

EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA PERSECUCIÓN DEL DELITO FISCAL EN ESPAÑA

HISTORICAL EVOLUTION OF THE PROSECUTION OF TAX CRIME IN SPAIN

Juan Carlos Fitor Miró
Doctor en Criminología
Universitat de València (España)

Fecha de recepción: 23 de septiembre de 2020.

Fecha de aceptación: 19 de octubre de 2020.

RESUMEN

En cualquier política criminal, la voluntad de erradicar la comisión del ilícito penal debe ser clara por parte del Estado y no generar dudas en su aplicación práctica si se quiere alcanzar una eficacia real.

Para comprobar si parte de la política criminal relativa al delito fiscal es efectiva, el estudio que aquí se presenta pretende analizar la eficacia de la persecución de este tipo penal por parte de la AEAT.

ABSTRACT

In any criminal policy, the will to eradicate the commission of the criminal offence must be clear on the part of the State and not generate doubts in its practical application if real effectiveness is to be achieved.

To check whether part of the criminal policy relating to tax crime is effective, the study presented here aims to analyse the effectiveness of the prosecution of this type of crime by the AEAT.

PALABRAS CLAVE

Delito fiscal, política criminal, rentabilidad, condenados, cuota tributaria

KEYWORDS

Tax crime, criminal policy, profitability, convicts, tax liability

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN. 2. MARCO TEÓRICO. 3. METODOLOGÍA. CONTRASTE DE DATOS. 4. ANÁLISIS DE DATOS. 5. CONCLUSIONES. 6. BIBLIOGRAFIA

SUMMARY

1. INTRODUCTION. 2. THEORETICAL FRAMEWORK. 3. METHODOLOGY. DATA CONTRAST. 4. DATA ANALYSIS. 5. CONCLUSIONS. 6. BIBLIOGRAPHY

1. INTRODUCCIÓN

El presente estudio es una revisión y actualización de datos del iniciado por el autor en el año 2017, el cual incluía datos hasta el año 2015, que era de los que se disponía en esa época. La pretensión del mismo es comprobar si las pautas descritas en el estudio original se mantienen en el tiempo o bien han variado, comportando con ello una modificación de sus conclusiones. El objetivo del análisis consiste en comprobar si la política criminal exclusivamente en el ámbito penal respecto del delito fiscal logra, en este caso, perseguir de manera eficaz este tipo penal.

La prevención, persecución y represión en el ámbito administrativo no se aborda en este momento por motivos de extensión¹.

2. MARCO TEÓRICO

Una consideración previa antes de entrar en materia. No debe perderse de vista que fraude fiscal y delito fiscal no son lo mismo. Fraude fiscal es el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de cualquier obligado tributario. Delito fiscal es el fraude fiscal contemplado en la norma penal como delito. Todo delito fiscal es parte del fraude fiscal. No todo el fraude fiscal es delito fiscal².

El delito de defraudación fiscal se prevé, en el Código penal de 1995, en el título XIV exclusivamente reservado a las infracciones contra la Hacienda Pública (entendida en sentido amplio, al contemplarse en el título las subvenciones de carácter público) y la Seguridad Social. En el artículo 305.1 CP se definen las formas de defraudación típica. Contempla la elusión del pago de tributos, retenciones e ingresos a cuenta por una parte y la obtención de devoluciones o el disfrute indebido de beneficios fiscales por otra³.

¹ Sobre el procedimiento administrativo vinculado al delito fiscal vid. "Procedimiento penal y administrativo", en Fitor Miró, J. C. (2018). *Delito fiscal. Un análisis criminológico* (1ª ed.). Valencia: Tirant lo Blanch. Págs. 102 a 108

² Fitor Miró, J.C. (2018) página 423

³ Cobo del Rosal (2005) *Derecho penal español* (2ª ed. revisada y puesta al día con las últimas reformas). Madrid: Dykinson. Págs. 632 y ss.; Morillas Cueva, Rosal Blasco, B. d. (2011). *Sistema de derecho penal español*. Madrid: Dykinson. Págs 801-803.

Aquí se ven más ampliamente estos supuestos:

1º) *Elusión del pago.*

- Todo acto que conlleve, por parte del obligado tributario, evitar total o parcialmente un pago al que por Ley está obligado supone la conducta típica de elusión del pago⁴. Para dirimir si estamos ante un ilícito penal o administrativo, hay que tener en cuenta la cuantía pendiente de pago.

2º) *Obtención indebida de devoluciones fiscales y disfrute indebido de beneficios fiscales.*

La obtención indebida de devoluciones fiscales se incorpora asimismo al tipo en la LO 6/1995. El autor considera que la incorporación de esta modalidad de defraudación era necesaria por el contexto en el cual se da; es decir, en el ámbito tributario, y no en el ámbito de la estafa, como opina una parte de la doctrina⁵.

El castigo penal de la defraudación se produce a partir de un determinado importe de la cantidad defraudada o dejada de ingresar. En la redacción de la LO 10/1995 del artículo 305 efectuada por la LO 15/2003, de 15 de noviembre, dicho importe ha de ser superior a 120.000€.

La cuantificación del perjuicio económico se lleva a cabo distinguiendo entre tributos periódicos o de declaración periódica y tributos instantáneos sin declaración periódica⁶.

La principal característica de este delito es la de ser una ley penal en blanco⁷, ya que “*parte de la definición del supuesto de hecho no se contiene en la propia ley penal sino que ésta se remite a una norma distinta*”⁸.

Otra característica del delito fiscal es que su persecución de oficio; pero ni en un sistema acusatorio puede la jurisdicción impulsar la persecución del delito sin parte

⁴ Colina Ramírez E. I. (2010). *La defraudación tributaria en el código penal español*. Ed. Librería Bosch, S.L. Págs. 137-138; Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado. (2008). *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid. Aranzadi. Págs. 304-312.

⁵ ODF Observatorio del Delito Fiscal (2006). *Primer informe del observatorio administrativo previsto en el convenio de 30 de junio de 2005 entre la agencia estatal de administración tributaria y la secretaria de estado de justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal*. Disponible en http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevenccion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf Pág. 13; Colina Ramírez (2010: 138-142); Octavio de Toledo y Ubieta, Emilio (director). (2009). *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. Valencia: Tirant lo Blanch. Págs. 149-155; Aparicio Pérez J. (1997). *El delito fiscal a través de la Jurisprudencia*. Madrid. Aranzadi. Págs. 114-121.

⁶ Queralt Jiménez, J. J. (2015). *Derecho penal español*. Valencia. Tirant lo Blanch. Pág. 855; ODF (2006: 14-15); Abogacía General del Estado (2008: 91-93).

⁷ Orts Berenguer y González Cussac, J. L. (2014). *Compendio de derecho penal*. Valencia: Tirant Lo Blanch. Págs. 112-114; Alonso González, L. M. (2008). *Fraude y delito fiscal en el IVA: Fraude carrusel, truchas y otras tramas*. (1ª ed.). Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Págs. 49 a 55; Colina Ramírez (2010: 86-92); en la jurisprudencia SAN 6244/2009, STS 1087/2009, STS 63/2006, STS 8328/2006

⁸ Muñoz Conde, F., García Arán, M. (2010). *Derecho penal. Parte general*. Valencia: Tirant lo Blanch. Pág. 112; STS 1087/2009; Octavio de Toledo y Ubieta (Director) (2009: 97-101).

acusadora, ni en la práctica es viable a la jurisdicción penal con carácter general perseguir delitos fiscales si la Administración no impulsa su persecución. Es por ello por lo que la AEAT es la encargada de perseguir este delito, aplicando la normativa tributaria para la cuantificación del importe defraudado⁹. Lo hace, una vez detectado el delito, conjuntamente con otros actores¹⁰.

3. METODOLOGÍA. CONTRASTE DE DATOS

El rango temporal examinado, partiendo de las memorias de la Agencia Tributaria, abarca desde la entrada en vigor de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal hasta el último año del cual existe una memoria de la AEAT. Por lo tanto, esta serie histórica abarca desde el año 1996 hasta el 2018.

Las cifras reflejadas muestran las conclusiones de la Inspección, pero no dan cuenta de si la jurisdicción penal acaba condenando o no por estos ‘delitos’; la información de la Agencia no siempre recoge el número de sentencias condenatorias dictadas (dato que si bien aparece en algunas de las memorias, no se mantiene de manera constante en el tiempo, con lo cual realizar una comparación rigurosa se convierte en una opción no factible a partir de esta fuente; problema que se puede atribuir a que existe un desfase temporal entre el momento en el cual se descubre el delito hasta que se dicta una sentencia judicial al respecto).

Las memorias de la Fiscalía General del Estado son también una fuente de información a considerar; sin embargo, el contenido de éstas varía de un año a otro, lo cual ha dificultado sobremanera el poder establecer unos datos fiables y homogéneos para generar una serie temporal y realizar un estudio riguroso de la evolución histórica de los delitos contra la Hacienda Pública.

Se puede, sin embargo, para contrastar estos datos, recurrir a la explotación por el INE del Registro Central de Penados y Rebeldes accesible en INEbase; aunque la fuente agrega todas las condenas por delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social sin permitir un análisis separado, y la secuencia temporal se inicia en 2007¹¹ (los datos anteriores recogidos por el INE responden a una explotación de la estadística judicial, y no del Registro Central de Penados, y la sistematización de datos es diversa)

⁹ AEAT. (2020). Información institucional; Fitor Miró, J.C. (2018) págs.: 169 - 170

¹⁰ Fitor Miró, J.C. (2018) págs. 127-130

¹¹ INE (Instituto Nacional de Estadística)

https://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=Estadistica_C&cid=1254736176793&menu=ultiDatos&idp=1254735573206 Visitada el 26/04/2020

“La Estadística de condenados: Adultos se elabora por el INE a partir de la información procedente del Registro Central de Penados, cuya titularidad corresponde al Ministerio de Justicia. Su explotación estadística es consecuencia del acuerdo de colaboración suscrito en 2007 entre ambas instituciones, actualizado y renovado el 21 de noviembre de 2017.

El objetivo fundamental de esta estadística es el análisis de las características sociodemográficas de las personas mayores de edad condenadas por sentencia firme a lo largo del período de referencia. También proporciona información de los delitos cometidos por las personas condenadas así como de las penas impuestas...”

la información es sin duda de interés. No obstante, dicha información no reúne la rigurosidad exigida para unas conclusiones objetivas.

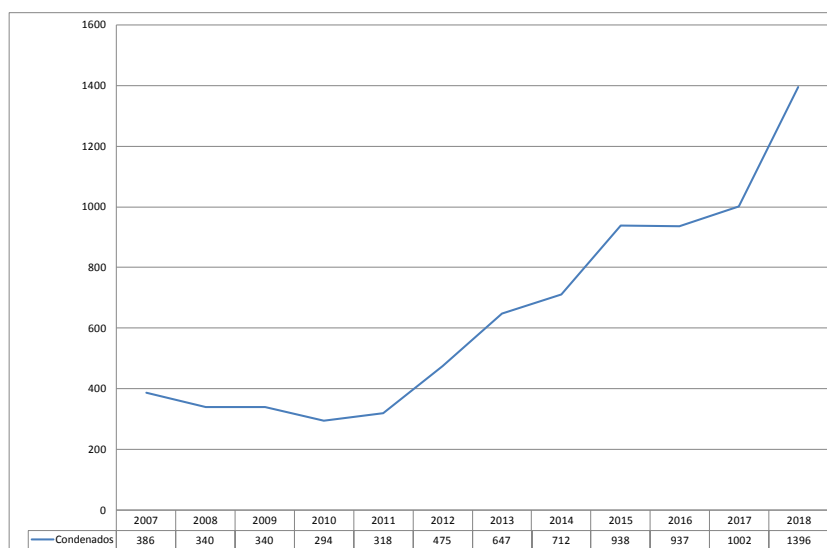


Figura 1 Condenas por delitos contra Hacienda Pública y S.S.

Elaboración propia a partir de los datos de INEbase (www.ine.es)

4. ANÁLISIS DE DATOS

La actividad inspectora de la Agencia Estatal de Administración Tributaria da lugar, todos los años, a la persecución de delitos fiscales.

Las cifras que ofrece la AEAT son las siguientes:

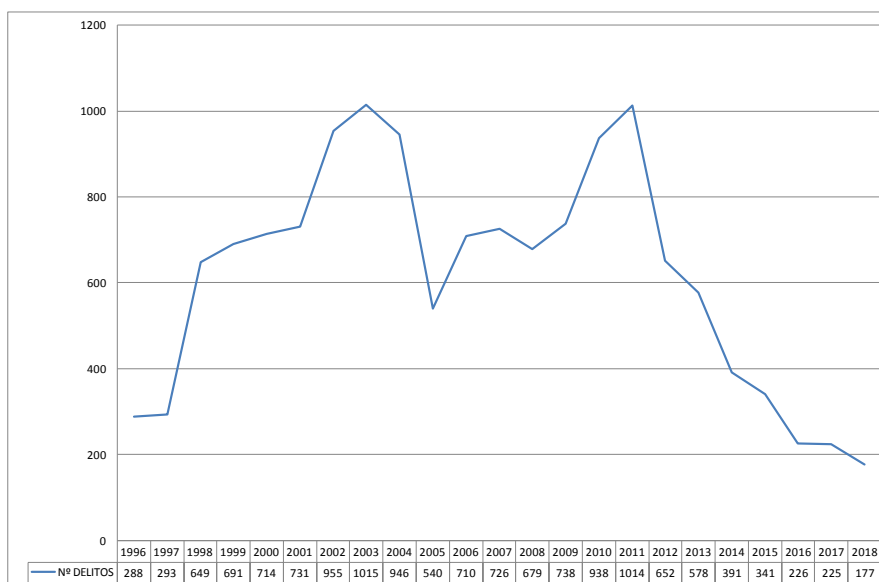


Figura 2. Número anual de delitos descubiertos por la AEAT

Elaboración propia a partir de Memorias AEAT

Delitos: delitos descubiertos, salvo delitos contables por no comportar cuota efectiva.

Analizando el número de delitos descubiertos, se observa que en el ejercicio 2003 se descubren 1.015, máximo número en toda la serie. Le siguen el año 2011 con 1.014, el 2002 con 955, el 2004 con 946 y el 2011 con 938.

Los dos primeros años objeto de estudio se ve que se descubren pocos delitos, aunque hay que aclarar que son delitos cometidos cuando estaba en vigor el Código Penal de 1973. Esto es debido a que la Inspección actúa con una ventana de tiempo que en esa época era de cinco años. Es decir, se inspeccionaba desde el último ejercicio cuyo plazo de presentación en período voluntario había finalizado hasta cinco años en evolución inversa. A modo de ejemplo, al realizar una comprobación sobre el IS a un obligado tributario a partir de agosto de 1997, la Inspección podía comprobar desde el ejercicio 1992 hasta el 1996. En el caso de haberla realizado sólo un mes antes, los ejercicios a comprobar hubieran alcanzado desde 1991 a 1995.

En 1998 entra en vigor la de Derechos y Garantías de los Contribuyentes¹², lo cual limita los períodos de sobre los cuales la Administración tributaria puede ejercer actuaciones de comprobación a cuatro, reduciéndose en un año con respecto a la anterior norma¹³.

En ese mismo año se intensifican las actuaciones de la Inspección lo cual repercute en una elevación significativa del número de delitos fiscales descubiertos, tendencia esta que se mantiene estable hasta el año 2003, con un leve retroceso en el año 2004.

En el año 2005 se inicia un desplome de los delitos fiscales descubiertos, en gran medida porque los obligados tributarios inspeccionados abonan parte o el total de la cuota descubierta por la Inspección para que los expedientes sean motivo de revisión administrativa y no penal. Otro de los elementos que inciden en la bajada del número de delitos descubiertos es la entrada en vigor de la amnistía fiscal para las SICAV¹⁴. Esta involución persiste hasta el año 2009.

A partir de 2010 vuelven los índices de descubrimiento de delito fiscal hasta los números que se contemplaban en el período 2002-2004.

El año 2012 empieza con buenas perspectivas hasta que el Ejecutivo pone en marcha la “regularización tributaria especial”¹⁵, volviendo a cifras similares a 1998 en

¹² Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, derogada con efectos de 1 de julio de 2004, por Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado núm. 50, de 27 de febrero de 1998, páginas 6881 a 6888 (8 págs.) Recuperado de <https://www.boe.es/eli/es/l/1998/02/26/1>

¹³ Sobre las disfunciones originadas por la diversidad de plazos prescriptivos, penal y administrativo vid. Fitor Miró, J.C. (2018) págs. 39-41

¹⁴ Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad. Boletín Oficial del Estado núm. 277, de 19 de noviembre de 2005, páginas 37838 a 37846 (9 págs.) Recuperado de <https://www.boe.es/eli/es/l/2005/11/18/23>; Fitor Miró, J.C. (2018) págs. 109-112

¹⁵ 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. Boletín Oficial del Estado núm. 78, de 31 de marzo de 2012, páginas 26860 a 26875 (16 págs.) Recuperado de <https://www.boe.es/eli/es/rdl/2012/03/30/12>; Fitor Miró, J.C. (2018) págs. 113-115

este año y claramente inferiores en el período 2013 – 2018, con una clara tendencia a la baja.

Pues bien, si este es el número de delitos fiscales descubiertos, conviene atender a los importes de las cuotas descubiertas por esos mismos delitos.

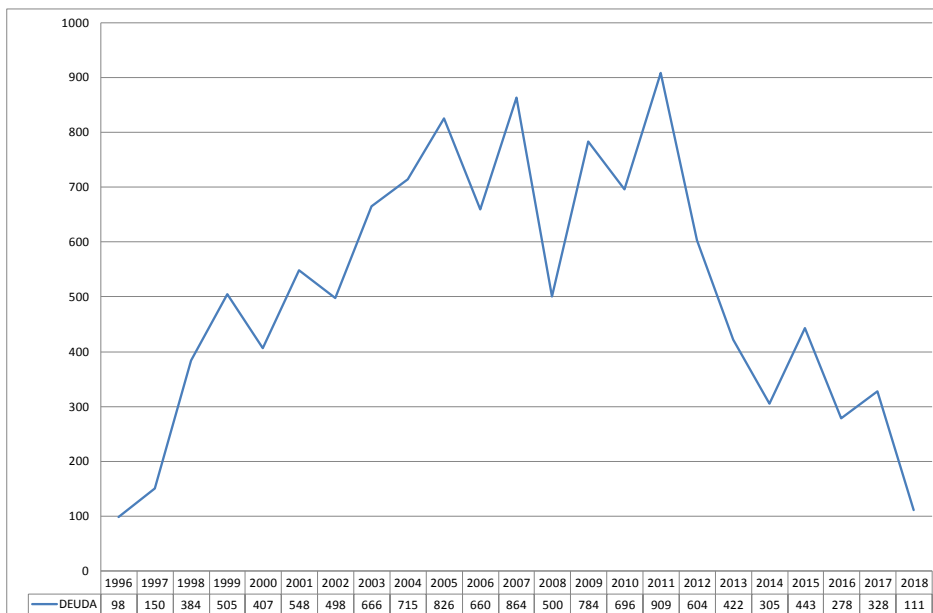


Figura 3. Cuota defraudada por delito fiscal

Elaboración propia a partir de Memorias AEAT

Cifras en millones de euros, sin incluir intereses de demora ni sanciones

A los efectos de analizar la información del gráfico, se trata de una simple constancia de hechos. Es por ello que ahora se relacionan los delitos con los importes de cuota defraudada descubierta, pendiente de resolución judicial penal, para averiguar la rentabilidad económica de la política criminal aplicada.

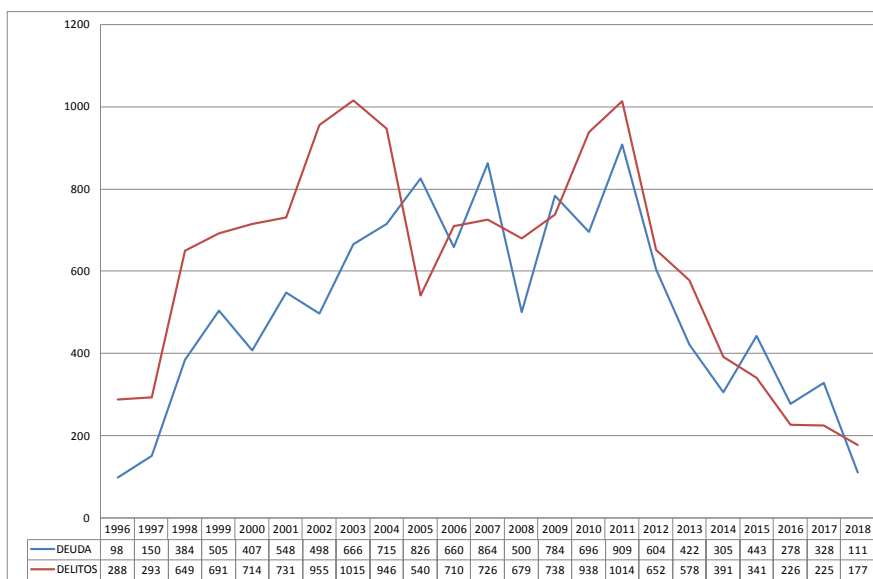


Figura 4. Delitos fiscales descubiertos y cuota defraudada

Elaboración propia a partir de Memorias AEAT

Delitos: delitos descubiertos, salvo delitos contables por no comportar cuota efectiva.

Deuda: cuota defraudada en millones de euros, sin intereses de demora ni sanciones.

Y, para finalizar, se va a obtener la rentabilidad económica por delito y cuota descubierta, para una posterior valoración de las políticas crimino-fiscales llevadas a cabo por los diferentes Ejecutivos en España.

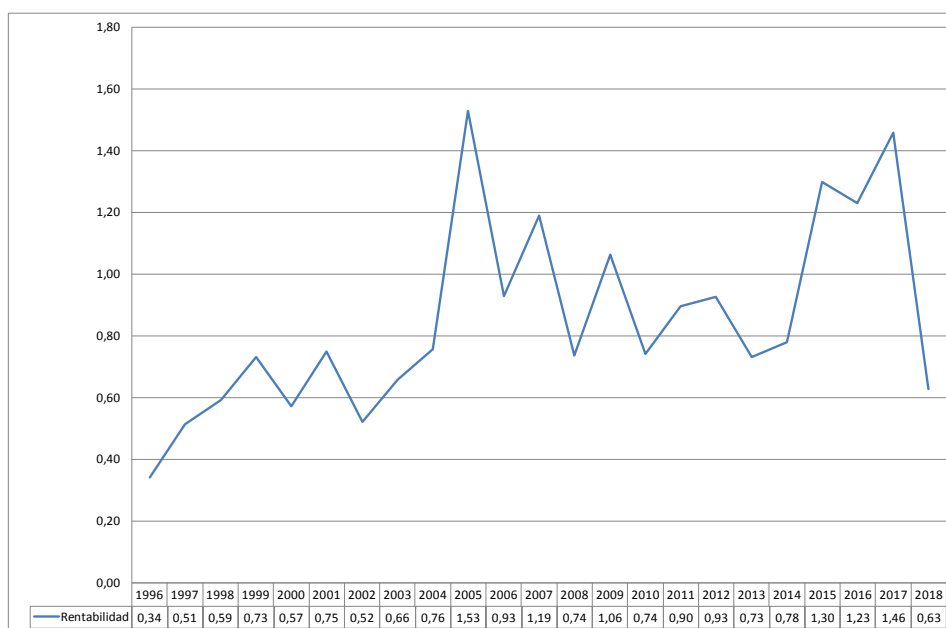


Figura 5. Rentabilidad delitos descubiertos / cuota defraudada

Elaboración propia a partir de Memorias AEAT

La rentabilidad se obtiene dividiendo los importes de las cuotas descubiertas por el número de delitos descubiertos, lo cual da un resultado en millones de euros.

El promedio del período 1996 – 2018 es de 850.000 € por delito descubierto.

Desglosado este promedio por legislaturas del mismo partido político, se tienen los siguientes, para evaluar los esfuerzos de la Administración en la lucha efectiva contra el fraude fiscal:

Período 1996 – 2003: 580.000 € por delito

Período 2004 – 2011: 980.000 € por delito

Período 2012 – 2018¹⁶: 1.100.000 € por delito

¹⁶ Cambio de Gobierno a partir del 1 de junio de 2018.

Fuente: <https://www.lamoncloa.gob.es/gobierno/gobiernosporlegislaturas/paginas/index.aspx>
Consultada el 26/04/2020

5. CONCLUSIONES

Retomando el análisis de los delitos descubiertos y comparando los años de mayor número con la rentabilidad obtenida, resulta que los datos indican que no va relacionada la cantidad de delitos descubiertos con la rentabilidad obtenida.

Asimismo, se observa como a partir de 2004 se va consolidando la tendencia a una rentabilidad por delito superior a los 750.000€, aumentando significativamente los importes de los delitos descubiertos. A juicio del autor, la rentabilidad ideal debería superar el millón de euros por delito descubierto, hecho que se produce de manera puntual los ejercicios 2005, 2007 y 2009, volviendo a conseguirse los ejercicios 2015 a 2017. Y dicho juicio se basa en los costes materiales y humanos necesarios para realizar la investigación de estos delitos, la cual abarca a personal de la AEAT, de la Administración de Justicia y de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado. Teniendo en cuenta estos costes, la rentabilidad superior al millón de euros los cubriría y permitiría un excedente monetario destinado a otros capítulos de los Presupuestos Generales del Estado, lo cual es el fin básico de los impuestos.

En base a esta aproximación histórica, queda patente que la actuación de la Inspección va mejorando en cuanto a la rentabilidad de los delitos descubiertos, a partir del ejercicio 2005, con bajadas importantes en los ejercicios 2008, 2010, 2013, 2014 y 2018. Sería óptima si se dedicaran mayores medios (tanto técnicos como humanos) encauzados hacia la investigación, pudiendo alcanzar rentabilidades por delito descubierto superiores al 1.000.000 de €, tal y como sucede con los resultados a partir del año 2015, que el autor espera que sea una tendencia que se consolide y no un mero espejismo, como puede dar a entender la rentabilidad de 2018.

6. BIBLIOGRAFIA

- Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado. (2008). *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid. Aranzadi.
- AEAT *Memorias anuales*. (1995-2018) Disponibles en
- https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias.shtml Visitada el 12/10/2020
- AEAT. (2020). *Información institucional*.
- https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Informacion_institucional.shtml Visitada el 22/10/2020
- Alonso González, L. M. (2008). *Fraude y delito fiscal en el IVA: Fraude carrusel, truchas y otras tramas*. (1ª ed.). Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.
- Aparicio Pérez, J. (1997). *El delito fiscal a través de la Jurisprudencia*. Madrid. Aranzadi.
- BOE. Boletín Oficial del Estado. <https://www.boe.es/> Visitada el 12/10/2020

- Cobo del Rosal, M. (2005). *Derecho penal español* (2ª ed. revisada y puesta al día con las últimas reformas). Madrid: Dykinson.
- Colina Ramírez, E. I. (2010). *La defraudación tributaria en el código penal español*. Ed. Librería Bosch, S.L.
- Fiscalía General del Estado. Disponible en <https://www.fiscal.es/> Visitada el 12/10/2020
- Fitor Miró, J. C. (2018). *Delito fiscal. Un análisis criminológico* (1ª ed.). Valencia: Tirant lo Blanch.
- INE (Instituto Nacional de Estadística)
https://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=Estadistica_C&cid=1254736176793&menu=ultiDatos&idp=1254735573206 Visitada el 12/10/2020
- Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, derogada con efectos de 1 de julio de 2004, por Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado núm. 50, de 27 de febrero de 1998, páginas 6881 a 6888 (8 págs.) Recuperado de <https://www.boe.es/eli/es/l/1998/02/26/1> el día 16/11/2020
- Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad. Boletín Oficial del Estado núm. 277, de 19 de noviembre de 2005, páginas 37838 a 37846 (9 págs.) Recuperado de <https://www.boe.es/eli/es/l/2005/11/18/23> el día 16/11/2020
- Moncloa. Legislaturas.
<https://www.lamoncloa.gob.es/gobierno/gobiernosporlegislaturas/paginas/index.aspx> Visitada el 12/10/2020
- Morillas Cueva, L., Rosal Blasco, B. d. (2011). *Sistema de derecho penal español*. Madrid: Dykinson.
- Muñoz Conde, F., García Arán, M. (2010). *Derecho penal. Parte general*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- (ODF) Observatorio del Delito Fiscal (2006). *Primer informe del observatorio administrativo previsto en el convenio de 30 de junio de 2005 entre la agencia estatal de administración tributaria y la secretaría de estado de justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal*. Disponible en http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevenccion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf Visitada el 12/10/2020
- Octavio de Toledo y Ubieto, Emilio (director). (2009). *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Orts Berenguer, E., González Cussac, J. L. (2014). *Compendio de derecho penal*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- Queralt Jiménez, J. J. (2015). *Derecho penal español*. Valencia. Tirant lo Blanch.
- 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. Boletín Oficial del Estado núm. 78, de 31 de marzo de 2012, páginas 26860 a



Revista Electrónica de Estudios Penales y de la Seguridad

ISSN: 2531-1565

26875 (16 págs.) Recuperado de <https://www.boe.es/eli/es/rdl/2012/03/30/12>
el día 16/11/2020