



## Fraude fiscal

Ruth Martínón

Universidad de La Laguna, Tenerife

[rmartqui@ull.es](mailto:rmartqui@ull.es)

### Resumen

En las sociedades democráticas contemporáneas la persistencia del fraude fiscal denota una socialización inadecuada en los valores éticos de justicia y solidaridad. No implica únicamente la existencia de conductas ilícitas. El hecho de que no despierte el mismo rechazo social que otras conductas jurídicamente punibles pone de manifiesto que el fraude fiscal no es una mera conducta asocial, sino una conducta ilícita muchas veces socialmente tolerada. Todo ello, junto a la injusticia que genera en el reparto de los costes de los servicios públicos comunes, hace de la responsabilidad fiscal un elemento fundamental en la construcción de una cultura de la legalidad consolidada y madura.

170

### Palabras clave

Resistencia fiscal, Hacienda Pública, Estado social, justicia distributiva, solidaridad, responsabilidad fiscal.

## Tax fraud

### Abstract

The persistence of tax fraud in democratic contemporary societies denotes an inappropriate socialization in ethical values as justice and solidarity. It does not involve only illegal behavior. Tax fraud does not wake up the same social rejection as other legally punishable behavior, because it is not simply an asocial action, but an illegal action often socially tolerated. Because of all this and the injustice generated by tax fraud in cost-sharing of common public services, fiscal responsibility arises as an essential factor to build a consolidated and mature culture of legality.

### Keywords

Tax resistance, public finances, Social State, distributive justice, solidarity, fiscal responsibility.

En sentido lato, podemos entender por fraude fiscal cualquier comportamiento contrario a la ley que causa un daño patrimonial a la Hacienda Pública, bien evitando el pago de tributos, bien obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales sin derecho a ello. De este modo, constituirían fraude fiscal tanto las conductas elusivas como las evasivas.

La elusión fiscal se refiere a las conductas en las que se evita la realización del hecho imponible al que la ley tributaria vincula la obligación de tributar, porque aunque no se oculta el hecho realizado, éste se ha revestido de la forma de un acto o negocio jurídico que resulta especialmente artificiosa con la única finalidad de eludir la obligación fiscal. Es lo que podemos considerar fraude de ley (Burlada, 2006: 16-17)<sup>1</sup> o, en términos de la actual Ley General Tributaria, un conflicto de aplicación de la norma tributaria. En estos casos, la Administración tributaria procede a la aplicación de la norma que se ha tratado de eludir.

La evasión fiscal supone que aún realizando el hecho imponible, se oculta dicha realización o su verdadera dimensión económica a la Administración tributaria. Se pone entonces de manifiesto una verdadera infracción que, dependiendo de su magnitud, constituirá una infracción administrativa o una infracción penal, comúnmente denominada delito fiscal.

Lo que no comprende el término fraude fiscal son las conductas incluidas en el concepto de economía de opción, es decir, la realización de un hecho a través del que se consigue un resultado idéntico al que se llegaría con la realización de otro hecho distinto, pero por una vía menos gravada, plenamente admitida en Derecho (Pont, 2006: 39). El problema está en determinar cuándo operaciones de ingeniería financiera constituyen, simplemente, una economía de opción, y cuándo se convierten en defraudación punible (Silva, 2005: 20-30).

Resulta razonable pensar que en sociedades en las que, a partir del reconocimiento y garantía de la propiedad privada, se estimula y se gratifica la conducta tendente hacia el enriquecimiento económico, las personas aspiren a tratar de evitar cualquier merma de su renta o de su patrimonio. En ese contexto es en el que resulta necesario ubicar la realidad histórico-social del fraude fiscal.

Desde la misma existencia del tributo como pago al poder público, incluso con posterioridad a la constatación de la separación del patrimonio económico del Estado respecto del patrimonio particular del príncipe, se han sucedido las manifestaciones de resistencia fiscal, lo cual nos anuncia que no se trata de una actitud ilícita cualquiera, sino de un comportamiento que aún contrario a la norma ha encontrado apoyos múltiples y desde perspectivas diversas a lo largo de su historia.

En el Antiguo Régimen, habitualmente el tributo no era consentido y se presentó siempre como extraordinario, en un contexto marcado por las revueltas populares contra los privilegios tributarios y, en general, contra la fiscalidad. La necesidad de un sistema de financiación regular de la Hacienda Pública llega con el Estado moderno, con la creación de un ejército y una burocracia estables, y la concepción, aunque fuese embrionaria, de la noción de interés general. Al mismo tiempo, no hay que olvidar la fuerte ligazón que la necesidad del poder político de proveerse de recursos tiene con el origen del parlamentarismo, a partir de la regularización de la convocatoria de las asambleas representativas en las que se aprueban las exacciones fiscales. De este modo, la resistencia fiscal, que era, principalmente, expresión de resistencia contra la opresión, va cambiando su perfil para nutrirse de una concepción ideológica más elaborada. En el siglo XIX, los argumentos contra una imposición más elevada y/o progresiva se centran en la teoría individualista de la sociedad civil que garantizaba la repulsa a cualquier nuevo

<sup>1</sup> En sentido contrario, Pont Clemente (2006).



intento de intromisión en la esfera del dominio económico de los particulares (Fernández, 1986: 23).

Efectivamente, la aversión o la odiosidad del tributo se han apoyado, principalmente, en el sentimiento del contribuyente de ser expropiado de lo que es suyo; en definitiva, en la confrontación del derecho de propiedad privada con las exigencias tributarias. Sin entrar en la cavilación sobre si la propiedad es primero un derecho del individuo o del Estado, de lo que no cabe duda es de que, en última instancia, la justificación política del tributo radica en posibilitar al Estado para la protección de la propiedad privada del contribuyente (Bueno, 2003: 14). De hecho, es en los mismos Estados liberales del siglo XIX en los que se fraguan las medidas necesarias para contrarrestar la resistencia fiscal: la simplificación del sistema tributario, la seguridad y la certeza jurídicas del contribuyente frente al poder de gravar, y la valoración del impuesto en función de las contraprestaciones públicas que asocia con el mismo (Fernández, 1986: 28-30).

Ahora bien, es la transformación que sufre la concepción de la Hacienda Pública en el siglo XX la que nos sitúa en el escenario de la defraudación fiscal actual. La ruptura keynesiana del período de entreguerras con el postulado hasta ese momento inquebrantable del equilibrio presupuestario, y la configuración jurídico-constitucional de los Estados sociales que se generalizó tras la II Guerra Mundial, conllevaron la consolidación de la tendencia existente desde principios de siglo: el aumento de la intervención del Estado en la sociedad y en la economía, participando en gran medida en la provisión de bienes y servicios, y, por tanto, incrementando la presión fiscal, imprescindible para sufragar los gastos.

Ciertamente, la explicación de la justificación de la presión fiscal en las sociedades democráticas contemporáneas es mucho más amplia. En primer lugar, es fundamental e indispensable tener en cuenta que los tributos presentes son fruto de la Ley en sentido estricto, esto es, de la expresión de la voluntad popular, manifestada por los representantes elegidos por sufragio universal, en sistemas políticos que se configuran como Estados de Derecho democráticos, esto es, sistemas políticos que son muestra de autogobierno.

En segundo lugar, en su concepción actual, las leyes tributarias son las que configuran todos los elementos esenciales del tributo y de la relación jurídico-tributaria, obligando por igual a los entes públicos a los que se les atribuye la posición de acreedores, y a los obligados tributarios, pues ambos se encuentran en una situación de igual sometimiento a la legalidad dispuesta por los representantes de la voluntad popular.

En tercer lugar, es necesario poner de manifiesto la conexión de la institución tributaria con la del gasto público, no sólo porque la finalidad definitoria de la primera sea financiar dicho gasto, sino porque el principio de justicia, concretado en lo que así considere cada sociedad en un momento dado, ha de reflejarse tanto en el modo de recaudar como en la forma de disponer el gasto. Desde el punto de vista de los ingresos, el artículo 31 de la Constitución española, recoge los principios de generalidad, igualdad, capacidad económica y progresividad como concreciones del valor de la justicia en el ámbito de los tributos.

Desde el punto de vista de los recursos recaudados, en nuestras sociedades, configuradas como Estados sociales, el gasto público se convierte en el principal instrumento para alcanzar los derechos y principios que los textos constitucionales reconocen a los ciudadanos para garantizar el respeto a su dignidad y promover el libre desarrollo de sus capacidades y de su personalidad (García-Pelayo, 1994: 28), a través de un sistema amplio de servicios básicos que tratan de proporcionar la igualdad de oportunidades. “La fiscalidad se convierte así en una técnica económica

al servicio de una opción ética, a través de la cual se hace operativo el principio de justicia distributiva asumido en las normas constitucionales” (Álvarez y Herrera, 2004: 149).

En la consecución de dichos fines, el papel de los tributos no se limita a proporcionar los recursos suficientes, como lo pone de manifiesto el continuo uso y extendida legitimación de la extrafiscalidad, es decir, el uso de los tributos con finalidades distintas de la recaudatoria (Rodríguez, 2004: 44). No se trata sólo del uso de los tributos como instrumento de la política macro-económica, sino de la posibilidad de la configuración de figuras tributarias cuya finalidad principal no es la recaudación (por ejemplo, los tributos medioambientales); o de la utilización, en tributos concebidos primariamente para recaudar, de instrumentos como las exenciones, las bonificaciones y las deducciones, para coadyuvar a los objetivos de la política social y económica recogidos en la Constitución.

En este contexto, la defraudación fiscal se muestra como injusta y contraria a la igualdad. Perjudica a todos, pero especialmente a quienes sí asumen y cumplen con sus responsabilidades tributarias, quienes tendrán que cubrir lo que el incumplimiento de otros no permite ingresar. El fraude condiciona el nivel de calidad de los servicios públicos y de las prestaciones sociales, y distorsiona los comportamientos económicos generando efectos negativos, ya que los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones tributarias se enfrentan a la competencia desleal de los no cumplidores (AEAT, 2008: 5). Asimismo, son con frecuencia los que tienen más recursos en general, los que también tienen mayores posibilidades de defraudar (Observatorio, 2006: 8).

En las encuestas de opinión, la mayoría de los españoles rechaza el fraude fiscal y se ha incrementado mucho la justificación de la represión del mismo. Se produce una coincidencia importante entre la actitud de los españoles respecto de las normas tributarias y respecto al resto de las normas jurídicas: ora se exige el cumplimiento de las mismas, ora se desconfía del compromiso ajeno con la legalidad (Villoria: 2008: 11). Sin embargo, la tolerancia respecto al engaño fiscal es alta comparada con otras conductas delictivas o, incluso, comparada con conductas sólo socialmente reprobables (De Miguel y De Miguel, 2001: 105).

Es difícil saber por qué se sigue defraudando. Podemos barajar la explicación de la percepción de que la clase dirigente se apropia de gran parte de lo recaudado, o del desacuerdo con la política de gasto (Bueno, 2003: 17-18). Podemos pensar que se perciben como excesivos los tipos impositivos (Sáez, 2006: 36), o que los defraudadores tienen la certeza de que no hacen uso de los bienes públicos en la misma proporción en la que se les exige contribuir (Moreno y Ruiz, 2007: 37). Se alegan como las causas más relevantes de la defraudación fiscal: la carencia de una conciencia tributaria, un sistema tributario poco transparente, una administración tributaria poco flexible, y el bajo riesgo de ser detectado (Aquino, 2008: 10). La mayor parte de los españoles considera que la represión del fraude sirve para disuadir al defraudador, pero que no es suficiente. La misma percepción de la existencia del fraude alimenta la justificación del incumplimiento de las obligaciones tributarias. Esto es, la existencia del fraude resta equidad al sistema y, de esa manera, se retroalimenta.

Lo cierto es que las normas fiscales, como parte del ordenamiento jurídico, deben cumplirse como cualquier otra norma del mismo. “El incumplimiento fiscal es una cuestión de ciudadanía. [...] El fraude fiscal es un fenómeno complejo basado en una mentalidad de derechos adquiridos sin ninguna contrapartida desde la vertiente de las responsabilidades. Es, en definitiva, un problema de socialización inadecuada en los valores éticos de justicia y solidaridad” (Delgado *et al.*, 2005: 5).



De acuerdo al nuevo contexto de las sociedades democráticas contemporáneas, la universalización de las obligaciones tributarias debería suponer un cambio radical en las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes, de forma que primase la colaboración frente a la confrontación. “En este contexto, el horizonte utópico de la Hacienda del Bienestar es conseguir el *cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*. Es decir, lograr un nivel de aceptación social tal del sistema fiscal que sea el propio contribuyente quien calcule y pague sus impuestos por propia voluntad. De manera que, una vez que las normas tributarias alcancen el rango de *norma moral*, la coacción sólo tenga que ejercerse sobre los evasores recalcitrantes que, inevitablemente, siempre van a existir (Álvarez y Herrera, 2004: 151).

Puesto que, efectivamente, la total generalización del normal cumplimiento de las obligaciones tributarias continúa siendo una utopía, en la actualidad la Administración centra sus esfuerzos en dos tipos de actuaciones. Por un lado, se trata de facilitar, en la mayor medida posible, el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los ciudadanos (como con el borrador de las autoliquidaciones suministrado por la Administración). Por otro lado, se intensifican las labores de inspección y control que pretenden detectar y regularizar los incumplimientos. De hecho, la misma existencia de planes, recursos, unidades administrativas... con la finalidad primordial de la lucha contra el fraude fiscal, nos reubica ante la distancia real que aún media entre la norma tributaria como norma jurídica y como norma moral. Aunque el componente moral esté presente en la conformación del comportamiento ante los tributos, la obligatoriedad que le atribuimos a las normas jurídicas en general parece diluirse en parte ante las obligaciones fiscales.

Por todo ello, no cabe duda de que la persistencia del fraude fiscal en nuestras sociedades es una muestra de debilidad de la cultura de la legalidad en su triple contenido (Villoria y Wences, 2010: 11). Supone una actitud cuando menos muy laxa hacia parte de la legalidad vigente, pone en jaque al Estado de Derecho (activando mecanismos de garantía del principio de legalidad, que deberían ser excepcionales, con demasiada frecuencia), e implica un cuestionamiento de la legitimidad de una institución básica de los sistemas políticos actuales como lo es la Hacienda Pública, tanto desde el punto de vista de la obtención de sus ingresos, como de la ordenación de sus gastos. En definitiva, parece que es posible afirmar que no existe aún una cultura sólida y asentada que identifique la responsabilidad fiscal como uno de los valores básicos sobre los que se articula la convivencia social en las sociedades democráticas actuales.

## Bibliografía

- AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2008), *Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal*. Disponible en línea: <http://www.agenciatributaria.es/AEAT/Contenidos Comunes/La Agencia Tributaria/Informacion institucional/Campanias/Plan prevencion del fraude fiscal/actualizaFraude.pdf>. Revisado el 15 de enero de 2012.
- ÁLVAREZ GARCÍA, S. y HERRERA MOLINA, P.M. (2004), *La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios*, Documentos, Núm. 16/04, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- AQUINO, M.A. (2008), *La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla*, Documentos, Núm. 13/08, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- BUENO, G. (2003), “El tributo en la dialéctica sociedad política/sociedad civil”, *El Basilisco*, 2ª Época, Núm. 33, pp. 3-24.

- BURLADA, J.L. (2006), "El fraude de Ley en el Derecho Tributario", *Quincena Fiscal*, abril I-II, pp. 9-57.
- DE MIGUEL, I. y DE MIGUEL, A. (2001), *Los españoles y los impuestos, CIS-Opiniones y Actitudes*, Núm. 3, Centro de Investigaciones Sociológicas, Madrid.
- DELGADO LOBO, M.L., FERNÁNDEZ-CUARTERO PARAMIO, M., MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., ROLDÁN MUÑO, C. y VALDENEBRO GARCÍA, M.L. (2005), *La educación fiscal en España, Documentos*, Núm. 29/05, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- FERNÁNDEZ CAINZOS, J.J. (1986), *El Estado y los contribuyentes: la resistencia fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- GARCÍA-PELAYO, M. (1994), *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, Alianza Universidad, Madrid.
- MORENO, A. y PILAR RUIZ, M. (2009), "Evaluación empírica del fraude fiscal: Análisis de la estrategia de Landsberger y Meilijson", en *Documentos de Trabajo de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense de Madrid*. Disponible en línea: <http://www.ucm.es/BUJCM/cee/doc/00-07/0007.htm>. Revisado el 15 de enero de 2012.
- OBSERVATORIO DEL DELITO FISCAL (2006), *La simulación en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- PONT CLEMENTE, J.F. (2006), *La simulación en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- RODRÍGUEZ MUÑOZ, J.M. (2004), "La fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria", *Nueva Fiscalidad*, Núm. 3, pp. 9-59.
- SÁEZ LOZANO, J.L. (2006), "Actitudes de los españoles hacia la Hacienda Pública", *Papeles de Trabajo*, 22/06, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- SILVA SÁNCHEZ, J.M. (2005), *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier, Barcelona.
- VILLORIA MENDIETA, M. (2008), "Cultura de la legalidad y buen gobierno en España", en *XIII Congreso Internacional del CLAD*, Buenos Aires.
- VILLORIA MENDIETA, M. y WENCES SIMON, I. (2010), *Cultura de la legalidad. Instituciones, procesos y estructuras*, Catarata, Madrid.

