



FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ORIHUELA

GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS

TRABAJO FIN DE GRADO CURSO 2014/2015

FRAUDE FISCAL Y AMNISTÍA TRIBUTARIA

Trabajo realizado por el alumno Manuel Caracena Hernández

Tutelado por el profesor Don Bernardo Olivares Olivares

Universidad Miguel Hernández de Elche, a 25 de julio de 2015

*“Los impuestos son el precio que pagamos
por una sociedad civilizada”.*

Oliver Wendell Holmes (1809-1894)



RESUMEN

A lo largo de la presente investigación hemos estudiado desde diversos ámbitos el concepto de fraude fiscal en nuestra sociedad. Para ello, hemos averiguado qué se entiende por fraude de ley con aplicación a todo el ordenamiento jurídico.

De esta manera, partiendo de la doctrina influenciadora de De Castro el estudio avanza hasta tratar el concepto de fraude dentro del ámbito tributario. Así, podemos afirmar que el fraude de ley tributaria es un mecanismo válido cuya única finalidad es conseguir una tributación inferior.

No obstante, a partir de este concepto surge un supuesto de discrepancia dentro de la jurisprudencia que la mantiene dividida, como es la responsabilidad penal del hecho.

Posteriormente, una vez analizadas las medidas tendentes a prevenir dicho fraude fiscal introducidas por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, hemos decidido hacer hincapié en la figura más común de entre todas las que constituyen el título de *Delitos Contra la Hacienda Pública*, como es el delito fiscal. Nos hemos basado para ello, principalmente en sus características y en mayor medida en la figura de responsabilidad civil con la principal cuestión de la indemnización de perjuicios.

A continuación, dicha investigación de forma paralela a lo anteriormente descrito, toma a modo de ejemplo una manifestación del fraude de ley desde un ámbito económico-tributario, como es la economía sumergida. El ejecutivo, por su parte, trata de darle solución a dicha actividad económica que escapa al control de la AEAT mediante un programa de medidas que conllevan una condonación total o parcial de componentes de

ciertas deudas tributarias, así como su fraccionamiento o su aplazamiento, denominada amnistía tributaria.

Finalmente, hemos introducido el concepto de la educación jurídico-tributaria que refiere a todo lo anteriormente analizado. Y es que a partir de la misma, se trata de fomentar una ciudadanía solidaria, participativa y consciente tanto de sus derechos como de sus obligaciones tributarias; así como transmitir valores y actitudes que apoyen buenas conductas, y que todo ello fomente una actitud contraria a la defraudadora.

ABSTRACT

This research has studied from various areas the concept of tax fraud in our society. To do this, we need to know what is meant by fraud law applies to the entire legal system.

Thus, based on the teaching of De Castro influencer study proceeds to try the concept of fraud within the taxation. So, we can say that tax fraud law is a valid mechanism whose sole purpose is to get a lower taxation.

However, this concept from an alleged discrepancy arises in the case that remains divided, as is the criminal responsibility of fact.

Subsequently, once measures to prevent such tax evasion introduced by Law 36/2006 of November 29 analyzed, we decided to emphasize the most common figure among those that constitute the title Offences Against the State Treasury, as is the tax offense. We have built for it, especially in its features and more on the figure of liability with the main issue of compensation for damages.

Then the investigation in parallel with the above described, taking as an example a manifestation of fraud law from an economic-tax field, as is the economy. The executive, in turn, tries to give solution to this economic activity beyond the control of the State Tax Agency through a program of actions involving a total or partial cancellation of tax debts of certain components and their division or postponement, called tax amnesty.

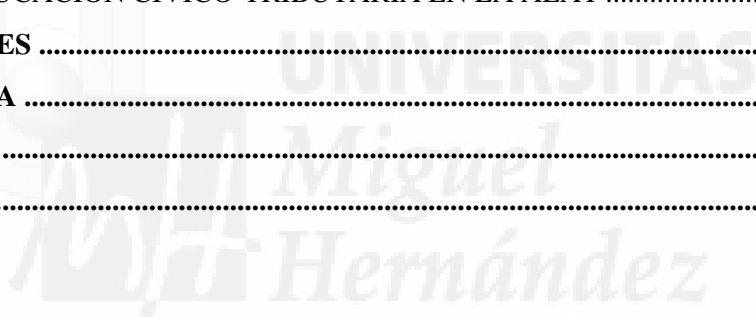
Finally, we introduced the concept of the legal and tax education referring to all previously analyzed. And it is that from it, is to foster a supportive, participatory and aware of both their rights as citizens of their tax obligations; and transmitting values and attitudes that support good behavior, and that this promotes a contrary attitude to the fraudster.



ÍNDICE DE CONTENIDOS

1.- OBJETO Y JUSTIFICACIÓN	10
2.- FRAUDE DE LEY	12
2.1 CONCEPTO.....	12
2.2 LA DOCTRINA DE DE CASTRO.....	14
2.3 FRAUDE DE LEY EN DERECHO TRIBUTARIO	15
2.3.1 El artículo 24 de la LGT en la redacción de 1963.....	15
2.3.2 El fraude de ley en la Ley 25/1995 de 20 de julio.....	16
2.4 EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA Y DEFRAUDACIÓN A LA HP	18
2.4.1 La doctrina del Tribunal Supremo.....	18
2.4.2 La doctrina del Tribunal Constitucional.....	19
3.- PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL.....	21
3.1 INTRODUCCIÓN	21
3.2 MEDIDAS INTRODUCIDAS POR LA LEY 36/2006.....	23
3.2.1 Reducción de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. 23	
3.2.2 La presunción de residencia fiscal en relación con las entidades radicadas en paraísos fiscales o territorios de nula tributación	25
3.2.3 Supresión del trámite de audiencia previa del interesado con anterioridad a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal en los supuestos de delito fiscal	29
3.2.4 Modificaciones en la regulación del IVA.....	31
3.3 EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE LA LEY 36/2006	34
4.- LAS DEFRAUDACIONES CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA: delito fiscal.....	37
4.1 CONSIDERACIONES GENERALES	37
4.1.1 Los delitos contra la Hacienda Pública	37
4.1.2 Características del delito fiscal.....	39
4.2 EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO.....	41
4.3 ANÁLISIS DEL TIPO PENAL	43
4.3.1 Tipo agravado.....	44
4.3.2 Regularización tributaria	44
4.3.3 Procedimiento.....	45

4.3.4 Prescripción.....	45
4.4 RESPONSABILIDAD CIVIL	45
5.- ECONOMÍA SUMERGIDA.....	49
5.1 ECONOMÍA SUMERGIDA EN ESPAÑA.....	50
5.2 LA ECONOMÍA SUMERGIDA Y SUS SOLUCIONES	53
5.3 PANORAMA DE LA ECONOMÍA SUMERGIDA EN EUROPA.....	54
6.- AMNISTÍA TRIBUTARIA.....	59
6.1 CONCEPTO.....	59
6.2 PRECEDENTES DE AMNISTÍA FISCAL EN ESPAÑA.....	60
6.3 LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL.....	63
6.4 POSIBLES ACCIONES LEGALES DE HACIENDA.....	65
7.- EDUCACIÓN JURÍDICO- TRIBUTARIA EN ESPAÑA.....	67
7.1 ESPECIAL REFERENCIA A OTROS PAÍSES	70
7.2 PORTAL EDUCACIÓN CÍVICO-TRIBUTARIA EN LA AEAT	74
8.- CONCLUSIONES	77
9.- BIBLIOGRAFÍA	83
10.- WEBGRAFÍA	84
11.- ANEXOS.....	85



ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AESP	Asociación Española de Servicios a la Persona
CC.AA	Comunidades Autónomas
CEC	Consejo Empresarial para la Competitividad
CEE	Comunidad Económico Europea
CEF	Centro de Estudios Financieros
CEOE	Confederación Española de Organizaciones Empresariales
CES	Consejo Económico y Social
CP	Código Penal
DTE	Declaración Tributaria Especial
FD	Fundamento de derecho
FJ	Fundamento Jurídico
HP	Hacienda Pública
IEF	Instituto de Estudios Financieros
INE	Instituto Nacional De Estadísticas
IRNR	Impuesto Sobre La Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas
IS	Impuesto Sobre Sociedades
IU	Izquierda Unida
IVA	Impuesto Sobre el Valor Añadido
LGP	Ley General Presupuestaria
LGT	Ley General Tributaria
LIS	Ley Impuesto sobre Sociedades
LO	Ley Orgánica

LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial
ONIF	Oficina Nacional de Investigación del Fraude
PGE	Presupuestos Generales Del Estado
PIB	Producto Interior Bruto
SEPBLAC	Servicio Ejecutivo de Prevención y Blanqueo de Capitales
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TC	Tribunal Constitucional
TS	Tribunal Supremo
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
UE	Unión Europea



1.- OBJETO Y JUSTIFICACIÓN

Uno de los mayores problemas que se dan en la actualidad en nuestra sociedad es el referido al fraude cometido a la Administración Tributaria, ya se trate del fraude de ley o del delito fiscal. Es por ello que una de las cuestiones que más ha preocupado a la Administración Tributaria durante los últimos tiempos, ha sido precisamente la lucha contra el llamado "fraude fiscal".

Por ello, en este trabajo nos vamos a centrar en el análisis del fraude de ley, en primer lugar, con el objetivo de analizar su concepto y características, así como su evolución legislativa y regulación actual en la Ley General Tributaria, y por consiguiente, la posición doctrinal y jurisprudencial sobre las cuestiones conflictivas que se planteen.

En segundo lugar, analizaremos la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Prevención del Fraude Fiscal, que surge con la finalidad de introducir diversas modificaciones normativas destinadas a prevenir el fraude fiscal y combatirlo siguiendo los objetivos del Plan de Prevención del Fraude Fiscal. Además, analizaremos las medidas recogidas en dicha ley y comprobaremos el resultado obtenido desde su entrada en vigor, con el objetivo de ver si las mismas han sido o no eficaces.

Posteriormente, estudiaremos el tipo penal del artículo 305 del Código Penal, así como los problemas más importantes que surgen en su aplicación, y que han tenido en numerosas ocasiones dividida a doctrina y jurisprudencia. Así, iniciaremos un recorrido por el delito fiscal teniendo en cuenta, por ejemplo, las diferentes modalidades de comisión, la imputación de la autoría a los posibles implicados, las cuestiones sobre la aplicación del delito continuado, entre otros, estudiando también la postura de la doctrina y las soluciones ofrecidas por la jurisprudencia.

Para terminar, señalaremos varios casos generales en los que se comete fraude de ley y delito fiscal en nuestra sociedad, y la respuesta que adopta la AEAT mediante un programa de medidas conocido como amnistía tributaria para tener una visión más práctica de lo enunciado en puntos precedentes.

Todo ello, acompañado de un interés por parte de la administración de potenciar una educación jurídico-tributaria destinada a fomentar una ciudadanía solidaria, participativa y consciente tanto de sus derechos como de sus obligaciones tributarias.

Esta serie de circunstancias supone un cúmulo de peculiaridades que repercuten en la investigación de estos delitos, que podemos considerar especiales por las condiciones que limitan su persecución.

El delito fiscal, en particular, y los delitos contra la Hacienda Pública, en general, participan, pues, de unas características propias y singulares que repercuten en los medios, modos, formas y objetivos de la investigación penal, que dificultan la instrucción sumarial.

Todas estas peculiaridades constituyen el objeto de estudio de este trabajo analizando, como decimos, las críticas interpuestas por la doctrina y la jurisprudencia de nuestros tribunales al respecto, acerca de todos los problemas planteados y las soluciones que dicha jurisprudencia viene ofreciendo en tales supuestos, y a la vez, aportando nuestra opinión al respecto.

2.- FRAUDE DE LEY

2.1 Concepto

En una primera aproximación, podemos señalar que el concepto de fraude de ley, nada tiene que ver con los conceptos de fraude o defraudación propios del derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que le son característicos. En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable.

Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias.

A continuación, vamos a ver como estos elementos característicos del fraude de ley han ido variando tanto en la legislación como en la doctrina y jurisprudencia.

La figura de fraude de ley se aplica a todo el ordenamiento jurídico, no solo al ámbito tributario, y así se dispone en la STC de 26 marzo de 1987, que dice textualmente:

"el fraude de ley, en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el Ordenamiento o contrarios al mismo, *es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos*

los sectores del Ordenamiento jurídico. En rigor, ni siquiera podría sostenerse hoy que el artículo 6.4 del Código Civil, que contempla con carácter general el fraude de ley, es una norma exclusiva de la legislación civil. El citado precepto, como la mayor parte de los que integran el Título Preliminar, es aplicable a todo el Ordenamiento y sólo por tradición histórica, conserva en el Código su encaje normativo."

Por otra parte, la STC 120/2005 de 10 de mayo, se refiere expresamente al ámbito tributario cuando dice que: "conviene indicar que *el concepto de fraude de ley tributaria no difiere del concepto de fraude de ley ofrecido por el artículo 6.4 del Código Civil, (...).* El concepto de fraude de ley es, pues, siempre el mismo, variando únicamente, en función de cuál sea la rama jurídica en la que se produce, las llamadas "norma de cobertura" y "norma defraudada" o eludida.

Vemos pues, que el fraude de ley, aunque se encuentra regulado en el Código Civil, se aplica a todo el ordenamiento jurídico. A tal respecto Burlada Echevereste¹ realiza la siguiente cuestión, ¿Qué sentido tiene formular una regulación propia del fraude de ley en la LGT, cuando la misma ya se encuentra en el Código Civil de forma general?

Respondiendo, el mismo, que la inserción del fraude de ley en el Código Civil es fruto de la reforma del Título Preliminar llevada a cabo por el Decreto de 31 de mayo de 1974, por lo que cuando se aprobó la LGT el 28 de diciembre de 1963, no se había promulgado aún esta figura en el Código Civil, y era necesario que la LGT realizase una regulación propia, que recogió en su artículo 24.

¹ BURLADA ECHEVERESTE, J.L., "El fraude de ley en Derecho Tributario", Revista Quincena Fiscal, número 7-8 de 2006, págs. 9 y 10.

2.2 La doctrina de De Castro

La mayoría de la doctrina, la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sala Civil), e incluso el artículo 6.4 del Código Civil han sido influenciados por las ideas del profesor De Castro.

De Castro define el fraude de ley como “uno o unos actos productores de un resultado contrario a una ley; que aparece amparado también en otra disposición, dada con una finalidad diferente”. Para De Castro, los requisitos del fraude de ley serían:

“1. Que admitir la validez del acto suponga la violación efectiva de una ley (ley defraudada).

2. Que la ley en que se ampare el acto (ley de cobertura) no tenga la finalidad de protegerle”.

Señala De Castro, que es una tarea difícil determinar el alcance de la ley de cobertura y de la ley defraudada, por lo que hay que atender a la conjunción de ciertos síntomas, para inducir primero el desamparo real del acto y luego su condena.

Considera este autor que “no es un requisito del fraude la intención de eludir la ley”. Con la figura del fraude a la ley se defiende el cumplimiento de las leyes, no se reprime el concierto o intención maliciosa; la aplicación de la ley se impone en relación al malintencionado y también al ignorante.

Por último, De Castro afirma que la condena del fraude de ley es el sometimiento del acto a la ley defraudada, y a la sanción que esta imponga.

2.3 Fraude de ley en derecho tributario

Como diría Calvo Ortega, el fraude de ley tributaria es un mecanismo válido, que no busca su finalidad económica y jurídica propia, y sí conseguir una tributación inferior a la normalidad de hechos y situaciones determinadas. Esto es, un contrato lícito y efectivo, no simulado, que se utiliza para la consecución de un fin que nada tiene que ver con la finalidad propia de tal figura contractual ².

Algunos autores como Martín Queralt y Lozano Serrano ³, entienden que el fraude a la ley tributaria se caracteriza por dos razones: una, por el deseo de obviar la aplicación a las normas tributarias o conseguir una minoración de las cargas fiscales y dos, porque la propia configuración de las normas tributarias ofrece posibilidades al fraude de ley.

2.3.1 El artículo 24 de la LGT en la redacción de 1963

El artículo 24 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, se encontraba dentro de la Sección Segunda del Capítulo II del Título I, referido a la interpretación de las leyes tributarias, y decía lo siguiente:

"1. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, o el de las exenciones o bonificaciones. (Actual art.14.3 LGT)

² CALVO ORTEGA, R. "En curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario. Parte General", Edit. Thomson-Civitas, novena ed., 2005, pág.108.

³ AAVV Curso de Derecho Financiero y Tributario, Edit. Tecnos, 5ªedic. 1994, pág.212.

2. Para evitar el fraude de ley se entenderá (...) que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado".

Por tanto, exigía el artículo 24.2 LGT, para que existiese fraude de ley dos requisitos: uno, que los actos se hubiesen realizado con el propósito probado de eludir el impuesto, y dos que produjesen un resultado equivalente al derivado del hecho imponible.

Además, exigía la formulación de un expediente especial en el que la Administración debía aportar la prueba correspondiente y dar audiencia al interesado.

Este requisito subjetivo introducido por el artículo 24.2 LGT de tener que probar el ánimo o propósito de eludir el impuesto, redujo en la generalidad de los casos a la nada las pretensiones de aplicación de dicho precepto.⁴

2.3.2 El fraude de ley en la Ley 25/1995 de 20 de julio

La reforma de la LGT en 1995 estableció una nueva regulación de la figura del fraude de ley, de tal forma que el artículo 24 quedó como sigue:

“1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta

⁴ PÉREZ ROYO, Javier. Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Edit. Civitas, 2º ed. 1992, pág. 99

finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

1. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.
2. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.”

Las innovaciones que introdujo este precepto fueron las siguientes:

- a. Mientras que el precepto anterior se refería solo a “hechos” a la hora de definir el medio para conseguir el resultado fraudulento, el nuevo precepto trata también de “actos o negocios jurídicos”.
- b. En la redacción anterior se hablaba de “propósito probado de eludir el impuesto”, mientras que ahora se dice solamente “propósito de eludir el pago del tributo”. Lo que a juicio de Palao Taboada, si el fraude se basa esencialmente en tal propósito y este se entiende como un elemento de hecho, su existencia debería probarse pese a esta supresión ⁵.
- c. A lo anterior se añade otro requisito: “amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad”.

⁵ PALAO TABOADA, *Notas a la ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, Estudios Financieros, Revista de contabilidad y Tributación, núm.155, febrero de 1966, pág.7.*

- d. Se suprime también el requisito de que en el expediente especial la Administración aporte la prueba correspondiente, y se refiere solo a la audiencia del interesado.
- e. También desaparece la referencia a la analogía.

2.4 El fraude a la ley tributaria y defraudación a la HP

2.4.1 La doctrina del Tribunal Supremo

La Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2003 mantiene que el hecho de que el fraude de ley tributaria no sea sancionable en vía administrativa, no exime de responsabilidad penal cuando los actos reúnan los caracteres del tipo penal, de tal forma que *“el fraude de ley no es típico o sancionable administrativamente por sí mismo, pero tampoco exime de la responsabilidad penal que corresponda, en su caso, por los actos efectivamente realizados en persecución de un resultado prohibido por el ordenamiento o contrario al mismo, cuando estos actos, por sí solos, revistan todos los caracteres de una infracción penal. En definitiva, en el ámbito penal, la ingeniería fiscal fraudulenta debe ser objeto de sanción, cuando la conducta efectivamente realizada revista por sí misma caracteres delictivos, con independencia de la cobertura formal con que se haya revestido.”* (FD Trigésimo octavo)

Para el Tribunal Supremo lo importante es que concurren los elementos integrantes del tipo penal, con independencia de que ello se haya producido mediante un fraude de ley o no: *“en cualquier caso no puede compartirse el criterio del recurrente en el sentido de que el fraude de ley exime de delito fiscal. Desde la perspectiva penal lo que debe constatar es la concurrencia de los elementos integrantes del tipo, por lo que si consta*

que se ha defraudado a la HP mediante la voluntaria y consciente elusión del pago de tributos por importe superior a la cuota legal, ha de sancionarse, en principio, la conducta como delito fiscal. Y no cabe apreciar un menor disvalor en la conducta de quien de modo deliberado y consciente encubre la elusión típica mediante un fraude de ley respecto de quien simplemente omite realizar el pago con un mayor riesgo de ser descubierto. (...) En consecuencia, si la aplicación de la norma tributaria eludida permite constatar una elusión fraudulenta superior a la cuota típica, concurren ordinariamente los requisitos legales que determinan la aplicación del artículo 305 del Código Penal (FD Vigésimo sexto).

El Tribunal Supremo argumenta que el hecho de que el apartado tercero del artículo 24 LGT de 1995 dispusiera que en caso de fraude de ley no podían imponerse sanciones, no imposibilitaba la aplicación de la norma penal porque el artículo 305 del Código Penal no sanciona la utilización del procedimiento encubridor, sino la elusión en sí misma: “A la aplicación de esta norma penal no se opone que el citado artículo 24 disponga en su apartado tercero que en las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones, pues el artículo 305 del CP no sanciona en estos casos la utilización del procedimiento encubridor de la elusión impositiva, sino la elusión en sí misma. Y como ya se ha expresado carece de sentido punitivo que la mera omisión de declarar implique elusión típica, y no lo suponga la elusión deliberadamente encubierta mediante un comportamiento fraudulento.”

2.4.2 La doctrina del Tribunal Constitucional

El Tribunal Constitucional viene a cambiar esta doctrina que viene manteniendo el Tribunal Supremo, de tal forma que en la Sentencia 120/2005 de 10 de mayo considera que los hechos constitutivos de fraude de ley no dan lugar al tipo penal del artículo 305 del Código Penal, y por tanto, no son sancionables penalmente. Para el TC el elemento

característico de toda defraudación no se da en el fraude de ley, motivo por el cual ha de rechazarse la aplicación del tipo penal a los casos de fraude de ley que: *“el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar un perjuicio mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, elementos ambos que, si bien encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible, no se acompañan sin embargo con la figura del fraude de ley tributaria como medio comisivo del referido delito”*. *“La utilización de dicha figura para fundamentar la condena del demandado como autor responsable de un delito contra la Hacienda Pública, ha de considerarse una aplicación analógica del tipo penal, que resulta lesiva del derecho a la legalidad penal reconocido en el artículo 25.1 CE”*. (FJ 5)

En definitiva, el Tribunal Constitucional concluye que es improcedente acudir a la figura del fraude de ley para realizar una extensión de los tipos penales a supuestos no específicamente previstos en ellos: *“... respecto a la improcedencia de acudir a la figura del fraude de ley para proceder a una extensión de los tipos penales a supuestos no específicamente previstos en ellos, así como de que, si bien la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria no conduce necesariamente a su atipicidad penal, si constituye, en cambio, un factor indicativo de esta última, ya que lo contrario representaría un hecho excepcional en la pauta general de relaciones de progresión cuantitativa entre la infracción tributaria y el delito fiscal y habida cuenta también de la muy extendida opinión doctrinal acerca de la atipicidad penal de dicho comportamiento, cabe concluir que la exigencia de previsibilidad de una condena a título de delito fiscal no queda satisfecha en aquellos supuestos en que dicha condena venga fundamentada exclusivamente en un comportamiento calificable como fraude de ley tributaria.”*

El Tribunal Constitucional sienta una doctrina clara: el fraude de ley no integra el tipo del delito fiscal, pues no existe el elemento subjetivo, y por tanto, no es sancionable penalmente.

3.- PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

3.1 Introducción

Una vez que hemos analizado el concepto de fraude de ley en todo el ordenamiento jurídico, así como lo referente a la doctrina influenciadora de De Castro y examinado la postura de la jurisprudencia en relación a si los hechos constitutivos del citado fraude de ley son sancionables penalmente, el siguiente paso será estudiar a continuación las principales manifestaciones de prevención y lucha contra el fraude fiscal, analizando la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Prevención del Fraude Fiscal, cuyo objetivo principal es la regulación de una serie de medidas tendentes a prevenir el fraude fiscal tan extendido en nuestro país.

Estudiaremos, por tanto, algunas de las medidas, de las recogidas en la citada Ley, que consideramos que pueden influir más directamente en el fraude fiscal, así como el resultado de su aplicación.

Una de las cuestiones que más ha preocupado a la Administración Tributaria durante los últimos tiempos, ha sido la lucha contra el fraude fiscal. En este marco de actuación, surge la citada Ley 36/2006, de 29 de noviembre, con la finalidad de introducir diversas modificaciones normativas destinadas a la prevención del fraude fiscal y combatirlo siguiendo los objetivos del Plan de Prevención del Fraude Fiscal elaborado por la AEAT. Estos suponen la adopción de aquellas medidas que por su naturaleza requieren un desarrollo normativo con rango de ley.

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, se estructura en dos capítulos, nueve disposiciones adicionales, diez disposiciones transitorias y cinco disposiciones finales.

El primero de los capítulos se dedica a la modificación de determinados preceptos de la normativa tributaria, mientras que en el segundo se modifican otras disposiciones legales, que si bien no tienen naturaleza fiscal, sí pueden tener incidencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias o en su comprobación.

La Ley 36/2006 es desarrollada reglamentariamente por tres Reales Decretos:

1. RD 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por RD 1777/2004, de 30 de junio, y tiene como principal objetivo, la modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades al objeto de adaptarlo a las previsiones de la Ley 36/2006 en materia de operaciones vinculadas.

2. RD 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición indirecta.

3. RD 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se modifica el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el RD 1270/2003, y se modifican y aprueban otras normas tributarias.

A continuación, vamos a ir analizando algunas de las medidas de esta ley, las cuales están dirigidas a regular los distintos tipos de fraude cuya prevención constituye el objeto del citado Plan por ser de especial gravedad. Siguiendo la Exposición de Motivos de dicha normativa, podemos destacar los siguientes:

3.2 Medidas introducidas por la Ley 36/2006

3.2.1 Reducción de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo

Una de las medidas recogidas en la llamada Ley Antifraude, para dar mayor facilidad de pago a los incumplidores, es la reducción de los recargos previstos para las declaraciones extemporáneas, cuando se realice el pago antes de que se efectúe requerimiento por parte de la administración.

La vigente Ley 58/2003, General Tributaria, prevé en su artículo 27 la exigencia de ciertos recargos cuando las autoliquidaciones o declaraciones se presentan después de finalizado el plazo de ingreso voluntario fijado en cada caso. De tal forma que, si la presentación se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del 5%, 10% o 15%, sin intereses de demora ni sanciones. Dicho recargo se elevará al 20%, si la presentación se realiza después de transcurridos doce meses de la conclusión del periodo voluntario de ingreso, sin sanciones tampoco, pero en esta ocasión con exigencia de los intereses de demora devengados desde el día siguiente a la conclusión de tal plazo de los doce meses hasta la fecha en que la declaración o autoliquidación se haya presentado finalmente.

Pues bien, la Ley Antifraude añade un apartado 5 a este artículo 27 de la LGT, según el cual el importe de los recargos señalados se reducirá en un 25% siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo y el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea.

Eso sí, estos ingresos han de efectuarse en los plazos marcados por la LGT, en su artículo 62.2., esto es hasta el día 20 del mes posterior si la notificación de la liquidación (del recargo y de la cuota) se efectúa entre los días 1 y 15 de cada mes, o hasta el día 5 del segundo mes posterior si tal notificación se realiza entre el día 16 y el último de cada mes. Dichos plazos se abren con la notificación de la liquidación de dicho recargo.

Dicha reducción también se aplicará en los casos en los que el contribuyente haya acordado con la Administración un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda, y que el mismo lo hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del artículo 62.2 LGT, abierto con la notificación de la liquidación de la declaración extemporánea.

Por último, dispone el párrafo segundo de este nuevo apartado cinco del artículo 27 de la LGT que "el importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento".

En consecuencia, podemos resumir, que los porcentajes efectivos de los recargos por ingreso extemporáneo, si procede aplicar la reducción, serán los siguientes:

- Si se trata de un recargo del 5%, se aplicará el 3,75%.
- Si el recargo es del 10%, se aplicará el 7,5%.
- Si el recargo es del 15%, se aplicará el 11,25%.
- Y siendo un recargo del 20%, se aplicará el 15%.

La condición que se exige al obligado tributario para que se aplique dicha reducción, es que pague la cuantía total del importe restante del recargo y la cuantía total de la deuda tributaria declarada, liquidada y presentada fuera de plazo, pero con carácter espontáneo, es decir, sin requerimiento previo de la Administración, a partir de la notificación de la Administración de la liquidación derivada de la declaración extemporánea y dentro de los plazos previstos en el citado artículo 62.2. LGT.

Se trata de una medida de estímulo e incentivo para el pago completo de la deuda tributaria, otorgando una mayor flexibilidad a favor del deudor que de manera tardía procede al cumplimiento de su obligación de presentación de declaración-liquidación correspondiente al hecho imponible realizado.

3.2.2 La presunción de residencia fiscal en relación con las entidades radicadas en paraísos fiscales o territorios de nula tributación

La residencia es, según García Carretero ⁶, una figura que reviste gran importancia por cuanto que determina la sujeción al poder tributario del Estado. No obstante, a pesar de su importancia no existe en nuestra normativa tributaria una definición de lo que debe entenderse por residencia fiscal. Ante la ausencia de esta definición, la LIRPF y la LIS, fijan determinados criterios como determinantes de la residencia fiscal de las personas físicas y de las personas jurídicas respectivamente.

Hemos de distinguir que, junto a los supuestos normales de residencia nos encontramos con diversos supuestos especiales de residencia y es aquí donde surge el problema, es decir, nos referimos a los casos de personas físicas o entidades que no residen

⁶ GARCÍA CARRETERO, Belén "*La presunción de residencia fiscal introducida por la ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal*", Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 12/2008, pág.1.

en nuestro territorio pero tributan como tales, o al contrario, en el caso de algunas personas físicas que residen en nuestro territorio pero no tributan como contribuyentes por el IRPF.

Muchos de estos supuestos especiales de residencia se han introducido en nuestra normativa tributaria con el fin de luchar contra el fraude fiscal. Y este es el caso de la reforma introducida por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre que modifica el apartado primero del artículo 8 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

De conformidad con lo establecido en el citado artículo 8 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, será causa determinante de la residencia de una entidad en territorio español y, en consecuencia, su tributación por renta mundial en nuestro país, cualquiera de los criterios siguientes:

- Que se haya constituido conforme a las leyes españolas.
- Que tenga su domicilio social en territorio español.
- Que tenga su sede de dirección efectiva en territorio español.

Según los dos primeros criterios señalados, podemos considerar como residentes tanto a aquellas entidades que se hayan constituido adoptando una forma jurídica, ya sea pública o privada, regulada por nuestra legislación como a aquellas otras cuyo domicilio social esté radicado en territorio español, aunque se haya creado conforme a la normativa de otro Estado.

En este sentido, para determinar el lugar en el que radica el domicilio social de una entidad hemos de remitirnos a la Ley de Sociedades Anónimas, cuyo artículo 5 dispone que

deberán tener su domicilio social en España, y por tanto, su residencia fiscal, aquellas entidades cuyo principal establecimiento o explotación radique en nuestro país.

El tercer criterio señalado anteriormente, ha sido fijado con la finalidad de evitar prácticas de elusión fiscal internacional mediante la creación sociedades según formas jurídicas extranjeras con domicilio social fuera de territorio español, que posteriormente desarrollan sus actividades en España, donde tiene su sede de dirección efectiva no coincidente con su domicilio social.

Pero, si antes hemos definido el concepto de domicilio social como aquel en el que se encuentra el principal establecimiento de la sociedad, hemos de definir ahora en qué consiste el concepto de sede de dirección efectiva.

Se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades. Por ello, aquellas entidades que aunque se hayan constituido fuera del territorio español y su principal establecimiento y, en consecuencia, su domicilio social se encuentre también fuera de territorio español, si la dirección y control de todas sus actividades, es decir, su sede de dirección efectiva radica en España, tributará conforme a la normativa española.

Una vez analizados estos criterios que determinan la residencia fiscal de las personas jurídicas, vamos a estudiar la reforma introducida por la Ley 36/2006 de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.

Se trata de una presunción de residencia fiscal en territorio español de una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación siempre y cuando concurren determinadas circunstancias, tales como:

- Que sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o
- Que su actividad principal se desarrolle en territorio español.

Cabe indicar además, que se trata de una presunción *iuris tantum*, esto es, que admite prueba en contrario, de tal forma que, no se aplicará siempre y cuando la entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tiene lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos. Es decir, que una entidad que tenga su centro de decisión ejecutivo en un paraíso fiscal o en un país o territorio de nula tributación y desarrolle en el mencionado país o territorio una actividad empresarial sustantiva y real con una finalidad o propósito adecuado, no será considerada como residente en España.

En definitiva, la finalidad de esta reforma es conseguir la tributación mundial en nuestro país de aquellas entidades que se trasladan a un paraíso fiscal con un objetivo elusivo, mientras que se permite que aquellas personas jurídicas que deseen trasladar su residencia a alguno de estos territorios para desarrollar su actividad empresarial real que efectivamente se gestiona y dirige desde aquellos países o territorios sin ánimo defraudador, lo hagan, en la medida que consigan probar los extremos señalados, sin ninguna carga adicional, como sí sucede con respecto a las personas físicas para las que se establece una presunción *iuris et de iure* criticada por la doctrina del TC.

Esta dispone que "aun cuando la finalidad seguida por el mencionado precepto de evitar la evasión fiscal es legítima, sin embargo, el medio utilizado -la presunción iuris et de iure- no es proporcionado, pues, al presumir, sin posibilidad de prueba en contrario, que todos los traslados tienen motivación evasiva o fraudulenta obliga a todos a seguir tributando durante cinco años, violándose así el artículo 14 de la Constitución Española por falta de proporcionalidad".

3.2.3 Supresión del trámite de audiencia previa del interesado con anterioridad a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal en los supuestos de delito fiscal

Esta es otra de las reformas operadas por la Ley 36/2006, que se recoge en su artículo 5.10 y que modifica el artículo 180 de la LGT, suprimiendo el trámite de audiencia del interesado, previsto con anterioridad a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal en los supuestos en que la Administración estimase que la infracción investigada pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública.

El RD 1804/2008, de 3 de noviembre de desarrollo de la Ley 36/2006, a través de su artículo tercero, da nueva redacción a los apartados 3 y 4 del artículo 32 del Reglamento General Sancionador Tributario, con el propósito de acomodarlo a esta modificación.

Así mismo se incorpora a la previsión reglamentaria el trámite de informe del Servicio Jurídico que corresponda, con carácter previo a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente.

Como en otras cuestiones, en esta también, la doctrina se encuentra dividida, entre los partidos del trámite de audiencia (Ruiz Zapatero y Alonso González)⁷, y los que consideran que éste trámite no es del todo necesario (Falcón y Tella). Concretamente, indica este último autor que "a mi juicio ha de entenderse que a partir de ahora no es preceptiva la audiencia previa, pero que la misma no queda tampoco prohibida, debido procederse a ella cuando no existan razones para pensar que con dicho trámite se dificulta la investigación, lo que supone, si se entiende así, que en la mayoría de los casos la audiencia previa seguirá produciéndose".

En este sentido, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado acerca del derecho de audiencia, en el sentido de que si bien la Constitución no prevé los supuestos en los que procede, sí recoge el artículo 105 CE que la Ley deberá regular el procedimiento a través del cual deberán producirse los actos administrativos garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado.

El Tribunal Constitucional ha venido manifestando que el derecho de audiencia no tendrá relevancia constitucional en todo procedimiento administrativo, pues resultará necesario que el procedimiento tenga carácter sancionador para que resulte aplicable esta garantía. También en sentencia núm. 69/1983 de 26 julio, ha manifestado que "aunque no todo vicio procesal constituye una vulneración de la tutela judicial efectiva, sí constituye una vulneración de este derecho la falta de audiencia del imputado en un procedimiento administrativo sancionador o en un procedimiento penal".

Por tanto, la doctrina del Tribunal Constitucional es clara, la falta de audiencia del imputado constituye una vulneración a la tutela judicial efectiva solo cuando está inmerso

⁷ RUIZ ZAPATERO, G. en "*Supresión del trámite de audiencia previa en la acusación por delito fiscal*", Quincena Fiscal Aranzadi núm. 20/2008 y Alonso González, L.M en "*la supresión del trámite de audiencia al interesado, previo al proceso penal por delito fiscal*", Quincena Fiscal Aranzadi, número 5/2007.

en un proceso penal o en un proceso administrativo sancionador, pero no cuando nos encontramos ante un procedimiento administrativo.

3.2.4 Modificaciones en la regulación del IVA

La ley 36/2006, de 29 de noviembre de medidas para la prevención del fraude fiscal, incluye una serie de disposiciones referidas al IVA. Debido a su importancia en el sistema fiscal y a su potencial recaudatorio (segundo impuesto por volumen de recaudación sólo precedido por el IRPF), la elusión fiscal en el campo del IVA es de gran preocupación en los últimos tiempos.

Hay que tener en cuenta que todas las modificaciones que afectan al IVA aparecen condicionadas por la circunstancia de que estamos ante un impuesto fuertemente armonizado, donde el Derecho Comunitario tiene un peso fundamental. El Derecho Comunitario en materia de IVA viene representado por la Directiva 77/388/CEE de 17 de mayo, conocida como la Sexta Directiva.

La Sexta Directiva, a la hora de enfrentar el fraude del IVA incluye en su artículo 27 una previsión específica, que habilita a los Estados miembros para luchar contra los supuestos de fraude o evasión y, según la cual, el Consejo de la UE puede autorizar a cualquier Estado que lo solicite a que establezca medidas de inaplicación de la Sexta Directiva "en orden a simplificar la percepción de impuestos o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales". Es decir, se reconoce la posibilidad de que los legisladores de los Estados miembros implementen unas técnicas de responsabilidad para garantizar el cobro del tributo en caso de fraudes en cadena.

Además, la proliferación de fraudes en cadena del IVA en las operaciones intracomunitarias radica en la subsistencia del régimen transitorio del IVA intracomunitario en la UE ⁸. En respuesta a esta situación de fraude en las operaciones intracomunitarias, la Ley 36/2006 introduce una de las medidas antifraude más importantes.

Se trata de un nuevo supuesto de responsabilidad a cargo del adquirente de bienes y servicios, por el IVA supuestamente no ingresado por el transmitente cuando las circunstancias permiten inferir que tales bienes se han adquirido en el seno de una cadena de fraude (el llamado "fraude carrusel"). Es por lo tanto, una respuesta frente a los fraudes carrusel o en cadena propiciados por la existencia de un mercado único sin fronteras comerciales pero con tributación en destino para las adquisiciones intracomunitarias, lo cual es cada vez más habitual en el marco comunitario.

La Ley 36/2006 introduce esta medida añadiendo un nuevo apartado cinco al artículo 87 de la Ley 37/1992 del IVA con la siguiente redacción:

"1. Serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos, aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente por el impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.

A estos efectos, se considerará que los destinatarios de las operaciones mencionadas debían razonablemente presumir que el impuesto repercutido o que hubiera debido

⁸ ADAME MARTÍNEZ, F. y LASARTE ÁLVAREZ, F.J., en *"El IVA en el período transitorio. Operaciones intracomunitarias. Otras cuestiones. Armonización y coordinación Fiscal en la UE. Situación actual y posibles líneas de reforma"*, Madrid, Centro de Estudios Financieros.

repercutirse no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo.

Para la calificación del precio como notoriamente anómalo, la Administración Tributaria estudiará la documentación de que disponga, así como la aportada por los destinatarios, y valorará, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existente en el momento de realización de la operación.

Una vez que la Administración haya verificado la existencia de un impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse, que no ha sido objeto de declaración e ingreso, la responsabilidad se declarará conforme al artículo 41.5 LGT.

Por último, teniendo en cuenta lo dispuesto anteriormente de que podrá acreditarse el carácter "notoriamente anómalo" del precio a partir de la documentación aportada por el destinatario y con la valoración, cuando existan, de otras operaciones asimiladas realizadas en el mismo sector económico; se ha pronunciado el TJCE señalando, que la posible restricción del derecho a la deducción del IVA por la concurrencia de una actitud fraudulenta en quien pretende tal deducción solo puede ser apreciada en relación con la operación específica en la que ese operador intervino, cada operación debe analizarse por separado y no puede negarse el derecho a la deducción del IVA soportado a quien no conoce ni puede conocer el fraude en fases precedentes de la cadena de producción y comercialización.

3.3 Efectos de la aplicación de la Ley 36/2006

La AEAT, desde su creación, ha elaborado diversos documentos de planificación en 1994, 1996, 1998 y 2000, que pueden citarse como antecedentes del Plan de Prevención del Fraude Fiscal.

Consecuencia de todo ello fue la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Prevención del Fraude Fiscal, con la finalidad de introducir diversas modificaciones normativas destinadas a la prevención del fraude fiscal y combatirlo siguiendo los objetivos del Plan de Prevención del Fraude Fiscal.

Transcurridos varios años desde la entrada en vigor de la Ley 36/2006, es hora de analizar los resultados obtenidos y ver si se han cumplido las expectativas recogidas en la Ley. Dado que en España no existe un informe oficial sobre el fraude fiscal, existen informes y datos elaborados por la AEAT.

Así, en el informe elaborado por técnicos de hacienda en 2008 se pone de manifiesto cómo desde la creación de la Agencia Tributaria en el año 1992, España ha vivido uno de los períodos de mayor crecimiento económico de su historia.

Especialmente, entre 1996 y 2007 la tasa anual de crecimiento del PIB ha superado el 3%. Este crecimiento económico, basado en gran medida en el "boom inmobiliario" ha traído consigo un espectacular aumento de la recaudación tributaria de todas las Administraciones territoriales. Sin embargo, dice el informe, que el aumento de la recaudación tributaria se ha apoyado en la recaudación en vía voluntaria de los ciudadanos y empresas, no por el aumento de las actuaciones de comprobación e investigación, pese a que el fraude fiscal y la economía sumergida están a la cabeza de los países de la UE.

De hecho, en el citado informe, se señala que la Ley de Prevención del Fraude 36/2006 recogía una serie de medidas parciales pero no abordó la medición del volumen real del fraude existente en España, desglosado por sectores, actividades económicas y perfil de las personas físicas y jurídicas, presuntos defraudadores.

Continúa el informe indicando que los resultados analizados arrojan serias dudas sobre la suficiencia de la AEAT para hacer frente al volumen actual de fraude y economía sumergida y sus manifestaciones más duras: fraude inmobiliario, blanqueo de capitales por narcotráfico y operaciones ilícitas, facturas falsas, tramas de IVA, paraísos fiscales, etc.

Por otro lado, las competencias de los subinspectores están limitadas desde 1992 a la realización de comprobaciones generales de microempresas que facturan menos de 1,8 millones de euros, límite que ha permanecido invariable durante estos 16 años y que resulta "desfasado" si se tienen en cuenta los procesos de concentración empresarial a los que hemos asistido en la última década, así como la evolución de la inflación.

Como consecuencia de la falta de un número suficiente de funcionarios habilitados para la práctica de inspecciones, otras 57.700 empresas, con una cifra de negocios entre 1,8 millones de euros y 6 millones de euros, no pueden ser comprobadas e investigadas. Esta situación aún adquiere más relevancia si tenemos en cuenta que las empresas de este tramo de facturación son las que tienen mayores probabilidades de escapar al control fiscal.

Por todo ello, termina indicando este informe, que los análisis anteriores confluyen en la apreciación de dos hechos significativos:

1. Que existe en España un elevado nivel de fraude y que evoluciona de modo creciente.
2. Que la gestión del fraude realizada por la Agencia Tributaria es notoriamente insuficiente, con su actual organización y medios, para dar solución al problema.

Por lo que a la luz de estos hechos y resultados, concluye el informe estudiado que resulta patente que la Ley de prevención del fraude no ha resuelto los problemas existentes, ya que no ha logrado revertir la pobreza de resultados y la magnitud de deudas pendientes y se muestra incapaz de abordar el elevado nivel de economía sumergida y el fraude de nuestro país.



4.- LAS DEFRAUDACIONES CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA: delito fiscal

4.1 Consideraciones generales

Teniendo en cuenta la doctrina del Tribunal Supremo la cual destaca la concurrencia de los elementos integrantes del tipo penal, con independencia de que ello se haya producido mediante fraude de ley o no, a continuación vamos a analizar distintas figuras constitutivas de delito.

Antes de entrar a examinar las especialidades que presenta la investigación de estos delitos, resulta necesario efectuar un estudio de los mismos que sirva de introducción a la materia.

4.1.1 Los delitos contra la Hacienda Pública

El delito fiscal no aparece en la legislación penal española hasta la Ley 50/1997, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes para la reforma fiscal, que modificó el artículo 319 del CP de 1973.

En 1985 se produjo una reforma del CP en este punto, para perfeccionar la técnica de redacción del tipo y de aplicación de la figura. Se elevó el umbral de punibilidad de 2.000.000 de pesetas a 5.000.000 de pesetas, se crearon nuevas figuras (delito contable art.310 CP y el los delitos de fraude en subvenciones y ayudas públicas art.308 CP) y se dotó al conjunto de un título propio: Delitos contra la Hacienda Pública.

Esta es la regulación que, en esencia, subsiste hasta ahora, pues las reformas de 1995, se limitaron a elevar el umbral y engrosar el Título con nuevos tipos, para cubrir el fraude a la Hacienda europea y a la Seguridad Social.

La reforma del CP de 2003 ha afectado a las figuras de delitos contra la HP, aunque la reforma se ha limitado prácticamente a la actualización de los umbrales de punibilidad, elevando la cuantía a 120.000 euros. La última reforma operada por la LO 5/2010, de 22 de junio, y que entró en vigor el día 23 de diciembre de 2010, consiste únicamente en modificar la pena de prisión prevista para este delito, que iba de uno a cuatro años, a castigarse ahora de uno a cinco años.

Los delitos contra la Hacienda Pública citados, comprenden una serie de delitos dispares, regulados en los artículos 305 y 306 CP.

Las mismas actividades constitutivas de delito cometidas en la esfera de competencia de la Seguridad Social aparecen tipificadas en el artículo 307, como respuesta a las necesidades técnicas y político-criminales de protección de intereses públicos, con trascendencia social, que representa una identidad de fondo con los intereses relativos a la Hacienda Pública.

En el marco de esa misma finalidad protectora se encuadra el denominado "delito contable", a que se contrae el artículo 310; mientras que los artículos 308 y 309 sancionan conductas relacionadas con la obtención indebida o fraudulenta de fondos y subvenciones de las diversas Administraciones públicas existentes en nuestro país o procedentes de fondos de las Comunidades Europeas.

En el presente trabajo nos vamos a ceñir únicamente al estudio de la figura del delito fiscal regulado en el mencionado artículo 305, por lo que en el apartado siguiente vamos a describir cuáles son las características de dicho delito.

4.1.2 Características del delito fiscal

El delito base de los establecidos en el Título XIV anteriormente mencionado, es el conocido como "delito fiscal", definido en el artículo 305 del CP, que constituye la parte más relevante de los que integran dicho Título, por ser el que se comete con mayor frecuencia.

El delito fiscal, ha venido planteando numerosos problemas, que han tenido a la doctrina y jurisprudencia divididas en la mayoría de las ocasiones. Incluso hoy, se mantienen enfrentadas la doctrina del Tribunal Supremo y la doctrina del Tribunal Constitucional. Todos estos problemas, que surgen del análisis de las propias características del delito fiscal, van a ser objeto de estudio detallado:

A) La primera nota característica del delito fiscal, es entender que se configura en su regulación, como una norma penal en blanco, en cuanto que para su delimitación es necesario acudir a la legislación tributaria, que es la que determina los supuestos comisivos previstos en la norma penal para el pago de tributos, la retención e ingreso de cantidades a cuenta de los mismos, las retribuciones en especie como medio retributivo sujeto a tributación, la obtención de beneficios fiscales y demás comportamientos relacionados con las obligaciones tributarias.

B) El incumplimiento o defraudación de las obligaciones tributarias sólo tiene relevancia penal cuando el importe de la cantidad defraudada alcanza la cifra que prescribe la norma penal, que delimita la frontera entre la sanción administrativa o la sanción penal. Esa cifra está fijada actualmente en 120.000 euros.

C) Los problemas que suscita la imputación de la autoría a los posibles implicados en la infracción tributaria, sobre todo cuando se trata de sociedades y cuando el deudor tributario formal no se corresponde con el material. Problemas que resuelve la nueva LO 5/2010 de 22 de junio de modificación de la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del CP, con la introducción del artículo 31 bis, que otorga responsabilidad penal a las personas jurídicas.

D) Otra cuestión a analizar, es cuando el objeto de enjuiciamiento integra varias defraudaciones cometidas por la misma persona o empresa que constituyen otras tantas infracciones tributarias integrantes de delito fiscal cada una de ellas. En este caso, se suscita el problema de si puede ser calificada toda esa actividad criminal como delito continuado del artículo 74 CP.

E) Por último, surge también controversia a la hora de determinar el contenido de la correspondiente indemnización de perjuicios, que por vía de responsabilidad civil llevan aparejados los delitos contra la HP, si bien parece quedar resuelta con la última reforma realizada por LO 5/2010 de 22 de junio, al incluir expresamente los intereses de demora en el contenido de dicha indemnización.

Toda esta serie de circunstancias supone un cúmulo de peculiaridades que repercuten en la investigación de estos delitos, que podemos considerar especiales por los condicionantes que limitan su persecución, y que los distinguen de aquellos otros, más genéricos, en los que la simple concurrencia de indicios o sospechas de su comisión permite la apertura de la investigación, mediante la incoación del correspondiente procedimiento penal.

4.2 El bien jurídico protegido

La teoría del bien jurídico protegido desempeña una doble función en el ámbito del Derecho Penal. De una parte, una función *dogmático hermeneútica* o inmanente al sistema, que consiste en servir como elemento de ayuda para delimitar el contenido de los distintos tipos penales. Y de otra parte, una función *político criminal*, crítica o trascendente al sistema, con el fin de avalar o cuestionar la inserción del bien jurídico en la norma penal.

A nosotros nos interesa la primera perspectiva ya que es fundamental para operar con el tipo penal de la defraudación a la Hacienda Pública el saber cuál es el bien jurídico que estamos realmente tutelando.

La doctrina científica ⁹ se decanta, por otorgar naturaleza patrimonial al bien jurídico, admitiendo que con su lesión se perjudican otros intereses más genéricos y abstractos.

Dicho interés, entiende que está presente tanto en la fase de liquidación como en la de recaudación, y parece obligado otorgar diferente consideración a las conductas fraudulentas generadoras de un perjuicio patrimonial consistente en la elusión del pago de las cuotas debidas mediante la ocultación de bases tributarias, de aquellas otras que, sin que concurra dicha ocultación, hacen ineficaz el derecho de la Administración Tributaria a percibir los tributos debidos al colocarse el contribuyente en situación de insolvencia.

Por este motivo, dice, que el bien jurídico protegido es el interés patrimonial de la HP que se concreta en el de la efectiva, completa, exacta y puntual recaudación de los

⁹ M. BAJO y S. BACIGALUPO, “*Delitos contra la HP*”, Ceura 2000, págs. 43 y 44.

tributos exigibles en virtud de las potestades que determinan el cuánto, cómo y cuándo realizar el pago o ingreso esperado ¹⁰.

Por su parte, en la jurisprudencia no existe un criterio uniforme. No obstante, podemos destacar la existencia de dos líneas de pensamiento. Una de ellas señala que el bien jurídico protegido se identifica con la *función que los tributos han de desempeñar en un Estado Democrático de Derecho* (SSTS de 27 de diciembre de 1990 y de 20 de noviembre de 1991).

La segunda línea de pensamiento, alude a un bien de naturaleza patrimonial y así, la STS de 12 de marzo de 1985 establecía que el delito fiscal es de naturaleza socio-económica, atentando contra los intereses patrimoniales del Estado o de las entidades locales o autonómicas.

En conclusión, podemos decir que, siendo indiscutible la naturaleza patrimonial del bien jurídico protegido, éste no puede referirse solo al patrimonio de la Hacienda Pública, como conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico, sino que, en tanto que la Hacienda Pública es titular de funciones de carácter financiero y tributario, el bien jurídico se conecta con la función constitucional de los tributos, puesto que el delito fiscal está integrado por un elemento que supone un quebrantamiento de un deber fiscal que tiene su reflejo en el artículo 31 de la Constitución Española.

¹⁰ AYALA GÓMEZ, I. "Reflexiones en torno a las conductas de ocultación en el delito de defraudación tributaria", Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007, pág.262.

4.3 Análisis del tipo penal

Los requisitos que exige este tipo penal son, según se detallan en la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid número 96/2009, de 20 de julio, los siguientes:

- Una conducta típica realizada bien por acción u omisión y dirigida a alguna de estas finalidades: la elusión del pago de los tributos, de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o de ingresos a cuenta de retribuciones en especie; la obtención indebida de devoluciones y el disfrute indebido de beneficios fiscales.

- Un elemento subjetivo consistente en el carácter eminentemente defraudatorio de las modalidades típicas. Engaña quien infringe el deber de verdad reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico, y falta a la verdad no solo el que manipula los elementos que conforman las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino también quien, sabedor de la obligación de declarar impuesta en los arts. 31 CE y 35 LGT, realiza la misma.

- Un determinado resultado lesivo para el Fisco, ya que requiere para su perfección un perjuicio económico consistente en la falta de ingreso en el Tesoro. El legislador exige, además, 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, supere una determinada cifra, 120.000 euros.

De carácter adicional a los requisitos establecidos para el cumplimiento del citado delito, haciendo referencia a lo dispuesto en el CP, queremos señalar los distintos elementos relativos a aquel en los siguientes apartados.

4.3.1 Tipo agravado

De acuerdo con lo establecido en el art. 305 bis del CP, constituye agravante por la comisión de este delito con la pena de prisión de 2 a 6 años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada, la comisión de la defraudación concurriendo alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 600.000 euros.
- b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
- c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

4.3.2 Regularización tributaria

Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquel dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el juez de instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

4.3.3 Procedimiento

El conocimiento de las causas corresponde a la jurisdicción ordinaria, es decir, a los jueces y tribunales encuadrados en el Poder Judicial. Ahora bien, el estimar inicialmente la existencia de indicios de criminalidad derivará de una actuación administrativa.

El proceso se inicia no por la Administración, sino que se comienza cuando el fiscal, o la persona legitimada, ejercite la acción pública a través de la formulación de la correspondiente demanda.

4.3.4 Prescripción

El periodo de prescripción en materia tributaria va a ser distinto en vía administrativa que en vía penal. Penalmente, va a seguir siendo de 5 años, mientras que las infracciones tributarias prescribirán a los 4 años de acuerdo con lo establecido en el artículo 66 LGT.

4.4 Responsabilidad Civil

La jurisprudencia ha venido considerando que los delitos contra la Hacienda Pública deben llevar aparejada, por vía de responsabilidad civil, la correspondiente indemnización de perjuicios, y es ahí donde surge la controversia, a la hora de determinar el contenido de dicha indemnización.

Dispone el artículo 58 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, que la deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la

obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta, y además por el interés de demora. A su vez, dicha LGT, introduce reglas especiales en esta materia, a través de la Disposición Adicional décima estableciendo en su apartado primero que “en los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento de apremio.”

Por su parte, el artículo 26.6 de la LGT dispone, que el interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del periodo en el que aquel resulte exigible, incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales establezca otro diferente. Por tanto, los intereses de demora tributarios son aquellos que los obligados pagan cuando retardan el ingreso de las cantidades que deben a la Hacienda Pública, y se calculan incrementando el 25% al interés legal del dinero, según dispone el artículo antes citado.

Al respecto, el Tribunal Constitucional ha venido señalando que tales intereses tendrían una finalidad compensatoria y reparatoria del perjuicio que el retardo en el pago supone para la Hacienda Pública. A esta finalidad viene a añadirse otra preventiva “... de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse, sin que todo esto suponga un sacrificio excesivo al contribuyente moroso” (STC 76/1990, FJ 9).

Con anterioridad a la entrada en vigor de la LGT, la jurisprudencia no venía considerando los intereses de demora, como parte de la indemnización derivada de la responsabilidad civil. Entendía el TS que la cantidad que debía indemnizar a la Hacienda Pública, el autor del delito de defraudación tributaria, se incrementaría con el interés legal del dinero, y en consecuencia, no con el de demora, sobre la suma defraudada, pues lo contrario constituiría un *bis in ídem*.

En este mismo sentido la STS de 04.12.03 al referirse a la responsabilidad civil consideró que “la sanción administrativa adicional, constituiría un *bis in ídem* que incidiría sobre el proceso penal, a través de una vía, prevista exclusivamente, para el procedimiento administrativo de recaudación. Del mismo modo, cualquier intento de imponer los intereses de demora, con arreglo a las normas tributarias, vulnerarían la preferencia que ostenta el Código Penal para señalar los intereses que se deben pagar en los casos de indemnización dineraria”.

Y por último la STS DE 02.06.2005 entiende que “el plus que representa el interés de demora con respecto al interés legal del dinero tiene un carácter sancionatorio, siendo claro que, por exigencias del principio de rango constitucional *non bis in ídem*, una sanción administrativa no puede superponerse, por el mismo hecho, a la sanción penal impuesta por el orden jurisdiccional competente, lo que, resulta aún más evidente en el castigo del delito fiscal...”

En cualquier caso, la reforma operada en el Código Penal por la LO 5/2010 de 22 de junio, que entró en vigor el día 24 de diciembre de 2010, que modifica el CP, viene a esclarecer la situación, al añadir un nuevo apartado número 5 al artículo 305, que dice textualmente:

“5. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley.”

Así pues, con esta nueva reforma, queda concluida la cuestión a mi entender, quedando incluidos los intereses de demora en el contenido de la indemnización por vía de responsabilidad civil, por el propio mandato del artículo 305.5 C.P.



5.- ECONOMÍA SUMERGIDA

Una vez hemos analizado en profundidad en puntos precedentes la regulación jurídica de la figura del fraude a la ley, así como la prevención y lucha contra el fraude fiscal y los delitos contra la Hacienda Pública haciendo hincapié en el delito fiscal, desde los distintos puntos doctrinales y jurisprudencia, cabe hacer referencia a una primera manifestación de fraude a la ley desde el punto de vista económico, como es la economía sumergida.

El fenómeno del "mercado negro" se agudiza en tiempos de crisis como el actual, generalmente cuando la escasez de bienes de primera necesidad obliga a los gobiernos a imponer controles de precios o racionamiento de bienes. En estas circunstancias, los vendedores estarían dispuestos a actuar en contra de la legalidad con tal de conseguir mayores ganancias, en tanto que los compradores estarían dispuestos a pagar precios más elevados (a veces no les quedaría más remedio) para conseguir un activo que les es prohibido o limitado.

Por ello, no es totalmente fiable la Encuesta de Población Activa que trimestralmente elabora el INE ya que existe un valor oculto en "b" que minimiza las consecuencias que realmente tendría un nivel de desempleo tan elevado.¹¹ No obstante, ello no justifica la situación que por ejemplo existe de paro juvenil en nuestro país (**51,8% en enero de 2015**) y la incertidumbre que experimenta un joven cuando finaliza sus estudios, ya que esto último aunque no represente un factor numérico medible es una circunstancia a tener muy en cuenta por el ejecutivo.

¹¹ CEF, Inspección de Hacienda, TEMA 4: "*El control de la actividad financiera pública*" Madrid, 2014.

5.1 Economía Sumergida en España

La economía sumergida alude a toda actividad económica que escapa al control de la Administración Tributaria.

La principal diferencia respecto al fraude fiscal reside en su estimación. Para el fraude fiscal tenemos una fórmula y para la economía sumergida, otra. Para estimar el fraude fiscal se multiplicaría el tipo impositivo medio por el volumen de economía sumergida menos el denominado “mínimo técnico” cifrado en un 5% (excluye la Seguridad Social y se refiere exclusivamente a las cuentas del estado y no de todas las administraciones públicas).

La economía sumergida la podríamos cuantificar multiplicando el volumen oculto (actividad económica no declarada) por el tipo impositivo medio.

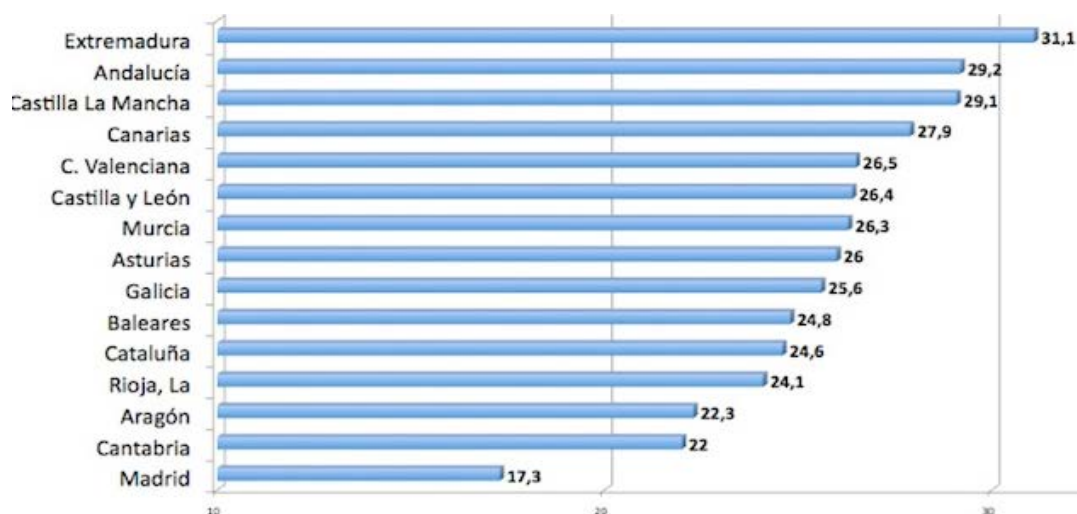
Distintos estudios de varios organismos como el Instituto de Estudios Fiscales (IEF), el Banco de España, el Consejo Económico y Social (CES), y la Unión Europea situaba en 2014 la economía sumergida española en torno al 24-26% del PIB, lo equivalente a 260.000 millones de euros corrientes aproximadamente frente a una media del entorno europeo de entre un 15% y 20%. En cambio, el fraude fiscal, lo situaríamos con datos entre 2012 y 2013 en un 20% de la recaudación total obtenida, lo que supondría unos 67.000 millones de euros.

Dicha diferencia recogida en el apartado anterior hace alusión a dos factores. Por un lado, la elevada tasa de desempleo tal y como hemos señalado en apartados anteriores lo que genera que la gente no declare ciertas actividades a Hacienda y evitar retenciones que para una economía particular tiene efectos notorios.

Y por otro lado, la educación tributaria que existe en nuestro país, que está muy por debajo de la necesaria para formar individuos comprometidos con la tributación.

Según datos del Ministerio de Economía y Hacienda de España, las dos grandes bolsas de fraude existentes son las operaciones de compraventa protagonizadas por empresas constructoras e inmobiliarias, así como las actividades derivadas del ejercicio de las profesiones liberales.

Gráfico 1. Economía Sumergida en España por CC.AA (DATOS 2012)



Fuente: Gestha

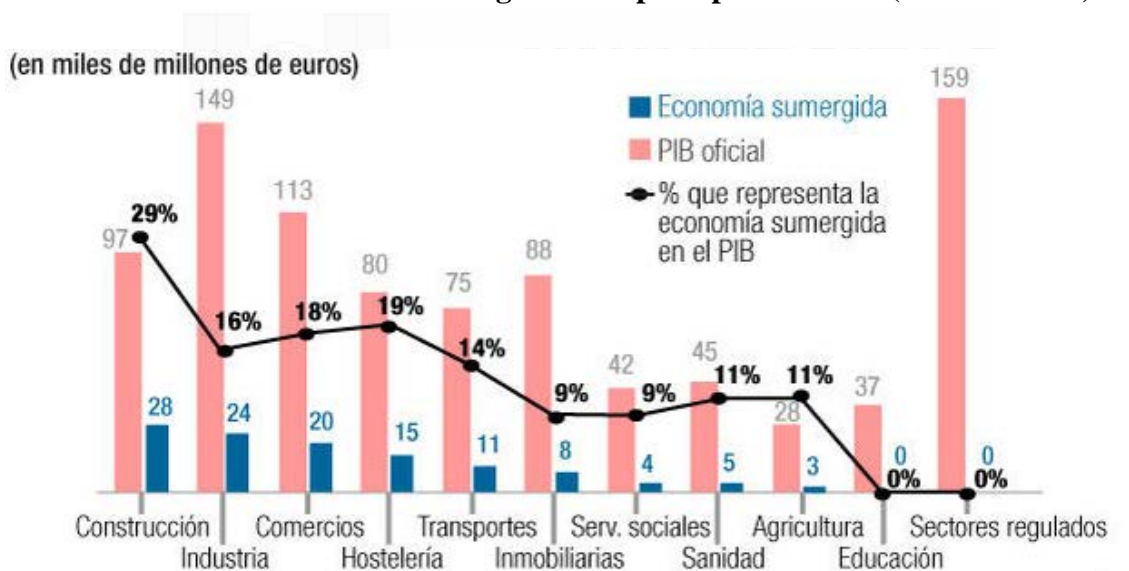
Los motivos de que España tenga tasas de economía sumergida tan elevadas se debe especialmente a la baja productividad de nuestro sistema productivo asociado a grandes tasas de desempleo, la elevada presión fiscal y un claro y reciente ejemplo es la elevada corrupción política.

Aunque lo que cabe reseñar del anterior gráfico es, por ejemplo, el por qué hay tanta diferencia de economía sumergida entre Madrid y Extremadura, y el resto. ¿Acaso el paro en Madrid es menor debido a su elevada demografía y puesto que hay más capacidad

productiva muchas empresas deciden instalarse allí lo que conlleva a las personas buscar menos la necesidad de practicar actividades de defraudación tributaria? ¿Tienen una mayor educación tributaria los ciudadanos madrileños? ¿O es que la cobertura de la agencia tributaria es más elevada en la capital y territorios limítrofes?

Le atribuimos la justificación a tales datos a la primera de las cuestiones planteadas. Es un ciclo que finalmente trae un resultado muy extenso. A continuación, creo que sería interesante ver cuál es la economía sumergida entre los distintos sectores en España a partir del siguiente gráfico:

Gráfico 2. Economía Sumergida en España por Sectores (DATOS 2013)



Fuente: VISA, La Economía Sumergida en España

Deja entender este gráfico como la presión fiscal en nuestro país es muy distinta entre los distintos sectores. Los sectores de la construcción, industria y comercio asume las mayores tasas de dinero negro a nivel nacional (61% del total) mientras señala valores nulos en sectores como la educación y sectores que se encuentran regulados.

Y teniendo conocimiento la agencia sobre tal dato en la construcción no por ello se hacen más inspecciones de trabajo en las obras, cuando sabemos que muchos jóvenes trabajan sin contrato alguno y más teniendo en cuenta que en un contrato de obra o de duración inferior a 30 días según recoge el artículo 9 del Código de Trabajo, el empleador tiene tan solo 5 días para escriturar dicho contrato, lo que favorece dicha situación.

5.2 La Economía Sumergida y sus Soluciones

El informe *España 2018* que el Consejo Empresarial para la Competitividad (CEC) presentó y que ha suscitado un notable interés público, ratifica algunas medidas defendidas desde hace tiempo por la Asociación Española de Servicios a la Persona (AESP) para dinamizar el empleo en España y aflorar parte de la economía sumergida.

Este informe pone de manifiesto que han de materializarse una serie de reformas para mejorar la competitividad de España. Una de las medidas que propone es “incentivar la transición de la informalidad a la formalidad” disminuyendo el atractivo de la economía sumergida tanto para el trabajador como para el empleador, lo cual resulta evidente como solución.

Otros países han logrado este objetivo mediante la introducción de medidas para reducir la carga fiscal para los trabajadores con menores ingresos, la utilización como medio de pago de cheques de prestación de servicios subvencionando el coste de determinados tipos de empleo y simplificando los trámites de la contratación dentro de la economía formal.

Muy recientemente la CEOE, remitió a los portavoces de los grupos parlamentarios unas propuestas de enmiendas destinadas a favorecer el desarrollo de los servicios a la persona con medidas altamente eficaces en la creación de empleo, para que fueran tenidas en cuenta en la tramitación parlamentaria de los Proyectos de Ley de reforma del IRPF y de reforma del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Francia, por ejemplo, aprobó en el año 2005 la conocida Ley Borloo, que permitió el desarrollo del sector de los servicios a la persona con unos resultados espectaculares: 400.000 empleos regulados en dos años y una importante reducción de la economía sumergida.

Sin embargo, la capacidad empleadora de este sector de servicios a la persona se encuentra con un obstáculo muy importante: muchas personas deciden acudir a la economía sumergida para satisfacer esas necesidades familiares y de esa manera reducir el coste, lo que conlleva innumerables perjuicios para las familias y para las personas que desarrollan esos trabajos.

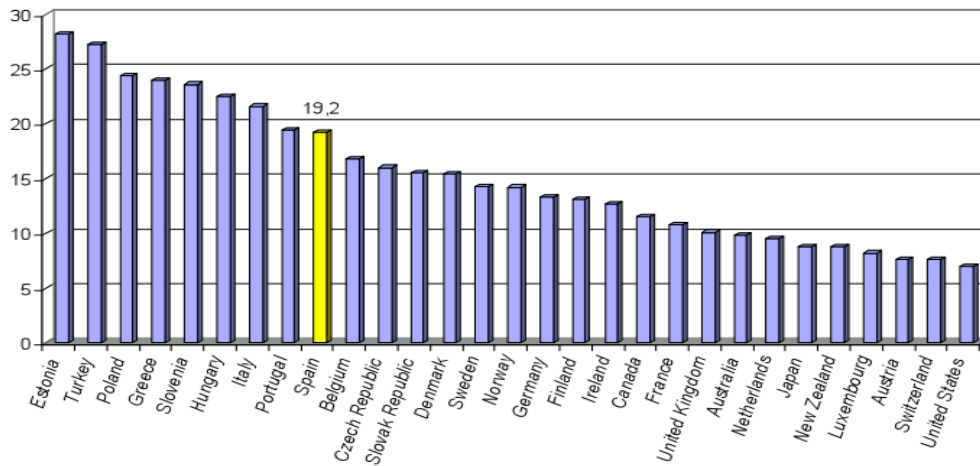
El beneficio que los servicios a la persona pueden ofrecer en cuanto a creación de puestos de trabajo y afloramiento de empleo sumergido solo será posible si se corrige esa situación. Lo importante es que a una persona que quiere contratar a otra ya sea directamente o a través de una empresa especializada en estos servicios le cueste lo mismo en la economía formal que en la sumergida y, por tanto, decida realizarlo por la vía legal.

5.3 Panorama de la Economía Sumergida en Europa

A continuación, y para finalizar este apartado, sería conveniente comprobar cómo es este fenómeno en el resto del mundo. Para ello, nos basamos en los resultados obtenidos recientemente por F. Schneider en 2013.¹²

¹² SARDÁ J., "Avance del fraude en España durante la crisis", Madrid, 2014, págs. 7-14.

Gráfico 3. Tamaño de la Economía Sumergida en los Países de la OCDE



Fuente: F. Schneider

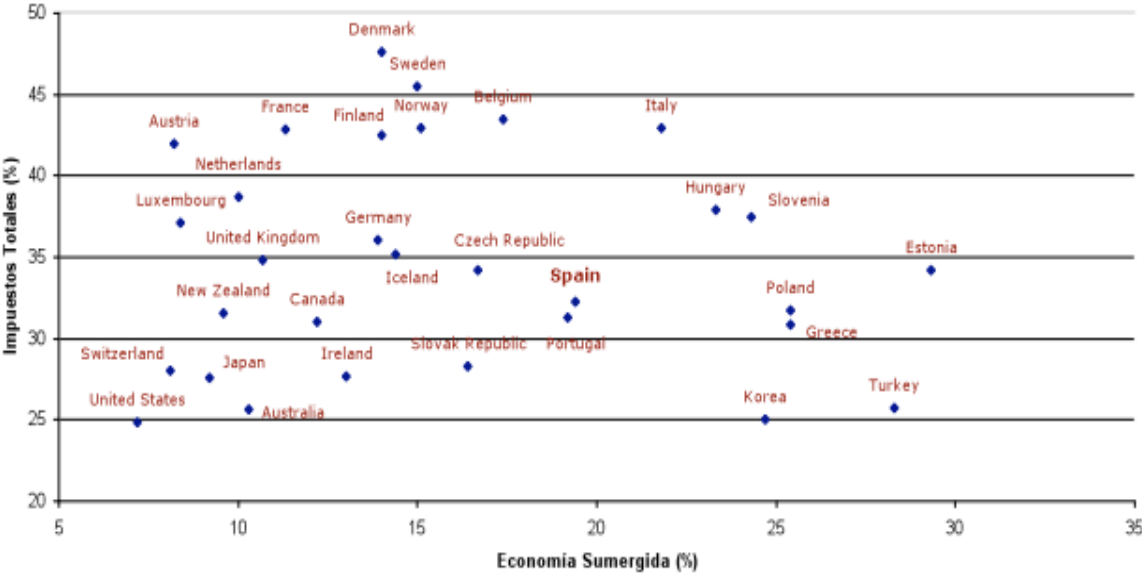
Inmediatamente y en referencia al gráfico, se comprueba como España forma parte de países que presentan una economía sumergida más elevada. De entre los países que forman parte de nuestro entorno más inmediato solo Italia, Portugal y Grecia presentan valores superiores a los españoles en los que al igual que en nuestro país las tasas de desempleo y corrupción de instituciones públicas son alarmantes.

Para finalizar este apartado analizaremos la relación existente entre el tamaño de economía sumergida de estos países y diferentes variables que, a priori, parecen estar relacionadas con la economía. Este conjunto de variables lo hemos dividido en tres grupos:

- El primer grupo representa variables que se refieren al sistema impositivo.
- El segundo a variables relacionadas con el mercado de trabajo.
- Y el tercero se refiere a un conjunto de variables que podríamos clasificar como indicadores del nivel de vida de un país.

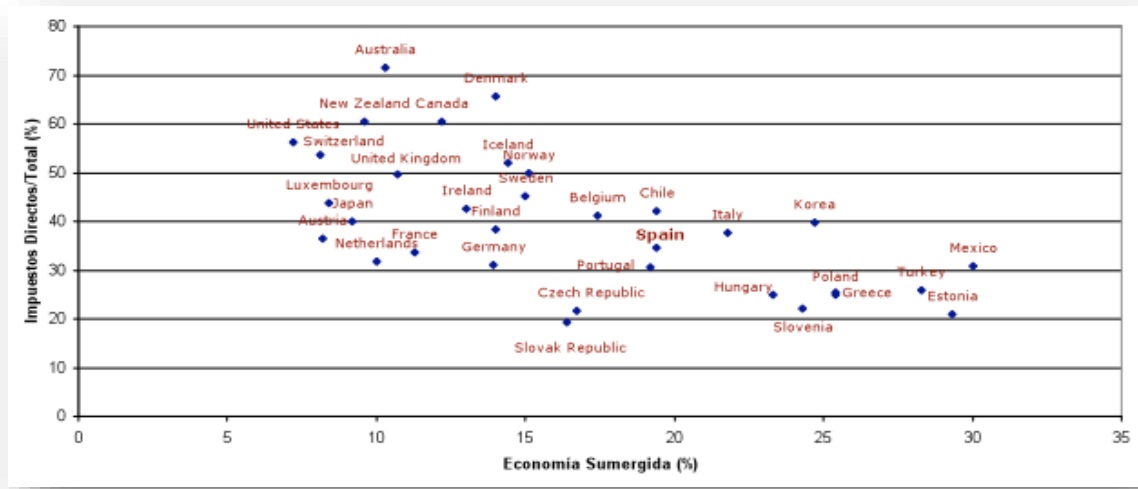
Analizando los siguientes gráficos, lo que se observa es cómo los países más desarrollados son los que presentan mayores tasas de presión fiscal y, por consiguiente, tamaños de economía sumergida bajos o moderados. Sin embargo, para los países menos desarrollados de la OCDE ocurre lo contrario. Presentan altos niveles de economía sumergida y, en general, presiones fiscales menores a las de los países más desarrollados. España se encuentra en una posición intermedia aunque más cercana a los países menos desarrollados dentro de la OCDE.

Gráfico 4. Relación entre la Recaudación Total y la Economía Sumergida



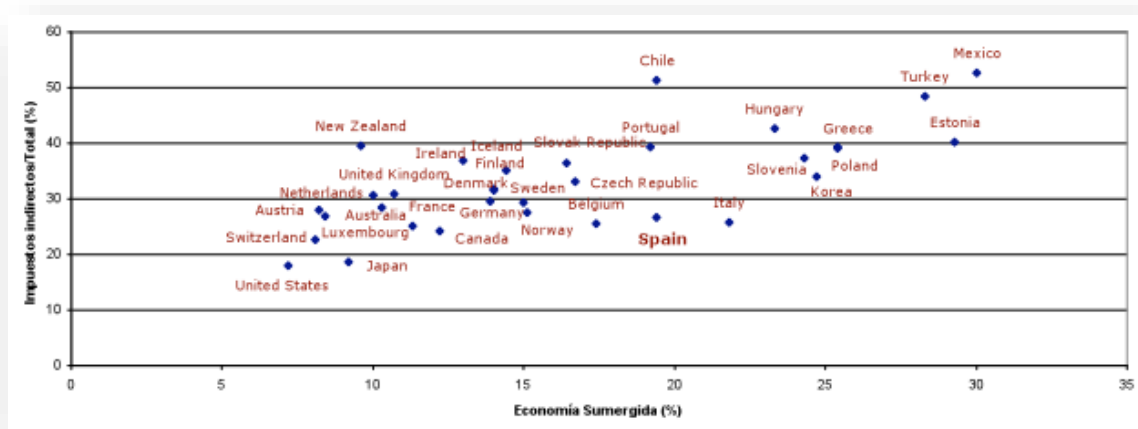
Fuente: Gestha

Gráfico 5. Relación entre la Recaudación por impuestos directos y la Recaudación total y la Economía Sumergida. Países de la OCDE



Fuente: Gestha

Gráfico 6. Relación entre Recaudación por Impuestos Indirectos y la Recaudación Total y la Economía Sumergida. Países OCDE

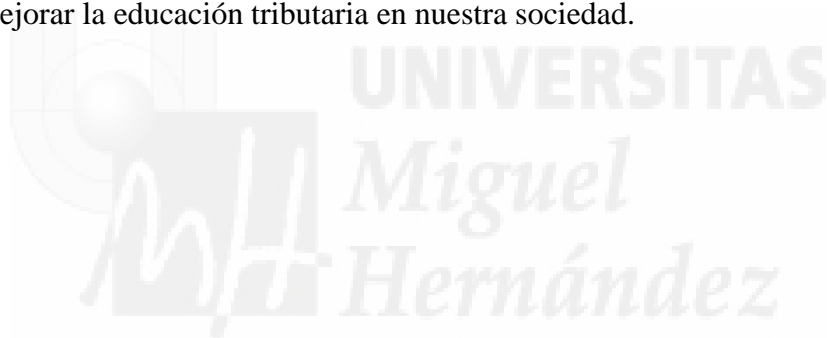


Fuente: Gestha

Mediante el análisis de los gráficos anteriores parece que exista una relación entre la carga impositiva y la economía sumergida pero esta relación desgraciadamente no está del todo clara a excepción del caso del peso de los impuestos indirectos sobre la recaudación total.

En definitiva, en referencia al resto de países de la Unión Europea, España tiene actualmente elevadas tasas de economía sumergida, así como de fraude fiscal por lo que a continuación señalaremos dos conceptos adversos destinados a limitar la defraudación como son:

- Incentivos al afloramiento de capitales mediante la aprobación de una tercera amnistía tributaria.
- Mejorar la educación tributaria en nuestra sociedad.



6.- AMNISTÍA TRIBUTARÍA

6.1 Concepto

Una vez hemos analizado lo referente al concepto de economía sumergida, haremos incidencia a un mecanismo tributario por el cual ciertas cantidades que escapan al control de la Administración Tributaria, el gobierno trata de alcanzar conocimiento formal de las mismas mediante la condonación total o parcial de determinadas deudas tributarias.

En lo referente a este término, podemos decir que no existe una definición legal de lo que se conoce por amnistía en materia tributaria. Las amnistías comprenden un programa o paquete de medidas tributarias que podrían bien calificarse dentro de un concepto de beneficio tributario.

Estas conllevan una condonación total o parcial de componentes de ciertas deudas tributarias (por ejemplo, tributo, multa, intereses moratorios, compensatorios...), su fraccionamiento o su aplazamiento, o ambos, y rebajas en los factores de actualización de la deuda. Las amnistías tributarias pueden, a su vez, ir acompañadas del perdón de sanciones administrativas no pecuniarias (formales).

No obstante, una vez conocida su finalidad cabe considerar que estas potencian a su vez la comisión de fraude a la ley tributaria, y a su vez es contraria a la conciencia jurídico-tributaria que posteriormente analizaremos en el presente estudio.

Además, se podría pensar como el Estado decide impulsar una medida que beneficie a la economía de los obligados a deudas pendientes de satisfacer y no a las arcas públicas

cobrando en ese caso el total de la deuda. Hay que señalar que estas amnistías predicen el logro de recaudar millones que, de otra forma, le habría sido imposible obtener al propio Estado.

Dentro de las bondades que también se le atribuyen, se encuentra que mediante ellas se puede incrementar la inscripción y regularización de infinidad de deudores tributarios que no tienen existencia legal en los registros de las administraciones tributarias, es decir, que están en la informalidad.

6.2 Precedentes de amnistía fiscal en España

La tercera amnistía fiscal de la democracia aprobada en marzo de 2012 por el Ejecutivo, permitirá la regularización de rentas defraudadas a cambio del 10% del valor de adquisición de estos bienes. Con ello, Hacienda busca recaudar 2.500 millones de euros y atraer a España cuentas con residencia en el extranjero.

Este paquete de medidas tributarias ya tuvieron dos precedentes en épocas pasadas como a continuación se describe:

"A partir del 1 de enero de 1992 no se dictará disposición alguna, de cualquier rango, que implique para quien hubiere incumplido sus obligaciones tributarias, una amnistía fiscal". Esta disposición adicional se incluyó en los Presupuestos Generales del Estado para 1992 y suponía un aviso para los evasores fiscales que no habían regularizado su situación un año antes, cuando se aprobó la última amnistía fiscal en España.

Hoy, veintitrés años más tarde, el debate sobre la posibilidad de conceder el perdón tributario a los defraudadores vuelve a rodar en la arena pública con los viejos argumentos de siempre.

Por un lado, quienes se oponen a la amnistía sostienen que supondría un agravio comparativo para aquellos contribuyentes que han cumplido religiosamente sus obligaciones fiscales. En el lado contrario, se hace referencia a la necesidad de recuperar fondos que, sin un gesto del Gobierno, ya nunca volverán.

Si bien los argumentos son parecidos, la situación económica de España dista mucho de ese país que primero en 1984 y después en 1991 aprobó sendas amnistías fiscales.

Por un lado, la Agencia Tributaria es mucho más profesional y cuenta con el sistema informático más avanzado de la UE. Y, por otro lado, los mecanismos de evasión actuales también se han sofisticado.

Como ya hemos señalado anteriormente, existen dos precedentes en época de democracia:

- La primera vez tuvo lugar en 1984, estando al frente del Ministerio de Economía y Hacienda Miguel Boyer. Entonces se permitió una amnistía a través de compra de pagarés públicos.

Figura 1. Ex ministro Miguel Boyer Salvador



Fuente: La Vanguardia

Según comentó en su día el ex-ministro de Economía, Hacienda y Comercio (Actualmente ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas), los recursos que destinaran los inversores a la adquisición de pagarés o bonos emitidos por el Estado serían los únicos que quedarían fuera del control fiscal estricto que se estableciese sobre los "nuevos activos financieros" (bonos, pagarés, y letras de cambio). En cualquier caso, estos activos continuarían siendo objeto de la tributación a la que en aquel momento estaban sometidos. A preguntas de los periodistas, el ministro Miguel Boyer descartó definitivamente, por otra parte, la posibilidad de que fuese concedida una amnistía fiscal.

- La segunda amnistía fiscal de la democracia tuvo lugar en el año 1991, durante el Gobierno de Felipe González, en la que se permitió la compra de deuda pública con dinero evadido a un interés del 2% (cuando el interés por entonces de dichas inversiones ascendía al 13%).

6.3 La Declaración Tributaria Especial

Con la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo¹³, se introdujo la posibilidad u oportunidad a través de la presentación de la denominada Declaración Tributaria Especial de que los contribuyentes que fueran titulares de bienes o derechos adquiridos con rentas no declaradas, pudieran de forma excepcional y limitada en el tiempo regularizar aquella parte de su patrimonio que hasta entonces habían mantenido oculta a la AEAT.

Dicha regularización, en síntesis, consistía en poner en conocimiento de la AEAT a través de una Declaración Tributaria Especial los bienes y derechos en los que se habrían materializado las rentas no declaradas a efectos del IRPF, IS e IRNR. El ejercicio de tal opción por parte del contribuyente permitía a este, previo pago de un 10% del valor de los activos, regularizar su situación patrimonial, así como su situación tributaria a efectos de la imposición sobre la renta.

Ahora bien, esa "puesta al día" con Hacienda iba más allá de la mera regularización que con carácter ordinario se prevé en el artículo 27 de la LGT, pues conllevaba bastante más incentivos que una mera condonación de intereses de demora y posibles sanciones por las conductas fraudulentas o infracciones cometidas y su sustitución por un recargo sobre las cantidades dejadas de ingresar.

La Declaración Tributaria Especial (DTE) implicaba una suma de ventajas que empezaban por la exclusión de las sanciones por las infracciones cometidas, seguía por la

¹³ Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (BOE de 31 de marzo de 2012). Disposición Adicional Primera que fue modificada poco después por el Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, y desarrollada mediante la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo.

exención de toda obligación accesoria que retribuyese la falta de cumplimiento en tiempo y forma y terminaba, con el no sometimiento de las rentas al tipo de gravamen que de otra forma le hubiera correspondido.

Según Prieto Jano, estas medidas fiscales suelen ser utilizadas por la Administración en determinadas circunstancias para obtener un plus de recaudación en momentos de dificultades económicas o como medidas para facilitar la puesta al día del contribuyente en un escenario de cambio normativo, entre otros motivos.¹⁴

Por ello, podemos afirmar de acuerdo a esto último que la DTE más que una llamada a la regularización voluntaria, introduce para los contribuyentes sometidos a la imposición sobre la renta la posibilidad de acogerse a una verdadera amnistía fiscal. En este contexto, puede verse la declaración tributaria especial como una medida que con carácter temporal posibilite la transición al importante cambio que a efectos de seguimiento y control patrimonial de los sujetos residentes ha sido introducido por la Disposición Adicional Decimoctava de la LGT.

Ahora bien, siendo España un país donde el fraude fiscal llega a cotas del 20% del PIB, el ciudadano espera que cualquier conjunto de medidas tributarias anunciadas por sus gobernantes que pretenden corregir los desequilibrios económicos por los que atraviesa el Estado, contenga al menos, una serie de actuaciones destinadas a reforzar a la AEAT.

Por esta razón, el tratamiento privilegiado en que se traduce la aplicación de la DTE ha determinado que muchos nos cuestionemos su constitucionalidad, no ya sólo desde un punto de vista meramente formal, sino también desde un punto de vista material.

¹⁴ PRIETO JANO, "Medidas para el cumplimiento de las obligaciones tributarias: las amnistías fiscales", Anales de estudios económicos y empresariales, nº 9, págs. 228 y 229.

Según las previsiones manejadas por el Ministerio de Hacienda, la DTE dejaría en las arcas públicas unos 2.500 millones de euros. No obstante, tales previsiones no tardaron en modificarse sobre la marcha hasta que, según datos expuestos por el Ministro de Hacienda en el Congreso de los Diputados (al vencimiento del plazo fijado por la norma), fueron 40.000 millones de euros las bases imponibles afloradas, y solamente 1.193 millones de euros las cuotas tributarias ingresadas. La diferencia sustancial entre las previsiones iniciales y el resultado final tiene mucho que ver con la interpretación posterior de la Dirección General de Tributos, que permitía aplicar la figura de la prescripción en el proceso de regularización.

6.4 Posibles Acciones Legales De Hacienda

El pasado 31 de marzo del presente año natural, el director general de la agencia tributaria, Santiago Menéndez, anunció en el Congreso de los Diputados que se investigará a 705 contribuyentes acogidos a la amnistía tributaria y que presentan indicios fundados de haber incurrido en delito de blanqueo de capitales.

Figura 2. Fotografía del Director general de la Agencia Tributaria, durante su comparecencia en la comisión de economía del congreso



Fuente: Agencia EFE

A estos efectos, se enviará la lista de esos ciudadanos al Servicio Ejecutivo de Prevención y Blanqueo de Capitales (Sepblac) que es el encargado en este caso de emprender las acciones necesarias. Una vez efectuada la primera revisión por el Sepblac, se comunicará a la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF) qué contribuyentes están siendo o han sido ya investigados y qué expedientes se han enviado a la Jurisdicción Competente o al Ministerio Fiscal.

Además, la Agencia Tributaria ha inspeccionado ya a otros 300 contribuyentes por temas tributarios que se acogieron a la Amnistía Fiscal. En este sentido, se han detectado 51 actuaciones irregulares, lo que ha permitido recaudar 12 millones de euros.

En el curso de estas actuaciones, la Agencia detectó la presencia de indicios de blanqueo de capitales, por lo que de conformidad con el artículo 95 de la ley general Tributaria, optó por enviar al Sepblac la lista de esos contribuyentes para su análisis y valoración, tal y como se comentó en párrafos anteriores. Esta misma pauta de actuación se mantiene en el año 2015 siempre que se detecten indicios de conductas ilícitas.

Por último, cabe indicar que en lo referente a esta investigación, arrancó en febrero de 2013. Lo anunció la anterior directora de la Agencia Tributaria, Beatriz Viana, en una polémica rueda de prensa.

7.- EDUCACIÓN JURÍDICO- TRIBUTARIA EN ESPAÑA

El cumplimiento de la conciencia fiscal se ha ido relajando y en la actualidad parece muy permisiva con el fraude. No obstante, si la evasión estuviera mal vista disminuiría, pero parece que hay una cierta comprensión. Por ello, lo primero es recuperar la conciencia de que la defraudación fiscal es un gran delito para los intereses.

En España, queda mucho trabajo que hacer en este ámbito ya que cada vez es menos frecuente asociar la imagen del ciudadano que cumple de forma efectiva sus deberes fiscales. No obstante, este comportamiento fiscalmente incorrecto se puede corregir.

Para empezar podemos aplicar como primera medida el control de la insolidaridad y el egoísmo que son el inicio de comportamientos fraudulentos tanto en los gastos como en los ingresos públicos. ¿Ahora bien, como se haría este control? Lógicamente, no podemos ir casa por casa para hacer un examen físico con el objetivo de determinar si se realiza alguna actividad no declarada y tampoco se pueden iniciar actuaciones de comprobación e investigación por cada declaración o autoliquidación que se presente porque la AEAT no dispone de un cuerpo tan extenso para ello.

Por ello, es necesario complementar las actuaciones selectivas de comprobación y declaración con la formación de una conciencia cívico-tributaria. A estos efectos, Basco y Mittone¹⁵ disponen que la psicología social postula que los individuos observan el comportamiento de sus semejantes para decidir qué es aceptable, razonable o esperado en su entorno social. La psicología económica, a partir de esta premisa y aplicando la lógica maximizadora de la economía, da forma a funciones de utilidad multifacéticas. En estas, la utilidad de los individuos depende tanto de sus propios bienes como de su respeto por las

¹⁵ BASCO y MITTONE: “*El temor de la conducta colectiva*”, (1997).

normas sociales y del grado de concordancia con el comportamiento de los demás contribuyentes.

FIGURA 3. EDUCACIÓN Y CONCIENCIA FISCAL



Fuente: Imagen Google

La educación fiscal tiene por objeto fomentar una ciudadanía solidaria, participativa y consciente tanto de sus derechos como de sus obligaciones tributarias; así como transmitir valores y actitudes que apoyen buenas conductas.

La enseñanza de la misma no se centra exclusivamente en explicar a los estudiantes por qué se deben pagar los impuestos, sino que intenta lograr el desarrollo de actitudes de responsabilidad y compromiso.

La Educación Fiscal se puede llevar a cabo alrededor de 3 ejes:

-Valores: Que los jóvenes construyan una posición crítica, no una posición que les ha sido impartida principalmente por sus ascendentes.

- Ciudadanía: Es clave a la hora de comprender la cultura fiscal de un país. Es importante en este caso, que se relacionen derechos y deberes de los ciudadanos en la construcción de la democracia.

- Cultura Fiscal: Es un componente más de la formación ética y ciudadana para formar ciudadanos conscientes del rol social que cumplen los tributos y de la importancia de la transparencia y la adecuada gestión del gasto público.

De este modo, la educación fiscal debe convertirse en un tema para:

- Identificar los distintos bienes y servicios públicos.
- Conocer el valor económico y la repercusión social de los bienes y servicios públicos.
- Reconocer las diversas fuentes de financiación de los bienes y servicios públicos.
- Establecer los derechos y las responsabilidades a que da lugar la provisión pública de bienes y servicios.
- Asimilar la responsabilidad fiscal como uno de los valores sobre los que se organiza la convivencia social en una cultura democrática, identificando el cumplimiento de las obligaciones tributarias con un deber cívico.
- Entre otras.

7.1 Especial referencia a otros países

En otros estados miembros así como países no comunitarios, se han dedicado diversos trabajos a este campo de estudio.

Ahora bien, no en todos los países se ha desarrollado dicho programa de educación de la misma manera. Los hay que han sido desarrollados de forma continua en el tiempo, mientras que otros se han desarrollado de forma intermitente. Algunos han contado con la colaboración del Ministerio de Educación, mientras que otros han sido llevados a cabo por la Administración Tributaria de forma autónoma. Y evidentemente, los materiales didácticos son de muy distinta índole.

En este apartado del trabajo, se procederá a comentar aspectos en torno a los distintos programas de Educación Fiscal, teniendo en cuenta diversas zonas geográficas:

A) *Europa*

Los *países nórdicos* son los pioneros. No obstante, ni siquiera aquí la situación es la misma: mientras que los dos miembros de la Unión Europea, Dinamarca y Suecia, llevan varios años desarrollando programas de educación fiscal, la experiencia de Noruega es más reciente. En los tres casos, la iniciativa partió de la Administración Tributaria y se ha desarrollado de manera exclusivamente autónoma en el caso de Suecia, de manera mixta en el caso de Noruega y en el caso de Dinamarca, primero de manera mixta, para ser ahora de competencia casi exclusiva de la Administración Educativa aunque siempre con el apoyo de los funcionarios de la Tributaria.

En *Finlandia*, la actividad educativa de la Administración Tributaria consiste en campañas informativas para los alumnos de Secundaria cuyos Institutos lo piden

expresamente. En tal caso, y en colaboración con la Academia de la Juventud, se organizan talleres, conferencias y cursos “a la medida”, para los cuales se diseña el oportuno material didáctico.

Francia por su parte, tuvo una iniciativa: “**Marianne fait ses comptes**” en la década de los 80 que, sin embargo, no parece haber tenido continuidad. En la actualidad, la web del Ministerio de Finanzas francés ofrece información a los jóvenes para su incorporación a la vida activa.

En *Italia*, las distintas regiones han llevado a cabo sus propios programas de educación fiscal. Dichos programas varían mucho, tanto en su enfoque, en su público objetivo y en los materiales utilizados. También el grado de colaboración con la Administración Educativa difiere según las regiones.

Por último, cabe destacar el caso de *Suiza* que tiene un programa de “preparación a la vida adulta” que pretende dar información a los futuros contribuyentes, con el objetivo de familiarizarles con el sistema fiscal suizo. Se pueden descargar dos folletos de la web de la Administración Tributaria suiza: “**Guide du futur contribuable**” y “**Le système fiscal suisse**”. Su público objeto son estudiantes de los últimos niveles educativos, así como los trabajadores o los pequeños empresarios jóvenes, recién incorporados a la vida activa. Por lo que hay que tener en cuenta en este caso que no sólo la Educación Fiscal va orientada a los jóvenes estudiantes, y ello justificaría los bajos porcentajes de Economía Sumergida.

B) América del Norte

Canadá mantiene un programa de educación fiscal desde hace más de treinta años, para jóvenes entre 16 y 18 años, que cursan los últimos años de Instituto. Es, por tanto, un programa de iniciación en la vida adulta, desarrollado casi en exclusiva por la

Administración Tributaria (**Canada Revenue Agency–CRA**). Este programa se imparte en los institutos por los profesores, de forma totalmente voluntaria. El CRA aporta el material y el apoyo técnico a los profesores y, además, da mucha importancia al trabajo voluntario.

Por su parte, *Estados Unidos* cuenta con el programa de Educación Fiscal más antiguo que data de 1954 denominado “**Understanding Taxes**” y está destinado a estudiantes de entre 14 y 18 años. Los materiales didácticos, inicialmente diseñados con la cooperación del Consejo Nacional de Educación Económica, representantes de las agencias de Educación y de Educación Económica de cada Estado y del IRS, están pensados para ser tratados en distintas asignaturas. España debería tener en cuenta el programa seguido por EEUU ya que en 2012 se constituyó como el país con menor economía sumergida lo cual nos haría salir de las posiciones medias que ocupamos en este ámbito dentro de la UE (aprox. 19% del PIB).

Por último, el programa de educación fiscal de *México* se denomina “**Civismo Fiscal**” y es de competencia exclusiva de la Administración Tributaria. Ésta, pone a disposición de los profesores de todos los niveles educativos el material necesario para que traten este tema en el aula y, además, organiza visitas guiadas en sus propios locales así como conferencias en los centros educativos.

Dejando a un lado las restantes territorios respecto a los cuáles no entraremos a analizar ya que sus medidas a mi juicio no serían interesantes a aplicar por nuestra Agencia Tributaria, es decir, solo nos centraremos en las adoptadas por los países occidentales, haremos alusión a los mismos mediante la siguiente tabla que muestra los distintos países y la URL de las distintas administraciones tributarias:

TABLA 1. URL ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS A NIVEL GLOBAL

<i>PAÍSES</i>	<i>PÁGINAS EN INTERNET</i>
UNIÓN EUROPEA	
DINAMARCA	www.toldskat.dk
ESPAÑA	http://www.aeat.es/educacióncivicotributaria
FINLANDIA	http://www.vm.fi
FRANCIA	http://www.finances.gouv.fr/minefi/acces/jeunes/index.html
ITALIA	http://www.agenziaentrate.it
REINO UNIDO	www.redbox.gov.uk
SUECIA	www.alltoms katt.info
RESTO EUROPA Y AMÉRICA DEL NORTE	
NORUEGA	www.skatteetaten.no/personer/yngre
SUIZA	http://www.estv.admin.ch/data/ist/e/index.htm
UCRANIA	http://www.sta.gov.ua/english/indez
CANADÁ	http://www.cra-arc.gc.ca/tax/individuals/topics/learn-tax/menuf.html
ESTADOS UNIDOS	http://www.irs.gov/app/understandingTaxes/jsp/teacher_home.jsp
MÉXICO	http://www.sat.gob.mx/AGJI/ACAC97
AMÉRICA LATINA	
ARGENTINA	www.afip.gov.ar
BOLIVIA	http://www.impuestos.gov.bo/pet/
BRASIL	www.leaozinho.recieta.fazenda.gov.br/
CHILE	http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/guia_educativa/guia.htm
COLOMBIA	http://www.dian.gov.co
COSTA RICA	http://www.hacienda.go.cr/Tribuchicos/pages/menu.htm
PANAMÁ	http://www.dgi.gob.pa/documentos/semanatributaria/cescolar01.htm
PERÚ	http://www.sunat.gob.pe/educandonos/EducacionTributaria/index.html
R. DOMINICANA	http://www.dgii.gov.do/edutributaria.htm
VENEZUELA	http://www.seniat.gov.ve/portal
ÁREA DEL PACÍFICO	
AUSTRALIA	www.ato.gov.au
JAPÓN	http://www.mof.go.jp/english/tax/tax001.htm
NUEVA ZELANDA	http://www.ird.govt.nz

Fuente: Gestha

7.2 Portal Educación Cívico-Tributaria en la AEAT

Con carácter general, consideramos que el término fiscalidad únicamente es aplicable a personas adultas ya que existe una creencia popular de que los jóvenes no tendrían que preocuparse por aquella ya que serían totalmente ajenos al hecho fiscal hasta que se incorporaran a la actividad económica y estuvieran obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

A mi juicio personal nada más lejos de la realidad. En primer lugar, en términos jurídicos según lo dispuesto en el artículo 44 de la LGT tanto un menor de edad como una persona con discapacidad tienen capacidad de obrar en el orden tributario sin necesidad de asistencia de la persona que ejerza la patria potestad, tutela, curatela o defensa jurídica.

Y por otro lado, si me ciño al ejemplo de un joven de 17 años que ingresa unos rendimientos del trabajo brutos anuales de 30000 € por practicar un deporte tendría igualmente la condición de obligado tributario por IRPF siendo menor de edad.

De acuerdo a la anterior remisión, la AEAT ha creado el denominado Portal de Educación Cívico-Tributaria el cual va dirigido a los profesores e incluye materiales didácticos que le pueden servir de apoyo al profesorado, en particular:

- Seis guías didácticas referentes a seis temas de gran transcendencia para tratar la educación cívico-tributaria:

»¿Qué son los impuestos?

»¿Quién paga los impuestos?

»¿Qué impuestos hay?

»¿Qué son las aduanas?

»¿Quién recauda los impuestos y controla las aduanas?

»¿Desde cuándo hay impuestos?

- Dos presentaciones genéricas sobre los gastos y los ingresos públicos
- Un glosario de términos
- Bibliografía, que incluye documentos que pueden descargarse
- Enlaces de interés

Se ha elegido como medio el Internet debido a que es el formato preferido por nuestros jóvenes, y está disponible en castellano, catalán, gallego y valenciano atendiendo a la realidad multilingüística que existe en nuestro país. Además, el portal tiene dos accesos diferenciados. Uno para profesores y otro para alumnos que, a su vez, se diferencian por edades:

- Tercer ciclo de Educación Primaria
- Primer ciclo de Educación Secundaria Obligatoria
- Segundo ciclo de Educación Secundaria Obligatoria

Figura 4. Portal de Educación Cívico-Tributaria (Índice)



Fuente: www.agenciatributaria.es

Por último, cabe destacar que el objetivo primordial de esta plataforma consiste en transmitir valores y actitudes favorables a la responsabilidad fiscal y contrarios a las conductas defraudadoras. Por ello, su finalidad no es tanto facilitar contenidos académicos sino contenidos cívicos.

La Educación Cívico-Tributaria ha de tratarse como un tema de responsabilidad ciudadana que se traduce en asumir las obligaciones tributarias, primero porque lo manda la ley y, después, porque se trata de un deber cívico, poniendo de relieve qué efectos tiene el incumplimiento de estas obligaciones sobre el individuo y sobre la sociedad.

8.- CONCLUSIONES

Podemos extraer las siguientes conclusiones:

PRIMERA. Hemos analizado cómo la figura del fraude de ley se aplica en todo el ordenamiento jurídico, así, con carácter general, aparece definido en el artículo 6.4 del Código Civil.

En el ámbito del Derecho Tributario el fraude de ley fue definido en el antiguo artículo 24 de la LGT, en su redacción de 1963, actualmente modificado por el artículo 15 de la LGT de 17 de diciembre de 2003, cambiando su denominación por la de conflicto en la aplicación de la norma.

Este cambio ha sido criticado por unos y aplaudidos por otros. Los primeros, entre los que figuran Burlada Echevereste y Pérez Arraiz, señalan que introduce una gran ambigüedad, ya que, conflicto, como tal hay siempre que la Administración Tributaria y el contribuyente mantienen posiciones distintas, y no siempre ese conflicto es el que aparece regulado en el artículo 15 LGT, y, por tanto, no siempre se resolverá según este artículo. Otros autores, como García Novoa, sin embargo, no han visto con malos ojos la inclusión de este término, entendiendo que este nuevo concepto se utiliza para no emplear la expresión de “fraude de ley” y para despejar cualquier elemento de intencionalidad y para evitar su confusión con la defraudación.

Por tanto, podemos decir que a la primera conclusión a la que llegamos, una vez estudiado el concepto de fraude de ley, es que doctrina y jurisprudencia coinciden en señalar que el mismo se caracteriza en primer lugar, por ser un acto contrario a la ley defraudada, y a su vez amparado en otra ley de cobertura que no lo protege

suficientemente. Ahora bien, donde surge el conflicto es a la hora de determinar si en el fraude de ley se da o no el requisito de la intención de eludir la ley.

Si bien resulta claro que el actual texto legal no exige expresamente el requisito de la intencionalidad, en mi opinión, una cosa es que el precepto legal no exija como requisito la intencionalidad del sujeto en el fraude de ley, y otra es que realmente no exista, porque en el fondo lo que el sujeto persigue es una ventaja tributaria, por eso burla la norma, luego existe un ánimo de defraudar desde el momento en que se busca el amparo de una norma que no es la que debería aplicarse, y ello con la intención de conseguir un ahorro fiscal.

Y esto es así desde mi punto de vista, porque es muy difícil de demostrar la prueba de la intención, ya que no hay una evasión total de la norma, por lo que el legislador no ha querido incluir la intencionalidad como requisito a exigir en el fraude de ley.

SEGUNDA. Consecuencia de lo anterior, cabe determinar si el hecho cometido en fraude de ley debe ser sancionado penalmente o no, puesto que en vía administrativa no es sancionable por mandato expreso del propio precepto, cuestión que ha venido a dividir a doctrina y jurisprudencia, estando esta última a su vez dividida de acuerdo con los criterios apuestos del Tribunal Constitucional y Tribunal Supremo.

El Tribunal Supremo ha venido manteniendo que el hecho de que el fraude de ley tributaria no sea sancionable en vía administrativa, no exime de responsabilidad penal cuando los actos reúnan los caracteres de tipo penal, entendiéndose que, en el ámbito penal la ingeniería fiscal fraudulenta debe ser objeto de sanción, cuando la conducta efectivamente realizada revista por sí misma caracteres delictivos, con independencia de la cobertura formal con que se haya revestido.

Para este Tribunal lo importante es que concurren los elementos integrantes del tipo penal, con independencia de que ello se haya producido mediante un fraude de ley o no; no compartiendo el criterio de que el fraude de ley exime de delito fiscal, sino al contrario, desde la perspectiva penal lo que debe constatarse es la concurrencia de los elementos integrantes del tipo, por lo que si consta que se ha defraudado a la HP mediante la voluntaria y consciente elusión del pago de tributos por importe superior a la cuota legal, ha de sancionarse, en principio, la conducta como delito fiscal del artículo 305 del CP.

Por el contrario, el Tribunal Constitucional, a raíz de la sentencia 120/2005 de 10 de mayo considera que los hechos constitutivos de fraude de ley no dan lugar al tipo penal del artículo 305 del Código Penal, y por tanto, no son sancionables penalmente. Para el TC el elemento característico de toda defraudación no se da en el fraude de ley, motivo por el cual ha de rechazarse la aplicación del tipo penal a los casos de fraude de ley.

En conclusión, nos encontramos en la actualidad con el dilema a la hora de calificar si un hecho cometido en fraude de ley puede ser constitutivo de delito fiscal si supera la cuota defraudada de 120.000 euros o no según nos acojamos a la tesis del TC o TS. En mi opinión, soy partidario de la tesis del TS, porque considero que efectivamente en los actos cometidos en fraude de ley hay un componente intencional, y si concurren los elementos integrantes del tipo, y consta que se ha defraudado a la HP mediante una elusión de pago de tributos por importe superior a la cuota legal prevista en el tipo penal, ha de sancionarse la conducta como delito fiscal del art. 305 CP.

TERCERA. Hemos estudiado las medidas recogidas en la ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal, de 29 de noviembre, que surge con la finalidad de luchar contra quien incumple con sus obligaciones tributarias, analizando también los informes y las memorias elaboradas por la AEAT, y hemos podido comprobar que entre 1996 y 2007 la tasa anual de crecimiento del PIB ha superado el 3%. Sin embargo, dice el informe de técnicos de

hacienda que el aumento de la recaudación tributaria se ha apoyado en la recaudación en vía voluntaria de personas físicas y jurídicas, no por el aumento de las actuaciones de comprobación e investigación.

Datos que nos llevan a la conclusión de que la Ley no ha cumplido con sus objetivos, las medidas aprobadas se han mostrado insuficientes para combatir el fraude fiscal con la intensidad necesaria y ninguna de las medidas aprobadas hasta ahora ha producido un cambio sustancial en la situación global del fraude fiscal en España.

Ante este panorama, una de las prioridades del Gobierno actual sigue siendo la política económica, por lo que en las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude fiscal, ha aprobado recientemente una serie de medidas tributarias para la regularización de rentas ocultas, así como que ha puesto en marcha el anteproyecto para la nueva Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude. Con estas medidas se pretende reducir la economía sumergida y elevar el número de contribuyentes que cumplen con sus obligaciones tributarias, con el objetivo, tanto de luchar contra el fraude, como de reforzar el sistema tributario y potenciar la recaudación. Hemos de esperar, por consiguiente, al desarrollo y a la plena aplicación de la nueva normativa para conocer su alcance, eficacia y los resultados obtenidos.

CUARTA. Centrándonos ya en la figura delictiva del artículo 305 CP, lo primero que hemos de decir al analizar el tipo penal, es que se caracteriza por ser una norma penal en blanco, pues la conducta típica consiste en la infracción de una norma tributaria que no está expresa en el texto de la ley penal, de tal forma que, para su delimitación, es preciso acudir a la legislación tributaria, que se convierte en complemento necesario para la persecución y enjuiciamiento de los delitos fiscales por la jurisdicción penal.

En segundo lugar, al analizar el bien jurídico protegido, debemos concluir diciendo que, siendo indiscutible su naturaleza patrimonial, éste no puede referirse solo al patrimonio de la HP en su manifestación relativa a la recaudación tributaria en general, sino que el bien jurídico se conecta con la función constitucional de los tributos, puesto que el delito fiscal está integrado por un elemento que supone un quebrantamiento de un deber fiscal que tiene su reflejo constitucional en el artículo 31 de la Constitución, por lo que el bien jurídico protegido ha de ir referido, no solo al interés patrimonial de la HP en general, sino a la recaudación completa de cada impuesto en particular, por el deber que surge de cada ley fiscal particular que viene condicionado en cada una de ella por hechos imposables diferentes, ejercicios temporalmente distintos, plazos de declaración y calendarios fiscales diversos.

QUINTA. Una vez que hemos definido la conducta típica del delito fiscal, hemos de concluir diciendo, que el tipo legal del artículo 305 CP viene definido por las siguientes modalidades:

- La elusión del pago de tributos, de cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener o de ingresos a cuenta de retribuciones en especie,
 - La obtención indebida de devoluciones,
 - El disfrute indebido de beneficios fiscales,
- Aunque no se encuentran expresamente detallados en el art. 305 CP, hemos de tener en cuenta también los incrementos no justificados de patrimonio, ya que el legislador ha decidido que formen parte de la configuración legal de renta a efectos del impuesto que los grava, por lo que la falta de declaración de los mismos ha de ser constitutiva de delito fiscal.

- Por último, hemos de tener en cuenta también las ganancias ilícitamente obtenidas. La mayor parte de la doctrina y el TS, se muestran a favor de la tributación de las ganancias ilícitas, porque de lo contrario nos haría ir en contra de los principios de capacidad contributiva y de igualdad. Y también, porque de lo contrario supondría un beneficio para los ciudadanos incumplidores en detrimento de los ciudadanos respetuosos del Derecho.

Por ello, la no tributación de estas ganancias obtenidas de forma ilícita ha de ser considerada constitutiva de delito fiscal, tesis que comparto totalmente porque, como dice el Tribunal Supremo en sentencia de 21 de diciembre de 1999, carece de todo sentido que mientras que una persona que tenga beneficios ilícitos, por ocultarlos a Hacienda, sea sancionada por un delito fiscal, otra, receptora de ilícita procedencia, no pueda ser castigada por la comisión de dicha figura delictiva.

SEXTA. La amnistía tributaria se contraponen a la conciencia jurídico-tributaria por todos los contribuyentes que hasta ahora han declarado sus bienes, ya que supone un mensaje negativo para el contribuyente medio.

Y es que aunque el ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas ha intentado dar una lectura positiva a través de varias aclaraciones publicadas durante la amnistía para dar más seguridad, lo cierto es que el perfil de los beneficiarios en su mayoría se ha tratado de personas mayores con un patrimonio no muy importante cuyos capitales se encontraban en el extranjero desde hace muchos años.

Por ello, en mi opinión creo que la regulación de bienes y dinero ocultos puede llegar a ser útil si va acompañada de una batería de medidas que hagan que la colectividad gane, por lo que es necesario abordar la necesidad de reformar el sistema fiscal ya que existen medidas potentes de inspección de economía sumergida con la aplicación de sanciones ejemplares y ágiles que pueden ser más efectivas.

9.- BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: “Supresión del trámite de audiencia al interesado, previo al proceso penal por delito fiscal”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm.5/2007

AYALA GÓMEZ, Ignacio: “Reflexiones en torno a las conductas en el delito de defraudación tributaria”, *Centro de estudios Ramón Areces*, Madrid, 2007.

CALVO ORTEGA, Rafael: “Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario: Parte General”, *Edit. Thomson-Civitas*, 9ª edición, 2005.

GARCIA CARRETERO, Belén: “La presunción de residencia fiscal introducida por la ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm.12/2008

RUIZ ZAPATERO, Gonzalo: “Supresión del trámite de audiencia previa en la acusación por delito fiscal”, *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 20/2008

SARDÁ, Jordi: “Avance del fraude en España durante la crisis”, Madrid, 2014

10.- WEBGRAFÍA

GONZÁLEZ, J.S. (2015). Las 11 prioridades de Hacienda para combatir el fraude

http://elpais.com/m/economía/2015/03/11/actualidad/1426063734_011260.html

SANCHEZ, Gala (2012). Luces y sobras a raíz de la Amnistía Fiscal

<http://www.estudi-juridic.com/luces-y-sombras-a-raiz-de-la-amnistia-fiscal/>

SOTELO, Eduardo (2010). Las amnistías tributarias

<http://enfoquederecho.com/las-amnistias-tributarias/>

URETA, Juan Carlos (2012). La economía sumergida en España.

<http://www.fef.es/new/images/IEAF/pdf/Presentaci%C3%B3n%20DdT%20N%C2%BA%204%20APIE%2012.07.13.pdf>

VIÑAS COLL, Jaume (2010). La amnistía fiscal, un viejo debate que vuelve con la crisis.

http://cincodias.com/cincodias/2010/06/10/economia/1276149390_850215.html

11.- ANEXOS

ANEXO 1. DIARIO EXPANSIÓN

MONTORO DICE QUE TAMBIÉN HABRÁ LISTA DE DEFRAUDADORES

Mercedes Serraller.

El ministro de Hacienda, Cristóbal Montoro, aseguró ayer que además de la lista de morosos que prevé publicar en el último trimestre del año, habrá otra de defraudadores con sentencia firme por delito fiscal. Esta segunda lista se descartó en verano pero volvió a considerarse en diciembre como encargo al ministerio de Justicia. Según informó EXPANSIÓN el pasado 16 de marzo, Justicia ha rechazado esta tarea porque considera que entraña problemas legales, técnicos y presupuestarios. Sin embargo, Hacienda mantiene este proyecto. La previsión, trasladan fuentes del Fisco, es que los secretarios judiciales vayan certificando cada sentencia firme que se dicte a partir de la entrada en vigor de la norma, para que se vaya conformando la lista.

El Consejo de Ministros remitió ayer al Consejo de Estado el Anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria, que incluye la lista de morosos y la de defraudadores. La norma incluye un precepto polémico: que haya sanción en el conflicto en aplicación de la norma para evitar que las empresas se inclinen por realizar prácticas de ingeniería fiscal, dado que, de entrada, no pagan nada y, sólo lo hacen si, en último término y tras un largo proceso, el conflicto se resuelve en su contra.

Y sólo abonan lo que deberían haber tributado. Así lo establece la Ley General Tributaria Vigente. En 2003, en la anterior reforma, el Ejecutivo intentó introducir la

sanción en el conflicto en la aplicación de la norma, pero el Consejo de Estado tumbó esta modificación, lo que podría volver a ocurrir ahora.

Si Hacienda considera que hay un conflicto en el ordenamiento vigente, pide a una Comisión consultiva que lo certifique en un informe en el que exige el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido y liquida intereses de demora. Pero no hay sanción.

La reforma impondrá, además, sanción. Hacienda trata de salvar la posible inconstitucionalidad de la medida introduciendo que el informe de la Comisión sea previo y esté publicado antes de la realización de la operación.

Respecto a este asunto, Montoro aseguró ayer que "en la Ley no hay ninguna intención de llevar adelante un régimen de sanción automatizado excesivo, sino ante reiteradas conductas de abusos que se puedan producir en términos de mala aplicación de las leyes tributarias".

En este sentido, se refirió a que buscará qué discrepancias en el Impuesto sobre Sociedades sí serían sancionables. Con el protocolo antes mencionado. "No queremos generar en modo alguno incertidumbres, pero sí ir contra los abusos y buscar el equilibrio", dijo.

Montoro insistió en que tanto la lista de morosos como la de defraudadores se publicarán a partir de la segunda mitad del año y "contribuirán a afianzar el compromiso de la lucha contra el fraude fiscal de España así como la conciencia fiscal".

Según ha podido saber este diario, el calendario que se maneja es que el Consejo de Ministros apruebe la norma en abril, el Congreso le dé luz verde en septiembre y las listas se publiquen en octubre.

Montoro recordó que la lista de deudores pendientes con la Hacienda Pública estará integrada por contribuyentes con deudas superiores al millón de euros, a los que se avisará antes de la publicación y si saldan su deuda, saldrán de la lista. El corte a partir del cual se cerrará la lista será el 31 de julio.

ANEXO 2. DIARIO EXPANSIÓN

BÁÑEZ QUITA LA GESTIÓN DE LA FORMACIÓN A PATRONAL Y SINDICATOS PARA BAJAR EL FRAUDE

MV. Madrid

La ministra de Empleo y de Seguridad Social, Fátima Báñez, dijo ayer que ha negociado "hasta la extenuación" con la patronal y los sindicatos en la reforma de la formación profesional. Sin embargo, al final no ha habido acuerdo ni con unos ni con otros.

En el Real Decreto de reforma, que aprobó el Consejo de Ministros, el Gobierno aparta a la patronal y a los sindicatos de la gestión y de la financiación de los cursos de formación. Es la respuesta del Ejecutivo a los frecuentes casos de malversación de fondos públicos con dinero que debe servir para la formación de los trabajadores. El último

ejemplo, y el más llamativo, es el caso que investiga la Justicia de Andalucía que implica a la Administración autonómica, empresarios y sindicatos. Por el momento, el valor del presunto fraude asciende a 3000 millones de euros, con 250 imputados.

A todo esto se refirió Báñez, implícitamente, cuando dijo que "con esta reforma no se perderá ningún euro que vaya a formación de los trabajadores".

Por todas estas razones también, el Gobierno ha decidido crear una unidad especial contra el fraude en la formación, dentro de la Inspección de Trabajo. Al mismo tiempo aumenta las sanciones a quienes incumplan la ley. Entre ellas, la imposibilidad de volver a trabajar con la Administración en un plazo de 5 años. Además, el Ejecutivo aumenta su presencia, y su poder, en la nueva Fundación Tripartita para el Empleo y reduce el papel de la patronal y de los sindicatos en esa institución.

A partir de ahora, sólo participarán en este organismo con la planificación y diseño de los cursos y, a través de la negociación colectiva en las comisiones paritarias de los convenios. Las confederaciones de la patronal y de los sindicatos no podrán impartir directamente los cursos. Tendrán que hacerlo a través de sus fundaciones o bien contratarlos con entidades y empresas independientes especializadas en formación, que demuestren que tienen personal e instalaciones adecuadas. Además, estas empresas no podrán subcontratar la formación con terceros.

También, con el fin de luchar contra el fraude, el Servicio Público de Empleo, no anticipará a las empresas o centros de formación más del 25% de la subvención. Para recibir el resto de la ayuda deberán acreditar fehacientemente el empleo de los fondos y los alumnos que participan en los cursos. En todo caso, a partir de ahora, los cursos de

formación se harán en convocatoria abierta a todos los centros, empresas y fundaciones acreditados en una lista, incluidos los que puedan tener o crear la patronal y los sindicatos.

El Gobierno también implanta la cuenta formación, que acompañará al trabajador a lo largo de su carrera profesional para acreditar su preparación.

ANEXO 3. DIARIO EXPANSIÓN

TRIBUTOS ESTABLECE UNA DOCTRINA CONTRARIA A MONTORO: EL PP NO ES COMO CÁRITAS

M. Serraller/ C. Rivero. Madrid

El ministro de Hacienda, Cristóbal Montoro, reiteró ayer que las donaciones que recibió el PP, al igual que las de Cáritas, están exentas de tributar por sus fines sociales.

Montoro entró de lleno en la polémica de los informes de la Agencia Tributaria, que dicen que estas donaciones no deben tributar por ser de una entidad sin ánimo de lucro, postura contraria a la de la fiscalía y la del juez Ruz, que pretende imputar al PP delito fiscal dentro del caso de los *papeles de Bárcenas*, ex tesorero del PP. Pero, además, esta postura de Montoro es contraria a una consulta vinculante de la Dirección General de Tributos, el órgano legislador de Hacienda, que ha establecido la doctrina oficial del Fisco sobre el régimen fiscal de las donaciones a partidos políticos, que es justo la contraria a la que han sostenido los informes no vinculantes de peritos de la AEAT.

Tributos dicta que la fiscalidad de las donaciones a partidos políticos se rige, a diferencia de las que afectan a entidades sin ánimo de lucro de otro tipo como Cáritas, por

la Ley de Financiación de Partidos, por lo que sólo pueden estar exentas de tributar las que así fija la citada norma: las que no sean anónimas, precisamente el caso de las donaciones al PP por las que el juez Ruz trata de imputarle delito fiscal.

La Ley de Financiación de Partidos dice en su artículo 4 que las donaciones están exentas de tributar pero en el 5 que no puede haber donaciones a partidos anónimas o procedentes de entidades que contratan con la administración, con lo que se entiende que estas últimas no están exentas de tributar. Según ha podido saber este diario, la consulta la planteó UPyD para despejar toda duda y es lo que hace Tributos: "A efectos de determinar el alcance de los conceptos de rentas relacionadas en el artículo 10º de la LO 8/2007 y delimitarlas, habrá de atenderse a los términos en que se definen en la propia Ley Orgánica, de modo que tales rentas deberán cumplir las condiciones reguladas en dicha Ley". Es decir, las rentas exentas serán las que así lo establece la Ley de Financiación de Partidos, por lo que nunca podrán serlo las donaciones anónimas.

Inspectores de Hacienda consultados por este diario muestran su "radical desacuerdo" con el ministro y con los informes de peritos de la Agencia Tributaria que consideran que todas las donaciones al PP, aunque sean ilegales, están exentas.

Sin embargo, Montoro ayer se reafirmó en la postura de que las donaciones al P, como las de Cáritas, están exentas. "Yo soy católico practicante y estoy muy honrado de formar parte de un Gobierno que ha habilitado en términos de presupuestos 20 millones para la primera ONG, que es Cáritas", dijo.

Así, Montoro afirmó que los partidos políticos "sirven al interés general de una democracia" y son "absolutamente fundamentales", razón por la que se equipara su tratamiento fiscal al de las ONG.

El cálculo de la Agencia Tributaria, hecho siguiendo los criterios fijados por el juez Ruz, arroja una cuota impagada por el PP de 220.167 euros en 2008, por encima del límite de 120.000 euros para el delito fiscal. El impago corresponde al Impuesto sobre Sociedades de las donaciones ilegales de ese año (1.055.000 euros), el único año que no está prescrito.

Además, Montoro no respondió a la pregunta de si el Gobierno ha dado trato de favor a Equipo Económico, el bufete que fundó el ministro en 2006, y se limitó a referirse a una intervención parlamentaria de 2013 en la que detalló que dejó el despacho en 2008, cuando volvió al Congreso. Eso sí, pidió a los medios que titulen "con precisión" y que no hablen "de la empresa de Montoro", y subrayó que los conflictos de intereses y "puertas giratorias" están regulados por ley.

