

LA GUARDIA CIVIL EN LA INVESTIGACION DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PUBLICA

SANTIAGO MACARRON PEREZ

Teniente Coronel de la Guardia Civil
Jefatura del Servicio Fiscal

INTRODUCCION

La Ley Orgánica 2/86, de 13 de marzo, de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad, en su artículo 12, en el que se contemplan las misiones específicas a desempeñar con exclusividad por cada uno de los Cuerpos Policiales, asigna al Cuerpo de la Guardia Civil la competencia de "Resguardo Fiscal del Estado".

La palabra Resguardo, según el diccionario de la Real Academia de la Lengua, es la "Guardia o Seguridad que se pone a una cosa".

Una definición más fiscal, es la de organismos oficiales para impedir la contravención de las leyes fiscales, evitando así graves perjuicios al Tesoro.

Como antecedentes del Resguardo Fiscal, las funciones inherentes al mismo eran desempeñadas hasta finales del siglo XVII por el Ejército.

En las primeras décadas del siglo XVIII los arrendadores de cada tributo, que aún no eran administrados por el Estado, crearon sus propias RONDAS, integradas por personal civil y encargadas de la defensa de sus particulares intereses.

Rondas que, a mediados de siglo, pasan a integrarse en el RESGUARDO DE RENTAS, al hacerse cargo la Real Hacienda de su administración, constituyendo en 1879 un cuerpo único con el nombre de RESGUARDO GENERAL DE RENTAS.

Queda aparte el llamado RESGUARDO MARITIMO que, en 1801, se une al de tierra para separarse al año siguiente.

Pronto se hizo patente que, para defender eficazmente nuestras muchas costas peninsulares e insulares de las agresiones de los

contrabandistas, era preciso un RESGUARDO MILITAR, organizado en 1820, junto con otro SEDENTARIO destinado a la persecución del contrabando en el interior.

Ambos se funden poco después en un solo Cuerpo, disuelto en 1823 como consecuencia del derrocamiento del régimen constitucional.

Nuevamente se encomiendan aquellas funciones al Ejército, relevado poco después por un RESGUARDO CIVIL cuya ineficacia determinó al Gobierno a confiar al CAPITAN GENERAL D. JOSE RAMON RODIL Y GALLOSO, Marqués de Rodil, la creación, por el Real Decreto de 9 de marzo de 1829, de un Cuerpo Militar especialmente destinado a la persecución del fraude y contrabando: EL CUERPO DE CARABINEROS DE COSTAS Y FRONTERAS.

Tal función en el interior se encomienda a un RESGUARDO CIVIL que pronto se funde con el anterior con el nombre conjunto de CARABINEROS DE LA REAL HACIENDA (1834).

EL CUERPO DE CARABINEROS DEL REINO, al mando de un Teniente General, Director General, se estructura territorialmente en subinspecciones al mando de Coroneles, y Comandancias con demarcación provincial, y éstas en Compañías, Secciones y Puestos.

Son sus misiones la seguridad y vigilancia de las costas y fronteras, a cargo de la SECCION DE CARABINEROS DEL REINO, la prevención y represión del fraude y del contrabando en los recintos aduaneros y en el interior de la Nación, a cargo de la SECCION DE VETERANOS y, comunes a ambas, la de velar por el cumplimiento de las demás leyes penales y administrativas.

La vigilancia de las aguas jurisdiccionales españolas está, en todo caso, a cargo de LA ARMADA, a cuya competencia atribuyen las leyes el conocimiento de todas las infracciones en ellas cometidas.

Y así llegamos al año 1940, en el que por Ley de 15 de marzo se dispone la fusión de Carabineros y Guardia Civil, que ya había comenzado su andadura en el año 1844, Cuerpo éste que, desde entonces, asume las funciones a aquél encomendadas de represión del contrabando y del fraude.

El 14 de mayo de 1943 se aprueba el Reglamento para el Servicio de la Guardia Civil, en el que se recogen la mayor parte de las disposiciones que el Manual de Carabineros preveía para su servicio, y se establece una triple dependencia: Gobernación, Hacienda y Ejército.

A partir de esta fecha, la legislación al respecto es prolija, haciéndose referencia a la función de Resguardo de la Guardia Civil en términos como: Resguardo Fiscal, Resguardo Aduanero y Resguardo de la Hacienda Pública, hasta la ya citada Ley Orgánica de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad, en la que a las competencias de Resguardo Fiscal del Estado se añade también la de "Las actuaciones encaminadas a evitar y perseguir el contrabando", y la de "Custodia de costas, fronteras, puertos y aeropuertos", que sirven de complemento a la anterior.

Todo ello se ve reforzado, en lo que al contrabando se refiere, que he creído conveniente incluir en esta exposición, por cuanto se trata también de un delito contra la Hacienda Pública, aunque no esté recogido en el Título XIV del vigente Código Penal, en la Ley Orgánica 12/85, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, cuya Disposición Adicional Primera asigna a la Guardia Civil la investigación, persecución y represión del contrabando.

Esta función de Resguardo Fiscal del Estado es ejercida de forma genérica por todos los integrantes del Cuerpo de la Guardia Civil y, de manera específica, por la Jefatura del Servicio Fiscal, a través de las Unidades de Especialistas Fiscales que, con dependencia funcional de los Administradores de Aduanas, prestan servicio en puertos, aeropuertos y demás recintos aduaneros; de las Unidades Fiscales que a lo largo de la frontera con Portugal y Francia materializan el Plan de Vigilancia y de Controles Móviles Aduaneros establecido por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales; de las Patrullas de Puertos y Costas, que persiguen el fraude en el largo litoral de nuestro país, ahora frontera exterior de la Unión Europea y del Espacio Schengen; y por las Unidades de Investigación Fiscal, con Unidades Centrales,

Regionales y Provinciales y en algún caso específico Locales, que en íntima conexión con Jueces y Fiscales desarrollan las investigaciones de este campo.

CARACTERÍSTICAS DE ESTOS DELITOS

Visto lo anterior, pasemos ahora a centrarnos en la investigación de los delitos contra la Hacienda Pública, comenzando por hacer unas **consideraciones**, por cuanto nos van a definir el marco de este tipo de investigación.

- * En primer lugar, por su importancia, he de referirme a la falta de educación y conciencia cívica de la sociedad española en lo referente al fraude contra la Hacienda Pública.

Harto conocido es el tópico de que defraudar al Estado es en España un deporte nacional.

Hemos de destacar aquí el importante estudio efectuado al respecto por la Unidad Especial para el Estudio y Propuesta de medidas para prevención y corrección del fraude, creada en su día para este fin, en su "Informe sobre el Fraude en España", del mes de julio de 1994, en el que tras una entrevista a 2.500 españoles sobre la Percepción Social del Fraude, hace, entre otras, las siguientes valoraciones:

"La población española se considera poco cumplidora de las leyes, poco consciente de sus deberes y escasamente solidaria."

"Su concepción de la fiscalidad es utilitarista: los impuestos son la contraprestación necesaria para recibir servicios públicos, siendo una minoría quienes creen que son un medio para redistribuir riqueza."

"Ante esta concepción utilitarista, se cree que la Administración exige más que lo que da, que al defraudar sólo se perjudica a la Administración, que ésta no administra debidamente y es propicia al derroche y a la corrupción, o que no controla el fraude."

Por otra parte, efectuada esta misma entrevista a determinados colectivos o agentes sociales, se recogen opiniones como éstas:

"El fraude es un problema de gran calado que enlaza con la tradición española del pícaro, forma parte de nuestra cultura social y determina que seamos todos cómplices."

"No sólo hay aceptación social del fraude, sino que se presume de defraudar."

"Existe una percepción generalizada de que en este país defrauda todo el que puede."

"Los aspectos negativos ofrecidos por los servicios públicos, y recogidos a diario por los medios de comunicación, pueden ofrecer autojustificación a los defraudadores."

Ante lo expuesto, es obvio que la colaboración ciudadana en la investigación de estos delitos es mínima. Esta se reduce en la mayoría de los casos a denuncias por rencillas o venganzas, con la particularidad de que en ocasiones acaban unos y otros inculpados.

En otros casos, también contados, la información procede de colaboraciones anónimas que a veces no proporcionan suficientes datos para iniciar una investigación.

No obstante, hay que destacar aquí la importante colaboración de determinados colectivos o asociaciones, como tabaqueros, azucareros o cerveceros, que en defensa de sus intereses proporcionan cuanta información obtienen sobre el fraude fiscal.

- * La complejidad y aridez de esta materia exige la intervención de Unidades especiales, cuyos componentes han de poseer una adecuada formación en materia económica y fiscal.
- * La determinación del montante real de lo defraudado, examen de la documentación intervenida, consulta de bases de datos, asesoramiento sobre determinados aspectos y otros extremos de interés, hacen imprescindible la participación de los Inspectores de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la mayor parte del proceso de investigación.

- * Igualmente, la necesidad de registros domiciliarios, petición de datos a las bases de datos del Ministerio de Hacienda, examen de cuentas bancarias y otras de análoga naturaleza, exigen la intervención de las Autoridades Judiciales y Fiscales desde el inicio de la investigación.
 - * Se destaca aquí el importante apoyo a la investigación policial que está prestando la Fiscalía Especial para la Represión de los Delitos Económicos Relacionados con la Corrupción, que tiene asignada según Ley 10/1995, por la que se crea esta Fiscalía, la intervención en los Delitos contra la Hacienda Pública y Contrabando, así como los fraudes a los intereses de la Unión Europea (Instrucción 1/1996, de la Fiscalía General del Estado, sobre Competencias y Organización de esta Fiscalía); todo ello, cuando los delitos revistan "especial trascendencia".
 - * La perpetración de estos delitos va unida por lo general a falsedades instrumentales. Esto motiva que el papel de la Policía Científica adquiera aquí un especial protagonismo.
 - * Ante el empleo generalizado de la informática en el proceso de datos económicos y contables de personas y empresas, es relevante la participación de expertos en este área, que ayudan a la extracción de cuanta información contienen los ordenadores de las personas investigadas.
 - * También es importante en los delitos relacionados con el fraude aduanero la colaboración con instituciones europeas, como la Unidad de Coordinación de la Lucha Antifraude de la Comisión de la Unión Europea (UCLAF), y con policías de otros países, dado que las redes que cometen estos fraudes operan a nivel internacional.
- Es relevante la labor que está desarrollando la UCLAF en la lucha contra el fraude cometido en detrimento del presupuesto de la UE, en tareas de investigación, intercambio de información, coordinación, formación y armonización de la legislación

europea, facilitando siempre la necesaria cooperación internacional.

- * Finalmente, y como quiera que el Código Penal contempla la exención de responsabilidad para la mayor parte de los delitos tipificados contra la Hacienda Pública para el caso de que se regularice la situación tributaria antes de que existan notificaciones, querellas, denuncias o actuaciones formales por parte de la Administración Tributaria, Ministerio Fiscal, Juez o Abogado del Estado, se hace necesario el más riguroso secreto en las actuaciones que se lleven a cabo, pues lo contrario podría frustrar largas investigaciones y vulnerar asimismo el espíritu de la norma, toda vez que la misma requiere que el comportamiento del sujeto sea voluntario, es decir, realizado antes de que intervengan los órganos encargados de su persecución.

DELITOS

Siguiendo con la exposición, voy a tratar ahora aquellos delitos en los que por su notoriedad, trascendencia económica o posibilidad de acudir a su investigación interviene la Guardia Civil, haciendo referencia a sus peculiaridades y a cuantos extremos puedan ser de interés desde un punto de vista policial.

A) Fraude Aduanero.

Como dije antes, he creído conveniente incluir en este trabajo los delitos de contrabando, aun cuando su tipificación se haga en Ley Orgánica distinta al Código Penal, por cuanto el bien jurídico protegido es la Hacienda Pública y presupuestos generales de las Comunidades, al ser los Aranceles de Aduanas uno de los recursos del presupuesto comunitario gestionado por los países miembros; y también, porque en ocasiones la importación lleva inherente otros impuestos, como el IVA, o porque genera automáticamente una cadena de fraudes en los tributos internos de realización obligada para encubrir el fraude anterior.

Comenzando pues por el contrabando, se

trata de una actividad que en determinados ámbitos geográficos, como Galicia, la frontera con Portugal, Ceuta y Melilla y parte sur de Andalucía, se ha contemplado como una alternativa al paro y a la pobreza, y que está enraizado de tal forma que resulta fácil captar colaboradores, y el apoyo social se produce no sólo respecto a la actividad en sí, sino también al consumo de los productos importados ilegalmente. Se trata de un tipo de fraude que goza de una permisividad social alta, y que sólo parece preocupar a los sectores perjudicados.

Este fraude se lleva a cabo principalmente por grandes organizaciones delictivas, a veces domiciliadas en paraísos fiscales, con estrategias y medios de distribución muy sofisticados y una motivación estrictamente económica, sin que por ello haya que menospreciar las pequeñas redes que siguen operando en determinados ámbitos, y que desempeñan también un importante papel en la distribución y enmascaramiento de las mercancías en el territorio nacional.

Los productos más afectados por el contrabando en la actualidad son el tabaco, azúcar, mantequilla, leche en polvo, carne, aceite de oliva y los tradicionales aparatos electrónicos.

Respecto a los métodos empleados para la introducción en el territorio nacional, han experimentado importantes modificaciones como consecuencia de la plena integración de nuestro país en la Unión Europea; no obstante, los mismos van adaptándose a las condiciones imperantes, buscando siempre los puntos más débiles.

De éstos destacan:

* **El tradicional sistema de introducción clandestina a través de las costas y de las fronteras.**

Este método ha experimentado un notable incremento respecto al contrabando de tabaco en los dos últimos años, con motivo de las medidas adoptadas por la UE con los tránsitos comunitarios.

El sistema consiste en la ubicación a unas 300 a 500 millas de las costas de buques mercantes (nodrizas) que transportan de 15 a 20.000 cajas de tabaco, previamente adquiri-

das en depósitos francos de países de la UE u otros, con destino a terceros países a los que el tabaco no llega nunca, toda vez que se transborda en alta mar a barcos más pequeños, en cantidades que oscilan entre 2.000 a 3.500 cajas, que son alijadas directamente en las costas españolas o bien a través de otras embarcaciones más pequeñas, tipo planeadoras, difícilmente controlables a causa de la velocidad con que se mueven.

Una vez el tabaco en tierra, las amplias infraestructuras de las organizaciones permiten una rápida distribución de la mercancía entre sus distribuidores, diversificando el riesgo y asegurándose una rápida colocación de la misma e inmediata realización de beneficios.

Los importantes servicios llevados a cabo últimamente con la aprehensión de uno de estos barcos mercantes en alta mar, y de otro de ellos en el superpuerto de Bilbao, así como de numerosos vehículos tipo cisterna, en cuyo interior distribuían el tabaco por el territorio nacional, que ha supuesto enormes pérdidas para los contrabandistas, han puesto en entredicho este método, cuya utilización ha disminuido.

En lo que respecta al contrabando procedente de Andorra, que se introduce en España a través de las numerosas pistas forestales existentes en la frontera común, se ha mantenido a lo largo de las últimas décadas, en función, en lo que respecta a su volumen, a las necesidades del mercado interior.

Actualmente, con motivo del retroceso del contrabando marítimo, por la causa expuesta, se ha incrementado, al igual que el procedente de Gibraltar.

Se destaca que el pasado día 9 de febrero el Equipo de Tabaco de la Unidad Central de Investigación Fiscal y Antidroga aprehendió 148.600 cajetillas de tabaco, 9 vehículos y detuvo a 7 personas en una de estas pistas forestales.

* **Tránsitos comunitarios.**

Las mercancías que procedentes de países ajenos a la CE o de depósitos francos de la misma han de ser trasladados a terceros paí-

ses, atraviesan el territorio de la CE en régimen suspensivo garantizado, al amparo del Régimen TIR o de documentos de tránsito aduanero comunitario (T-1).

Con el fin de facilitar el libre comercio, la CE proporciona tales facilidades a este tipo de transporte (una garantía global para diversos viajes, posibilidad de cambiar el punto de salida de la Comunidad, no sujeción estricta a plazos de tiempo, etc.), que propicia la inmediata puesta en marcha de un nuevo tipo de fraude.

Los transportes, fundamentalmente de tabaco, azúcar, leche en polvo, mantequilla y carne, se desvían a consumo en los países europeos más propicios al fraude, entre los que hemos de destacar España, Italia y Portugal, sin devengar impuesto alguno y con una comercialización garantizada al expenderse estos productos a precios más bajos que sus homónimos del mercado nacional.

Posteriormente, la documentación de tránsito se remite dentro de un plazo de tiempo amplio a la Aduana de entrada en la CE, o de formalización del transporte si se trata de un depósito franco, con sellos y firmas falsas de la supuesta Aduana de salida, para justificar la salida de la mercancía de la Comunidad.

Este sistema de fraude se generalizó tanto que llegó a realizarse sin observar las formalidades más elementales, como la no remisión de los documentos justificativos de salida, contraguías, o burda falsificación de los sellos y firmas de los mismos.

El montante de fraude llevado a cabo por este sistema ha sido tan grande que ha causado enormes perjuicios a las arcas de la CE y de sus países miembros, entre ellos España, donde además se ha producido un gran daño a determinados sectores como el azucarero, lácteo y, por supuesto, el tabaquero.

Tal sistema ha quedado reducido significativamente al exigir la CE una fuerte garantía por cada transporte en concreto y un sistema de información previo que agiliza la comunicación entre los servicios comunitarios aduaneros, y tal es la causa como se dijo anteriormente, de que a partir de 1996 el tabaco se introdujera nuevamente desde el mar.

A título orientativo, en uno de los últimos

servicios llevados a cabo por el Equipo de Fraude Comunitario de la Unidad Central de Investigación Fiscal y Antidroga se desarticularon tres redes integradas por españoles y polacos, cuyos componentes fueron detenidos y que habían introducido en España 197 transportes de mantequilla y azúcar, por un valor de 1.363.422.000 de pesetas, defraudando en concepto de devengos arancelarios, 1.172.222.000 de pesetas, y en concepto de IVA, 278.000.000 de pesetas.

* Despacho de Aduanas.

El enorme volumen de mercancías que se despacha en algunas aduanas, el elevado gasto y pérdida de tiempo que supone la descarga de un contenedor para su revisión, algunas veces con mercancías congeladas o perecederas, que dificultan aún más esta intervención, que en suma suponen trabas a la libertad de comercio, el falseamiento del origen de las mercancías con la finalidad de obtener preferencias en el Sistema de Preferencias Generalizadas, cuya revisión tiene un carácter muy selectivo, son factores que favorecen el paso de determinados productos a través de los distintos recintos aduaneros, en sustitución de otros que por su poco valor soportan unos aranceles muy bajos; extremos éstos que se agravan cuando se consigue contar con la connivencia de algún funcionario.

Este método se ha empleado con éxito con el tabaco y es posible que se esté intensificando en la actualidad ante el fuerte revés que ha sufrido el contrabando por mar.

* Régimen de Perfeccionamiento Activo.

Mediante este régimen, se pueden importar determinadas mercancías, como el azúcar, para su inmediata transformación en nuestro país en la elaboración de otros productos que han de salir nuevamente de la CE.

Con este régimen la mercancía que se importa no satisface devengo alguno, puesto que ha de salir transformada de nuevo, pero el fraude surge cuando la mercancía se comercializa en el mercado español y se exporta otra, de escaso valor, en su lugar, o incluso se simula su exportación.

A título informativo, el Equipo de Fraude Comunitario de la Unidad Central de Investigación Fiscal y Antidroga ha llevado a cabo recientemente un servicio que ha puesto de manifiesto la importación en este régimen de 4.400.000 kgs. de azúcar, que debieran haberse empleado en la elaboración de mermelada, para su posterior exportación. El azúcar se comercializó ventajosamente en España, al no haber satisfecho impuesto alguno, y en lugar de la mermelada se exportó sal. El fraude ascendió a 618.000.000 de pesetas.

* Restituciones Agrarias.

Algunos productos agrarios gozan de restitución de los impuestos satisfechos con el fin de facilitar su exportación a países ajenos a la CE.

El fraude se produce generalmente mediante la falsificación de la justificación de despacho a consumo en el país de destino, al que no llega, y de la acreditación de salida de la mercancía de la CE por alguna Aduana, desviándose la mercancía para su comercialización, en unas condiciones muy favorables, en la Comunidad Europea.

Otra modalidad consiste en el falseamiento de la cantidad o calidad de los productos exportados.

En el año 1994, el Resguardo Aduanero de la Guardia Civil descubrió en el Puerto de Cádiz varios contenedores que contenían huesos de pollo, en lugar de la carne de ternera que acreditaba la documentación de exportación. La posterior investigación demostró que la empresa exportadora se había acogido a los beneficios de las restituciones.

En este mismo año se dio apoyo a una comisión rogatoria de los servicios aduaneros ingleses, que investigaban un fraude a las restituciones.

Más de 200 camiones con productos lácteos (mantequilla y leche en polvo), que debían haberse exportado a Polonia, se desviaron a España, donde una filial de una empresa inglesa comercializó la mercancía, como si se tratara de un producto comunitario, cobrando incluso los impuestos preceptivos. No obstante, el importante margen de beneficios

obtenidos con la restitución les permitió vender el producto en condiciones muy ventajosas, dándole una fácil salida en el mercado europeo, pues gran parte de estos productos fueron vendidos después por empresas españolas a otras europeas.

También se han detectado fraudes en los que las mercancías han llegado a países como Polonia o la República Checa, para después ser introducidos de nuevo en la CE en la forma ya expuesta de tránsitos comunitarios.

B) Impuestos Especiales.

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre regula los Impuestos Especiales.

Tienen tal consideración los siguientes impuestos:

- * De fabricación.
 - Alcohol y bebidas alcohólicas.
 - Hidrocarburos.
 - Labores del Tabaco.
- * Impuesto Especial sobre determinados medios de Transporte.

El fraude en estos impuestos se localiza fundamentalmente en las Labores de Tabaco, a las que no voy a hacer referencia por cuanto está asociado al contrabando, del que ya he hablado ampliamente, en el alcohol y bebidas derivadas y en los hidrocarburos. En los demás impuestos es poco relevante y difícilmente va a llegar a sobrepasar los 15 millones que exige el Código Penal para que se produzca el delito.

Comenzando por el alcohol y bebidas derivadas, donde el fraude tiene un gran incentivo económico al ser la cuota del impuesto muy elevada, aparece con diversas variaciones, como son la adquisición de materias primas no controladas, la simulación de operaciones de desnaturalización de alcoholes y la recuperación fraudulenta de alcoholes desnaturalizados o la más común, como es la reutilización o falsificación de los precintos que han de llevar los envases.

Otra modalidad consiste en irregularidades en los documentos de acompañamiento, especialmente cuando la bebida, generalmente cerveza, procede de otros países comunitarios. Estas irregularidades, si no son detectadas, les permiten el transporte de varias expediciones con un solo documento, con la consiguiente elusión del pago de impuestos.

En lo que respecta a hidrocarburos, se han detectado diversos tipos de fraude, algunos de ellos con gran perjuicio para el Erario Público.

El más tradicional es el de utilización indebida de gasóleos con tipo reducido (bonificado), cuyo uso está circunscrito a maquinaria agrícola, fija, calefacción y de pesca.

Otros, fruto del proceso de desmonopolización de este sector y de la libre circulación de cisternas por las fronteras intracomunitarias, son los siguientes:

- La importación de gasóleos y gasolinas de otros países de la UE que, en vez de finalizar en depósitos autorizados, va directamente a puntos de expedición al público o al uso directo de empresas. Esta importación es clandestina a veces, pero otras se articulan como normales, en régimen suspensivo con documentación de acompañamiento.
- La constitución de depósitos fiscales, generalmente valiéndose de hombres de paja que corren con todos los riesgos, a los que en un plazo de tiempo relativamente corto se trasladan cantidades ingentes de hidrocarburos (por lo general no llegan al depósito, se venden directamente) en régimen suspensivo. Se va demorando el pago del impuesto cuanto es posible y cuando finalmente ya no se puede eludir y se exigen responsabilidades, el hombre de paja, siempre insolvente, desaparece o acaba en la cárcel, extremo éste que acepta llegado el caso ante el enorme beneficio obtenido. Mientras tanto, el instigador de la operación, que sólo ha perdido la fianza por la constitución del depósito, no excesivamente alta, inicia nuevamente el proceso

en otro lugar, con el apoyo de otra persona que dará la cara por el. Actualmente, el tan citado Equipo de Fraude de la Jefatura del Servicio Fiscal lleva a cabo una investigación sobre esta última modalidad de fraude. En un principio, el montante defraudado asciende a 946.000.000 de pesetas y los depósitos fiscales constituidos sucesivamente ascienden a tres.

C) Impuestos en general.

En lo referente a los impuestos en general, apoyándome en la sistematización que hace el ya citado Informe sobre el Fraude en España, distinguiré:

- * Fraude en el marco de la economía sumergida, por cuanto conlleva la vulneración de la normativa, en general, tanto en el ámbito tributario como en el laboral, sanitario, técnico, etc.

El fraude en la economía sumergida va a afectar principalmente al IVA, Impuesto de Sociedades, Renta y Patrimonio.

- * Fraude fiscal, que se va a orientar principalmente alrededor de estos dos ejes: La ocultación de hechos económicos (ocultación de actividades profesionales y ocultación de operaciones en las pequeñas empresas) y la aplicación de la norma para obtener resultados diferentes al previsto por el legislador (minoración de las bases o cuotas tributarias y calificación indebida de hechos exentos de impuesto).

En el contexto de este fraude fiscal, distinguiremos el fraude inmobiliario y el fraude en valores mobiliarios y otros activos financieros.

El fraude inmobiliario afecta a un amplio conjunto de tributos:

- En la esfera estatal a los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Sociedades, Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, Valor Añadido, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Bienes

Inmuebles de entidades no residentes, que en algunos casos están cedidos y se gestionan por las Comunidades Autónomas.

- En el ámbito local al Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto sobre el Valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Aun cuando las prácticas de fraude son muy diversas, se podrían reconducir a estas categorías:

- Ocultación de la titularidad patrimonial o de sus cambios.
- Ocultación de los rendimientos derivados de estos bienes.
- Ocultación del valor en las transmisiones.

Respecto al fraude de Valores Inmobiliarios y otros Activos financieros, los tributos afectados son los Impuestos sobre el Patrimonio, Sucesión, Rentas, Sociedades y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Los instrumentos utilizados para eludir la tributación se pueden agrupar en dos categorías: Productos diseñados por entidades financieras para su comercialización en masa, en los que se eluden las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta o Sociedades y la obligación de información, y productos elaborados a medida, mediante la utilización de Sociedades Instrumentales, la localización de capitales en el exterior o la utilización de Sociedades extranjeras.

La interrelación que existe entre estas áreas del fraude, la indiferencia social, la deficiente actuación inspectora ante la carencia de medios y la falta de coordinación con otros niveles de la Administración u órganos como Catastro, Notarías, Registros de la Propiedad, e incluso instituciones no públicas como las Cámaras de la Propiedad y Colegios Profesionales, dificultan en gran medida el descubrimiento de estos fraudes.

Esta dificultad, es aún mayor para las fuerzas policiales, que ven reducida sus intervenciones a los requerimientos de

Jueces y Fiscales ante conductas delictivas descubiertas por la Administración, a los hechos que se ponen de manifiesto con ocasión de la investigación de otros delitos, como los relacionados con el blanqueo de capitales, y a las escasas denuncias.

No obstante, voy a referirme a las intervenciones más comunes que ha llevado a cabo la Guardia Civil en esta materia.

De éstas destacan las relativas al IVA, con la repercusión que tienen en el Impuesto sobre Sociedades por cuanto al incrementar los gastos de la empresa reduce sus beneficios y con ello la tributación por este Impuesto, e igualmente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al distribuirse los anteriores beneficios entre administradores y socios de la empresa, que lógicamente no los declaran en este último Impuesto.

El fraude más habitual consiste en declarar a la Hacienda Pública operaciones de compra de bienes o de prestación de servicios inexistentes para eludir el pago de este Impuesto, que ha de estimarse por la diferencia existente entre el IVA soportado y repercutido; destacando como supuesto más extendido la compra de facturas falsas, cuyo IVA no ingresan las empresas que las expenden, en tanto que lo deducen las empresas que adquieren las facturas.

En la que respecta la intervención policial se caracteriza:

- * Importancia de los registros a efectuar en las empresas, ya que este tipo de fraude tiene un soporte contable que es necesario aprovechar.

Es conveniente que a estos registros asistan inspectores de Hacienda que colaboren en la búsqueda y selección de los documentos comprometedores; así como técnicos informáticos que faciliten el vaciado de cuantos datos obren en los ordenadores.

Es también importante la profesionalidad policial en los registros, ya que no es infrecuente el hallazgo de espacios o cajas fuertes disimuladas en las que se guarda la doble contabilidad de la empresa.

Es necesario esmerar las formalidades del registro para que no den lugar posteriormente a nulidades procedimentales.

- Tras la extracción de los datos necesarios, para la prosecución de la investigación es conveniente que toda la documentación intervenida pase a Hacienda para que sea analizada, con el apoyo de las bases de datos (Banco de Datos Nacional) de este Ministerio, por personal apropiado (Gestión, Inspección, Recaudación, Aduanas e I.I.EE., etc.); y si fuera necesario a otras Administraciones a las que también afecten.
- En la localización de las empresas emisoras de las facturas falsas, y de sus administradores, así como de la vida social y laboral de las mismas, va a desempeñar un papel relevante la investigación registral. A través de los distintos registros (mercantiles, propiedad, civil, etc.) y bancos de datos de determinados Ministerios, como el de Trabajo y Seguridad Social, se puede reconstruir la vida y evolución de las sociedades, socios, capital social, domicilios, etc., así como la totalidad de inmuebles, empleados, etc.

Las empresas emisoras generalmente insolventes, inactivas o con el CIF alterado, adoptan frecuentemente la forma de sociedades anónimas, a veces interrelacionadas con otras más, hasta llegar a formar un grupo de empresas que en su conjunto abarcan la práctica totalidad de los sectores económicos del mercado.

Por lo general carecen de empleados y de infraestructura para el desarrollo de la actividad mercantil que han de desempeñar, y no disponen de almacenes, medios de transporte, maquinaria, etc.

Carecen de contabilidad, no realizan declaraciones tributarias, y es frecuente que en la oficina que les sirve de sede, a veces un domicilio particular, estén domiciliadas otras muchas empresas relacionadas con la primera.

- El estudio del movimiento bancario de las personas y empresas implicadas nos va a permitir conocer el control de la actividad a través de las distintas cuentas banca-

rias, en las que se van a reflejar las transacciones y pagos de comisiones o de IVA, y que el pago de las facturas en si no se ha llevado a efecto.

- La necesidad, como ya se dijo anteriormente, de investigar con la mayor reserva, para evitar que se entere la persona que presuntamente ha delinquido y proceda a regularizar su situación.

En relación a este tipo de servicios, se significa que durante los años 1991 al 1994, el Grupo de Delitos Económicos de la Unidad de Policía Judicial de la 3ª Zona de la Guardia Civil, ubicada en Valencia, en el marco de la economía sumergida, principalmente en el sector de falsificación de calzado, llevó a cabo un total de 34 intervenciones, con implicación de 415 empresas, de ellas 227 emisoras de facturas falsas. Se detuvo a 118 personas y se descubrió un fraude de 24.000.000.000 de pesetas.

También ha llevado a cabo importantes servicios el Grupo de Delitos Económicos de la Unidad de Policía Judicial de la 4ª Zona (Barcelona), pionero en el fraude al IVA, con el conocido servicio de finales de 1990, que impactó a la sociedad española, en el que se detuvieron a más de 100 personas, con una defraudación en el pago de este impuesto superior a los 5.300.000.000 de pesetas.

La modalidad de este fraude era similar a la ya expuesta de expedición de facturas falsas, con la particularidad de que las empresas que las emitían disponían de una red de colaboradores que les captaban a los compradores de las facturas, y que contaban asimismo con el apoyo de algunos empleados bancarios para facilitar las operaciones en estas entidades.

Otra modalidad de fraude que ha investigado este último Grupo ha sido la de Fondos de Inversión, constituidos en un principio como cuentas numeradas y después, con motivo de la prohibición que establecía la Ley 24/86 del Mercado de Valores, como Titulos numerados al portador.

Se llevó a cabo un servicio de las siguientes características:

- Dichos Fondos estaban constituidos en su mayoría por dinero no declarado.
- El dinero correspondiente a los mismos se justificaba por el Banco, invirtiendo y desinvirtiendo, a cada movimiento de cuentas, los capitales de los pequeños cuentarrentistas o depositarios.
- El listado de estas cuentas se encontraba en un programa informático paralelo, no accesible por los sistemas habituales de la entidad, resultando además que sus titulares no siempre aparecían con su verdadero nombre y apellidos.

A título informativo, se detuvo a 83 personas, cuya cuota defraudada superaba los 5 millones que tipifican el delito, y se abrió expediente por parte de Hacienda a 1.386 inversores más.

D) Subvenciones o Ayudas Públicas.

Son importantes las subvenciones y ayudas por parte del Estado español (el 5,7 por 100 del Gasto Público contemplado en los Presupuestos Generales, alrededor de 1,6 billones en 1993) y de la Comunidad Europea por medio de los Fondos Estructurales (FEDER), de Cohesión, Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola (FEOGA) y Fondo Social Europeo (FSE).

No obstante, la intervención policial, a pesar de los fraudes que también se producen en este área, es muy escasa, dada la dificultad de obtener información al respecto, y queda reducida a las peticiones que formulan las Autoridades Judiciales o Fiscales.

CONCLUSION

Y ya para terminar, no quisiera poner fin a la exposición sin aportar unas ideas que contribuyan a una mayor eficacia en la lucha contra el fraude.

En primer lugar, considero que se debe llevar a cabo un importante esfuerzo, comenzando por las escuelas, para cambiar la mentalidad de la sociedad española respecto al fraude, complementado por una ejemplaridad en la imposición de sanciones a quienes contravengan las leyes.

En lo que respecta a las medidas a adoptar por la Administración, expuestas ampliamente en el Informe sobre el Fraude en España, no voy a citarlas, con la excepción de la enumerada con el número 55, que al exponer las actuaciones conjuntas de las Unidades Especiales de Inspección, integradas por Inspectores de Trabajo y Seguridad Social, Inspectores Tributarios e Inspectores de otras Administraciones Públicas, añade que "Adicionalmente parece imprescindible la incorporación a estas Unidades Especiales de la acción de apoyo derivada del concurso de los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad o de la Policía Fiscal".

Se hace pues necesario una mayor participación de los Cuerpos de Seguridad del Estado en este tipo de acciones. En la actualidad no se está aprovechando el potencial que pueden aportar a las investigaciones las fuerzas policiales.

En sentido inverso, los Cuerpos de Seguridad tampoco cuentan con el apoyo que sería necesario en alguna fase de la investigación.

En ocasiones se tienen noticias sobre el fraude, a veces confidencialmente, cuya poca consistencia impide acudir a Juzgados o Fiscalías para obtener apoyo. Es necesario, en un principio, confirmar ciertos datos para valorar si procede o no iniciar una investigación, y para ello hay que recurrir a Hacienda, donde la rápida interpretación que se da al artículo 113 de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, impide proporcionar cualquier tipo de información, salvo que sea con autorización de Jueces o Fiscales, aun cuando se trate de la más elemental, como puede ser si una persona o sociedad importó alguna mercancía, dato que en ocasiones se obtiene de otra Administración sin complicación alguna.

Habría que habilitar una fórmula para que ciertas Unidades Policiales, en las condicio-

nes que se determinen, pudieran acceder a las Bases de Datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, al igual que los funcionarios de la misma.

Este problema, se plantea también con otros Organismos, algunos privados como las Compañías Telefónicas, que exigen mandamiento judicial para obtener la simple titularidad de un teléfono móvil.

Por otra parte, en la expresada medida 55 se cita también a la Policía Fiscal. A esta nueva Policía hace referencia el artículo 103, punto 9, de la Ley 31/90, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, en la que se crea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando dice "para

colaborar con los Servicios correspondientes de la Agencia en la investigación y persecución del fraude fiscal se crea una Unidad especializada en dicha materia, que dependerá orgánicamente del Ministerio del Interior".

Es evidente que ésta es la solución a la permanente colaboración que ha de haber entre las citadas Unidades Especiales de Inspección y una Unidad policial especializada, con carácter de Policía Judicial.

Hay que crear esta Unidad, y personalmente considero que la Guardia Civil, en su tradicional competencia de Resguardo Fiscal del Estado y su consideración de Policía Judicial, es el Cuerpo más indicado para constituir la Policía Fiscal.