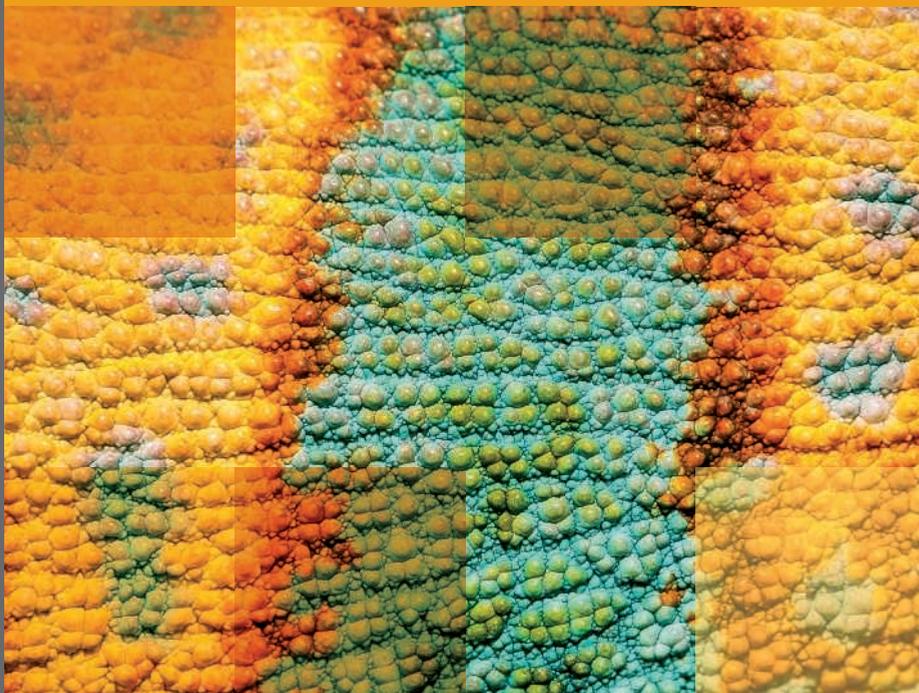


Medidas contra el fraude fiscal en inspección, recaudación y planificación internacional abusiva

■ CISS



José María Peláez Martos
Manuel Santolaya Blay

Medidas contra el fraude fiscal en inspección, recaudación y planificación internacional abusiva

José María Peláez Martos

Manuel Santolaya Blay

© José María Peláez Martos y Manuel Santolaya Blay, 2018
© **Wolters Kluwer España, S.A.**

Wolters Kluwer

C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
Tel: 902 250 500 – Fax: 902 250 502
e-mail: clientes@wolterskluwer.com
<http://www.wolterskluwer.es>

Primera edición: Abril 2018

Depósito Legal: M-11021-2018

ISBN versión impresa: 978-84-9954-034-4

ISBN versión electrónica: 978-84-9954-035-1

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer España, S.A.
Printed in Spain

© **Wolters Kluwer España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

José María Peláez Martos

Coordinador

José María Peláez Martos

Inspector de Hacienda del Estado

(Partes 1 y 3)

Manuel Santolaya Blay

Inspector de Hacienda del Estado

(Parte 2)

1. INTRODUCCIÓN

El fraude recaudatorio incluye todas aquellas conductas que pretenden evitar el pago de las deudas y sanciones tributarias. Consisten, en esencia, en poner fuera del alcance de la Hacienda Pública bienes o derechos que, en otro caso, podrían ser aplicados al pago. Dichas conductas despatrimonializadoras se traducen en la pérdida de la titularidad únicamente formal de tales bienes o derechos. Éstos pasan a estar a nombre de terceros (testaferros), pero continúan siendo usados efectivamente por el deudor o se encuentran a su disposición.

Formas de retener el control efectivo de lo que deja de pertenecer al deudor hay, fundamentalmente, dos: a) A través de personas jurídicamente vinculadas (sociedades o familiares); b) Mediante personas jurídicamente no vinculadas. Lo habitual suele ser el testaferro de tipo a). La existencia del b) conecta con prácticas de tipo mafioso que, normalmente, se enmarcan en un contexto delictivo más amplio. Téngase en cuenta que la persona interpuesta del tipo b) cae bajo la influencia del deudor por razones en las que prima el aspecto coercitivo sobre el fiduciario.

A su vez, maneras de despatrimonialización fraudulenta hay tantas como la imaginación permita crear. Aunque todas ellas, en esencia, participan de las mismas características. La fundamental es el efecto que producen: la centrifugación patrimonial. Son, además, actuaciones que se llevan a cabo, normalmente, cuando ya ha nacido el riesgo que pretende neutralizarse. Este momento se sitúa en el devengo del tributo o tributos correspondientes⁽¹⁾, aunque pueden ser también conductas anteriores a dicho nacimiento, si la conexión con él es indudable⁽²⁾.

Fraude recaudatorio es igualmente toda conducta que tiene por objeto diferir (posponer) el pago.

Las conductas de fraude recaudatorio han sido objeto de atención creciente por parte de las autoridades fiscales españolas. En un documento de 2005⁽³⁾ ya se hacía mención a ellas, describiéndose las que por entonces resultaban más habituales. Y desde la aprobación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)⁽⁴⁾, las medidas destinadas a combatirlo ocupan un espacio propio en los sucesivos planes de control tributario⁽⁵⁾.

(1) Resolución del TEAC de 24 de febrero 2009

(2) Resoluciones del TEAC de 23 de marzo de 2017 y 28 de septiembre de 2017

(3) Plan de Prevención del Fraude Fiscal

(4) Art. 116: «La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen».

(5) El más reciente, aprobado por Resolución de 8 de enero de 2018, de la Dirección General de la AEAT (BOE núm. 20, del 23).

La creación de mecanismos de lucha contra el fraude en la fase recaudatoria de la aplicación de los tributos es, en gran medida, la fuente de las sucesivas reformas de la LGT acaecidas en la última década⁽⁶⁾.

Aunque el fraude recaudatorio, en su modalidad más habitual —la despatrimonialización fraudulenta— cumple con los perfiles para ser tipificado dentro de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social (arts. 305 y ss. del Código Penal⁽⁷⁾), el legislador confía en las capacidades autotutelares de la Administración tributaria. Y ésta, en respuesta a dicha confianza, entiende el delito de insolvencia punible como acción subsidiaria a la administrativa, canalizada esta otra, fundamentalmente, a través del instituto de la responsabilidad tributaria⁽⁸⁾.

La relevancia práctica del fraude recaudatorio no se corresponde, en absoluto, con el esfuerzo académico y doctrinal por su estudio. A quienes estén suscritos a publicaciones periódicas de corte tributario les será fácil comprobarlo. Pueden sucederse números y números sin que se recoja en ellos una sola referencia al mismo⁽⁹⁾. Para el teórico del derecho tributario el fraude en vía de recaudación, sencillamente, no existe o, al menos, carece de importancia. Pero tal actitud constituye un error de perspectiva: La Hacienda Pública se desangra tanto por la vía de lo que deja de liquidar como de lo que deja de recaudar. Y en última instancia, de lo que se trata es de cobrar. Esa es la auténtica finalidad de cualquier organización pública fiscal.

La reforma legislativa contra al fraude recaudatorio no se detuvo en 2015. En 2016 prosiguió por la vía del real-decreto-ley⁽¹⁰⁾ y recientemente ha sido objeto de apuntalamiento a nivel reglamentario. No nos hallamos al final del camino, por descontado. En esta materia asistimos a lo que, tomando prestada la idea del profesor y funcionario de Hacienda FLORES DE LEMUS⁽¹¹⁾, podemos llamar una (continua) reforma tributaria silenciosa. Se trata, pues, de un hito más de la misma.

Quienes se ubican a este lado del asunto (aquellos que perciben el fraude recaudatorio como nocivo) no deben hacerse, en cualquier caso, ilusiones excesivas. Por muchas reformas que salgan adelante, existen unos límites —quizá inscritos en la propia conciencia social de nuestro país—que nunca se sobrepasarán. Seguramente,

⁽⁶⁾ Dichas reformas han sido introducidas mediante tres leyes: Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal; Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude; y Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

⁽⁷⁾ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre

⁽⁸⁾ De modo principal, mediante la instituida en el art. 42.2.a) de la LGT, aunque no exclusivamente a través de ella.

⁽⁹⁾ A título de simple ejemplo, la revista *Crónica Tributaria*, editada por el Instituto de Estudios Fiscales (dependiente del Ministerio de Hacienda), en el periodo 1998-2017 ha publicado 1.136 trabajos. De ellos, sólo 16 (menos del 2%) tenían que ver, no ya con el fraude recaudatorio sino con la pura recaudación. Aparecieron publicados en los números 150/2014, 148/2013, 147/2013, 131/2009, 128/2008, 126/2008, 115/2005, 113/2004, 107/2003, 104/2002, 102/2002, 101/2001, 98/2001, 94/200, 87/98 y 87/98.

⁽¹⁰⁾ Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social (BOE núm. 292, del 3).

⁽¹¹⁾ Antonio Flores de Lemus (1876-1941).

jamás verá el deudor limitada su capacidad de obrar por mantener deudas con el fisco, ni podrán los funcionarios de la Agencia Tributaria acceder en tiempo real a las bases de datos de las entidades crediticias o desaparecerán los supuestos de responsabilidad, sustituidos por una responsabilidad societaria ilimitada por deudas tributarias. Y ello, aun siendo tales medidas de una eficacia incuestionable. Porque esa eficacia chocaría frontalmente con una idea, de contornos difusos y textura elástica, pero muy socorrida: la seguridad jurídica⁽¹²⁾.

En el contexto que antecede, este capítulo tiene por objeto la exposición de las principales medidas normativas adoptadas para combatir el fraude recaudatorio, desde la promulgación de la Ley 58/2003 hasta la actualidad.

Los aspectos tratados son los siguientes:

- a) Aplazamientos y fraccionamientos de pago
- b) Compensación
- c) Embargos
- d) Entidades colaboradoras
- e) Garantías
- f) Pago en especie
- g) Prohibición de disponer
- h) Responsabilidades tributarias
- i) Delito fiscal
- j) Procedimiento de adjudicación de bienes.
- k) Tercerías.

En todos ellos trataremos de indicar el problema que su regulación inicial (o la ausencia de ella) planteaba y el contenido de las reformas que han tratado de paliarlo.

Aun así, quienes se conformen con una lectura rápida pueden acudir, directamente, al 2 que cierra este capítulo. Allí se recogen, de forma resumida, todas las modificaciones.

2. APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS DE PAGO

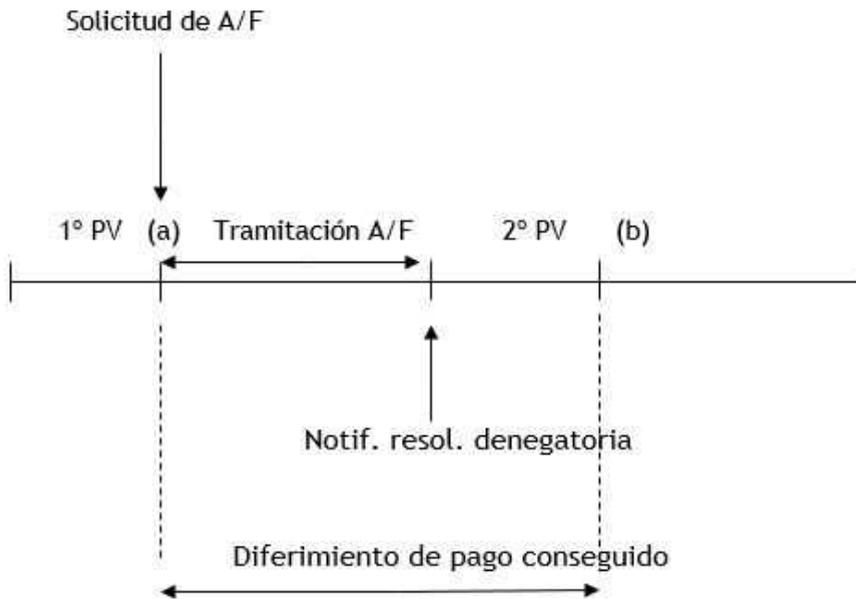
2.1. Descripción del problema

Uno de los institutos de mayor abolengo en el ámbito tributario es el de los aplazamientos y fraccionamientos de pago (A/F). Con ellos, el legislador pretende dar un respiro a los contribuyentes. Pero no a todos. Únicamente a quienes presentan dificultades transitorias de tesorería. En términos de un símil gráfico, la Hacienda Pública

⁽¹²⁾ Personalmente, me sentiría tan seguro como ahora si Hacienda pudiera auscultar mi situación bancaria en tiempo real. Es más, estimo que nunca haría uso de esa potestad contra mí. A fin de cuentas, soy un simple perceptor de rentas cautivas (entiéndase, no deslocalizables y sometidas a escrupulosa retención en el origen). Pero la noción de seguridad jurídica que podamos defender los individuos como yo no pesa demasiado, me temo, en la agenda colectiva del país.

actúa en casos como un equipo de salvamento que opera en el campo de batalla de la vida económica. Y al igual que en los auténticos escenarios de guerra, debe distinguir entre dos clases de soldados: aquellos que presentan heridas leves y quienes las sufren irreversibles. A los primeros cabe ayudarlos a revivir, a los segundos, sólo a buen morir. Por eso carece de sentido ofrecer un aplazamiento a quien, por presentar dificultades estructurales, no podría hacer frente a los vencimientos que se derivaran de su concesión. Quienes, incurridos en esa situación terminal, solicitan, aun con todo, el beneficio de un A/F, hacen perder el tiempo a los órganos de recaudación. El mayor problema que concitan los A/F no lo genera, en cualquier caso, este tipo de heridos sino otro: el de los que, realmente, fingen sus heridas. Hay una enorme proporción de contribuyentes que no presenta dificultades de pago de tipo alguno y que con la solicitud del A/F sólo pretenden entorpecer la acción de cobro pública. Piénsese que toda solicitud formulada en período voluntario detiene el procedimiento de cobro, que no entra en período ejecutivo en tanto no es resuelta. Concretamente, la denegación abre un segundo período de pago⁽¹³⁾, cuya duración es la establecida en el art. 62.2 de la Ley 58/2003 y que debe agotarse antes de que la deuda pase a apremio.

Gráficamente:



⁽¹³⁾ Llamado en la jerga funcional «plazo engendro», porque no es un auténtico periodo voluntario. Si en su transcurso se abona el importe de la solicitud denegada, no se incurre en periodo ejecutivo, pero a cualquier otro efecto carece de relevancia. Así, por ejemplo, si se solicitase de nuevo el aplazamiento, esta otra solicitud no se entendería formulada en periodo voluntario. De no ser así, mediante la concatenación de sucesivas e infinitas solicitudes de A/F se podría evitar absolutamente el cobro de la deuda, lo cual es absurdo y, además, constituye un fraude procedimental. Véanse, en este sentido, las resoluciones del TEAC, en unificación de criterio, de 28-02-2018, R.G.7001-2016) y de 28-02-2018, R.G.7013-2017.



En la presente obra se describe de forma detallada la situación del fraude fiscal en España, se analizan las medidas que se han llevado a cabo en la última década para combatirlo, así como los motivos por los que no han surtido los efectos deseados y las medidas que deberían plantearse para combatirlo eficazmente. Entre las reformas legislativas, destacan por su importancia y novedad, las últimas modificaciones de los reglamentos de desarrollo de la Ley General Tributaria aprobadas en diciembre de 2017.

Se dedica también especial atención a los fraudes que se producen en la fase de recaudación, examinando las medidas adoptadas hasta ahora en los aplazamientos y fraccionamientos de pago, compensación, embargos, entidades colaboradoras, garantías, pago en especie, prohibición de disponer, responsabilidades tributarias, delito fiscal, y el procedimiento de adjudicación de bienes y tercerías.

Por último, el lector encontrará en la obra un análisis sobre la planificación internacional abusiva, con detalle de las medidas llevadas a cabo por los diferentes organismos internacionales que han demostrado su ineficacia para reducirlo, como es el nuevo modelo de intercambio automático de información aprobado por la OCDE, o la aplicación en la Unión Europea y en España de alguna de las medidas BEPS. Se expone también el papel principal que juegan los paraísos fiscales en el fraude internacional, como se ha puesto de manifiesto en los escándalos conocidos en los últimos años.

ISBN: 978-84-9954-034-4



9 788499 540344



3652K28325

