

LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE MEDIANTE LA REFORMA DE LA NORMATIVA FISCAL

M^a José Prieto Jano

Resumen.—Este artículo tiene como objetivo analizar los aspectos más importantes de los cambios normativos de carácter tributario que las autoridades fiscales españolas tienen previsto aprobar, a corto plazo, en el marco de la lucha contra el fraude. Principalmente, son tres los frentes normativos con que cuenta Hacienda para este fin, cuales son una Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria, la aprobación de una nueva Ley Orgánica de Contrabando, y una Ley Orgánica de modificación del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

1. INTRODUCCION

Los principios de «justicia e igualdad» vienen recogidos en la Constitución Española en su artículo primero, como valores superiores de nuestro ordenamiento jurídico. Estos principios que se propugnan, entre otros, como rectores de la Hacienda Pública se han visto desplazados, en diversas ocasiones, hacia la «injusticia y la desigualdad» por la frecuente aparición de conductas evasoras y de fraude fiscal.

El tema del fraude fiscal en España está cobrando gran actualidad, por cuanto la perversidad de esta figura produce un falso auge de la economía que conduce, en última instancia, a situaciones de ineficiencia y desigualdad en distribución impositiva, el falseamiento de la competencia y al aumento del déficit público.

Ante estas circunstancias, las autoridades fiscales españolas preocupadas por el cariz que han tomado estos hechos, en los últimos tiempos, han emprendido una serie de medidas, tanto de carácter preventivo como represivo.

Entre las medidas de carácter preventivo se encuentran las recomendaciones contenidas en el Informe emitido por la Unidad Especial para el

Estudio y Propuesta de Medidas para la Prevención y Corrección del Fraude Fiscal correspondiente al Ministerio de Economía y Hacienda, que no se entrarán a analizar, puesto que, dada su extensión sobrepasarían los límites de este trabajo.

El tipo de medidas incluidas en dicho informe no sólo son de carácter administrativo y de gestión, sino también sociológicas, con lo que se pretende atacar la cultura del fraude a través de una adecuada educación fiscal y de campañas de sensibilización social.

Por lo que se refiere a las medidas de carácter represivo y atendiendo al principio de legalidad, las autoridades fiscales han acudido a la utilización de la reforma de una serie de leyes, que se consideran como imprescindibles para actuar contra las diversas manifestaciones del fraude fiscal. La política normativa a la que se hace alusión consiste en la futura aprobación de las siguientes disposiciones legales:

1. Una Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria.
2. La Ley Orgánica de Contrabando, que modificará la normativa actualmente vigente.
3. La Ley Orgánica de modificación del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

Antes de entrar a analizar cada una de ellas es conveniente señalar algunos de los aspectos esenciales en que se fundamenta esta nueva regulación normativa desde el punto de vista de la Administración tributaria:

- Posibilitar una mejor comprensión de la normativa tributaria mediante una más clara y sencilla redacción de las disposiciones en materia tributaria, cuyo fin último es proporcionar una mayor seguridad jurídica al ciudadano.
- Como consecuencia inmediata de lo anteriormente expuesto, se propugna una mejora de las relaciones entre Administración tributaria y contribuyentes.
- Reforzar en la política normativa los aspectos preventivos de lucha contra el fraude. En este sentido, es preciso coordinar las medidas de carácter represivo con aquellas medidas de carácter disuasorio, facilitando el cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso, fomentando la presentación extemporánea de declaraciones que hayan superado el plazo voluntario de presentación.
- Coordinar las normas tributarias para luchar contra el fraude de carácter general con las medidas más concretas que se incluyan en los distintos impuestos.
- Adaptación de la normativa tributaria al nuevo entorno económico y social, con el fin de dotar al sistema tributario de una mayor eficiencia y eficacia.

2. MODIFICACION PARCIAL DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

La vigente Ley General Tributaria, de 1963, nació en el contexto de un sistema tributario y en un marco político muy diferentes a los que actualmente están vigentes. Dicha Ley se correspondía con la Administración tradicional de la Hacienda Pública caracterizada por una estructura fiscal obsoleta, marco del antiguo sistema de tributos reales, y por un reducido número de contribuyentes.

Consecuentemente y fruto del paso del tiempo, esta Ley ha sufrido múltiples reformas, que han permitido mediante el sistema de «parqueo» resolver los problemas acaecidos en el momento; pero a nuestro juicio no han sido suficientes para mantener firme una estructura realmente envejecida por el rápido ritmo de cambios de muy diverso carácter, tales como los de carácter social, político, económico y legislativo.

Antes de entrar a analizar los cambios introducidos por la reforma de la Ley conviene comentar algunas de las zonas de especial sensibilidad en las relaciones entre los contribuyentes y la Administración tributaria que, hasta ahora, han estado vigentes y que con la reforma posiblemente se vean modificadas en algún aspecto.

2.1. ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE CIERTAS RELACIONES ENTRE CONTRIBUYENTES Y HACIENDA PÚBLICA

Existen ciertas áreas en las relaciones jurídico-tributarias entre contribuyentes y Hacienda pública que adquieren especial importancia porque afectan de forma negativa a las garantías jurídicas de los contribuyentes. Seguidamente se expondrán aquellas situaciones, que en opinión de la doctrina¹, se consideran como más importantes y que con mayor frecuencia se producen.

a) Falta de seguridad jurídica sobre el Derecho aplicable

Esta falta de seguridad está presidida por la complejidad y mutabilidad de las normas tributarias. Si bien, este mal está presente en diversos países de nuestro entorno, en España alcanza cotas muy elevadas.

Se han promulgado nuevos textos reguladores de todos los tributos del sistema estatal, se ha reformado en gran medida la Hacienda local, y se ha establecido el sistema de financiación autonómica. A ello se une la utilización de disposiciones de rango inferior a la Ley, reglamentarias de desarrollo de los tributos, y la utilización abusiva de la modificación de las leyes tributarias a través de las Leyes de Presupuestos.

1 Se adoptan básicamente las situaciones entre contribuyentes y Administración tributaria recogidas por el profesor Palao Taboada, por considerar que son ilustrativas de los frecuentes roces entre ambos sujetos. Ver para más información Palao Taboada (1994).

b) *Excesiva discrecionalidad de la Administración en la calificación de los hechos imposables*

Se hace referencia en este caso al artículo 25 de la L.G.T. al permitir exigir el impuesto mediante la «verdadera naturaleza jurídica o económica» del hecho imponible (Palao Taboada, 1994, pág 51). Esta situación otorga a la administración una libertad incontrolada de la calificación de los hechos imposables.

c) *La llevanza a límites excesivos de la interpretación del «deber de colaboración»*

El artículo 111 de L.G.T. regula este deber, en el que pone de manifiesto un claro abuso de la potestad de requerimiento individual de información. Este deber tiene varias manifestaciones, tales como presentar declaraciones, permitir la inspección y cooperar con los órganos encargados de ello, y comunicar datos e información a la Administración.

d) *La utilización del recargo por ingreso tardío y espontáneo de la deuda tributaria*

Surge el problema de que el ingreso espontáneo pero tardío de las deudas tributarias está penalizado con un recargo único.

Se considera que este recargo es una auténtica sanción que se establece de forma automática sin la consideración de la culpabilidad del infractor y sin garantías procedimentales indispensables. Este tema será objeto de tratamiento al analizar la reforma.

e) *Excesos en materia de recaudación ejecutiva*

La ejecución forzosa crea una especial tensión en la relación entre contribuyentes y Hacienda Pública en la que ésta última ejercita su poder represivo.

Esta materia ha sido objeto de diversas modificaciones, recogidas en el Reglamento General de Recaudación de 1990. En muchas ocasiones para estas reformas se ha recurrido a las Leyes de Presupuestos.

Especial importancia ha adquirido esta fase del procedimiento de recaudación por las tensiones creadas por las nuevas normas en materia de embargos administrativos, que han dado lugar a la polémica suscitada acerca de la legalidad de algunos artículos del nuevo Reglamento de Recaudación en la que ya se han dictado dos Autos de la Sala 3^a del Tribunal Supremo. Uno de ellos de 17 marzo de 1992, suprimió la aplicación de algunos artículos de dicho reglamento relativos la mayoría de estos al embargo de cuentas corrientes, que es el activo más frecuentemente utilizado para la ejecución. El otro Auto es de 30 de septiembre de 1992, mediante el que se plantea una cuestión de inconstitucionalidad respecto a los artículos 111.3 y 128.5 de la L.G.T., en la redacción dada por la Ley de

Presupuestos para 1992, que, según el Tribunal Supremo, dan cobertura a algunos de los preceptos reglamentarios impugnados.

Los excesos cometidos por la Administración en el embargo de cuentas corrientes, con falta de respeto en ocasiones de los límites y exclusiones a la embargabilidad, son una de las cuestiones respecto de las cuales el Defensor del Pueblo puso de manifiesto con más énfasis deficiencias en el funcionamiento de la Administración Tributaria en su Memoria correspondiente al ejercicio de 1992.

f) *Necesidad de unas normas neutrales y efectivamente aplicables sobre tributación de no residentes*

Una de las áreas susceptibles de revisión es la tributación de los no residentes. Lo que se pretende es una actitud más abierta de la Administración para el tratamiento de estos sujetos pasivos.

Los cambios que se hacen más necesarios actualmente, son los siguientes:

- un ajuste realista del ámbito de aplicación internacional de las leyes tributarias españolas dada la velocidad de los cambios tanto financieros y fiscales de los países de nuestro entorno para evitar, en última instancia, la localización en el exterior de nuestras inversiones.
- la superación de una cierta actitud de recelo frente a las operaciones exteriores, tanto de importación como de exportación, explicable por debilidad del sector exterior de nuestra economía —aunque sea el único que funcione actualmente— al que las normas fiscales deben apoyar.

2.2. CAMBIOS INTRODUCIDOS POR EL NUEVO PROYECTO DE LA L.G.T.

En dicho proyecto, aprobado recientemente, se recogen importantes novedades plasmadas en los cambios producidos en 41 artículos de la L.G.T. En opinión del Secretario de Estado de Hacienda, Enrique Martínez Robles, esta reforma se presenta como un puente para resolver problemas urgentes antes de aprobar una reforma global que ya está en mente del Ministerio de Economía y Hacienda. Esta reforma se prevé esté lista para su aprobación antes de la campaña de la declaración de la renta de 1994.

Los frentes más importantes que han sido objeto de reforma son los siguientes:

- El sistema de regulación extemporánea de autoliquidaciones.
- El régimen de sanciones e infracciones tributarias.
- La reforma de los procedimientos de gestión, recaudación e inspección.

2.2.1. El sistema de regulación extemporánea de autoliquidaciones

La actual L.G.T. permite, en su artículo 61.2, que los contribuyentes que deseen regularizar su situación tributaria lo hagan mediante la presentación de autoliquidaciones extemporáneas, es decir, transcurrido el plazo de ingreso voluntario, y siempre que no medie requerimiento de la Administración tributaria, o sea, que además sean presentadas por propia iniciativa del contribuyente.

El problema que plantea el ingreso extemporáneo de las deudas tributarias ha sido objeto de varios intentos de solución en el ordenamiento tributario español en los últimos tiempos. La solución tradicional fue establecer un recargo llamado «de prórroga», inicialmente del 5 % elevado más tarde al 10 %, sin intereses. La Ley 10/85 suprimió el recargo ordenando que se liquidasen intereses de demora más las sanciones por infracción simple (según la interpretación del art. 19.1 del R.D. 2631/85) y la Ley de Presupuestos para 1986 estableció que el importe mínimo de esos intereses fuese del 10% sin sanción. Por último, la Ley 18/1991, de 6 de junio, del I.R.P.F. estableció un recargo del 10 % si el ingreso derivado de la autoliquidación extemporánea se produce dentro de los tres meses siguientes a la finalización del plazo y del 50 % si es posterior, con exclusión de intereses y sanciones. El recargo se eleva al 100 % si se produce una declaración sin ingreso (Palao Taboada, 1994, p. 52).

En el proyecto aprobado se produce un cambio importante de filosofía, abandonándose parcialmente la aplicación de un recargo único. De esta forma, la presentación extemporánea tendrá diferente tratamiento en función del plazo transcurrido desde la finalización del periodo voluntario de ingreso. Si hubieran transcurrido menos de seis meses, se mantiene un recargo único (sin intereses ni sanciones) del 10%. Como se observa, se amplía de tres a seis meses el periodo para el recargo del 10%. Si por el contrario hubieran transcurrido más de seis meses en la presentación e ingreso, se procederá a aplicar un recargo del 20% y se aplicarán los intereses de demora devengados hasta ese momento.

2.2.2. El régimen de sanciones e infracciones tributarias

El nuevo régimen de infracciones y sanciones es la más destacada de las novedades que se han introducido con la nueva Ley, máxime, cuando las novedades que se han presentado son de una enorme trascendencia. La reforma planteada a través de la Ley 10/1985 supuso un fuerte endurecimiento de las sanciones, que se ha demostrado en la práctica que ha sido ineficaz y desincentivador del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

En cuanto al propio concepto de infracción, es de destacar la inclusión de la discrepancia fundada en Derecho como criterio de eliminación de la responsabilidad, siguiendo el criterio fijado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Se procede, junto a ello, a una clasificación del concepto de infracción simple o grave, mediante el procedimiento de enumerar los casos en que se produce una infracción de este tipo.

Como infracción simple se consideran aquellas conductas incluidas, en términos generales, en los siguientes supuestos (art.78):

- No presentar las declaraciones o que éstas sean falsas, incompletas o inexactas.
- No facilitar datos o informes de trascendencia tributaria.
- Incumplir las obligaciones de facturación, emisión, entrega y conservación de justificantes o documentos equivalentes.
- No utilizar y comunicar el Número de Identificación Fiscal.
- Mostrar resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en fases de gestión, inspección o recaudación.

Como infracciones graves se incluyen en términos genéricos (art.79):

- Dejar de ingresar, dentro de los plazos, la totalidad o parte de la deuda tributaria.
- No presentar o hacerlo fuera de plazo, o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria practique las liquidaciones correspondientes.
- Disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones concedidas por Hacienda.
- Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas, o compensar declaraciones futuras, propias de terceros.
- Determinar bases imponibles o declarar cantidades a los socios por las Entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, que no se corresponda con la realidad.

En cuanto a la cuantificación de las sanciones, se puede decir que, la actual regulación establece una oscilación entre 50% y el 300 %. Unido a estos porcentajes se establecen unos criterios de graduación cuya aplicación automática aleja, claramente, la sanción del mínimo. Todo ello ha generado una fuerte corriente en contra que consecuentemente ha terminado por sensibilizar a Hacienda.

Esta sensibilización se muestra en la introducción de una sustancial rebaja, en la nueva Ley, del importe de las sanciones. Dicho importe oscila entre el 50% y el 150%. Esta reducción puede acercar la sanción media al 75%, cuantía lejana de las cifras actuales. Esta rebaja va a operar también en el supuesto de falta de ingreso de tributos repercutidos y retenciones practicadas, igualmente más cercanas a la realidad. También varía la cuantificación de la reducción de la sanción por la conformidad del sujeto pasivo, que queda fijada en un 30%.

No obstante, donde se debe hacer una especial mención es en la cuestión de los criterios de graduación. Se señala, como nota a destacar, la eliminación de la estructura vigente, para pasar a otra más racional, incorporada a la Ley en vez de estar regulada en un Decreto, lo que, sin duda, acrecienta y reafirma el principio de seguridad jurídica.

Dentro de estos nuevos criterios llama la atención, especialmente, la inclusión de la utilización de medios fraudulentos para cometer la infracción como elemento agravador de la sanción. Esto supone una importante novedad, pues puede servir de patrón para establecer el criterio que se va a utilizar a la hora de regular el delito fiscal, en ese aspecto tan problemático como es el de los delitos conexos.

Seguidamente se expone el cuadro de las cuantías de las multas por infracciones graves y por infracciones simples.

Las multas por infracciones graves (art. 87):

- Sanción de entre el 50% y el 150% con arreglo a la deuda tributaria. Se aplica una reducción del 30% cuando el infractor manifieste conformidad con la propuesta de liquidación formulada por Hacienda.
- Se exigen intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario y el día en que se practique la liquidación.
- Si el importe de la sanción es de más del 50%, excede del 1.000.000 de pesetas y existe resistencia, negativa u obstrucción, el infractor perderá la posibilidad de obtener subvenciones o celebrar contratos con el Estado y otros Entes públicos durante 5 años.
- Sanción entre el 75% al 150% cuando se ingresen tributos repercutidos (IVA), o cantidades retenidas (IRPF).
- El recargo por practicar ingresos fuera de plazo será de un 10% en los seis primeros meses; el recargo de apremio baja al 20%, más los intereses de demora (éstos no se exigirán cuando la deuda se abone antes de que se embarguen los bienes).

Las multas por infracciones simples (art. 83):

- Multa de 1.000 a 150.000 pesetas por cada infracción simple.
- Multa de 1.000 a 200.000 pesetas por cada dato omitido, falseado o incompleto. La cuantía total de la sanción no podrá exceder del 3% del volumen de operaciones del sujeto infractor.
- Multa de 25.000 a 1.000.000 de pesetas por inexactitud y omisión de operaciones de contabilidad; utilizar cuentas con significado distinto al que corresponda; transcribir incorrectamente datos de libros y registros obligatorios; incumplir la obligación de llevar la contabilidad; no aportar pruebas o documentos o negarse a exhibirlos.
- Multa de 50.000 a 1.000.000 de pesetas por mostrar resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora de Hacienda.

- Si los infractores son autoridades o funcionarios —registradores, notarios, corredores— la multa podrá ser de 500.000 a 2.000.000 de pesetas. El funcionario será suspendido en sus funciones. El tiempo de la suspensión dependerá de la cuantía de la multa.

El nuevo texto recoge la posibilidad de que Hacienda haga públicos los nombres de las personas o entidades que vulneren la ley cuando la infracción sea grave y la multa supere los quince millones de pesetas, y haya dado lugar a la iniciación de un sumario por presunto delito contra la Hacienda Pública.

2.2.3. *Reforma de los procedimientos de gestión, recaudación e inspección*

2.2.3.1. Procedimiento de gestión tributaria

A grandes rasgos, en materia de gestión tributaria las modificaciones más relevantes son las que a continuación se exponen².

La Hacienda Pública tiene como una de sus obligaciones para con los contribuyentes el garantizar la confidencialidad de la información aportada por los sujetos obligados a facilitarla, eso sí, sin perjuicio de la investigación o persecución de los delitos públicos y los deberes de colaboración entre Administraciones.

La redacción del artículo 113 viene a adaptar la normativa vigente en materia de uso de la información por la Hacienda Pública a la Ley Orgánica 5/1992, de Regulación del Tratamiento Automatizado de Datos.

En este mismo artículo se prevé la posibilidad de que Hacienda haga públicos los nombres de las personas o entidades que vulneren la ley cuando la infracción es grave y la multa supere los quince millones de pesetas, y haya dado lugar a la iniciación de un sumario por presunto delito contra la Hacienda Pública.

Se configura un procedimiento de comprobación abreviada de los datos e informaciones que obran en poder de la Administración tributaria, para la práctica de las correspondientes liquidaciones provisionales de oficio, con objeto de facilitar la práctica de controles masivos tanto sobre las declaraciones presentadas por los propios contribuyentes, como sobre los datos existentes en las bases de datos facilitados por terceros (arts. 121 y 123).

Se adapta la normativa vigente a la Ley Orgánica 5/1992, de Regulación del Tratamiento Automatizado de Datos, en lo que respecta al uso de la información que la Hacienda Pública tiene de los contribuyentes,

2 Para más información sobre la reforma de la gestión tributaria, el artículo de Tejerizo López (1993) recoge la crisis de dicho procedimiento y los aspectos más relevantes que de él han de reformarse.

mediante la consagración del principio de confidencialidad de toda la información en su poder facilitada por los contribuyentes, sin perjuicio de la investigación o persecución de los delitos públicos y los deberes de colaboración entre Administraciones (art. 113).

En los artículos 121 y 123 se crea un procedimiento de comprobación abreviado de datos e informaciones ofrecidos por los contribuyentes para la práctica de las liquidaciones provisionales de oficio, todo ello con el fin de liberar trabajo, facilitando el control, tanto de las autoliquidaciones realizadas por los sujetos pasivos y presentadas a la Administración, como sobre los datos obtenidos de terceros.

En texto del artículo 111 se destaca la modificación del art. 111.3 que fue aprobado por la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, relativo al cumplimiento de ciertas obligaciones formales exigidas al sujeto pasivo referentes a los movimientos de cuentas corrientes, de depósito de ahorros y a plazo, etc. La redacción del artículo, hasta ahora, ha provocado el planteamiento de cuestiones de inconstitucionalidad debido a la posible vulneración del derecho a intimidad. Ante estos precedentes, se concreta que las investigaciones bancarias podrán comprender la identificación de las personas o de las cuentas bancarias en las que se encuentre el origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago.

2.2.3.2. Procedimiento de recaudación

Las modificaciones más interesantes en materia de recaudación son las siguientes:

Al igual que en la actual L.G.T. se prevén en la reforma dos vías para la recaudación de tributos, a saber: el periodo voluntario (se recoge en el artículo 61) y el periodo ejecutivo. La importancia de estas dos vías radica en que el periodo ejecutivo se inicia exactamente en el momento en que la Administración tributaria tiene constancia de la existencia de una deuda tributaria liquidada y no ingresada en plazo y, por consiguiente, puede iniciar el procedimiento de recaudación de dicha deuda por la vía de apremio (art. 126).

La vía de apremio se inicia mediante la notificación al deudor de una providencia, con fuerza ejecutiva igual a una sentencia. En ella se le advierte de que si no paga, la deuda más el recargo, dentro del plazo reglamentado se procederá al embargo de los bienes en posesión del deudor.

El procedimiento de apremio será exclusivamente administrativo (art. 129), no acumulable a otros procedimientos judiciales o de ejecución. Las costas del procedimiento de apremio correrán a cargo del deudor.

Respecto al suspensión de este procedimiento se establece que sólo tendrá lugar cuando el contribuyente demuestre que se ha cometido un error material, aritmético o de hecho.

La impugnación del procedimiento de apremio puede hacerla el deudor cuando Hacienda no haya notificado la providencia de apremio.

El artículo 138 establece que el contribuyente puede oponerse al apremio cuando se dé alguna de estas condiciones en la deuda:

- a) pago o extinción;
- b) prescripción;
- c) aplazamiento;
- d) falta de notificación de la liquidación, anulación o suspensión de la deuda.

El artículo 61 se encarga de regular el régimen de los aplazamientos y fraccionamientos de pago. Dicho artículo se remite al Reglamento General de Recaudación para la determinación de los casos y la forma del aplazamiento. Se contemplan, asimismo, como supuestos de aplazamiento sin garantía, aquéllos en que las deudas sean inferiores a las cifras que fije el Ministro de Economía y Hacienda y cuando el deudor carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio afectara, sustancialmente, el mantenimiento de la capacidad productiva y el nivel de empleo de la actividad económica respectiva.

Se confieren nuevas facultades a los órganos de recaudación para adoptar medidas cautelares de carácter provisional y proporcionadas al daño que se pretende evitar(art. 128).

Se podrán adoptar medidas cautelares cuando:

- a) existan indicios de que, en otro caso, dicho cobro se verá frustrado o dificultado;
- b) el deudor realice actos para ocultar, gravar o disponer de sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública.

Entre la medidas cuatelares se citan las siguientes:

- a) retención del pago de las devoluciones tributarias o de otros pagos pendientes de Hacienda;
- b) embargo preventivo;
- c) cualquier otra contemplada por la Ley

Se regula la concurrencia del procedimiento de apremio con otros procedimientos, tanto sean estos procedimientos singulares de ejecución como procedimientos concursales o universales de ejecución.

Se legalizan determinados aspectos del procedimiento regulados en el Reglamento General de Recaudación, como la práctica del embargo y los efectos de la interposición de una tercería de mejor derecho.

Hacienda efectuará el embargo en bienes por cuantía superior a la deuda, además de los intereses que se hayan causado o se causen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro y las costas del procedimiento, respetando siempre el principio de proporcionalidad (art. 131.1).

Si la deuda estuviera avalada, la primera acción de Hacienda será ejecutar el aval (art. 130).

Los bienes que Hacienda procederá a embargar serán los correspondientes al procedimiento de apremio más antiguo.

Cuando se embarguen fondos o valores depositados en cuentas a nombre de varios titulares, sólo se ejecutará la parte correspondiente al deudor; si la titularidad es indistinta o mancomunada, el saldo se dividirá en partes iguales (art. 132).

Se establecen, finalmente, nuevos supuestos de responsabilidad solidaria relacionados con el embargo, concretamente la de quienes, concurriendo culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo y la de quienes sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba.

2.3.3. Procedimiento de inspección

Mediante la regulación de este procedimiento se pretende potenciar las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y contribuir de forma más eficaz a la lucha contra el fraude.

En esta materia se introducen esencialmente las siguientes modificaciones:

Se refuerzan las medidas cautelares dirigidas a la conservación de los documentos y registros del sujeto pasivo, así como de cualquier medio de prueba relevante que tenga relación con la realización del hecho imponible (art. 142.3). En este sentido, se regula la posibilidad de que se adopten las medidas que se estimen precisas para impedir su desaparición, destrucción o alteración. Las medidas habrán de ser proporcionadas al fin que se persiga y en ningún caso se adoptarán aquéllas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

Se introducen, asimismo, determinados supuestos de ejecución forzosa de las resoluciones o requerimientos dictados en el curso de las actuaciones inspectoras. Ello, por supuesto, mediante previo apercibimiento y mediante acuerdo del órgano competente (art. 141).

3. LA APROBACION DE UNA NUEVA LEY DE REPRESION DEL CONTRABANDO

Actualmente los delitos y faltas de contrabando se encuentran regulados por la Ley Orgánica 7/1982, de 13 de julio, que modificaba la legislación en materia de contrabando, ajustándola a la situación jurídica creada tras la promulgación de la Constitución de 1978. El Real Decreto 971/1983, de 16 de febrero, desarrolla el título II de la Ley Orgánica 7/1982, referido a la parte de las infracciones administrativas de contrabando.

La reforma de la vigente Ley de Contrabando, de 13 de julio de 1982, está motivada, principalmente, por la entrada en vigor a partir del 1 de enero de 1993 del Mercado Unico europeo. Este hecho origina la libertad

de movimientos de capitales, personas, mercancías y servicios, lo que a su vez supone la eliminación de los controles de cambios y la posibilidad para los residentes de los Estados Miembros de realizar transacciones con los residentes en otros Estados miembros y de colocar libremente sus recursos en cualquiera de éstos.

Respecto al ilícito del contrabando, lo que interesa de los cambios acontecidos por la apertura de las fronteras interiores a la Comunidad, hoy Unión Europea, es el desarrollo del tráfico comercial. El establecimiento del Mercado Unico se traduce en la eliminación de los controles en frontera, en relación con el intercambio de mercancías en el interior del territorio comunitario. Ello representa la sustitución del territorio aduanero nacional, propio de cada Estado miembro, por el territorio aduanero de la Comunidad. En consecuencia, desde ese momento las mercancías que se introduzcan en el mercado español no se han de someter, necesariamente, al control administrativo de los servicios de las aduanas nacionales españolas.

Dicha liberalización de los controles en el movimiento de las mercancías favorece las prácticas de contrabando, por lo que surge la necesidad de adecuar la normativa vigente a la nueva realidad comunitaria, por lo que podría ser este el momento preciso para realizar una revisión de la Ley Orgánica 7/1982. Esta Ley tras doce años de vigencia ha quedado obsoleta en ciertos aspectos que han de ser actualizados. Entre los que se señalan:

- actualizar el valor límite fijado en la misma de un millón de pesetas para la distinción entre delito de contrabando e infracción administrativa de contrabando;
- para incluir ciertas operaciones ilícitas realizadas con algunas mercancías, no recogidas específicamente en dicha Ley y;
- para cubrir alguna laguna que la práctica fiscal ha puesto de manifiesto.

La reforma de la Ley Orgánica de Contrabando que supondrá la creación de una nueva Ley, tiene como objetivos fundamentales:

- ajustarse los cambios originados por la nueva realidad del Mercado Unico Europeo;
- adecuar su estructura y procedimientos administrativos a las nuevas actividades de contrabando;
- reforzar su eficacia, ante la expansión de este ilícito, sobre todo en lo que respecta a las labores el tabaco;
- incluir nuevas figuras en el ámbito de la Ley;
- mejorar la gestión administrativa de las infracciones y sanciones administrativas en este ámbito.

3.1. CAMBIOS INTRODUCIDOS POR LA NUEVA LEY DE CONTRABANDO

A grandes rasgos, las modificaciones más importantes que se pretenden introducir con la nueva Ley de Contrabando son las siguientes.

La cuantía mínima en el valor de las mercancías, que el borrador de la Ley establece para la tipificación como delito de contrabando de una determinada acción, es de hasta los tres millones de pesetas, frente a un millón de pesetas que se recogía en la Ley 7/82 todavía vigente hasta la aprobación de la nueva Ley. Esto se establece con una doble finalidad: por un lado, actualizar la equivalencia real del valor de un millón de pesetas que se adoptó en la Ley de 1982, y por otro, aliviar la carga que pesa sobre el orden jurisdiccional penal.

Especial atención cobra la reforma en relación al contrabando de tabaco. Las autoridades han adoptado una posición especialmente represiva por los siguientes motivos:

- la importante pérdida de recursos que supone para el Tesoro;
- la alarma social que genera esta actividad y;
- la expansión de este tráfico irregular.

En este sentido, las operaciones ilícitas que se realicen con las labores de tabaco pueden constituir un delito de contrabando en todo momento, independientemente, del origen o procedencia de las mercancías, tanto si son procedentes de un país tercero como si lo son de un Estado Miembro de la Comunidad, incluso cuando se trate de labores nacionales.

Asimismo, la supresión en frontera de los controles entre los Estados miembros ha dado lugar a la recurrencia excesivo de las facilidades ofrecidas al comercio regular al amparo de los regímenes de tránsito, por lo que en el borrador de Ley se penalizan los ilícitos que supongan introducir irregularmente en los circuitos económicos nacionales las mercancías que circulan en dichos regímenes de tránsito.

El borrador del proyecto de Ley, en estudio por el Gobierno, incluye también la protección del medio ambiente. Este tema, sobre el que, actualmente, existe una gran sensibilidad entre los ciudadanos, se recoge en la nueva normativa de manera que entre las figuras delictivas se incluye el comercio con especímenes de fauna y flora silvestres amenazadas de extinción.

Finalmente, en lo que afecta a los bienes que integran el Patrimonio Histórico español, el borrador del proyecto de Ley ha adoptado una posición enérgica similar a la que se ha señalado en relación con las labores del tabaco. En este sentido, existe contrabando por la salida irregular del territorio nacional de estos bienes, aun cuando su destino sea otro Estado Miembro de la Comunidad. La inexistencia de controles fronterizos entre los Estados Miembros obliga a adoptar medidas rígidas para la protección de nuestro patrimonio cultural. La solución adoptada parece estar acorde con la Directiva comunitaria 93/7 de la CEE, relativa a la restitución de

bienes culturales, que deja libertad a cada Estado miembro para ejercer las acciones cíviles y penales que considere oportunas.

3.1.1. Sanciones penales y administrativas

Por lo que a las sanciones penales se refiere, el borrador de proyecto de Ley mantiene la pena de prisión menor para el delito de contrabando y eleva la cuantía de la multa pecuniaria que pasa a ser de dos a cuatro veces el valor de las mercancías, a diferencia de la normativa hasta ahora vigente que era del tanto al duplo. Este aumento de las cuantías por acciones penales se debe la alarma social que representa la comisión repetida de estos ilícitos y la considerable pérdida que implica para el Tesoro Público.

Por lo que se refiere a las infracciones administrativas de contrabando, el borrador del proyecto de Ley las define y regula, como sigue. Se trata de aquellas conductas tipificadas en las que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea inferior a tres millones de pesetas, siempre y cuando el objeto del contrabando no sean bienes cuya tenencia constituya delito y que dicho contrabando no se realice a través de una organización, ya que en estos casos siempre, con independencia de la cuantía, existirá delito de contrabando.

Finalmente, en cuanto al importe de las sanciones administrativas, se incrementa el importe de las multas que pasa a ser del tanto al triplo del valor de los bienes (anteriormente del medio al tanto) y ello por las mismas razones señaladas anteriormente de alarma social, pérdida para el Tesoro e incremento de los ilícitos.

4. LA REFORMA DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PUBLICA

Los vigentes delitos contra la Hacienda Pública se encuentran regulados en el título VI del Libro II del Código penal, y más específicamente en los artículos 349, 350 y 350 bis, a raíz de la reforma ordenada por la Ley Orgánica 2/1985 de 29 de abril.

Por lo que se refiere a la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública, en el pasado periodo estival, el Consejo de Ministros ha aprobado el proyecto de Ley que modifica el Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, que afecta plenamente a los artículos en líneas precedentes mencionados.

Entre los objetivos generales que las autoridades fiscales han pretendido conseguir con dicha reforma se encuentran los siguientes, a saber:

- evitar las contradicciones que hoy existen en el ámbito del delito fiscal entre el actuar administrativo y la aplicación jurisprudencial y que han producido diversidad de posturas, así como fuertes críti-

cas por parte de los contribuyentes, la doctrina y la propia jurisprudencia;

- recoger la experiencia doctrinal, jurisprudencial y gestora existente en torno a esta figura desde 1985;
- evitar que una postura excesivamente rígida impida la regularización espontánea de las situaciones susceptibles de generar el nacimiento del delito; y, finalmente,
- incorporar los delitos contra la Seguridad Social, dada su similitud con los delitos contra la Hacienda Pública y en plena coherencia con una política antifraude de carácter general que alcance a todos los ingresos públicos.

4.1. PRINCIPALES MODIFICACIONES CONTENIDAS EN LA REFORMA

A grandes rasgos, las modificaciones más importantes contenidas en este proyecto de Ley son las que seguidamente se exponen:

4.1.1. *Las cuantías de las sanciones por los delitos fiscales*

En cuanto a las cuantías, que definen los tipos penales, su fijación es la cuestión más relevante desde el punto de vista de política legislativa, puesto que, en función de la cuantía fijada se obtendrá un tipo de delito dirigido a uno u otro sector de la realidad social.

En este sentido, en el proyecto de Ley aprobado por el Gobierno la cuantía del delito de defraudación tributaria se mantiene en 5.000.000 de pesetas, mientras que la cuantía en el delito subvencional se incrementa de 2.500.000 pesetas a 10.000.000 de pesetas y en el delito contable de 10.000.000 pesetas a 30.000.000 de pesetas en más o en menos de los cargos o abonos omitidos o falseados. Mientras que el Gobierno ha considerado que la cuantía de 5.000.000 de pesetas como límite a partir del cual puede existir delito de defraudación tributaria constituye una cuantía razonable teniendo en cuenta la realidad social, son muchas las voces tanto doctrinales como judiciales³, que se alzan en favor de la elevación de dicha cuantía a 15.000.000 de pesetas.

4.1.2. *Elementos integrantes del tipo penal*

En cuanto a los elementos integrantes del tipo, la existencia de problemas sobre la interpretación y aplicación de la normativa vigente motivan la necesidad de introducir ciertas reformas de carácter interpretativo en el artículo 349, relativo al delito de defraudación tributaria, al objeto de posi-

³ Esta aseveración tiene su fundamento en las diversas opiniones de catedráticos y juristas, recogidas el verano pasado en el Curso de «Evasión y Fraude Fiscal» celebrado en la Universidad Menéndez Pelayo en Santander, los días 29 de agosto a 2 de septiembre.

bilitar la introducción expresa en la descripción del tipo penal de la defraudación tributaria no sólo por acción sino también por omisión, de los impagos dolosos de retenciones o ingresos a cuenta y de la obtención indebida de devoluciones.

4.1.3. *Incidencia en el ámbito penal de la regularización tributaria*

En lo que se refiere, por último, a la incidencia en el ámbito penal de la regularización tributaria, frente a la teoría de que el delito fiscal no se consuma; mientras queda abierta la posibilidad de regularizar la situación tributaria, se opta por la teoría de la excusa absolutoria, más acorde con los principios del Derecho Penal, pero que requiere de una regulación expresa en el propio Código Penal.

Por este motivo, se ha previsto incluir en el artículo 349 una excusa absolutoria declarando la ausencia de sanción penal para aquéllos que regularicen su situación tributaria de manera espontánea en la forma prevista, con carácter general, en la Ley General Tributaria. La forma en que se puede optar a esta vía es a través de declaraciones complementarias presentadas fuera de plazo; pero con carácter espontáneo, quedando claro que se producen con anterioridad a la notificación de la iniciación de actuaciones inspectoras o de la Administración Tributaria dirigidas a la determinación de las deudas de que se trate o, en su defecto, con anterioridad a la interposición de la respectiva querrela o denuncia. Asimismo, se recoge una excusa absolutoria, si bien parcial al abarcar sólo las penas privativas de libertad, en el supuesto del delito subvencional del artículo 350, condicionada dicha excusa absolutoria al reintegro de las cantidades indebidamente recibidas.

En último lugar, se señala, la voluntad expresa por parte de las autoridades, mediante una Disposición Adicional, de eximir de penas a aquéllos sujetos pasivos que hubiesen regularizado su situación tributaria en los términos, plazos y condiciones establecidos en las Disposiciones Adicionales decimotercera y decimocuarta de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4.1.4. *Tipos cualificados*

El proyecto de Ley de reforma de los delitos contra la Hacienda y la Seguridad Social mantiene la pena de prisión menor (6 meses y 1 día a seis años) y la multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada, si en la comisión del delito se ha utilizado persona o personas interpuestas se prevé la aplicación de la pena prevista, pero en su grado máximo (4 años, 2 meses y 1 día a 6 años), ya que ello muestra una especial voluntad de defraudar y de dificultar la investigación de los hechos constitutivos del delito; y, en supuestos de especial trascendencia y gravedad, por el importe de lo defraudado o por la existencia de una estructura organi-

zativa de fraude que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

4. CONCLUSIONES

La futura reforma de la normativa que se ha explicitado anteriormente, en términos generales, intenta introducir los siguientes cambios en el sistema actual vigente:

- Facilitar al contribuyente que no haya presentado su declaración dentro del plazo establecido por la Ley, la presentación extemporánea de sus deudas ampliando los plazos y rebajando los tipos sancionatorios aplicables.
- A la vista de la ineficacia del actual sistema de sanciones en la represión contra el fraude fiscal, la Administración tributaria ha plasmado su deseo de incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias mediante la reducción de las cuantías de las sanciones aplicables a las infracciones e incluyendo una nueva redacción de las infracciones simples y graves, más acordes con la realidad. Asimismo endurecer las penas por las conductas delictivas fiscales en los supuestos de mayor trascendencia y gravedad.
- Dotar al sistema tributario de una mayor estabilidad, restar complejidad, y ofrecer una mayor seguridad jurídica en la interpretación y aplicación de las normas tributarias mediante la modificación de la regulación de los procedimientos de gestión, recaudación e inspección.

BIBLIOGRAFIA

- Albiñana García-Quintana, César (1993): «Las garantías jurídicas del contribuyente» *Crónica Tributaria*, nº 67, pp. 7-16.
- Albiñana García-Quintana, César (1994): «Las garantías jurídicas del contribuyente» *Crónica Tributaria*, nº 69, pp. 7-17.
- Escuela de Hacienda Pública: *Compendio de Derecho Financiero y Sistema Fiscal Español*, Ministerio de Economía y Hacienda.
- Constitución Española*, de 27 de diciembre de 1978.
- Eseverri Martínez, Ernesto (1994): «Potestades de la Administración y derechos del contribuyente» *Crónica Tributaria*, nº 69, pp. 19-22.
- Ley 18/1991*, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Ley 230/1963*, de 28 de diciembre, General Tributaria.
- Ley Orgánica 7/1982*, de 13 de julio, en materia de contrabando.
- Leyes Generales del Derecho Financiero y Tributario*, Civitas.
- Palao Taboada, Carlos (1992): «Temas para un debate sobre la regulación de los procedimientos de gestión, recaudación e inspección en la L.G.T.» *Crónica Tributaria*, nº 63, pp. 99-105.

Palao Taboada, Carlos (1994): «La posición del contribuyente frente a la Administración tributaria» *Crónica Tributaria*, nº 69, pp. 47-56.

Proyecto de Ley de Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social.

Proyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria. *Revista Siete de Actualidad Tributaria*, nº 163, 1994, pp. 178-192.

Proyecto de Ley Orgánica del Contrabando.

Tejerizo López, José M. (1993): «La reforma de la gestión tributaria» *Crónica Tributaria*, nº 68, pp. 81-93.

Título VI del Libro II del Código Penal.

Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude (1994): *Informe sobre el fraude en España*, IEF, Ministerio de Economía y Hacienda.