la repercusión, obligados a soportar la retención, obligados a soportar los ingresos a cuenta, sucesores)³³ tratan de reducir al máximo las cargas fiscales derivadas de las actividades que desempeñan con el objetivo de obtener unos ingresos mayores. Dichas actividades, como hemos comentado anteriormente, suponen una violación del mandato

³⁰ APARICIO PÉREZ, José, “*El delito Fiscal...* ob. cit., página 114.

³¹ MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José Mª; CASADO OLLERO, Gabriel; “*Curso de Derecho Financiero...*, ob.cit. páginas 541 y 542.

³² A mayor abundamiento véase SAP 91/2005 de 8 de febrero de 2005, FJ2º, Ref.LA LEY 30325/2005.

³³ Regulados en el art. 35 de la LGT.

constitucional de contribuir al sostenimiento de las arcas públicas³⁴, vulnerando el principio de solidaridad y causando un grave perjuicio a la Hacienda Pública Española.

No obstante, algunas de las actividades se desarrollan en el marco de la regulación específica de cada tributo, en virtud de las cuales y reuniendo determinadas circunstancias, pueden obtenerse incentivos y beneficios fiscales.

Dichas actividades son constitutivas de fraude fiscal cuando los obligados tributarios recurren a operaciones y complejos entramados jurídicos que, aun siendo reales y permitidos por la norma tributaria, no se ajustan a los actos y negocios que se pretende, buscando únicamente eludir el pago de tributos u obtener beneficios y ventajas fiscales.

En el presente capítulo analizaremos los entramados más comunes mediante los cuales se sustancian las conductas constitutivas de fraude fiscal. Así pues, los arquetipos serán los siguientes:

- La Caja B y falsedad contable
- Blanqueo de Capitales
- Alzamiento de bienes
- Las tramas del IVA intracomunitario

3.1. La Caja B

En primer lugar, y de conformidad con el art. 25.1 del Ccom en virtud del cual se desprende el mandato legal de la llevanza de una contabilidad, toda empresa debe llevar una contabilidad ordenada y adecuada a la actividad de la empresa. El resultado de la misma será lo que denominamos Caja A. Por consiguiente, cuando la empresa lleva una contabilidad paralela a la real, con el objeto de reflejar una situación económica y financiera de la empresa distinta a la verdadera, es lo que denominamos Caja B.³⁵

Partimos de que la contabilidad ordinaria o “A” en comparación con la “B” se considera y se configura como el principal sistema de información de las unidades

³⁴ Regulado en el art. 31.1 de la CE.

³⁵ Así lo define QUINTERO OLIVARES, Gonzalo, MORAL PRATS, Fermín, “*Comentarios a la parte especial del Derecho Penal*”, Ed. Aranzadi, Pamplona 2011, página 1128.

económicas que, entre otros cometidos, trata de ofrecer, en principio, una información estructurada y relevante sobre la riqueza existente y renta generada por aquellas.³⁶ En definitiva, es, pues, el instrumento para preparar y dar a conocer la información relativa a las empresas. Los receptores de tal información pueden ser tanto de la misma empresa (socios, trabajadores...), como usuarios externos, entre los que se encuentra la Administración Pública.

Todo empresario, o persona en quien éste delegue, si se da el caso, deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico y económico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Del mismo modo, deberá llevar un libro de Inventarios y Cuentas anuales y libro diario.³⁷ Los instrumentos a los que hemos hecho alusión son medios que la contabilidad emplea para reflejar la situación real en la que se encuentra la empresa.

Por cuanto se refiere a la cuenta, ésta es una herramienta contable cuyo objeto es representar los elementos del patrimonio (dinero, máquinas, mercaderías, derechos de cobro, aportaciones de los empresarios etc.) asignando cada uno de ellos a una cuenta y los resultados contables. Se utiliza para anotar las variaciones de los elementos patrimoniales a lo largo del tiempo.³⁸ Las cuentas se clasifican en:

- Cuentas de Activo: Bienes o derechos propiedad de la empresa.
- Cuentas de pasivo: Recursos Financieros ajenos.
- Cuentas de Patrimonio Neto: Recursos Financieros propios.³⁹
- Cuentas de Gatos: Disminución del patrimonio neto y suponen aumentos de activo y disminuciones de pasivo.
- Cuentas de Ingresos: Aumento de Patrimonio Neto y suponen aumentos del activo.⁴⁰

³⁶ En este sentido define la naturaleza y finalidad de la contabilidad ALFONSO LÓPEZ, José Luis; ACEDO GALLARDO, Fernando; LÓPEZ ESPINOSA, Germán; MOLLÁ COTS, Salvador, “*La Contabilidad Financiera*”, Ed. Thompson Reuters, Aranzadi 2010, Pamplona, página 22.

³⁷ Regulado en el art. 25.1 del Ccom.

³⁸ ALFONSO LÓPEZ, José Luis; ACEDO GALLARDO, Fernando; LÓPEZ ESPINOSA, Germán; MOLLÁ COTS, Salvador, “*La Contabilidad...* ob. cit., página 38.

³⁹ Al respecto se pueden consultar LÓPEZ RASO, María José, “*Nuevo Plan General de Contabilidad*”, Madrid 2011, Ed. Paraninfo SA, página 39.

⁴⁰ Tal y como indica el art. 27 del Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Ccom, en cuanto a los libros de contabilidad deberán ser presentados por los empresarios con carácter trimestral en

El requisito de fiabilidad y de rigurosidad del estado contable se deriva de que del resultado del mismo se cuantificará la deuda tributaria que deberá ser asumida por el obligado tributario. En consecuencia, el origen de la actividad fraudulenta procede del deseo del obligado tributario de reducir la carga fiscal que se deriva del resultado del ejercicio contable.

A continuación, analizaremos las conductas fraudulentas, los sujetos y los elementos intervinientes en las mismas que implican llevar una contabilidad B.

3.1.1. Conducta fraudulenta.

a) Preceptos legales que tipifican la conducta como ilícita

El art. 200 de la LGT, establece que “Constituye infracción tributaria el incumplimiento de obligaciones contables y registrales, (...) d) La llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario.”

La conducta ilícita contempla las obligaciones de contabilización o registro de operaciones a efectos de determinar el total de la deuda tributaria. Es decir, que estas conductas *per se* no producen un perjuicio a la Hacienda Pública. Para que se produzca un perjuicio al fisco se requiere que las operaciones contables falseadas se reflejen en las declaraciones tributarias o autoliquidaciones.

Mientras que determinadas conductas contempladas en este artículo, como la inexactitud en los registros contables o el retraso de cuatro meses, se consideran conductas cuya tipificación se agota en la conducta misma, la llevanza de contabilidades distintas se tipifica por el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario.

Si bien se califican como graves todas las conductas tipificadas en el art. 200 de la LGT, la sanción pecuniaria prevista para la llevanza de contabilidades distintas, de 600 euros, no se ajusta a la gravedad de la infracción, debiendo regular y establecer la sanción en un porcentaje de la cantidad defraudada para cada ejercicio.

forma de Balances de Sumas y Saldos y anualmente en forma de Inventario y Cuentas Anuales en el depósito del Registro Mercantil.

Por su parte, el imperativo legal del derecho punitivo español, concretamente el art. 310 del CP, en el supuesto que estamos tratando establece que “Será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales (...) b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.”

Por la expresión “llevar contabilidades distintas” debemos entender que: a) existe una obligación previa que perdura y que se prolonga en el tiempo y b) que existen dos o más sistemas contables que, pese a confeccionarse con idénticos parámetros contables, arrojan resultados diferentes al estar basadas en asientos contables distintos, sea porque en una de ellas se computen datos falsos, sea porque se omiten otros verdaderos.⁴¹

Como bien hemos reseñado en el comentario del art. 200 de la LGT, la conducta fraudulenta por sí misma no produce un perjuicio económico a la Hacienda Pública, es decir que se configura como un delito que halla su origen en el acto preparatorio o de ejecución parcial del delito fiscal.⁴² El tipo penal queda constituido por la sola 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.⁴³

BAJO y BACIGALUPO afirman que el delito de doble contabilidad debe tener por finalidad ocultar o simular la verdadera situación de la empresa, es decir, impedir también la determinación de la verdadera base imponible⁴⁴. El impedir la determinación de la misma es lo que permite distinguir entre el comportamiento de las falsedades contables castigadas en el art. 290 del CP como delito societario.⁴⁵ La SAP de 2 de febrero de 2007 de Pontevedra aduce que “a través de la tipificación de tales ilícitos se pretende luchar contra el fenómeno criminógeno representado por aquellas empresas o entidades que llevan dos contabilidades distintas, una en donde recoge la verdadera

⁴¹ De este modo caracteriza y define el llamado delito contable MARTÍNEZ BUJÁN, Carlos; “*Derecho Penal Económico...* ob. cit., pág. 679.

⁴² Así lo afirman QUINTERO OLIVARES, Gonzalo; MORALES PRATS, Fermín, “*Comentarios a la parte especial...* ob. cit., pág. 1126.

⁴³ BAJO, Miguel y BACIGALUPO, Silvina, “*Delitos contra la...* ob. cit., página 170.

⁴⁴ Regulada en el art. 50 de la LGT se configura como la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.

⁴⁵ BAJO, Miguel y BACIGALUPO, Silvina, “*Delitos contra la Hacienda...* ob. cit., pág. 170.

situación patrimonial de la empresa que es utilizada, no sólo a efectos internos, sino incluso en sus relaciones con terceros, convirtiéndose en instrumento indispensable para una adecuada gestión social, y otra ficticia, utilizada con fines de fraude a la Hacienda Pública, con la intención de simular u ocultar la verdadera situación económica de la empresa de modo que ésta no sea detectada por la Inspección de Tributos, y así eludir el correspondiente pago de los impuestos que gravan su actividad comercial.”⁴⁶

Se establece la necesidad de la concurrencia en la conducta típica de una norma con rango de ley (LGT) que exija al sujeto u obligado tributario la llevanza de la contabilidad, poniendo de manifiesto la incriminación aplicable a aquellos sujetos que oculten o simulen la verdadera situación económica de la empresa, ofreciendo una imagen y situación que no se ajusta a la realidad. Por tanto, será responsable única y exclusivamente, a tenor literal de lo establecido en el citado artículo, los sujetos que queden obligados a llevar la contabilidad por los arts. 35.2 de la LGT. Por otra parte, al tratarse de un delito de peligro abstracto, pues pone en peligro la posibilidad de que se cumpla con la obligación tributaria, basta con el mero incumplimiento del deber de contabilidad que surge de la LGT, independientemente de la posible comisión de un delito fiscal.⁴⁷ Es por ello que respecto de los concursos de delitos, éste queda absorbido, cuando se cumplen sus respectivos presupuestos de hecho, en el de defraudación tributaria tipificado en el art. 305 del CP.⁴⁸

b) *Iter criminis* del delito de doble contabilidad

La consumación del delito se produce por el mero hecho de confeccionar las contabilidades distintas mencionadas en el precepto, apreciándose en el instante indicado. Teniendo en cuenta que la finalidad que se persigue es que se lleve la contabilidad, libros o registros en un período determinado, hay que reconducir la consumación del delito al momento en que expira dicho período, debiéndose tener en cuenta las normas fiscales reguladoras de esa obligación temporal.⁴⁹

c) Participación de terceras personas

⁴⁶ FJ 5º, Ref. LA LEY 8627/2007.

⁴⁷ BAJO, Miguel y BACIGALUPO, Silvina, “*Delitos contra la Hacienda...* páginas 170 y 171.

⁴⁸ MESTRE DELGADO, Esteban, “*Derecho Penal Parte Especial*”, 3ª Edición 2005 Ed. Colex, pág. 417.

⁴⁹ APARICIO PÉREZ, ÁLVAREZ GARCÍA, “El llamado delito... ob. cit. pág. 24.

De la lectura de los preceptos legales que son de aplicación en la problemática actual, podemos concluir que de ellos se desprende la inexistencia de la posibilidad de atribuir la culpabilidad de la defraudación a una tercera persona, pues el art 310 del CP establece que será sujeto activo de la conducta “el que esté obligado por la ley tributaria a llevar la contabilidad mercantil, libros o registros fiscales”, siendo el empresario, ya sea personalmente o delegando en otro sujeto tal función en los términos previstos en art. 25.2 del Ccom.

Probablemente, con la literalidad de los arts. 25 del Ccom y 35 de la LGT, no se especifique con claridad quién es el sujeto o sujetos obligados por la Ley Tributaria a llevar la contabilidad. Tal y como dispone el art. 35.1 de la LGT, “son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias”. Entre dichas obligaciones que deben cumplir los obligados tributarios se comprende, a tenor del art. 29.2 d) de la LGT, la obligación de llevar y conservar los libros de contabilidad.

Por consiguiente, el precepto del art. 25.2 del Ccom que complementa la LGT, estableciendo que los empresarios (persona física o jurídica) o las personas en las que éste delegue, deberán llevar la contabilidad escrupulosamente, sin perjuicio de la responsabilidad del empresario. En virtud de los preceptos descritos, podemos aseverar que será, pues, el empresario persona física o persona jurídica, el responsable de llevar la contabilidad a efectos tributarios y penales.

Habiendo aclarado la posible duda, hay que contemplar diversas situaciones y conductas en que pueden darse para este ilícito. La primera de ellas, simplemente coincide con los tipos descritos en los arts. 200 de la LGT y 310 del CP.

En segundo lugar, cabe la posibilidad que el sujeto infractor a efectos legales y tributarios sea una persona jurídica. Con posterioridad a la reforma del Código Penal de 2010, se rompe con el principio del derecho punitivo español “*Societas delinquere non potest*” en virtud del cual las personas jurídicas no podían ser sancionadas. Es por ello que será considerado como autor el administrador de hecho o de derecho de la sociedad. En este extremo puede surgir la figura del “testaferro” o “muñeco de paja”, siendo ambos meros instrumentos cuya única finalidad es ser utilizados como cabezas de turco por los administradores de hecho, que son los realmente responsables de la comisión de la conducta ilícita.

En tercer lugar, aparece la figura del representante del obligado tributario, que será el sujeto encargado de llevar la contabilidad. En este caso, y con el objeto de dar cumplimiento a los preceptos de los arts. 310 del CP y 25 del Ccom, se deberá imputarse la responsabilidad al representado (obligado tributario) y no al representante. En cualquier caso podría suceder que el propio representado no tuviera constancia de las actividades delictivas del representante. Si así fuera, no cumpliría estrictamente con los requisitos, pues el representante no es el obligado tributario.⁵⁰

Respecto de este último apunte, la STSJ de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Granada, de 14 de diciembre de 2009, argumenta que más allá de la alegación de que fue el responsable de la llevanza de la contabilidad de su empresa quien hizo las declaraciones que después se revelaron como incorrectas, lo cierto y verdad es que todo obligado tributario debe desplegar un mínimo de diligencia en orden a conocer los rendimientos sujetos al impuesto. Y todo ello por más que se afirme que ha ejercido acciones legales en orden a exigir responsabilidad penal a quien, en el desempeño de su labor contable y de asesoramiento, incurrió en las anomalías e irregularidades que desembocaron en los actos cuya conformidad a derecho se someten a nuestra consideración.⁵¹

Por consiguiente, cabe concluir que con independencia del desconocimiento de la actividad del representante, asesor o contable de la empresa, la responsabilidad tributaria recaerá ante el obligado tributario a que se refiere el art. 35 de la LGT.

3.1.2. Modus Operandi Caja B

Tal y como hemos descrito en el primer epígrafe, el ordenamiento jurídico español prevé la existencia de una infracción en el orden fiscal y punitivo que se configura como acto preparatorio de la elusión del pago de tributos, y constituyendo un delito de peligro abstracto, independientemente de la consumación de de la misma.

En ejemplo lo encontramos, en el marco de una operación de alzamiento de bienes y concurso punible en perjuicio de las sociedades acreedoras, de la Hacienda

⁵⁰ A mayor abundamiento consúltese APARICIO PÉREZ, ÁLVAREZ GARCÍA, “El llamado... ob.cit. página 24.

⁵¹ FJ 4º Ref. LA LEY 345602/2009.

Pública, de la Seguridad Social y de los trabajadores, logra crear un sistema que le permite poseer liquidez en B en aras de la despatrimonialización de la mercantil y, por lo tanto, cometer el delito tipificado en el art. 310.b) del CP.

El empresario crea un programa informático que le permite llevar una doble contabilidad operando con claves distintas, de manera que no todas las actuaciones de la sociedad quedan registradas. Con ello se separan operaciones en las que se factura con IVA para que, posteriormente, este tributo no se declare al fisco. A los clientes de esas operaciones se les entrega la factura correspondiente sin el membrete de la empresa, reflejando en aquellas operaciones la clave 900 y los datos para identificar a aquellos clientes. El dinero de esas operaciones no se ingresa en las cuentas bancarias de la empresa, sino que es ingresado por trabajadores del sujeto activo en un buzón especial para que posteriormente éste o personas de su confianza lo recojan.⁵²

Del mismo modo, tampoco se asientan en la contabilidad de la empresa las operaciones realizadas a través del mostrador, siendo éstas identificadas con las claves distintas y cuyos importes son retirados directamente sin ingresarse en ninguna cuenta bancaria de la sociedad.⁵³ En suma, al empresario no le interesa continuar con la actividad de la sociedad en cuestión puesto que tiene otras dos empresas que le reportan beneficios. De este modo, simulando quiebra y suspensión de pagos⁵⁴ pretende eludir el pago a los acreedores citados en el primer párrafo.

3.2.1. Blanqueo de capitales

La modalidad delictiva que a continuación describimos está regulada 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

⁵² STS de 17 de abril de 2006 HP 2º, Ref. LA LEY 48795/2006.

⁵³ STS de 17 de abril de 2006 HP 3º, Ref. LA LEY 48795/2006.

⁵⁴ En la actualidad se denomina Concurso de Acreedores y está regulado por la Ley 22/2003 de 9 de julio, Concursal.

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.”⁵⁵

El capítulo en cuestión se corresponde con la receptación y el blanqueo de capitales y no se encuadra en los delitos contra la Hacienda Pública. Debemos, por tanto, delimitar la relación existente y conexión entre ambas conductas delictivas. 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.⁵⁶

En este apartado trataremos de delimitar los supuestos en los que existe conexión entre ambos delitos, examinando las distintas posturas doctrinales y la reciente regulación en materia de prevención del fraude fiscal y blanqueo de capitales.

3.2.2. Preceptos reguladores de la conducta típica

Como hemos señalado al iniciar la explicación de esta conducta, del art. 301 del CP se desprenden diversas conductas típicas que son las siguientes:

- Adquirir, poseer, utilizar, convertir, o transmitir bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva.
- Realizar cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito.
- Ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos.

Aunque en virtud de la redacción del art. 301 del CP se exige objetivamente la adquisición, transmisión o conversión de bienes, la SAN de 11 de septiembre de 2012, admite la realización de cualquier otro acto que tenga por finalidad ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o auxiliar al partícipe del delito. Subjetivamente se exige que el sujeto simplemente conozca que los bienes tengan su origen en una actividad delictiva.⁵⁷

⁵⁵ Redacción del art. 301 del CP.

⁵⁶ De este modo resume el impacto de la elusión del pago de tributos a la Hacienda Pública QUINTERO OLIVARES, Gonzalo; Apuntes publicados por la Fundación para la Universitat Oberta de Catalunya, Barcelona, página 13, <http://www.exabyteinformatica.com/>, consultado en 22/03/2014.

⁵⁷ FJ 5º, Ref. LA LEY 133782/2012.

Si bien es cierto que esta modalidad delictiva constituye una conducta punible con carácter independiente, es necesaria la existencia de una actividad delictuosa consumada con carácter previo. Con carácter general, la procedencia ilícita de los bienes objeto de posterior blanqueo suelen estar relacionados con el tráfico de sustancias estupefacientes, tráfico de armas etc.

Con la entrada en vigor de la Ley 10/2010 de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo, se deja bien claro en su art. 1.2, que a efectos de la presente ley se considerarán “bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito (...) con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública.” A lo que debemos añadir que, por su parte, la LO 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del CP, modificó el apartado 1 del art. 301, de modo que, a partir de su entrada en vigor, comete delito de blanqueo de capitales quien “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”, con lo cual el denominado auto-blanqueo pasaba a ser punible como también la mera posesión o utilización de los bienes, facilitando la punición de quien cometió el delito fiscal y luego posee o utilice el importe de la cuota defraudada.⁵⁸ No obstante, tal extensión no implica que todos los delitos contemplados en el texto punitivo puedan ser antecedentes del de blanqueo, ya que será exigible que sean susceptibles de generar una ganancia.⁵⁹

Con la entrada en vigor de las disposiciones legales, inequívocamente podemos afirmar que el delito de defraudación tributaria se configura como un delito subyacente al de blanqueo de capitales.

Queda claro, pues, que el delito contra la Hacienda Pública, en cualquiera de las modalidades previstas, produce un efecto beneficioso para el defraudador, en detrimento del fisco español. Por ello, si nos centramos en ciertas modalidades de defraudación, el margen de duda se reduce a la mínima expresión, dado que el incremento patrimonial o

⁵⁸ DEL ROSAL BLASCO, Bernardo, “Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del delito fiscal”, *Diario la Ley* 7997, 9 de enero de 2013.

⁵⁹ Queda por tanto delimitado el supuesto objetivo del delito, sin el cual no cabrá la aplicación del mismo, tal y como la aseveran CAMPOS NAVAS, Daniel, “Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que delito fiscal sea el delito precedente al de blanqueo”, *Diario La Ley*, Nº 6383, Sección Doctrina, 21 Dic. 2005.

la obtención de la ganancia es evidente. Este es el caso del precepto del art. 305 del CP, en el que se castiga a aquel sujeto que por “acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que el importe de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros.” La relación causal exige que el autor obtenga algo que antes no tenía. En el caso que nos concierne, el autor del delito fiscal tiene en su patrimonio al menos 120.000 euros que no debería tener porque es lo que le ha defraudado a la Hacienda Pública. En los casos de delitos de fraude de subvenciones y en los que haya una devolución de ingresos por parte del Fisco no nos encontraríamos ante este problema, ya que el dinero entra en el patrimonio del delincuente en ese preciso momento, en cambio, en los delitos fiscales por acción, el dinero ya se encuentra en su patrimonio. La diferencia estriba en que, en estos casos, el dinero debe salir del patrimonio para pagar a Hacienda pero no lo hace por la defraudación que ha cometido.

En resumen, creemos que la cuota defraudada constituye una de las conductas descritas en el artículo 301 CP que pueden recaer sobre la cuota tributaria, la cual constituye a la vez un perjuicio para la Hacienda Pública y un beneficio para el defraudador.⁶⁰ Por consiguiente, y atendiendo al requisito de la ganancia patrimonial, tanto el que retiene cantidades a cuenta de un impuesto que luego no ingresa como el que obtiene devoluciones indebidas o el que obtiene una subvención fraudulentamente, consiguen una ganancia perfectamente cuantificable, identificable y susceptible de ser convenientemente reciclada con alguno de los actos previstos en el art. 301 del cp.

Tal posición queda reforzada con la STS 1501/2003 de 19 de diciembre que determina en su FJ 6º lo siguiente: “Sería un contrasentido que, admitida como está jurisprudencialmente la posibilidad de que el delito de estafa sea delito antecedente del blanqueo de capitales, se rechazara dicha construcción para el delito fiscal; ello supondría hacer de mejor condición al que engaña a la Hacienda Pública para obtener una devolución o subvención indebida, que al que engaña a un particular, y aunque tal discriminación pueda ser coherente con la conciencia fiscal por desgracia todavía vigente, carece de toda base no sólo jurídica, sino incluso ética.”⁶¹

⁶⁰ Así lo afirma MALLADA FERNÁNDEZ, Covadonga, “El delito Fiscal como delito previo del blanqueo de capitales”, Ed. Aranzadi, Ref. BIB 2012/737, págs. 5 y 6.

⁶¹ Ref. LA LEY 973/2004.

Quedando claros los supuestos del art. 305 del CP al que hemos hecho referencia, debemos contemplar otras modalidades de defraudación a la Hacienda Pública como pueden ser, la elusión del pago de tributos, o la llevanza de una contabilidad paralela para reflejar una situación distinta de la empresa a la real. A diferencia de la obtención de devoluciones indebidas u obtención de beneficios fiscales, debemos preguntarnos si las actividades a que nos estamos refiriendo producen un incremento del patrimonio directamente y si puede ser este patrimonio susceptible de ser blanqueado. A tales efectos debemos atenernos a la normativa internacional que regula y determina cual es el concepto legal de “producto del delito”.⁶²

Por todo lo expuesto, e incidiendo en el beneficio obtenido por el defraudador por la comisión del delito, podemos concluir que cualquier modalidad delictuosa contemplada en el art. 305 del CP puede configurarse como un delito subyacente del delito de blanqueo de capitales.

Por otra parte, y para determinar el supuesto en el que se configura el delito fiscal 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:⁶³

- 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 testaferros, aperturas de cuentas o depósitos en entidades bancarias ubicadas en país distinto del de residencia de su titular, etc.

⁶² CAMPOS NAVAS, Daniel, Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que delito fiscal sea el delito precedente al de blanqueo, Diario La Ley, Nº 6383, Sección Doctrina, 21 Dic. 2005, Ref. D-295, nos muestra de manera sintetizada las normativas reguladoras internacionales del blanqueo de capitales, como son La Convención de Viena de 20 de diciembre de 1988 y El Convenio de Nueva York de 15 de noviembre de 2000 y qué es el producto del delito según éstas. La Convención de Viena de 20 de diciembre de 1988, antecedente inevitable cada vez que se trata de lavado de dinero, en su art. 1 p) entiende por “producto” los bienes obtenidos o derivados directa o indirectamente de la comisión de un delito tipificado de conformidad con el párrafo 1 del art. 3. De la definición se desprende el término “indirectamente”, lo que expresa que las ganancias obtenidas de la actividad ilícita (delito subyacente), no tienen que manifestarse con carácter inmediato. Del mismo modo se expresa el concepto de producto del delito en el artículo 2.e) del Convenio de Nueva York de 15 de noviembre.

Prosigue CAMPOS NAVAS afirmando que “En definitiva la cuota defraudada es al tiempo un perjuicio para la Hacienda Pública y de lucro cesante y un beneficio para el defraudador, que en caso de condena vendrá obligado al pago de dicha cantidad en concepto de responsabilidad civil. Esa misma cantidad es el beneficio o provecho económico derivado del delito y por lo tanto susceptible de ser lavado. Por todo lo anterior en tanto se realicen actividades de transmisión, conversión u ocultamiento de dicho provecho, se estará cometiendo un nuevo delito de blanqueo de capitales.”

⁶³ Ref. LA LEY 71351/2003

- Y, por último, la existencia de algún dato objetivo que relacione a quien dispone de ese dinero con una actividad previa de defraudación fiscal con carácter de delito, de modo que permita afianzar la imprescindible vinculación entre ambos delitos.⁶⁴

3.2.3. Modalidades comunes en el blanqueo

Habiendo determinado que los delitos de defraudación a la Hacienda Pública se equiparan a los delitos por tráfico de sustancias estupefacientes en el momento de establecer si el primero es subyacente o no del delito de blanqueo de capitales, es interesante vislumbrar aquellos métodos más comunes para lavar los bienes procedentes de la actividad delictiva. La jurisprudencia de los tribunales aporta varios ejemplos.

La STS de 6 de febrero de 2014, en su FJ 20º, relata cómo una organización criminal colombiana se dedica a sacar el dinero negro de España, cuya procedencia ilícita se relaciona con el tráfico de estupefacientes, mediante la ocultación de billetes en sus respectivos equipajes con destino a Colombia, con el objetivo de adquirir inmuebles a través de testaferros, y a la simulación económica a través de sociedades pantalla creadas con tal finalidad.⁶⁵ Respecto de la creación con esa finalidad de las sociedades pantalla, es una modalidad de blanqueo que se emplea con el objetivo de simular actividad económica, que es inexistente, con el objetivo de justificar el afloramiento de dinero.⁶⁶

Por otra parte, la SAN 11/2005 de 7 de mayo, en su FJ 4º, relata como la importación, almacenaje y comercialización de elevada cantidad de heroína y cocaína, son encubiertas mediante la creación de un entramado societario con la finalidad de ocultar el origen ilícito del dinero, demostrándose que en tales empresas no se llevaba a cabo actividades comerciales, y todo ello en el seno de una organización con una estructura jerarquizada.⁶⁷ De todo ello podemos deducir que una de las notas más

⁶⁴ Esta argumentación también se encuentra en la SAN 7/2013 de 3 de abril de 2012 (FJ 1º, Ref. LA LEY 118796/2013); CAMPOS NAVAS, Daniel; “Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que delito... ob. cit.

⁶⁵ FJ 20º, Ref. LA LEY 29177/2014.

⁶⁶ Por su parte, la SAP 511/2010 de 14 de setiembre, en su FJ 3º, describe como un empresario se lucra explotando sexualmente en varios inmuebles a mujeres de variopinta procedencia aprovechándose de su situación de extrema necesidad, en el marco de una organización criminal con estructura jerárquica. La actividad descrita, que atenta contra los derechos y libertades de los trabajadores extranjeros, es encubierta con la pantalla de actividades lícitas. Asimismo, los beneficios de tales actividades van destinadas a un amplio entramado de empresas, cuya finalidad es encubrir la actividad ilícita de la cual procede el dinero.

⁶⁷ SAN 11/2005 de 7 de mayo, FJ 4º, Ref. LA LEY 312753/2005.

comunes del blanqueo de capitales es la utilización de sociedades pantalla cuya finalidad es encubrir la actividad ilícita.

No obstante, existe una modalidad de blanqueo de capitales conocida como el “pishing” que consiste en blanquear dinero procedente de la obtención de claves bancarias. Respecto a esta modalidad, la STS 99/2013 de 19 de diciembre, en su FJ 3º, reseña cómo una mujer acepta un trabajo consistente en abrir una cuenta bancaria para recibir cantidades de terceras personas para posteriormente, enviarlas a cuentas bancarias situadas en el extranjero, quedándose una pequeña comisión. Cuentas cuya titularidad ostentaban terceras personas desconocidas por ella. El dinero recibido por ésta es dinero procedente de la obtención de claves bancarias por parte de delincuentes.⁶⁸

No debemos obviar que el empleo de terceras personas ajenas a la organización criminal es capital para que pueda efectuarse el blanqueo. Tal y como hemos podido observar en la sentencia del “pishing”, se ha requerido de los servicios de una tercera persona ajena a la organización y, supuestamente, ajena al conocimiento de la actividad de la misma. Es por ello que la figura del letrado reviste de especial importancia. Un ejemplo lo hallamos en la STS 56/2014 de 6 de febrero de 2014 en la que el Alto Tribunal, en el FJ 13º, considera que está justificada la condena de un abogado por un delito de blanqueo de capitales si con su prestación de servicios genera objetivamente un delito de ocultación de la naturaleza u origen del dinero que se trata de ocultar. En tal caso, el abogado en cuestión es contratado por los jefes de una organización criminal para recuperar el dinero incautado en la aduana del aeropuerto a quienes habían actuado como “correos”. La conducta consiste en diseñar una estrategia en aras de recuperar el dinero incautado procedente del tráfico de sustancias estupefacientes. Esgrime el TS que “no cabe duda de la tipicidad penal de las conductas de los abogados orientadas al asesoramiento sobre el modo de ocultar el dinero de procedencia ilícita”. Añade que “existirá el delito de blanqueo cuando la prestación de servicios del abogado genere objetivamente un efecto de ocultación y, por tanto, la consolidación de las ganancias del delito”.⁶⁹

⁶⁸ Ref. RJ/2013/8479, El tribunal absuelve a la mujer por un delito de blanqueo de capitales en su modalidad imprudente puesto que ésta no reunía los conocimientos financieros e informáticos necesarios. Se emite un voto particular en el que un magistrado muestra su disconformidad puesto que la acusada debería tener un mínimo conocimiento de la ilicitud de la actividad ya que las labores a desempeñar consistían en la obtención de “dinero fácil”.

⁶⁹ STS 56/2014 de 6 de febrero de 2014, FJ 13º, Ref. LA LEY 29177/2014

A continuación, y para complementar lo descrito anteriormente, DE URBANO CASTRILLO nos ofrece una batería de conductas comunes que tienen como objetivo principal el blanqueo de dinero. Éstas han sido aportadas por el Gobierno de Colombia, que, como sabemos, es uno de los países con más tradición en el blanqueo de dinero por tráfico de drogas, llegando a tener abiertos en un mes del año 2.004, 465 procesos.⁷⁰ Así pues, las autoridades colombianas detallan que las modalidades más comunes en el blanqueo son las siguientes:

1. Envíos de giros postales a ciudadanos corrientes quienes, a cambio de facilitar sus datos personales y bancarios, reciben una compensación, comprometiéndose a entregar las cantidades recibidas a quienes les contactan.

Es una de las vías principales -por su carácter masivo- de “blanqueo”. Los delincuentes buscan personas necesitadas y, para evitar los controles, envían giros por debajo de las cantidades de control obligatorio.

Es una actividad “organizada” ya que se forman grupos de hasta 200 individuos, que reciben unos 3 giros al mes, por un máximo de 300 euros cada vez.

Es un caso típico de “favorecimiento real”, en su modalidad de conversión de dinero negro en dinero blanqueado, a través de una penetración capilar, individualizada, euro a euro, de los fondos obtenidos por actividades delictivas.

2. El arbitraje consistente en comprar un dólar a precio bajo y venderlo por otro mayor.

En esta modalidad, la divisa ingresa al país a nombre de una persona que la transfiere a otra y a otro país, siendo la diferencia obtenida en la operación, más, en la mayoría de las ocasiones, el capital inicial para la compra de la divisa, el monto que se blanquea. Es un caso de “adquisición”, según la terminología que emplea nuestro Código Penal.

3. La exportación ficticia de servicios.

Se trata de una actividad sedicentemente económica, ya que se parte de una producción de servicios inexistente, que supuestamente se exportan con la que se justifica la entrada de fondos procedentes del exterior.

⁷⁰ DE URBANO CASTRILLO, Eduardo; “Sobre las distintas modalidades del «blanqueo de dinero”. Diario La Ley, Nº 6111, Sección Doctrina, 21 Oct. 2004, Año XXV, Ref. D-212, Editorial LA LEY.

4. La exportación ficticia de bienes.

Se pueden exportar realmente bienes porque éstos son más difíciles de escamotear que un “servicio” prestado, pero se declaran cantidades superiores a las exportadas realmente, siendo dicha diferencia la clave para introducir dinero ilícito.

5. Operaciones de inversión extranjera ficticias, en una empresa local en problemas.

En esta modalidad, el empresario “en dificultades” obtiene una comisión por prestar su nombre a la operación, que evidentemente no realiza él sino la organización criminal que le contacta.

6. Sustitución de deuda contraída por un cliente de una empresa local, utilizando dinero ilícito.

Ocupación de posición deudora, legitimadora de un pago simulado y diferido, de deudas reales, con dinero procedente de actividades delictivas. De ese modo se entra en el circuito legal, sin necesidad de abono real de la deuda pero, en el caso de que se acabe haciendo el pago, se recupera posteriormente dicho abono.

3.2.4. Modus Operandi del Blanqueo de Capitales

Ha sido objeto de estudio en el correspondiente apartado la posibilidad de que el delito de defraudación tributaria se configure como un delito antecedente o subyacente del delito de blanqueo de capitales. Hemos concluido que, efectivamente, puede darse este supuesto siempre y cuando concurren los siguientes indicios, de conformidad con la doctrina sentada por el Tribunal Supremo⁷¹ en la sentencia a que hemos hecho referencia.

- 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

⁷¹ Entre otras, SAN 7/2013, de 3 Abr. 2013, FJ 1º, Ref. LA LEY 118796/2013; STS 575/2003, de 14 Abr. 2003, FJ 1º Ref. LA LEY 71351/2003; CAMPOS NAVAS, Daniel, “Lavado de dinero...” ob. cit.

efectivo, utilización de testaferros, aperturas de cuentas o depósitos en entidades bancarias ubicadas en país distinto del de residencia de su titular, etc.

- Y, por último, la existencia de algún dato objetivo que relacione a quien dispone de ese dinero con una actividad previa de defraudación fiscal con carácter de delito, de modo que permita afianzar la imprescindible vinculación entre ambos delitos.

Vamos ahora a analizar un caso práctico para vislumbrar un supuesto de blanqueo de capitales cuyo delito subyacente es el de defraudación tributaria.

En la presente sentencia⁷², se hace referencia a la primera de las etapas del blanqueo de capitales mediante un entramado de empresas constituidas por un empresario atunero a fin y a efectos de ocultar sus rentas y patrimonio a la Hacienda Pública derivados de la actividad atunera de éste en Panamá.

Todos los fondos del reo figuran a su nombre y a nombre de las distintas sociedades domiciliadas en Panamá dedicadas a la comercialización de atún y gestionadas por una firma de abogados panameña. Las empresas españolas de las que éste es titular adquieren el atún a un precio notablemente superior al de adquisición por sus empresas atuneras. Las empresas panameñas a las que hemos hecho alusión son utilizadas como instrumento de refacturación, para que parte del beneficio obtenido se sitúe en Panamá (paraíso fiscal) y por tanto no sea objeto de tributación en España. Parte de esos fondos desviados mediante la elusión del pago a la Hacienda Pública (delito tipificado en el art. 305 del CP que responde a la conducta típica de elusión de tributos), son lavados mediante inversiones mobiliarias e inmobiliarias en España, a nombre de las sociedades panameñas que, como sabemos, son dirigidas por el empresario. Por lo tanto, es un claro ejemplo de delito de blanqueo de capitales que tiene como antecedente el delito fiscal tipificado en el art. 305 del CP.

⁷² SAN 7/2013, de 3 abril de 2013 FJ 3º, Ref. LA LEY 118796/2013

3.3. Alzamiento de bienes en perjuicio de la Hacienda Pública

La conducta punible, objeto de análisis y casación con los delitos contra la Hacienda Pública, se encuadra en el Título XIII del CP, que tipifica las conductas susceptibles de causar un perjuicio al patrimonio y orden socioeconómico.

Concretamente, el art. 257.1.1º del CP establece que “Será castigado con las penas de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses (...) el que se alce con sus bienes en perjuicio de sus acreedores”. Debemos entender que como acreedores se configuran tanto personas físicas y jurídicas de carácter privado como público. En suma, el alcance subjetivo de acreedor queda definido en los apartados 2º y 3º del artículo de referencia, configurándose también las entidades públicas como acreedoras del sujeto activo del delito. Por consiguiente, éstas, del mismo modo que las entidades o personas físicas y jurídicas de carácter privado, son sujetos pasivos de la conducta delictuosa. También existe delito de alzamiento de bienes cuando el deudor emplea todo su patrimonio en hacer efectivos los créditos que tiene contraídos, pero liquida alguna deuda que no está en fase de ejecución o con requerimiento de pago con preferencia a otra u otras en las que el acreedor sí ha realizado una conducta activa para que su crédito sea satisfecho, quedando este acreedor, que podíamos denominar diligente, sin cobrar lo debido y en cambio otros, que no se hallaban en la fase de ejecución de la deuda y que no habían realizado conducta alguna con el fin de cobrarla, verían satisfecho su crédito por la conducta positiva del deudor realizada a su favor.⁷³

Con carácter posterior a la definición de alzamiento conforme a la legislación vigente, efectuaremos, basándonos en la jurisprudencia de los Tribunales, el análisis de la conexión existente entre ambas conductas.

3.3.1. Concepto legal y regulación del alzamiento de bienes

Habiendo delimitado las conductas que posteriormente deberemos conectar con el delito de defraudación tributaria, es necesario previamente acotar y establecer con claridad el concepto de “alzarse en perjuicio de los acreedores”.

⁷³ MUÑOZ CUESTA, Francisco Javier, “Posturas jurisprudenciales divergentes sobre el alzamiento de bienes previsto en el art. 257.1.2º del CP”, Ed. Aranzadi, Ref. 2005/2630, pág. 1.

La idea de alzamiento se amplía dejando de asociarse con la fuga u ocultación del deudor (sea total o parcial) y refiriéndose a todos los bienes que determinen la insolvencia.⁷⁴

La STS de 28 de febrero de 2002 aporta la siguiente definición de alzamiento: “Sustracción u ocultación que el deudor hace de todo o parte de su activo, de modo que el acreedor encuentre dificultades para poder cobrar la deuda.”⁷⁵ Asimismo, la STS de 27 de diciembre de 2007⁷⁶ determina que se erigirán como requisitos para que se dé el tipo punible en cuestión la existencia de una deuda anterior, la actividad del deudor consistente en cualquier forma de ocultación de sus bienes, situación de insolvencia⁷⁷ total o parcial como consecuencia de la ocultación e intención de perjudicar a los acreedores.

MESTRE DELGADO estima que “el alzamiento estricto de bienes en perjuicio de los acreedores se comete extrayendo los bienes del deudor del ámbito de actuación del acreedor, ya que mediante su ocultación física (extrayendo del Banco y escondiendo el efectivo metálico que figuraba en las cuentas corrientes abiertas a nombre del deudor, por ejemplo), o simulando cualquier negocio jurídico en cuya virtud el deudor pueda justificar, en el momento de la reclamación del pago del crédito por su acreedor, no disponer de bienes suficientes con los que poder cumplir tal obligación (adjudicando el marido a la esposa, de común acuerdo con ésta, la mitad indivisa de un piso pertenecientes a ambos, para eludir el primero la obligación de pago de una deuda – STS de 31 de marzo de 2000-: vendiendo un vehículo sin que el precio cobrado por él se ingrese nunca en las cuentas bancarias de la empresa deudora, que carecía de otros bienes para ser embargados-STS de 10 de abril de 2000.”⁷⁸

3.3.2. Modus Operandi en el Alzamiento de bienes

Muchas y variopintas pueden llegar a ser las modalidades delictivas para privar a la Hacienda Pública del cobro del crédito tributario del que es titular. A nuestro juicio,

⁷⁴ VIVES ANTÓN, Tomás; ORTS BERENGUER, Enrique; CARBONELL MATEU, Juan Carlos; GONZÁLEZ CUSSAC, José Luis; MARTÍNEZ BUJÁN Carlos; “*Derecho penal Parte especial*”, 2010, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, página 541.

⁷⁵ FJ 1º, Ref. LA LEY 4206/2002

⁷⁶ FJ 4º Ref. LA LEY 232457/2007.

⁷⁷ De conformidad con lo precepto del art.2.2 de la Ley 22/2003 Concursal, la insolvencia es aquella situación económica en la que el empresario no puede hacer frente a sus obligaciones exigibles frente a terceros.

⁷⁸ MESTRE DELGADO, Esteban, “*Derecho Penal Parte Especial*”, 3ª Edición 2005, Madrid, Ed. Colex, páginas 319 y 320.

tantas como circunstancias, características, elementos, situaciones y sujetos rodeen al infractor. Es por ello que, en aras de mostrar el ardid fraudulento, hemos seleccionado dos sentencias que reflejan dos situaciones y *praxis* muy distintas. La primera de ellas consiste únicamente en despatrimonializar la sociedad, y a su vez, la que a continuación se estudia, contiene un gran número de sociedades y testaferros que hacen de la investigación una ardua tarea para la autoridad competente.

- La SAP de Barcelona de de 21 Jun. 2011, en su FJ 4º y siguientes⁷⁹, nos muestra un ejemplo en el que el administrador único de la mercantil contrae una deuda ante la Administración Tributaria que asciende a 167.820'86 euros. El administrador único realiza un acto dispositivo consistente en la venta de la totalidad de las acciones que dicha mercantil tenía en otra sociedad, en total 309.555 acciones por un valor de 1.831.834'05 euros, cantidad que fue abonada en una cuenta corriente abierta a nombre de la empresa. El mismo día que se realizó el ingreso se ordenó, una transferencia del total del dinero a otra cuenta corriente que la sociedad tenía abierta en otro banco, de donde se retiró de modo inmediato la totalidad del dinero. De este modo se ha puesto fuera del alcance de la Hacienda Pública una cantidad de líquido que hubiera sido empleada por la Administración para satisfacer los créditos adeudados.

Recapitulando, y en la línea de lo aseverado por QUINTERO OLIVARES, este es un supuesto de fraude tributario en el que tiene cabida el delito de alzamiento de bienes ya que éste se corresponde con la fase de recaudación, ejecución o apremio de créditos de las Administraciones Públicas, entre los que por supuesto pueden incluirse los créditos ya liquidados y cuantificados que estén impagados.⁸⁰

- En la presente sentencia⁸¹ se hace gala de una auténtica obra maestra de ingeniería financiera, puesto que intervienen varios sujetos y sociedades en la maquinaria. La conducta punible consiste en la despatrimonialización llevada a cabo por los administradores de sociedad que adeuda a la Hacienda Pública 2 millones de euros por incumplimiento de sus obligaciones tributarias de retenciones del IRPF e IVA, a través de la instrumentalización de sociedades inactivas y venta de participaciones sociales y fincas inmuebles a personas interpuestas “hombres de paja”,

⁷⁹ Ref. LA LEY 147231/2011

⁸⁰ De este modo se distingue la fase que, a la postre, determinará la modalidad delictuosa que se cometerá. QUINTERO OLIVARES, Gonzalo; MORALES PRATS, Fermín y Otros, “*Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*”, Ed. Aranzadi Thompson Reuters, Pamplona, 2011, pág. 721.

⁸¹ STS 767/2011 de 12 Jul. 2011, Ref. LA LEY 120112/2011.

sin que los bienes salgan realmente de su dominio. De lo que se desprende la cooperación necesaria de los testaferros que se prestaron a figurar como compradores de determinados bienes inmuebles, contribuyendo conscientemente y de modo esencial a la realización de los hechos constitutivos del delito de alzamiento.

3.4. Tramas del IVA Intracomunitario

En los últimos años se han venido desarrollando un conjunto de figuras de fraude tributario que responden a unas mismas pautas que han venido a recibir la denominación convencional de “fraude de tramas”.⁸² Estas nuevas organizaciones han supuesto para la Hacienda Pública un impacto muy negativo en la recaudación de los impuestos indirectos sobre el consumo.⁸³

El funcionamiento de las mismas responde a la manera en que los mismos bienes viajan por la Unión de un Estado miembro a otro, y vuelven de nuevo al primero sin llegar a un usuario final. En su forma más sencilla, este fraude requiere tres operadores inscritos a efectos del IVA en dos Estados miembros distintos, aunque normalmente participan en él, como mínimo, seis o siete operadores en dos o más Estados miembros.⁸⁴ El contexto en el que se produce el fraude, es, por consiguiente, la adquisición intracomunitaria de bienes en los términos de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, en virtud de la cual, se considerará adquisición intracomunitaria de bienes la obtención del poder de disposición como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien.⁸⁵ Las tramas actúan sobre la base de la existencia de la norma de cobertura tipificada en el art. 26 de la LIVA, que establece las exenciones del pago del impuesto en las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

⁸² OBSERVATORIO DEL DELITO FISCAL, Primer informe año 2006, Madrid, página 73. www.minhap.gob, consultado 15/03/2014.

⁸³ Según estimaciones de Luxemburgo al amparo de los Grupos de Trabajo Fiscales del SCAC de la UE, el importe defraudado a la Hacienda Europea podría rebasar 200 millones de euros al año (doscientos mil millones), www.ief.es, consultado 3/05/2014.

⁸⁴ BARCIELA PÉREZ, José Antonio, “Las tramas de fraude en el IVA: la STS de 23 de mayo de 2012 (asunto Investrónica) y la STJUE en el asunto Mahagében Kft. y otros.”, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2013, Ref. BIB 213/2006, página 1.

⁸⁵ Regulado en el art. 20 de la Directiva 2006/112/CE.

Debemos precisar, no obstante, el concepto de “entrega de bienes” a tales efectos. PUEBLA AGRAMUNT⁸⁶, afirma que “se incluye en dicho concepto toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho de este bien como si fuera dueño; que son “sujetos pasivos” quienes realicen, con carácter independiente, una actividad económica, con independencia de cuáles sean las finalidades y los resultados de dicha actividad; que en el concepto de “actividades económicas” entran todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y que un “sujeto pasivo actúa como tal” cuando efectúa operaciones en el marco de su actividad imponible.”⁸⁷

3.4.1. Características de las Tramas del IVA Intracomunitario

Con carácter previo a la enumeración de las modalidades, debemos reflejar cuales son las notas que las caracterizan:⁸⁸

- El defraudador, acostumbra a destinar parte de las cantidades defraudadas a reducir el precio de los bienes cuando los vuelve a transmitir, convirtiendo parte del ahorro fiscal fraudulento propio en un ahorro de costes para sus clientes. La parte de la cantidad defraudada que el defraudador retiene se convierte en un “margen de beneficio” ilícito. Su beneficio total será mayor cuantos más clientes atraiga con estos precios artificialmente bajos.

- Las operaciones fraudulentas se pueden realizar con la finalidad de obtener devoluciones de impuestos indirectos sin haber realizado las operaciones económicas reales que justificarían tales devoluciones.

- Necesidad de una actividad organizada en la que intervienen varios sujetos, normalmente sociedades mercantiles. Esta actividad organizada puede alcanzar dimensión internacional y dar lugar a numerosos fraudes en distintos países para beneficio de verdaderas organizaciones criminales.

⁸⁶ PUEBLA AGRAMUNT, Núria, “Fraudes de IVA en cadena, actividades ilícitas, Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y Anteproyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.”, Ed. Aranzadi, Pamplona 2006, pág. 8.

⁸⁷ Evidentemente debemos excluir del concepto de entrega de bienes, aquellos que sean ilícitos, como por ejemplo las sustancias estupefacientes. Tal tesis queda reforzada con la STSJUE 50/80 de 5 de febrero de 1981 en la que se esgrime en su FJ 19º que el contrabando de droga no podía considerarse sujeto a derechos de aduana y dejando claro que en el ámbito europeo no se admitiría el gravamen de importaciones de productos ilícitos como los estupefacientes.

⁸⁸ OBSERVATORIO DEL DELITO FISCAL, Primer informe año 2006, Madrid, pág. 74, www.minhap.gob, consultado 15/03/2014.

Como bien hemos tenido oportunidad de mencionar, una de las características básicas de estas modalidades de fraude, radica en la finalidad de obtener devoluciones de impuestos indirectos. Por tanto, el impuesto defraudado corresponde al IVA. Como hemos apuntado, las tramas actúan sobre la base de la existencia de la norma de cobertura tipificada en el art. 26 de la LIVA, que establece las exenciones del pago del impuesto en las adquisiciones intracomunitarias de bienes.⁸⁹

Ello supone que una entrega intracomunitaria tributa en origen al tipo del 0 por 100, lo que quiere decir que el vendedor puede solicitar devolución o compensación del IVA soportado en los bienes vendidos. Por su parte, el adquirente grava los bienes adquiridos al tipo correspondiente de dichos bienes en el país de destino, mediante el procedimiento de auto-facturación. En las ventas subsiguientes emitirá una factura a su comprador repercutiendo el IVA correspondiente y en la declaración-liquidación de IVA trimestral (o mensual, según le corresponda), deberá incluir el IVA auto-repercutido por la adquisición intracomunitaria, para calcular su deuda.

MIRANDA FUERTES y DE NAVASCUÉS AYBAR, hacen una primera aproximación a la naturaleza y razón de ser de estas modalidades fraudulentas afirmando que este entramado no responde a la lógica mercantil. “La finalidad perseguida por estas redes criminales se centra en la defraudación al fisco de los Estados Miembros. No obstante, en algunos casos estas tramas de fraude están dando cobertura a operaciones comerciales reales, reduciendo el precio de los bienes objeto del fraude, gracias a la “subvención” ilegal que implica el impago del IVA. Ello supone además una competencia desleal para otras empresas del sector que no participan en el fraude. En otros casos simplemente se crea una apariencia comercial, incluso sin que llegue a existir la mercancía, con el único propósito de enriquecer a los defraudadores integrantes de la trama.”⁹⁰

Podemos concluir, por tanto, que las defraudaciones del IVA como consecuencia de este fraude no son fenómenos delictivos individualizados relacionados con empresas determinadas, sino comportamientos organizados, cuya realización requiere una planificación previa, la creación de una estructura empresarial, la distribución de funciones entre las sociedades que la comprenden, y la coordinación de su acción conjunta.

⁸⁹ De tal modo lo regula el artículo 26 de la LIVA.

⁹⁰ MIRANDA FUERTES, Núria; DE NAVASCUÉS AYYBAR, Susana; “El Fraude del IVA en las operaciones Intracomunitaria y propuestas de cómo combatirlo” pág. 3.

A continuación efectuaremos la descripción de las modalidades de tramas existentes; el denominado “fraude carrusel” y el fraude de adquisiciones intracomunitarias en el que aparece la figura del *missing trader*, o “trucha”, nombre bajo el cual es conocido por los funcionarios españoles. En consecuencia vamos a examinar una modalidad de trama de defraudación en el IVA.

3.4.2. Fraude en adquisiciones Intracomunitarias

La tipificación de esta modalidad de fraude reside en el art. 305 del CP, pues el resultado de la actividad fraudulenta es la elusión del pago de tributos y la obtención indebida de devoluciones⁹¹, siempre y cuando la cuantía defraudada a que hacemos referencia exceda de los 120.000 euros. En el caso que dicha cantidad sea inferior a la citada, operarán, los arts. 193.4, y 191.4 de la LGT, ya que se obtienen devoluciones indebidas utilizando medios fraudulentos y se deja de ingresar la deuda tributaria mediante la utilización de los mismos.⁹²

a) La trucha o el missing trader

La SAP 25/2013 de 22 de marzo de 2013 afirma en su FJ 2º que “Este mecanismo de fraude es un ejemplo claro de abuso de la exención del IVA en el comercio intracomunitario, que podría extenderse a los nuevos Estados miembros.” La descripción del ardid fraudulento es el siguiente: “una empresa llamada «sociedad instrumental» (*conduit company*) (A) efectúa un suministro intracomunitario de bienes exento a un «operador carrusel» (*missing trader* o trucha) (B) en otro Estado miembro. Este operador (B) adquiere bienes sin pagar el IVA y posteriormente realiza un suministro nacional a un tercer operador (C) llamado «agente» (*broker*). El operador carrusel (la trucha) carga el IVA en sus ventas al «agente», pero no lo paga al fisco y desaparece. El «agente» (C) reclama una devolución del IVA sobre sus compras a B. Por lo tanto, la pérdida financiera de la administración tributaria es igual al IVA pagado por C a B.”⁹³.

Si bien hemos señalado que el objetivo de la defraudación a la Hacienda Pública, debemos recordar que sin embargo, que, en ésta como en las demás modalidades de

⁹¹ De conformidad con la redacción del art. 305.1 del CP.

⁹² Artículos 193.4 y 191.4 de la LGT.

⁹³ Ref. LA LEY 58564/2013.

fraude que analizamos, puede desplazarse el importe del impuesto dejado de ingresar hacia una reducción de los precios de venta con objeto de obtener una situación más competitiva, vía precios.⁹⁴

Como hemos podido observar, la función de la trucha o el *missing trader* en la trama, se limita únicamente a recibir los bienes o servicios de la sociedad instrumental y repercutir formalmente el IVA al tercer operador, para no abonarlo al fisco y desaparecer *ipso facto* sin dejar rastro alguno. En el mismo sentido se pronuncia la sentencia de referencia, afirmando que el *modus vivendi* de las empresas trucha consiste en “desaparecer de inmediato, generando la mínima imprescindible apariencia de realidad para que la empresa pantalla⁹⁵ pueda supuestamente dirigirse a las mismas, efectuar un pedido, expedir la correspondiente factura, con los requisitos de éstas, como incluir un número de identificación, se hace absolutamente imposible, el seguimiento de las mismas y si realmente han percibido o no el ingreso por parte de la empresa pantalla y, en consecuencia, han abonado a la Hacienda pública la parte correspondiente al IVA.”⁹⁶

En esta línea La SJCP 31/2013 de 9 de Julio de 2013, aporta, en el HP 2º una nota característica de las empresas trucha, señalando que éstas, al no ingresar el IVA correspondiente, “quedan expuestas a la actuación inspectora tributaria, razón por la que carecen de activos patrimoniales, aparecen dirigidas por testaferros y su actuación en el mercado es breve, siendo sustituidas por otras que, frecuentemente bajo la apariencia de diferentes denominación social, NIF, domicilio y administradores, en la realidad se encuentran gestionadas por las mismas personas físicas, que consiguen ocultar su intervención y eludir así su responsabilidad, lucrándose con esta actividad defraudatoria”. En la misma línea, la STSJ 249/2010 de 17 de mayo de 2010, en su FJ 4º, afirma que es bajo este aspecto meramente formal donde estas sociedades actúan, aprovechando tal circunstancia, para aparentar la recepción y posterior entrega de mercaderías sin soporte logístico, humano, fabril ni material alguno, emitiendo facturas que no obedecen a ninguna operación real ni efectiva. Si no se diera esa cobertura ni apariencia meramente formal, no podrían constituirse y no habría "caso" por cuanto no existirían en el ámbito del Derecho.⁹⁷

⁹⁴ OBSERVATORIO DEL DELITO FISCAL, Primer informe año 2006, Madrid, página 77.

⁹⁵ Es la empresa intermediaria entre la “trucha” y el agente cuya finalidad consiste en dificultar la investigación.

⁹⁶ FJ 2º.

⁹⁷ STSJ 249/2010 de 17 de mayo, FJ 4º, Ref. LA LEY 126970/2010.

Los “muñecos de paja”⁹⁸ de estas empresas pueden ser los siguientes: o bien son extranjeros (sudamericanos, chinos o asiáticos), o si son españoles, se trata de estudiantes, parados, jubilados insolventes o personas que han actuado en otras empresas como testaferros.⁹⁹

A modo de conclusión y acotación de la problemática la SAP 25/2013 afirma que “lo característico de estas empresas es que, cobrando el IVA correspondiente en el momento de la venta del bien o servicio (IVA pagado por los compradores y que, en caso de que estos vendan el género en un país intracomunitario, les será devuelto por Hacienda), no ingresan el impuesto (devuelto por Hacienda a los compradores) en el Tesoro, por lo que se produce un perjuicio económico para el Estado.”¹⁰⁰

b) El fraude Carrusel

La figura fraudulenta de las empresas trucha, no es más que un elemento interviniente del fraude carrusel, pues los efectos de éste se reducen a prolongar la actividad fraudulenta dando vueltas como un “tio vivo” por los Estados Miembros¹⁰¹.

Para efectuar la descripción de la mecánica y funcionamiento nos basaremos en las sentencias citadas, pues, como hemos mencionado, las *missing traders* no son más que un elemento interviniente en la actividad fraudulenta.

Partiendo del supuesto anterior y sobre la base de la existencia de las empresas A (*Conduit Company*), B (*Missing Trader* o trucha) y C (*bróker*), ésta última, en lugar de vender los bienes en el mercado interno para, con carácter posterior reclamar a la Hacienda Pública la devolución del IVA soportado en las adquisiciones a la trucha, realiza a su vez una entrega intracomunitaria exenta a la empresa A, y, a su vez, A puede efectuar un suministro intracomunitario exento a B y se reanuda el ciclo de fraude, lo que explica el término «fraude carrusel».¹⁰²

⁹⁸ Alias de los testaferros o administradores de derecho de conformidad con la legislación vigente.

⁹⁹ Así lo afirma la SAP 25/2013, de 25 de marzo FJ 2º Ref. LA LEY 58564/2013.

¹⁰⁰ FJ 2º, Ref. LA LEY 58564/2013.

¹⁰¹ MIRANDA FUERTES, Núria; DE NAVASCUÉS AYYBAR, Susana; “El Fraude del IVA en las operaciones...” ob.cit. pág. 2.

¹⁰² SAP 25/2013 de 25 de marzo, FJ 2º. Ref. LA LEY 58564/2013; SJCP, de 9 de Julio, rec. 2/2012, núm 31/2013, ref. LA LEY 239985/2013 ; OBSERVATORIO DEL DELITO FISCAL, Primer informe año 2006, Madrid, página 77. www.aeat.es, consultado 22/04/2014; MIRANDA FUERTES, Nuria; DE NAVASCUÉS AYYBAR, “El fraude del IVA en las operaciones...” ob.cit. pág. 4.

La Fiscalía General del Estado¹⁰³ justifica la expresión “fraude carrusel” porque quien realiza la adquisición intracomunitaria correspondiente a la entrega actuando como “trucha”, reinicia en su país el esquema operativo expuesto hasta dar lugar a una nueva entrega intracomunitaria a una empresa de otro Estado Miembro, generando un carrusel o tiovivo que puede conducir a la generación de pérdidas fiscales ilimitadas, ya que su cuantía dependerá de las veces que se reinicie el mecanismo.

3.4.3. Modus operandi Tramas del IVA Intracomunitario

La conducta fraudulenta de las tramas del IVA Intracomunitario se corresponde con la descrita con carácter anterior. Consiste en llevar a cabo las siguientes operaciones: La empresa A, registrada en el Estado Miembro X, realiza una entrega intracomunitaria de bienes a la empresa B, registrada en el Estado Miembro Y. La empresa B adquiere los bienes exentos de IVA y a continuación realiza una entrega interna a la empresa C, también en el Estado Miembro Y, operación plenamente sujeta. La empresa B, “missing trader” o “trucha”, en efecto, repercute formalmente el IVA en sus ventas a la empresa C, pero no lo ingresa y, al poco tiempo, desaparece.¹⁰⁴

La empresa C “destinatario final”, en la medida que dispone de la factura que justifica el haber soportado efectivamente la repercusión del impuesto, puede sin más problema deducir el IVA correspondiente a sus adquisiciones a B, cuando, a su vez, vende los bienes en el mercado interno. Como consecuencia de la falta de ingreso de B, la pérdida de recaudación del IVA es igual a la cuota pagada por C a B y no ingresada por esta última empresa. Por lo general, son suministrados por B a C, no directamente, sino a través de una o varias empresas intermedias D, E, F etc. “pantallas” que, añadiendo un mínimo valor a la operación, logran sin embargo dificultar la investigación del nexo o connivencia existente entre B, el “missing trader” y C el “destinatario final”.¹⁰⁵

¹⁰³ Instrucción núm. 3/2007 de 30 marzo, Ref. JUR/2007/98007, pág. 4.

¹⁰⁴ Así lo afirma OBSERVATORIO DEL DELITO FISCAL, Primer informe año 2006, Madrid, pág. 77; www.minhap.gob.es , consultado 15/04/2014; SAP 25/2013 de 25 de marzo, Ref. LA LEY 58564/2013, FJ 2º.

¹⁰⁵ MIRANDA FUERTES, Nuria; DE NAVASCUÉS AYYBAR, Susana; “El Fraude del IVA en las operaciones Intracomunitarias...” ob. cit. pág.4.

Se puede prolongar el fraude, causando pérdidas incalculables a las Haciendas de los Estados Miembros, en caso que la empresa C, en lugar de vender los bienes en el mercado interno, realiza a su vez una entrega intracomunitaria exenta a la empresa A, situada en el Estado Miembro X. Consecuentemente, la empresa C, en la medida que realiza una entrega intracomunitaria exenta, pero con derecho a deducción de las cuotas soportadas, solicitará la devolución del IVA soportado en sus adquisiciones, IVA que, por otra parte, no ha sido ingresado pues como hemos visto, en el eslabón inicial de la cadena de repercusión B repercutió e incluso puede que cobró el impuesto a su cliente pero no lo ingresó en el Tesoro Público.

A continuación A vuelve a realizar una entrega intracomunitaria exenta a B y recomenzará así el esquema operativo del carrusel que puede conducir a pérdidas fiscales ilimitadas, dependiendo su cuantía de las veces de se reinicie el mecanismo.¹⁰⁶

A título de ejemplo, una única pieza de cuatro existentes en el fraude,¹⁰⁷ refleja que las pérdidas de que fue objeto la AEAT, asciende a un total de 1.323.228,25 euros, cuantía resultante de la suma de las devoluciones solicitadas y obtenidas (751.172,73 euros) y las devoluciones solicitadas pero no obtenidas (572.055,52 euros), consecuencia de la maquinaria obrante en el fraude de adquisiciones Intracomunitarias.

En suma, todas las actividades realizadas de forma concertada guardan los siguientes elementos en común:

- La forma de actuar: utilizan el sistema comunitario de devolución de las cuotas de IVA soportado como medio para materializar el fraude a la Hacienda Pública. Su origen es la existencia de un sistema del IVA común a todos los Estados de la Unión Europea, que permite a las empresas no repercutir el IVA en las ventas que hacen a empresas de otros Estados europeos. Al no poder repercutir a su cliente el IVA que pagó a su proveedor, la empresa que vende en el ámbito comunitario adquiere derecho a obtener de su Hacienda nacional esa cuota de IVA que le repercutió su proveedor y que no ha podido repercutir a su cliente.

- La utilización de proveedores y transportistas comunes por parte de las sociedades vendedoras.

¹⁰⁶ OBSERVATORIO DEL DELITO FISCAL, Primer informe año 2006, Madrid, página 77, www.minhap.gob.es, consultado 15/03/2014.

¹⁰⁷ SAN 44/2012 de 24 de enero de 2012, HP 1º, Ref. LA LEY 77445/2012.

En este mismo pronunciamiento¹⁰⁸ se observa como en una empresa, se produce la indebida deducción del IVA y también la omisión del ingreso del IVA repercutido. Quien figuraba formalmente como Administrador societario no realizaba una actividad mercantil propiamente dicha. Se limitaba a figurar como gestor de una empresa que compraba y vendía a quien le indicaba el administrador de otra empresa. A continuación, la primera empresa solicitaba devoluciones de cuotas de IVA a la AEAT. En la trama participan sociedades españolas y extranjeras. A ello debemos sumar que a fin de dar apariencia de verosimilitud a operaciones declaradas fiscalmente pero que no se correspondían en realidad con lo declarado ante la Hacienda Pública, los acusados, por sí o por otra persona, confeccionaron documentación mercantil que diera soporte a las mismas, como facturas y documentos de transporte.

Es común en estas modalidades fraudulentas, el empleo de testaferros que a menudo suelen ser jubilados insolventes, estudiantes y extranjeros, y que se empleen entre la trucha y el destinatario final, numerosas empresas pantalla que dificulten el rastro, así como que la mercancía no circule y únicamente conste por las facturas la actividad económica de las sociedades, o que se produzca el transporte de la mercancía pero que en las cajas donde supuestamente debería estar ésta, se hallen vacías o carezcan de valor.¹⁰⁹

4. APROXIMACIÓN AL PERFIL PSICOLÓGICO DEL DEFRAUDADO Y AMNISTÍA FISCAL

No constituye un objetivo primordial en el presente trabajo establecer el perfil psicológico del defraudador tributario. No obstante, es menester conocer el germen y el origen que impulsa al obligado tributario a eludir el cumplimiento de las obligaciones fiscales contraídas con la Hacienda Pública; atentando, pues, contra el precepto constitucional del que dimana el deber de todos los ciudadanos al sostenimiento de las

¹⁰⁸ En los hechos probados de la misma así se afirma

¹⁰⁹ Así lo afirman MIRANDA FUERTES, Nuria; DE NAVASCUÉS AYYBAR, Susana “El Fraude del IVA...”, ob. cit. página 5.

arcas públicas, garantizando a la par, el sostenimiento de las prestaciones y políticas sociales.

GARCÍA ANDRADE, afirma que el delito no es patrimonio de una clase concreta ni de una determinada marginalidad, sino que éste es ubicuo en la naturaleza humana, y todos somos delincuentes en potencia, aunque el delincuente de cuello blanco adopta unos caracteres distintos del prototipo clásico de la criminología positivista,¹¹⁰ pero sin reducir su alta peligrosidad y sus grandes cotas de violencia, a menudo enmascaradas en numerosas ocasiones por la honorabilidad, el prestigio y el poder.¹¹¹

Este delincuente conlleva una serie de rasgos patológicos que pueden asociarse con otro tipo de patología, la ludopatía, donde ambos encuentran una búsqueda incontrolable de la ganancia, dentro de un marcado egocentrismo¹¹² y narcisismo¹¹³. Le caracteriza la búsqueda del éxito inmediato, lo que les supone más dados a la acción que a la abstracción, así como frialdad y escasa resonancia emocional, insensibilidad ante la crítica, alta tasa de inhibición de sentimientos de culpabilidad mediante la fría satisfacción de su falta de escrúpulos que permite la liberación de su agresividad, en forma de astucia o “elegantes maneras” que le lleva a la repetición de sus asaltos económicos.

La norma general es que carece de afecto, estableciendo una rivalidad con el “padre”, al que no ha logrado superar, llevándole a tratar de arrebatarle lo que le es propio: el oro y el poder, por cuya posesión son capaces de todo, pero siempre de forma sutil. Por tanto, el lucro les generará, en un círculo vicioso constante, sus grandes deficiencias afectivas. Este tipo de delincuente utiliza factores que propician su impunidad, aprovechando su prestigio, honorabilidad e influencia.

Para concluir esta breve exposición del perfil psicopatológico del defraudador, GARCÍA ANDRADE nos transmite que el florecimiento de los delincuentes de cuello blanco, bajo cualquiera de sus modalidades, entraña un gran peligro, y es el de que la

¹¹⁰ Visión criminológica en la que se empiezan a aplicar los métodos de observación científica al crimen, con el fin de determinar las causas de la criminalidad.

¹¹¹ GARCÍA ANDRADE, José Antonio, “*Psiquiatría criminal y forense*”, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, SA, Colección de Criminología, pág. 379.

¹¹² R.A.E. (Del lat. *ego*, yo, y centro): 1. m. Exagerada exaltación de la propia personalidad, hasta considerarla como centro de la atención y actividad generales.

¹¹³ R.A.E.: 2. m. Excesiva complacencia en la consideración de las propias facultades u obras.

escalada en su conducta criminal les lleve a asociaciones de mayor rango con conductas más agresivas, directas y sangrientas en auténticas sociedades del crimen.¹¹⁴

Por otra parte, la amnistía fiscal, que opera desde el 4 de junio de 2012 en virtud de la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 de 30 de marzo, se erige como un instrumento que tiene como objetivo primordial reducir el déficit público mediante la tributación de los impuestos de IRPF e IS de aquellos contribuyentes que no tengan regularizada su situación fiscal en España. Se orienta, por tanto, a aquellos sujetos a que hemos aludido en el presente apartado. SÁENZ DE OLAZAGOITIA,¹¹⁵ incide en la cuestión determinando que, en gran medida, estos preceptos se orientan al llamado “perfil de defraudadores pasivos”, entendiendo como tales, aquellos que son herederos de contribuyentes que, en su día, extrajeron el dinero de España por razones de seguridad propia. Aduce el autor que revisten de hipocresía aquellos ataques a los delincuentes fiscales cuando España, añade, “tiene el índice de economía sumergida más alto de los países desarrollados -según estimaciones, claro-. Pero parece que todos somos tan cumplidores que además nos permitimos exigir a los demás el más exquisito cumplimiento de sus deberes cívicos.” Podemos coincidir con el autor en este último extremo.

5. PREVENCIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

Introduciendo la temática, hemos hecho mención especial del precepto consagrado en la Constitución que establece deber de contribución de la ciudadanía española al sostenimiento de las arcas públicas¹¹⁶, pudiendo el Estado, en virtud de los tributos recaudados, asignar equitativamente partidas presupuestarias en función de las necesidades de los individuos y organizaciones que componen un Estado Social y Democrático de Derecho como es el nuestro.

¹¹⁴ GARCÍA ANDRADE, José Antonio, “PSIQUIATRÍA CRIMINAL...”ob.cit. pág.381.

¹¹⁵ SÁENZ DE OLAZAGOITIA DÍAZ DE CERIO, Javier, “Amnistía Fiscal: Falacias, hipocresías e ¿ignorancia?”, Ref. BIB 2012/965.

¹¹⁶ Regulado en el art. 31.1 de la CE.

De entre las propuestas que a continuación reseñaremos, podemos identificar, en primer lugar, el marco legal vigente en España que tiene como objetivo erradicar la defraudación tributaria. Asimismo aquellas cuya naturaleza reside en proporcionar a la ciudadanía una educación orientada a la conciencia fiscal y aquellas que emanan de asociaciones españolas de carácter funcionarial.

5.1. marco normativo orientado a la prevención de la defraudación tributaria

En el desarrollo de este epígrafe es necesario mencionar dos disposiciones legales que revisten de trascendencia a efectos de disminuir el fenómeno del fraude fiscal en cualquiera de sus modalidades. La normativa cuyo cometido principal es garantizar el cumplimiento de la normativa tributaria así como la transparencia es la LO 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. Por otra parte, y no menos importante atendiendo al análisis realizado anteriormente, la Ley 10/2010, de 28 de abril, de Prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, con los mecanismos que articula, incrementa las dificultades que puede tener el defraudador fiscal en el momento de introducir el dinero procedente del delito de defraudación tributaria en el mercado.

En materia de prevención del fraude fiscal y de transparencia debemos fijar la atención en la LO 7/2012. Al respecto, el Tribunal Supremo, en sentencia de 19 de mayo de 2005, tilda el fraude fiscal como “un grave atentado Principios Constitucionales que imponen la real y leal contribución al sostenimiento de los servicios sociales y las cargas públicas (...) es cierto que al final el perjuicio es económico, pero no puede olvidarse que la justificación de la pena específica, radica en la inadmisibile vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática”¹¹⁷. En la misma línea que el alto Tribunal, cabe concluir que la falta de conciencia y solidaridad ciudadana y, valga la redundancia, falta de patriotismo, son factores que intervienen como consecuencia de la carencia de valores y ética transmitida al conjunto de la ciudadanía. Aspectos, que por otra parte trataremos en los siguientes apartados.

En los últimos años, el delito fiscal se ha convertido en una modalidad de

¹¹⁷STS 643/2005 de 19 de mayo de 2005, FJ 5º, Ref. LA LEY 1363/2005.

delincuencia rentable, dada la penalidad con que se castiga el mismo, puesto que en la mayoría de los casos, el condenado lo es a penas de prisión inferiores a dos años, por lo cual no pisa la cárcel, declarándose insolvente y teniendo su patrimonio asegurado a cargo de testaferros.¹¹⁸ En opinión de CARRETERO SÁNCHEZ, ha contribuido mucho la comprensión hacia el fraude fiscal, el mal ejemplo que algunos políticos corruptos de todos los partidos dan a los ciudadanos. Es por ello, que las medidas planteadas por la reforma del CP, como veremos a continuación, adoptan un marcado carácter disuasorio incrementando las penas en el caso que se reúnan determinadas circunstancias en la comisión del delito, facilitando y agilizando la actuación de la Administración Tributaria, y atenuando las consecuencias punibles en determinados supuestos.

Cabe destacar en la LO 7/2012 tres aspectos por encima de los demás: creación de un tipo agravado, ampliación de la responsabilidad penal a partidos políticos y sindicatos, introducción de la figura del “arrepentido” y del “chivato” como atenuante.

Como bien decíamos, se crea un nuevo tipo agravado en virtud del cual, al art. 305 del CP, se le añade el 305 bis, en el que se prevé un castigo de dos a seis años y una multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada a la Hacienda Pública, cuando la defraudación cometida se haya cometido en el seno de una organización de carácter criminal, cuando la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros, y cuando se hayan utilizado sociedades fiduciarias¹¹⁹, y paraísos fiscales o territorios de nula tributación con independencia de la cuantía defraudada, respetando siempre el umbral de 120.000 euros. Como complemento a estas penas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho al disfrute de beneficios e incentivos fiscales o de Seguridad Social durante un período de cuatro a ocho años.¹²⁰

A nuestro juicio, así como también a juicio de CARRETERO SÁNCHEZ¹²¹, la

¹¹⁸ De este modo inicia la dura crítica a la anterior regulación del CP el magistrado del Juzgado de Instrucción núm. 47 de Madrid y Doctor en Derecho CARRETERO SÁNCHEZ Adolfo, “La nueva reforma de los delitos contra la hacienda pública: un paso firme contra el fraude fiscal”, *Diario La Ley*, Nº 8027, Sección Tribuna, 20 Feb. 2013, Año XXXIV, Ref. D-71, Editorial LA LEY, página 1.

¹¹⁹ Con el objetivo de ocultar la verdadera identidad del defraudador fiscal, ya que se trata de sociedades meramente instrumentales.

¹²⁰ Regulado en el artículo único, apartado tres de la LO 7/2012 en materia de transparencia y lucha contra el Fraude Fiscal y la Seguridad Social.

¹²¹ CARRETERO SÁNCHEZ Adolfo, “La nueva reforma de los delitos contra la hacienda pública...ob.cit. pág. 2.

creación de este nuevo tipo agravado responde a las exigencias de la doctrina de los tribunales, que lo consideran una actividad delictuosa especialmente dolosa, en el que no cabe la imprudencia en su comisión. Y ello porque, si bien hemos mencionado que los Tribunales admiten únicamente el dolo como modalidad de comisión, cuán dolosa es la conducta del gran defraudador en la que emplea todo tipo de maquinaria, artificios e ingeniería financiera con el objetivo de no dejar rastro alguno.

Con la redacción del art. 31 bis 5 del CP, se rompe con el principio del derecho punitivo español *societas delinquere non potest*, bajo el cual las personas jurídicas no podían ser sujetos activos del delito. Redacción, a nuestro juicio, incompleta debido los acontecimientos acaecidos en los últimos años.

En este contexto, QUINTERO OLIVARES afirma que posiblemente la causa esencial de estas exclusiones era que la responsabilidad penal se concibe principalmente como un medio de lucha contra la criminalidad en el ámbito de las relaciones económicas, en su más amplia acepción que alcanza incluso a los delitos ambientales y al tráfico de trabajadores, claramente ligadas al mercado y al abuso de la libre empresa. Esas características no se dan en la actividad de la Administración, los partidos políticos o los sindicatos.¹²² La reforma plasmada en LO 7/2012 prevé que partidos políticos y sindicatos podrán incurrir en responsabilidad penal, a excepción del Estado, Administraciones Públicas territoriales, Organismos Reguladores, Agencias y Entidades Públicas Empresariales, organizaciones internacionales de derecho público, y aquellas otras que ejerzan potestades públicas de soberanía, administrativas o cuando se trate de Sociedades mercantiles Estatales que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general.¹²³ La exclusión del ámbito de aplicación, responde únicamente al hecho que el personal que presta servicios para la administración en virtud de una relación de carácter público, ya tiene previstas conductas delictivas en la *praxis* y el ejercicio de las funciones encomendadas. La inclusión de las dos entidades mencionadas en el art. 31 bis 5 del CP responde a la necesidad de superar la sensación

¹²² QUINTERO OLIVARES, Gonzalo, “La responsabilidad penal de los Partidos políticos como personas jurídicas”, Ed. Aranzadi, Ref. BIB 2013\562 pág. 2.

¹²³ En esta línea se pronuncia APARICIO DÍAZ, Luis, “La nueva reforma del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social”, Diario La Ley, N° 8081, Sección Doctrina, , Año XXXIV, Ref. D-178, Editorial LA LEY, página 1.

de impunidad que presentan ambas instituciones.¹²⁴

Por cuanto se refiere a los sindicatos, hay que atender a la redacción del art. 5 de la Ley Orgánica 11/1985 de 2 de agosto de la Libertad Sindical en el que se establece que “los sindicatos responderán por los actos o acuerdos adoptados por sus órganos estatutarios en la esfera de sus respectivas competencias” y, en el punto segundo se establece que “el sindicato no responderá por actos individuales de sus afiliados, salvo que aquéllos se produzcan en el ejercicio regular de las funciones representativas o se pruebe que dichos afiliados actuaban por cuenta del sindicato”. Lo cierto es que, como afirma QUINTERO OLIVARES, la responsabilidad de los sindicatos por sus decisiones y actuaciones colectivas es nula o inexistente. No obstante, atendiendo a la literalidad de la tesis del autor, podría ser ésta desvirtuada en términos de responsabilidad nula por la STSJ 6898/2010 de 27 de octubre de 2010,¹²⁵ que atribuye la responsabilidad por ocupación de las vías en una huelga al sujeto convocante, en este caso el sindicato, así como de las personas físicas, en cuanto miembros del comité de huelga por prolongar durante casi dos meses una huelga que desde su origen se presentaba con rasgos de antijuridicidad y a permitir que otros actos igualmente ilegales se produjeran.

No obstante podemos reparar en una carencia importante en la nueva regulación. En ésta no hemos podido apreciar la configuración de la patronal empresarial como sujeto que pueda incurrir en la comisión del delito. A nuestro parecer, si sindicatos y partidos políticos están incluidos en la nueva redacción del artículo, deberían también figurar en el mismo las patronales. Y ello, porque si bien las entidades incluidas en la nueva redacción perciben del estado subvenciones en función de la representatividad destinadas a fines muy concretos, las patronales empresariales en este sentido están equiparadas.

Respecto de la creación del atenuante existen dos modalidades. La primera de ellas prevé que éste será de aplicación siempre que el imputado, dentro de los dos meses desde la citación judicial, satisfaga la cuota defraudada, y reconozca judicialmente los

¹²⁴ De tal modo se justifica la ampliación a ambas instituciones en el segundo apartado de la Exposición de Motivos de la LO 7/2012 en materia de transparencia y lucha contra el Fraude Fiscal y la Seguridad Social.

¹²⁵ STSJ 6898/2010 de 27 de octubre de 2010, FJ 3º, Ref. LA LEY 272893/2010

hechos.¹²⁶ CARRETERO SÁNCHEZ reflexiona acerca de la redacción del art. 305 del CP, en el que se dispone que “La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando esta se acredite por otros hechos”, concluyendo que ello servirá para evitar algunos archivos por falta de dolo.¹²⁷ La pena, en este caso, sería reducida en uno o dos grados.

Respecto de la segunda modalidad, la nueva redacción del art. 305.7 del CP prevé la posibilidad de aplicar los mismos atenuantes que en la primera si en el fraude existen otros participantes distintos al imputado, y éste, en las mismas condiciones, colabora activamente en aras de la obtención de pruebas decisivas para la identificación y posterior detención de otros responsables. De la nueva regulación podemos reflexionar acerca de las circunstancias que rodean el supuesto y, en relación a éstas, debemos discurrir en la implicación que tiene la expresión “colaborar activamente”. Respecto de los elementos que en el supuesto están comprendidos, podemos deducir que puede llegar a tratarse, atendiendo a la pluralidad de defraudadores y sujetos implicados, de una organización criminal; definiéndose ésta como la agrupación formada por más de dos personas con carácter estable o por tiempo indefinido, que de manera concertada y coordinada se repartan diversas tareas o funciones con el fin de cometer delitos, así como de llevar a cabo la perpetración reiterada de faltas.¹²⁸

Respecto de la colaboración activa del imputado en vistas al esclarecimiento de los culpables pertenecientes a una hipotética organización criminal, es fácil prever la percepción que éstos pueden tener del reo, ésta se reduce a la expresión coloquial de “el chivato”. Por miedo a las represalias de las que pueda ser víctima, probablemente el procesado presente serias reticencias. En tal caso deberíamos atender a la eficacia de la LO 19/1994, de 23 de diciembre, de protección de peritos y testigos en causas criminales para determinar los efectos estériles de la nueva regulación.

No obstante, es menester apuntar que existe una figura denominada “chivato” que ya operaba con carácter previo a la entrada en vigor de la nueva redacción del art. 305.7 del CP en virtud de la redacción del art. 114 de la LGT, que establece que

¹²⁶ Regulación de la LO 7/2012 en materia de transparencia y lucha contra el Fraude Fiscal y la Seguridad Social, que prevé que en tal caso, se reducirá la pena en uno o dos grados.

¹²⁷ CARRETERO SÁNCHEZ Adolfo, “La nueva reforma de los delitos contra la hacienda pública... ob.cit. página 9.

¹²⁸ De tal manera queda regulado el concepto legal de Organización Criminal a tenor del art. 470.1 del CP.

mediante la denuncia pública se podrán poner en conocimiento de la Administración tributaria hechos o situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos.

Por cuanto se refiere al blanqueo de capitales, aunque en la Ley 10/2010 no se dedique un simple capítulo a promover medidas concretas para la prevención del fraude fiscal, cabe recordar que la presente ley es la que realiza una extensión del concepto de blanqueo de capitales, acercándolo al delito de defraudación tributaria. El art. 1.2. del referido texto determina que se entenderá por actividad delictiva, a efectos de comisión de un delito de blanqueo de capitales, la cuota defraudada al fisco en el caso de delitos contra la Hacienda Pública. Tiene una gran incidencia en la prevención del fraude a la Administración Tributaria ya que, remontándonos al epígrafe dedicado al blanqueo de dinero, se pone fin a las discusiones doctrinales acerca de la configuración del delito de defraudación tributaria como delito subyacente del delito de blanqueo de dinero; *ergo* tendrá el mismo trato, con la finalidad de prevenir la inclusión del dinero negro en el mercado, que los delitos de tráfico de estupefacientes, de armas y trata de blancas, entre otros.¹²⁹

5.2. Propuestas para mejorar la lucha contra el fraude fiscal

En la somera descripción del perfil del delincuente de cuello blanco (véase Capítulo III), hicimos bien en mencionar de la necesidad de identificar y conocer el origen que impulsa al defraudador fiscal a eludir el deber contraído con la Administración Tributaria; pues en el presente apartado se realizan determinadas propuestas que a nuestro juicio se hacen necesarias ya que su función es complementar las disposiciones legales antes mencionadas. Disposiciones que, por otra parte, trataremos de mejorar. Estas últimas se erigen como medidas de carácter disuasorio, cuyo cometido es imponer sanciones y multas de carácter pecuniario y penas de prisión. En cualquier caso, dada la generalización del fenómeno de la defraudación, y tal y como hemos mencionado, no debemos limitarnos exclusivamente a la articulación de propuestas que tengan como finalidad disuadir al defraudador. Debemos ampliar la perspectiva en vistas a no permitir el afloramiento del delincuente de cuello blanco implementando una educación cívico-tributaria y creando la denominada conciencia

¹²⁹ Cabe comentar que el 5 de mayo de 2014 ha entrado en vigor el Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

fiscal entre los contribuyentes.

Expondremos, a continuación, las medidas legales que a nuestro juicio deben adoptarse con el objeto de disuadir al defraudador y mejorar la efectividad de la investigación y, por consiguiente, contribuir de manera notable a la reducción del fraude fiscal.

5.2.1. Medidas de carácter disuasorio

A continuación expondremos cuatro medidas de naturaleza disuasoria:

A) En primer lugar, debemos comentar la incidencia de la nueva redacción del art. 305.6 del CP, que prevé la reducción en uno o dos grados las penas para aquel defraudador que, durante el transcurso de dos meses desde la citación judicial satisfaga la totalidad de la deuda tributaria. Parece ser que en este caso el legislador está concediendo mayor importancia al abastecimiento de las arcas públicas que a la persecución del delincuente fiscal. Con la citada medida, a nuestro juicio, se está otorgando impunidad al defraudador, y ello porque, con una cuota tributaria defraudada en una cuantía de más de 120.000 euros se castiga tal conducta con tres meses de prisión hasta el máximo de un año. Con esta medida puede evitarse la prisión en primer término. La punibilidad de la medida no se adecúa a los fines persecutorios del fraude fiscal, pues estamos concediendo cierta dosis de rentabilidad al delito fiscal ya que, el que es delincuente de cuello blanco se verá incentivado defraudar a la Hacienda Pública sabiendo que la primera vez que sea descubierto podrá evitar la cárcel en la primera ocasión.

Por consiguiente consideramos que la medida que conforme a nuestro razonamiento es, para el supuesto en cuestión, garantizar el cumplimiento de la pena de ingreso en prisión durante 8 meses. Medida que debe ser ineludible e inquebrantable puesto que de lo contrario, la medida propuesta carecería de sentido ya que estamos tratando de que el defraudador ingrese en prisión. Diferente es el trato penal que recibirá el defraudador que, habiendo defraudado en el seno de una organización criminal, proporcione información y colabore activamente en la investigación judicial en la aportación de la identidad y paradero de los integrantes de la organización criminal. Partiendo de la base de que el fraude en el seno de una organización criminal supone un

agravante,¹³⁰ cabe comentar que debe individualizarse el caso, así como llevar a cabo un estudio pormenorizado de las circunstancias que rodean la situación del denominado “chivato”, tales como antecedentes penales, cuantía defraudada y naturaleza de la organización criminal de la que es integrante. Todo ello sin que la medida pueda ser inferior a 1 año y 3 meses de prisión, atendiendo a la circunstancia agravante concurrente en el fraude realizado por éste.

B) Como sabemos se deja de ingresar la cuota tributaria mediante la comisión del delito tipificado en el art. 305 del CP o mediante la comisión de infracciones tributarias leves, graves y muy graves tipificadas en la LGT. No podemos obviar el principio del derecho punitivo español *non bis in ídem*, en virtud del cual no podrá castigarse la misma conducta dos veces. A nuestro parecer, cierto principio requiere de cierta dosis de flexibilidad atendiendo a las pequeñas defraudaciones que por el contribuyente se cometen en nuestro país. Tales como la prestación de servicios por parte de un empresario profesional que de manera intermitente durante el ejercicio fiscal, no grave su prestación de servicios con el IVA.

Un buen ejemplo de ello sería el caso en que un autónomo cuyo sector es la edificación y reforma del hogar, en virtud del art. 6 de la LIVA, en determinados supuestos, no efectúe el gravamen pertinente. Puede tratarse de hechos aislados y que impliquen no ingresar cierta cuantía, por pequeña que sea, a las arcas públicas. Esta práctica, si se generaliza, puede implicar una considerable pérdida de ingresos para la Hacienda Pública; y es por ello, que deben adoptarse medidas igualmente disuasorias pero de distinta naturaleza. Estas se concretarían en catalogar como falta a efectos penales la no inclusión del gravamen correspondiente ni la presentación de la factura pertinente cuando, la cuantía no repercutida a la que nos estamos refiriendo, ascienda 2.000 euros. Y ello, porque la aplicación del código penal produce efectos disuasorios en el momento de realizar según qué acción.¹³¹

C) Debemos añadir al respecto otra medida que, causaría un impacto más positivo en la recaudación y evitaría este tipo de conductas. Nos estamos refiriendo a imponer la sanción penal de inhabilitación especial del ejercicio profesional por un

¹³⁰ en los términos del art. 305.1.b) bis del CP,

¹³¹ Buen ejemplo de ello es la punibilidad de la conducción de un vehículo sin la pertinente licencia o permiso en virtud del art. 384 del CP, que anteriormente era objeto de sanción administrativa.

período de 3 a 9 meses, atendiendo a la cuantía defraudada. Esta medida produciría un efecto muy positivo puesto que la figura del autónomo se caracteriza por vivir de los ingresos obtenidos de los servicios profesionales que realiza regularmente y, ante la posibilidad de ser privado de los ingresos que le permiten vivir, con total seguridad se reduciría o erradicaría esta práctica.

D) Hemos mencionado la participación de testaferros y sociedades pantalla, utilizados con el único objetivo de entorpecer y dificultar las investigaciones de la autoridad competente. En la misma línea de lo dispuesto, la redacción del art. 305.1.c) bis del CP contempla el agravante de 2 a 6 años de prisión y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada en el caso de la utilización de personas físicas y sociedades interpuestas para determinar la identidad del delincuente fiscal. Habiendo establecido la pena para el tipo agravado, se debería incluir la ineludible pena de 6 meses a dos años de prisión para aquellas personas físicas que actúan como testaferros. Asimismo, las mismas penas deberían aplicarse a aquellos sujetos que actúen como administradores de las sociedades fiduciarias que actúan como pantalla para evitar la identificación del obligado tributario que incumple gravemente sus obligaciones fiscales. Esta última pena, puede resultar desproporcionada inicialmente. Pero debemos atender al criterio de clasificación de este tipo de medidas, que se configuran como disuasorias. El testaferro o “muñeco de paja”, ante la proposición de participar en la trama como sujetos que oculten la verdadera identidad del defraudador, contemplarán las posibles consecuencias que pueden derivarse de la cooperación en la misma e indudablemente rechazarán la colaboración en la misma.

E) Por último, y aunque no se trate de una medida disuasoria propiamente dicha, con el objetivo de erradicar y suprimir las pérdidas originadas a la Unión Europea por las Tramas del IVA Intracomunitario, la solución que podemos aportar es la de la derogación de las exenciones por la entrega de bienes intracomunitarios contemplados en art. 26 de la LIVA.

5.2.2. Mejora cualitativa de la investigación

El Cuerpo de Inspectores de Hacienda es el cuerpo especializado en esta modalidad de fraudes. Ante la generalización del fraude fiscal se hace necesario un

aumento significativo de su plantilla¹³² en aras de combatir más eficazmente la defraudación tributaria.

Actualmente, de conformidad con los Presupuestos Generales del Estado para el año 2014¹³³, la tasa de reposición para dicho cuerpo está estipulada en el 10%. Cantidad de efectivos, a la luz de los acontecimientos, más que insuficiente debido los 604 millones de euros defraudados en el año 2012.¹³⁴

Por cuanto se refiere a la formación continua de los mismos, y ante el creciente desarrollo de las nuevas tecnologías, se hace necesario disponer a su alcance, en el seno de programas de formación continua, los dispositivos materiales, de formación y de reciclaje necesarios para poder acometer sus funciones ante las exigencias del entorno tecnológico. Por cuanto se refiere a los mismos, desde la IHE¹³⁵ demandan la creación de una Policía Fiscal.

Abogamos, en coincidencia con las exigencias de la IHE, que del mismo modo que existe la Policía Judicial, debería crearse a corto plazo el Cuerpo de Policía Fiscal integrado por (Inspectores de Hacienda, Policías Nacionales, Guardias Civiles y Vigilantes de Aduanas), reuniendo la totalidad de sus integrantes con carácter preceptivo alguna de las siguientes titulaciones universitarias: Administración y Dirección de Empresas, Derecho, Finanzas y Contabilidad o Relaciones Laborales y Empleo para que, con carácter posterior al ingreso en dicho cuerpo, permanezcan durante el plazo de un curso académico en la Academia de Policía de Ávila para recibir formación orientada a prevenir el fraude fiscal, dada la complejidad de la materia.

En consecuencia El Cuerpo de Policía Fiscal no perdería su identidad y naturaleza, ya que sus miembros continuarían dependiendo de sus respectivos cuerpos, formando todos ellos una brigada especial de investigación de fraude fiscal y blanqueo de capitales. Ésta, debería adquirir la competencia exclusiva en investigación de fraude

¹³² Recientemente se ha publicado, a fecha de 5 de abril el Real Decreto-ley 5/2014, de 4 de abril, por el que se prevé una oferta de empleo público extraordinaria y adicional para el impulso de la lucha contra el fraude fiscal y la aplicación de las medidas previstas en la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, mediante la convocatoria de 166 plazas para la AEAT

¹³³ Regulado en la Ley 22/2013 de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado.

¹³⁴ www.agenciatributaria.es, consultado a fecha de 01/05/2014.

¹³⁵ Inspectores de Hacienda del Estado, “Fraude, Corrupción y Blanqueo de Capitales en España”. <http://www.inspectoresdehacienda.org>, consultado en 28/04/2014.

fiscal y blanqueo de capitales debido a la amplia formación adquirida, lo que dotaría de efectividad las investigaciones.

El personal al servicio de la Administración de justicia no debe ser ajeno a tal remodelación, pues para que se garantice la efectividad de las labores que del Poder Judicial, y dada la complejidad de la materia, también deben impartirse cursos en el seno de su formación continua, tanto para los jueces de instrucción, como para los jueces de lo penal, habida cuenta de la competencia jurisdiccional en la investigación e imposición de penas como consecuencia del fraude fiscal. Del mismo modo, los fiscales deberían sumarse a la formación continua de estas modalidades delictivas puesto que, en las investigaciones de estos delitos deberían colaborar estrechamente con la Policía Fiscal a que hemos hecho alusión.

Partiendo de la existencia de órganos policiales internacionales como son EURPOL e INTERPOL, debería crearse una Policía Fiscal a nivel europeo e internacional que tuviera como cometido principal la estrecha colaboración, cooperación y coordinación entre países, orientados a prevenir el fraude fiscal y blanqueo de capitales a nivel internacional. Respecto de éstos órganos, sobretudo del órgano creado en la EUROPOL, debería encaminarse al seguimiento exhaustivo de las tramas del IVA Intracomunitario, en tanto no se produzca la abolición de tales exenciones, adquiriendo una lista de testaferros así como de las sociedades pantalla, teniendo acceso en todo momento a las facturas que de la supuesta actividad se generan.

5.2.3 Conciencia Fiscal

Previamente a la explicación del modo en que debe incidir en el contribuyente la denominada conciencia fiscal, es primordial que el significado mismo del sustantivo “conciencia” quede expresado con claridad. Así pues, el significado se considera como el conocimiento que tiene el ser humano sobre sí mismo, sobre su existencia y sobre su relación con el mundo, así como su capacidad para discernir entre el bien y el mal a partir del cual se pueden juzgar los comportamientos.¹³⁶ Por ende, la definición de conciencia fiscal podría configurarse como el conocimiento y las vivencias de cada individuo sobre los valores o principios señalados que se encuentran vigentes en nuestra

¹³⁶ Así lo consideran MARTÍNEZ ÁLVAREZ, José Antonio; MIGUEL BURGOS, Ana Belén; “Instrumentos clave en la lucha contra el fraude: la importancia de la educación fiscal” *Crónica Tributaria*, núm. 146/2013 (179-192), pág. 180.

sociedad y que cada persona moldea según su propia experiencia con el fenómeno tributario.

Respecto a éste último inciso, hay dos aspectos que son clave en el intento de implementar ciertas dosis de conciencia fiscal en los contribuyentes. Por una parte, éstos deben conocer cómo se utilizan los recursos detraídos por el Estado a través del sistema impositivo y, por otro, cuáles son los beneficios obtenidos por el conjunto de la ciudadanía como contraprestación al pago de los impuestos.

Es evidente que si el ciudadano estima que los recursos que provienen de su esfuerzo, son dilapidados, mal utilizados, o, peor aún, desviados, la conciencia fiscal de éste mermará considerablemente. Incluso puede llegar al extremo de aumentar la tolerancia al gran defraudador, e incluso, si cabe, convertirse en un delincuente de cuello blanco. Lejos de generalizar y justificar al defraudador fiscal, la responsabilidad orientada a evitar el puro y simple resquemor de la ciudadanía, así como la tentación de la evasión de impuestos generada por el mal uso, y desviación de recursos, recae única y exclusivamente en la Administración Pública, tanto estatal, autonómica y local.

El primer paso en la concienciación consiste en transmitir al contribuyente un mensaje de credibilidad en las instituciones públicas que pasa necesariamente por mejorar la actual Ley 19/2013 de Transparencia haciéndola más transparente, puesto que puede llamar a la desconfianza del ciudadano y a la sospecha por el hecho de que el Consejo de Transparencia y Buen Gobierno¹³⁷ tenga una composición mayoritariamente política, hacerla extensiva a las entidades dependientes de los partidos políticos y organizaciones sindicales y empresariales, que se mencionan en el art. 3 de la Ley de Transparencia.

Del mismo modo que MARTÍNEZ ÁLVAREZ y MIGUEL BURGOS, podemos afirmar sin albergar duda alguna, que la utilización de los recursos de manera responsable, a día de hoy, no es una obviedad; por tanto, los gestores de los mismos recursos deben, en contrapartida al aumento de la conciencia fiscal de la ciudadanía, incrementar su propia educación fiscal, siendo conscientes del esfuerzo que supone para cada ciudadano la contribución al sostenimiento de las arcas públicas. El ejercicio de transparencia y publicidad a que hacemos referencia, no constituye ninguna iniciativa ni

¹³⁷ Regulado en el art. 24.6 y disp. ad. 4ª de la Ley 19/2013 de Transparencia.

es novedosa, ya que son ya muchos países de la UE que han adoptado esta postura. Por otra parte, la inclusión de la misma como medida adoptada por el Gobiernos, se remonta a tiempos inmemorables.¹³⁸

Por otra parte, referente a la contraprestación obtenida por el ciudadano a cambio del pago de los impuestos, éste deber ser consciente del efecto que tiene para sí mismo la contribución que realiza, así como que la utilización del sistema fiscal repercutirá en un mayor bienestar social. Y ello, porque cuando el ciudadano es consciente de que los derechos que posee están íntimamente ligados a la existencia de este sistema impositivo, incrementa su actitud positiva hacia el pago de impuestos implicándose de manera activa en la efectividad del sistema fiscal.¹³⁹

5.2.4 Educación cívico-tributaria

Aunque ya existe la educación cívico-tributaria creada por la AEAT¹⁴⁰ en virtud de un programa de educación telemático, creemos necesario trasladar ésta más allá de las aulas creando una asignatura de carácter obligatorio que se titule “Constitución y Civismo”. Estrechamente relacionado a la concienciación fiscal de la ciudadanía, hallamos la educación cívico-tributaria. Éstos no se configuran como fenómenos aislados. Ciertamente, uno de los aspectos fundamentales de la conciencia fiscal depende, en gran medida, de la educación cívico-tributaria de la que son receptores los ciudadanos.

Desde la perspectiva de MARTÍNEZ ÁLVAREZ y MIGUEL BURGOS,¹⁴¹ es fundamental proporcionar una educación fiscal a los ciudadanos, sobretodo desde

¹³⁸ Buen ejemplo de ello, como refleja POSTEGUILLO, Santiago, en su obra “Círculo Máximo”, Ed. Planeta, es la política adoptada en la antigua Roma por el Emperador Trajano, que como consecuencia del despilfarro de los recursos públicos de su antecesor, Domiciano, impulsó medidas orientadas a la transparencia y persecución de la corrupción de los cargos públicos del imperio, poniendo en conocimiento de los ciudadanos la asignación de recursos públicos y las cuentas de la casa imperial. Podemos apreciar que el sistema político de un “imperio”, caracterizado por su totalitarismo, dista mucho de las democracias actuales, en cuanto a derechos civiles y fundamentales de los que son titulares los ciudadanos europeos. Es por ello, que el ejercicio de transparencia acometido por Trajano es más meritorio que ninguno, habida cuenta de las diferencias existentes entre ambos contextos políticos, históricos y culturales.

¹³⁹ MARTÍNEZ ÁLVAREZ, José Antonio y MIGUEL BURGOS, Ana Belén, "Instrumentos clave en la lucha contra el fraude..." ob. cit., pág. 184.

¹⁴⁰http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/HomeEducacion_es_ES.html, consultado en 7/05/2014.

¹⁴¹ MARTÍNEZ ÁLVAREZ, José Antonio y MIGUEL BURGOS, Ana Belén, "Instrumentos clave en la lucha contra el fraude..." ob. cit., pág. 185.

edades más tempranas y en el marco de las enseñanzas escolares tanto obligatorias como superiores (Bachillerato y Ciclos Formativos), debiendo contener ésta los conocimientos básicos del sistema fiscal, el origen del presupuesto público, la finalidad, y el beneficio social que debe reportar.

En nuestra opinión, la educación-cívico tributaria debería basarse en el principio constitucional de solidaridad del art. 138.1 de la CE. Asimismo, debe ser el personal docente quien sea receptor de la formación a efectos de poder transmitir la misma a sus alumnos en virtud de la creación de la asignatura “Constitución y Civismo”. Dado que el germen en cualquier campo de la educación se produce en el seno de la unidad familiar, la educación cívico-tributaria debe prolongarse en el hogar con el objetivo de reforzar los conocimientos adquiridos en la formación recibida en los centros escolares.

Del mismo modo en que expertos del Cuerpo Nacional de Policía acuden a los centros docentes para advertir tanto a padres como alumnos de los peligros que entrañan las redes sociales, extenderíamos la formación de los expertos en formación de la AEAT a los progenitores, empleando como soporte las instalaciones del centro docente, con ocasión de las reuniones trimestrales de las escuelas. Respecto de este último inciso, para que el refuerzo de la educación en el hogar no brille por su ausencia, la conciencia fiscal de los progenitores debería estar, si cabe, cuasiarraigada.

6. CONCLUSIONES

Se ha pretendido en el presente trabajo realizar un recorrido sobre la tipología de fraudes así como ahondar en todos ellos y especificar los elementos que intervienen en cada modalidad fraudulenta. Así, se pueden citar las siguientes claves con las que se puede concluir este Trabajo de Fin de Grado.

1. Como bien hemos mencionado en la introducción, los datos oficiales que arroja la Administración Tributaria reflejan que el fraude a la Hacienda Pública en el año 2012 se ha reducido en 300 millones de euros en comparación con el año 2011. A falta de los datos correspondientes al período 2013, podemos deducir que el fraude al fisco puede ir reduciéndose progresivamente. Ello, puede deberse al impacto positivo originado por la entrada en vigor de la LO 7/2012 de Prevención del Fraude Fiscal y al incremento de la lucha por parte de la autoridad competente en esta modalidad delictuosa.

2. Se ha observado que a lo largo de los años se ha ido configurando el patrimonio de la Hacienda Pública como un bien jurídico de especial protección. En este sentido tanto el legislador como los Tribunales de Justicia, en líneas generales, han avanzado progresivamente en la lucha contra arquetipos fraudulentos que, hasta entonces no se contemplaban en los textos legales. Nos estamos refiriendo al delito de alzamiento de bienes; pues, como hemos tenido oportunidad de analizar en el correspondiente apartado, los Tribunales de Justicia españoles, incluso con carácter anterior a la entrada en vigor del Código Penal vigente, no reconocen el exclusivo *ius privatista* del delito de alzamiento de bienes. Con ello, se protegía de manera más que acertada el crédito público, equiparándolo de este modo con el crédito privado y terminando con la impunidad de este tipo de prácticas como consecuencia de la falta de regulación explícita. A mayor abundamiento, el Estado no se mantuvo al margen e incluyó en el Código Penal conocido a día de hoy por todos, a la Administración Pública como sujeto pasivo del delito, siendo por tanto protegido penalmente el erario público.

De igual forma, respecto del delito de blanqueo de capitales, el legislador se ha ido dirigiendo progresivamente a configurar el delito fiscal como delito subyacente de éste, en virtud de la redacción del art. 1.2. de la Ley 10/2010, lo cual, permite castigar al

defraudador fiscal por la comisión del delito de blanqueo sin quedar impune. En este sentido reviste de especial importancia la creación de los tipos agravados en el caso de existencia de personas interpuestas y organizaciones criminales, cuyas principales actividades se centran en blanquear el dinero.

3. Por otra parte, y haciendo referencia a las Tramas del IVA Intracomunitario, hemos podido concluir que representan una lacra y originan pérdidas contabilizadas en millardos para la recaudación impositiva de los países comunitarios, pues se aprovechan de la existencia de exenciones en transmisiones de bienes. A nuestro parecer es una de las medidas citadas a tener en cuenta a corto plazo.

4. Las grandes defraudaciones a Hacienda, tanto en alzamiento de bienes como en el blanqueo de capitales y Tramas del IVA Intracomunitario, requiere de la existencia de sociedades y del empleo de terceras personas que actúen como testaferros, con el objetivo de ocultar la verdadera identidad del defraudador. Podemos deducir, por tanto, que las grandes defraudaciones se corresponden con el tipo agravado contemplado en el art. 305.1 b) y c) y que por lo tanto, como hemos argumentado en el correspondiente apartado es necesario disuadir al testaferro.

5. Deberíamos contemplar, sin ser taxativos, la posibilidad de atribuir cierta dosis de flexibilidad al principio *non bis in ídem*, en aquellos supuestos en los que no se grava el IVA en aquellas prestaciones de servicios a los que hemos hecho alusión, ya que el autónomo, al correr el riesgo de quedar inhabilitado temporalmente para el ejercicio profesional de su profesión, se quedaría sin medio de subsistencia y probablemente no aceptaría realizar la prestación de un servicio sin efectuar el citado gravamen.

6. Ante el incipiente surgimiento de las nuevas tecnologías y la posibilidad de la aplicación de éstas en cualquier campo tributario, que ya de por sí reviste de especial complejidad, podemos deducir que responde a la pura lógica implementar programas de formación en el marco de la formación continua de las carreras profesionales tanto al personal investigador, como al personal al servicio de la Administración de la Administración de Justicia.

7. Para la adquisición de una competencia exclusiva en materia de investigación

del fraude fiscal y blanqueo de capitales, queda una tarea pendiente por parte del legislador: la creación, sin más demora, de un Cuerpo de Policía Fiscal altamente cualificado que facilitará la eficacia de las investigaciones.

8. El añadido al programa de educación cívico-tributaria de la AEAT, referente a ampliar éste en el seno del hogar, probablemente no surtiría efectos inmediatos. Y ello se debe a la percepción, que es conocida por todos, que los adultos tienen sobre los organismos públicos encargados de asignar los recursos, así como de los gobiernos. Por tanto, deducimos que debería pasar un período de tiempo determinado (medio-largo plazo) para que se normalice la educación fiscal y ésta sea acogida con credibilidad y sin contaminación por parte de los progenitores, por sus principales receptores, los niños.

9. Existe un problema no resuelto respecto de la Ley de Transparencia, puesto que ésta puede llamar a la desconfianza del ciudadano y a la sospecha por el hecho de que el Consejo de Transparencia y Buen Gobierno tenga una composición mayoritariamente política.

7. BIBLIOGRAFÍA

ALFONSO LÓPEZ, José Luis; ACEDO GALLARDO, Fernando; LÓPEZ ESPINOSA, Germán; MOLLÁ COTS, Salvador, *La Contabilidad Financiera*, Ed. Thompson Reuters, Aranzadi 2010, Navarra.

APARICIO PÉREZ, José, *El delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*, Aranzadi, 1997, Navarra

APARICIO PÉREZ, ÁLVAREZ GARCÍA, “El llamado delito contable” *Crónica Tributaria* 136/2010

BAJO, Miguel y BACIGALUPO, Silvina, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., Madrid, 2000.

CAMPOS NAVAS, Daniel, “Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que delito fiscal sea el delito precedente al de blanqueo”, *Diario La Ley*, Nº 6383, Sección Doctrina, 21 Dic. 2005, Ref. D-295

CASADO OLLERO, Gabriel; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Vigésimo cuarta edición, 2014, Madrid, Ed. Tecnos.

DE URBANO CASTRILLO, Eduardo; “Sobre las distintas modalidades del «blanqueo de dinero. *Diario La Ley*, Nº 6111, Sección Doctrina, 21 Oct. 2004, Año XXV, Ref. D-212, Editorial LA LEY

DEL ROSAL BLASCO, Bernardo, “Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del delito fiscal”, *Diario la Ley* 7997, 9 de enero de 2013.

ESCRIHUELA CHUMILLA, F. Javier, “Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, edición nº 1, Editorial LA LEY, Madrid, Marzo 2011, página 35.

FERREIRO LAPAZTA, José Juan; *Curso de Derecho tributario: Sistema Tributario Español*, Barcelona 2013, Ed. Marcial Pons, pág. 545

GARCÍA ANDRADE, José Antonio, “*Psiquiatria criminal y forense*”, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, SA, Colección de Criminología.

LÓPEZ RASO, María José, *Nuevo Plan General de Contabilidad*, Madrid 2011, Ed. Paraninfo SA

MALLADA FERNÁNDEZ, Covadonga, “El delito Fiscal como delito previo del blanqueo de capitales”, Ed. Aranzadi, Ref. BIB 2012/737, págs. 5 y 6.

BARCIELA PÉREZ, José Antonio, “Las tramas de fraude en el IVA: la STS de 23 de mayo de 2012 (asunto Investrónica) y la STJUE en el asunto Mahagében Kft. y otros.”, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2013, Ref. BIB 213/2006

MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José M^a; MARTÍNEZ BUJÁN, Carlos, *Derecho Penal Económico y de la empresa, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 2^a edición, Valencia 2011

MARTÍNEZ ÁLVAREZ, José Antonio; MIGUEL BURGOS, Ana Belén; “Instrumentos clave en la lucha contra el fraude: la importancia de la educación fiscal”, *Crónica Tributaria*, núm. 146/2013

MESTRE DELGADO, Esteban, *Derecho Penal Parte Especial*, 3^a Edición 2005 Ed. Colex

MIRANDA FUERTES, Núria; DE NAVASCUÉS AYYBAR, Susana; “El Fraude del IVA en las operaciones Intracomunitaria y propuestas de cómo combatirlo”

MUÑOZ CONDE, Francisco, *Derecho Penal, Parte Especial*, 18^a edición, 2010, Valencia, Tirant lo Blanch.

MUÑOZ CUESTA, Francisco Javier, “Posturas jurisprudenciales divergentes sobre el alzamiento de bienes previsto en el art. 257.1.2º del CP”, Ed. Aranzadi, Ref. 2005/2630.

DE OLAZAGOITIA DÍAZ DE CERIO, Javier, “Amnistía Fiscal: Falacias, hipocresías e ¿ignorancia?”, Ref. BIB 2012/965.

PUEBLA AGRAMUNT, Núria, “Fraudes de IVA en cadena, actividades ilícitas, Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y Anteproyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.”, Ed. Aranzadi, Pamplona 2006,

QUINTERO OLIVARES, Gonzalo, MORALES PRATS, Fermín y Otros, *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*, Aranzadi Thompson Reuters, Navarra, 2011

VIVES ANTÓN, Tomás; ORTS BERENGUER, Enrique; CARBONELL MATEU, Juan Carlos; GONZÁLEZ CUSSAC, José Luis; MARTÍNEZ BUJÁN Carlos; *DERECHO PENAL Parte especial*, 3ª Edición 2010, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, página 541.

8. ANEXO JURISPRUDENCIA

Audiencia Nacional

SAN 7/2013 de 3 de abril de 2013 (Ref. LA LEY 118796/2013)

SAN, 44/2012 de 24 Ene de 2012 (Ref. LA LEY 77445/2012)

SAN de 16 de febrero de 2004, (Ref. JT/2004/940.)

SAN 39/2012 de 11 de septiembre de 2012, (Ref. LA LEY 133782/2012)

SAN 11/2005 de 7 de mayo (Ref. LA LEY 312753/2005)

Audiencia Provincial

SAP, 433/2011 de 21 Jun. 2011, (Ref. LA LEY 147231/2011)

SAP, 25/2013 de 22 de marzo de 2013 (Ref. LA LEY 58564/2013)

SAP 478/2008 de 23 de julio de 2008 (Ref. LA LEY 200069/2008)

SAP 121/2013 de 30 de enero de 2013 (Ref. ARP/2013/762)

SAP 91/2005 de 8 de febrero de 2005 (Ref. LA LEY 30325/2005)

SAP 24/2007 de 2 de febrero de 2007 (Ref. LA LEY 8627/2007)

SAP 511/2010 de 14 de septiembre, (Ref. LA LEY 282730/2010)

SAP 76/2000 de 27 de octubre de 2000 (Ref. LA LEY 194745/2000)

Juzgado Central de lo Penal

SJCP, 31/2013 de 9 de Julio de 2013 (Ref. LA LEY 239985/2013)

Tribunal Supremo

STS, 498/2006 de 17 Abr. 2006 (Ref. LA LEY 48795/2006)

STS, 575/2003 de 14 Abr. 2003 (Ref. LA LEY 71351/2003)

STS, 767/2011 de 12 Jul. 2011, (Ref. LA LEY 120112/2011)

STS 1501/2003 de 19 de diciembre (Ref. LA LEY 77445/2003)

STS 1501/2003 de 19 de diciembre de 2003, (Ref. LA LEY 973/2004)

STS 56/2014 de 6 de febrero de 2014, (Ref. LA LEY 29177/2014)

STS 99/2013 de 19 de septiembre (Ref. RJ/2013/8479)

STS 56/2014 de 6 de febrero de 2014 (Ref. LA LEY 29177/2014)

STS 643/2005 de 19 de mayo de 2005 (Ref. LA LEY 1363/2005)

Tribunal Superior de Justicia

STSJ 149/2007 de 9 de febrero, (Ref. JUR 2007/153963)

STSJ 891/2009 de 14 de diciembre de 2009, (Ref. LA LEY 345602/2009)

STSJ 249/2010 de 17 de mayo, (Ref. LA LEY 126970/2010)

STSJ 6898/2010 de 27 de octubre de 2010 (Ref. LA LEY 272893/2010)