

LA DELINCUENCIA FISCAL Y SU SANCIÓN PENAL ¿PROVOCAN LAS PECULIARIDADES DE LAS COOPERATIVAS ALGUNA DIFERENCIA?

M^a Begoña Villarroya Lequericaonandia

Profesora Contratada Doctora

Departamento de Economía Financiera y Contabilidad

Universidad de Valladolid

RESUMEN

El objetivo que se persigue con la realización de este trabajo es dar a conocer la responsabilidad penal de las sociedades cooperativas derivadas del incumplimiento de sus obligaciones fiscales, observando la incidencia de las últimas reformas del Código Penal en dicha responsabilidad.

Para ello se estudian los distintos artículos del Código Penal en los que se castiga este comportamiento. En concreto se analiza, además de los dos artículos directamente implicados (305 y 310), la reciente reforma del Código Penal de 2010 y como esta podría afectar la responsabilidad de la persona jurídica, además de la que le pudiera corresponder a los diferentes órganos societarios.

A continuación se realizará un breve análisis de las obligaciones fiscales de las sociedades cooperativas, destacando las particularidades propias de este tipo de sociedades.

PALABRAS CLAVE: Cooperativas, reforma de la responsabilidad penal, impuestos de cooperativas.

FISCAL CRIME AND RELATED PENALTIES: DO THE PECULIARITIES OF COOPERATIVES GIVE RISE TO ANY DIFFERENCES?**ABSTRACT**

The aim of this work is to know the criminal responsibility for social organs arising from not complying with the tax obligations and the repercussion of the reform of the Penal Code in the treatment of responsibility.

The paper starts with a brief description of the various articles of the Criminal Code in which the tax non-compliance is penalized (305 and 310), highlighting the possibility of responsibility of the companies after the new reform.

After, the fiscals aspects of cooperative companies will be analyzed in this paper.

KEY WORDS: Cooperative; Criminal responsibility; reform of the Penal code; cooperative's tax.

SUMARIO

1. Introducción. 2. La delincuencia fiscal en España. 3. Responsabilidad penal derivada de la delincuencia fiscal: Las sanciones del Código Penal. 3.1. La responsabilidad penal de la persona jurídica a partir de la reforma del CP en 2010. 3.2. Análisis de los principales delitos relacionados con los incumplimientos de la normativa fiscal. 4. La regulación fiscal de las sociedades cooperativas. 5. Consideraciones finales.

1. Introducción

Las peculiaridades fiscales de las sociedades cooperativas podría llevarnos a pensar que existen diferencias con respecto a otras sociedades en cuanto a la responsabilidad penal que pudiera derivarse del incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Para dar respuesta a esta cuestión y conocer el alcance de tal responsabilidad, se efectúa este trabajo, en el que se comienza efectuando una breve descripción de la situación de la delincuencia fiscal, que puede ser considerada como uno de las más características y, a la vez, con mayor peso específico dentro de la delincuencia económica.

A continuación, se estudia la responsabilidad penal derivada de estos incumplimientos fiscales, analizando las modificaciones derivadas de las últimas reformas del Código Penal

En el apartado siguiente se hace un somero repaso de las obligaciones fiscales de las cooperativas cuyo incumplimiento podría originar la responsabilidad penal de los diferentes órganos societarios de las cooperativas (fundamentalmente el consejo rector y la intervención) a la que hay que unir, la responsabilidad de la persona jurídica.

Podremos observar como si bien el tratamiento fiscal dado a las sociedades cooperativas era mas favorable que el recogido en el régimen general, el paso del tiempo y las modificaciones que se han ido sucediendo han disminuido dichos beneficios lo que viene provocando la solicitud, por parte de muchos expertos, de una reforma en las obligaciones fiscales de las cooperativas.

Finaliza el trabajo con la presentación de una serie de consideraciones finales a modo de conclusión.

2. La delincuencia fiscal en España

La delincuencia fiscal presenta una serie de características que la definen e identifican. En primer lugar, su comisión ha venido exigiendo conocimientos y habilidades especiales; es habitual en este tipo de delitos el disponer de asesoramiento especializado que permite bordear los márgenes de la ley, dando apariencia de legalidad a una conducta que por su finalidad carece de ella o diseñando trabas que impidan o entorpezcan la persecución de estos delitos o dificulten su prueba. En segundo lugar, la comisión de estos delitos se localiza predominantemente en el desempeño de una actividad empresarial y al amparo de la propia mecánica de los impuestos. La última nota definitoria es el importante daño material que ocasionan estas defraudaciones, daño que se incrementa año tras año. (Observatorio del delito fiscal; 2006: 8).

Un problema añadido es que la percepción ciudadana en materia fiscal no puede ser más desalentadora, ya que en 2009 según el último barómetro fiscal del Instituto de Estudios Fiscales (IEF), el 43% de los españoles justificaba el fraude fiscal. Los datos de los últimos años arrojaban resultados similares y en 2008 años se llegó al 49%. Si prácticamente uno de cada dos españoles le dice abiertamente a un encuestador del Ministerio de Hacienda que el Fraude Fiscal está justificado, no parece descabellado concluir que la conciencia fiscal de los españoles está por los suelos. No existe ninguna otra figura delictiva (con la probable excepción de los delitos contra la propiedad intelectual) que suscite un grado de justificación tan elevado, lo que es un síntoma muy claro del menor reproche social que tiene el delito fiscal frente a otras manifestaciones delictivas. (Legaltoday.com, 2010).

Directamente relacionada con la falta de reproche y de conciencia social de los españoles está la masificación del delito fiscal. Es elevadísimo el número de ciudadanos que deja voluntariamente de ingresar 120.000 euros¹ en un año por un concepto fiscal, se detecte o no.

Si a esto añadimos que un 25% de las condenas son absolutorias sobre todo por problemas de pruebas de los hechos y respecto del 75% restante rara vez se ingresa en prisión por causa de delito fiscal por tendencia de los órganos judiciales a

1. Límite de la cuantía de la defraudación que da lugar al delito recogido en el artículo 305.

imponer las penas mínimas (penas no superiores a 2 años) y lo mismo sucede en la práctica con la pena de multa que suele imponerse, que suele ser el mínimo. (Observatorio del delito fiscal, 2006)

Es evidente que existe un grave problema: los Tribunales de Justicia y, en general, el sistema penal, no pueden absorber todos los delitos fiscales que le remite la Agencia Tributaria. Esto ya suponía a 31 de octubre de 2006 (últimos datos disponibles) más de 4.678 millones de euros, sin garantías en deudas de origen tributario paradas en los Tribunales penales. En estos tiempos de acuciante crisis económica, esa cuantía de 4.678 millones de euros es superior al ahorro conseguido con el recorte de los sueldos de los empleados públicos, y es superior al triple del ahorro obtenido en la congelación de las pensiones. Los datos a fecha de hoy serían con seguridad muchísimo peores, ya que se resuelven de forma definitiva menos casos de delito fiscal que los que entran. Que los ciudadanos honestos tengan que pagar con regularidad sus deudas fiscales, bajo amenaza de embargo, mientras los presuntos delincuentes fiscales gozan, en la práctica, de un retraso elevadísimo en hacer frente a sus deudas fiscales, justificaba con creces y por sí sola una reforma del delito fiscal en esta materia. (Legaltoday.com, 2010)

Con la finalidad de tener una idea de la magnitud de la delincuencia fiscal en España, se recogen a continuación algunos datos sobre deuda total denunciada y su clasificación por conceptos tributarios, así como el número de delitos denunciados y la estructura de las sentencias, información que ha sido extraída del primer informe del observatorio del delito fiscal (Observatorio del delito fiscal, 2006: 43-95).

Del total de deuda denunciada² un 21,5% tiene su origen en el impuesto de sociedades, un 61,7% en el IVA, un 9,2% en el IRPF y un 7,6% en los impuestos de aduanas y otros.

Por su parte, del total de delitos denunciados en el mismo período de referencia anterior (1988-2006) -mas de ocho mil delitos-, el mayor número de denuncias (57,4%) tenían su origen en el IVA, seguido (un 27,5%) por aquellos con origen en el impuesto de sociedades.

De las conclusiones iniciales que pueden extraerse del mencionado informe podemos destacar las dos siguientes:

2. Se entiendo por deuda total denunciada la cuantificación efectuada por la Agencia Tributaria de la deuda defraudada en los presuntos delitos fiscales, que ascendió entre 1988 y octubre de 2006 a 4.678 millones de euros.

- * La gran relevancia económica que tienen las pérdidas recaudatorias.
- * La importancia de las nuevas formas delictivas, fundamentalmente en el IVA y que responde al fenómeno de las denominadas “tramas”.

En el fraude de tramas se pueden producir, aislados o combinados entre sí, dos resultados hasta ahora desconocidos: en primer lugar, el defraudador puede destinar parte de las cantidades defraudadas a reducir el precio de los bienes cuando los vuelve a transmitir, convirtiendo parte del ahorro fiscal fraudulento propio en un ahorro de costes para sus clientes. La parte de la cantidad defraudada que el defraudador retiene se convierte en un “margen de beneficio” ilícito. Su beneficio total será mayor cuantos más clientes atraiga con estos precios artificialmente bajos. Por otra, las operaciones fraudulentas se pueden realizar con la finalidad de obtener devoluciones de impuestos indirectos sin haber realizado las operaciones económicas reales que justificarían tales devoluciones.

Una última característica básica del fraude de tramas es la necesidad de una actividad organizada en la que intervienen varios sujetos, normalmente sociedades mercantiles que puede alcanzar dimensión internacional dando lugar a numerosos fraudes en distintos países para beneficio de verdaderas organizaciones criminales.

Nos encontramos ante el fraude de mayor magnitud, más extendido y cuya eliminación es más compleja de todos aquellos que afectan al sistema tributario europeo.

Aunque no existan cifras oficiales del impacto financiero en la Unión Europea de las tramas de IVA, los datos disponibles avalan que las sumas implicadas en este fraude son muy elevadas y las pérdidas de ingresos fiscales muy importantes. Su explicación se encuentra en el carácter incompleto del IVA por la falta de un verdadero sistema europeo de IVA, lo que ha permitido la organización y actuación en el comercio intracomunitario de las tramas delictivas, una parte de la solución vendría de la existencia de un sistema europeo de IVA en el que todas las transacciones comerciales en el ámbito europeo estuvieran gravadas, de forma que el sistema funcionara en Europa de la misma manera que funciona en cada Estado miembro, con lo cual se cumpliría el ideal fundacional de la Comunidad Europea de “supresión de fronteras fiscales”. Este objetivo que ya se estableció desde los años sesenta del siglo pasado todavía no ha tenido lugar, existiendo un sistema provisional sustentado en unas llamadas “normas de transición”, cuya introducción representó una importante mejora para las empresas, pero que sin embargo siguen en vigor.

Los comportamientos fiscalmente fraudulentos son habituales en las empresas, sus impactantes resultados, así como la percepción ciudadana acerca de este comportamiento, han sido comentados en las líneas anteriores, sin embargo, aún nos quedaría por comentar, si bien brevemente, cual es la causa de estos comportamientos.

Para ello y basándonos en otros tipos de comportamientos que podríamos enmarcar en la falta de ética social, como el que nos ocupa, podemos observar como su origen está asociado a tres factores interrelacionados:

Por una parte nos encontramos con los **factores externos**, originados tanto por los cambios habidos en el entorno general, como son los cambios en la situación de la economía, los cambios en la regulación fiscal, ya sea administrativa o las sanciones penales, el entorno intermedio, en nuestro caso la regulaciones fiscales específicas mas o menos beneficiosas para el contribuyente, o la pertenencia a un sector determinado.

Por otra parte estarían los **factores específicos o propios de cada entidad**: su situación, la obtención de un mayor o menor resultado o excedente, su tamaño, o la solvencia, serían algunos de los factores a tener en cuenta.

Y por último nos encontramos con el **factor de predisposición**, que puede interpretarse como un factor interno o propio del individuo, basado en la ausencia o no de principios éticos en las empresas en general y en los administradores o el consejo rector y la intervención, en particular, y que además se encuentra reforzado por la percepción que el individuo tiene de la relación de intercambio³, su percepción sobre la equidad⁴ y la percepción de iniquidad⁵, percepciones que sirven de mecanismo inhibidor de los sentimientos de culpabilidad al que podría unirse la (falta de) solidaridad⁶.

3. En la que el individuo compara los inconvenientes derivados del cumplimiento de sus obligaciones fiscales con la utilidad que les reporta dicho cumplimiento.

4. Por la que se atribuyen derechos y obligaciones comparables entre los distintos individuos.

5. Que se configura como un importante factor que predispone al fraude al inducir a los individuos a legitimar dicho comportamiento cuando se orienta al restablecimiento de una conducta no alcanzada.

6. La realización de fraudes responde a un sistema de valores insolidarios. El individuo comete el acto fraudulento para restablecer su particular y subjetiva visión de la relación de intercambio y equidad, ignorando o despreciando las consecuencias negativas que para los demás tiene su conducta.

Cuando el individuo se muestra predispuesto a la comisión del comportamiento delictivo, la decisión final sobre la realización o no de dicha conducta vendrá determinada por la valoración que realizan del beneficio esperado respecto del riesgo asumido con la comisión del fraude, siendo los anteriores factores, los que inciden en dicha valoración, sirviendo tanto, de factores de freno, como de “estímulo” para la comisión de estos fraudes fiscales.

Así por ejemplo, una regulación sancionadora más dura para los actos fraudulentos, y un mayor control por parte de las administraciones de las operaciones efectuadas por las entidades, podría servir de factor de freno, al aumentarse los riesgos de ser descubiertos, de ser declarados culpables y de ser sancionados con penas mas severas. Lo mismo sucedería con una regulación fiscal más beneficiosa por sus condiciones sociales (para su beneficiario), ya que podría reforzar la posición contraria del individuo (su factor de predisposición), a la comisión de fraudes o delitos fiscales al percibir una situación que reestablece el equilibrio y la equidad al tenerse en cuenta sus peculiaridades. Por el contrario, la percepción ciudadana de este comportamiento, las condenas absolutorias por los problemas probatorios, o el hecho de que se cometa por un elevadísimo porcentaje de los contribuyentes, serían factores de “estímulo” para su comisión.

3. Responsabilidad penal derivada de la delincuencia fiscal: Las sanciones del Código Penal

Para hacer frente a esta situación es destacable que, desde la aprobación del actual Código Penal en 1995 han sido numerosas las reformas que se han ido efectuando, mereciendo una mención especial la reforma de 2010 al introducir expresamente la responsabilidad de las personas jurídicas para algunos delitos.

Los efectos de este aspecto de la reforma de 2010 en los preceptos objeto de análisis, son estudiados en el primer apartado, a continuación se efectúa un somero estudio del llamado delito de defraudación tributaria (artículo 305) y del delito contable tributario (artículo 310).

3.1 La responsabilidad penal de la persona jurídica a partir de la reforma del Código Penal de 2010

El 23 de diciembre del año 2010 entró en vigor una nueva reforma del Código Penal (CP en adelante) aprobada por Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio (BOE

de 23 de junio) mediante la que se ha reconocido la responsabilidad penal de la persona jurídica en algunos supuestos en los que hasta ahora sólo las personas físicas podían ser penalmente responsables. Si bien, esta extensión de responsabilidad a la persona jurídica solo puede ser declarada en aquellos supuestos donde expresamente se prevea.

Antes de entrar en vigor esta reforma, era aplicable el **artículo 31 CP** que recogía que:

“El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre”.

Es decir los administradores de las sociedades podían incurrir en todos los tipos penales previstos directa o indirectamente, por los delitos cometidos en el actuar de la empresa, aportando este artículo 31 una solución legal a un determinado grupo de delitos especiales al eliminar las lagunas de impunidad que se generarían de aplicar las reglas generales de la participación y la tipicidad (Garreta, 1997: 349-350).

Esto no implica, afirmaba Muñoz (1999: 95 y 96), que dicha persona tuviera que ser automáticamente considerada responsable del delito, sino que se le podía exigir responsabilidad en la medida que se probase quién o quiénes, de entre los que actuaban en nombre o representación de la persona jurídica, habían realizado objetiva y subjetivamente los elementos del tipo delictivo.

Por otra parte, con este artículo 31 se amplió el ámbito de responsabilidad penal por actividades cometidas por las sociedades y otras formas jurídicas colectivas a los administradores de hecho, al recoger que no solo son penalmente responsables los administradores o el órgano de administración, sino también aquellas personas en las que estas funciones son habituales aunque no tengan formalmente inscrito dicho cargo en el Registro Mercantil y carezcan de poderes de representación formalmente concedidos. (Moya, 2007:17).

En este mismo sentido, recoge Adame (2009: 62-63), que lo que ha venido sucediendo es que la jurisprudencia de nuestros Tribunales de justicia ha venido acogiendo la tesis de la gestión efectiva, en virtud de la cual la responsabilidad penal recae en todos aquellos que de una u otra manera tienen capacidad deci-

soria y han acordado realizar las operaciones o transacciones que generan la deuda tributaria. Así pues, lo importante es que se ejerza efectivamente la Administración de la sociedad, incluso aunque formalmente no se esté al frente de la gestión empresarial. Ello implicará, a sensu contrario, que no responda del delito quien aparezca formalmente como administrador pero no lleve a cabo ningún comportamiento delictivo.

A partir de la reforma de 2010, con la aparición del **artículo 31 bis CP** se abandona de uno de los principios históricos de nuestro sistema jurídico: “*societas delinquere non potest*” o lo que es lo mismo, una sociedad no puede delinquir, pero sin que este hecho suponga que los administradores o representantes legales pierdan tal posibilidad.

En esta modificación se regula la responsabilidad penal de las personas jurídicas de derecho privado⁷ estableciendo una doble vía: En primer lugar por la imputación directa de aquellos delitos cometidos en nombre de la sociedad o por su cuenta y en su provecho, por las personas que tienen poder de representación en las mismas ya que expresamente se recoge esta circunstancia en el apartado primero de este artículo cuando se dice que:

En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho.

Lo que permite condenar a una sociedad por los delitos que en su nombre y beneficio realicen sus representantes legales o administradores de hecho o de derecho; En segundo lugar, una imputación indirecta derivada de aquellas infracciones favorecidas en las sociedades al no haber ejercido la persona jurídica el debido control sobre sus empleados ya que recoge el párrafo segundo del apartado segundo que:

En los mismos supuestos, las personas jurídicas serán también penalmente responsables de los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y

7. Las personas jurídicas de derecho público, así como el Estado, las Administraciones y las entidades públicas están expresamente excluidas; también los partidos políticos, los sindicatos o determinadas Sociedades mercantiles Estatales, como se recoge en el apartado 5 de este artículo 31 bis.

por cuenta y en provecho de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control atendidas las concretas circunstancias del caso.

Esto posibilita la imputación de responsabilidad penal a la empresa por los delitos que hayan cometido sus empleados en el ejercicio de sus actividades, en nombre o por cuenta de ésta y en su provecho, por falta de control.

En cualquier caso, no podemos olvidar que la posibilidad de imputar responsabilidad a la sociedad es autónoma, complementaria e independiente de la de los administradores, pudiéndose añadir a ésta, ya que, como se recoge en el apartado segundo, podrá declararse la responsabilidad penal de la persona jurídica con independencia de la responsabilidad penal que se pueda o no individualizar en la persona física.

Además de lo anterior, recogen Valdemoros y Grandal (2011: 5), que para evitar que su efectividad pueda quedar burlada mediante operaciones societarias o dispositivos de fraude, como se recoge en el punto VII del Preámbulo de la LO5/2010, se ha previsto que la responsabilidad penal será transmisible en los casos de transformación, fusión y absorción y también en los de disolución encubierta, entendiéndose por ésta la creación de entidades que continúen la actividad de la condenada y asuman o aprovechen de todos o la mayor parte de los clientes, proveedores y empleados.

Otro aspecto de esta la reforma a tener en cuenta es que ha agravado las penas del delito de defraudación tributaria que pasan de 4 a 5 años, impidiendo el automatismo que se había instalado con la anterior previsión y que como se ha mencionado permitía la suspensión de la pena (pues ésta no superaba en su mitad inferior los 2 años y medio y se imponían penas inferiores a los 2 años) y se ha introducido un nuevo apartado 5º en el artículo 305 que permite a los jueces y tribunales recabar el auxilio de la Administración Tributaria para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil. (Alcale y González, 2012: 177)

3.2. Análisis de los principales delitos relacionados con los incumplimientos de la normativa fiscal

Este epígrafe se dedicará al estudio de aquellas conductas fraudulentas en contra de la Hacienda Pública recogidas en los artículos 305, 305 bis y 310.

3.2.1. Delito de defraudación tributaria

La figura de delito fiscal se introdujo en el derecho penal español por la Ley 50/1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, con un doble fin, consolidar una conciencia fiscal colectiva de una parte, y de otra, perseguir en términos radicales las transgresiones graves en materia tributaria. Al no conseguir los frutos deseados, se dictó la Ley Orgánica 2/1985 de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública que introdujo el capítulo “Delitos contra la Hacienda Pública” en el que se recogía el delito fiscal (artículo 349). Su finalidad era la de avanzar en la delimitación de la conducta típica, intentando que dicha conducta no contuviera únicamente la falta de pago de los tributos, sino también la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago. Posteriormente se han venido realizando una serie de modificaciones normativas que afectan al tipo delictivo, añadiendo expresamente la elusión del pago de retenciones e ingresos a cuenta, y a la coordinación entre el ordenamiento penal y el tributario (Villarroya, a) 2003: 191 y ss.) así como una última reforma en 2012 en la que además de modificar nuevamente el artículo 305, es destacable porque añade un nuevo tipo agravado en el artículo 305 bis para tipificar las conductas de mayor gravedad o complejidad en su descubrimiento.

Actualmente recoge el artículo 305 que:

1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.

La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1.

b) En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la Unión Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de cincuenta mil euros en el plazo de un año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en este apartado.

Si la cuantía defraudada no superase los cincuenta mil euros, pero excediere de cuatro mil, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de seis meses a dos años.

4. Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

5. Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

6. Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.

7. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la administración tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley.

La configuración del **bien jurídico protegido** por este precepto no está exento de polémica, pudiéndose diferenciar dos líneas básicas que son: las tesis funcionales y las tesis de orientación patrimonialista. Sin entrar en detalles, los defensores de la primera tienen de común que rechazan una configuración patrimonial del objeto jurídico; para algunos autores de esta tesis el objeto jurídico tutelado es la función tributaria concebida como una simple actividad de la Administración encaminada a gestionar los tributos a través de un procedimiento determinado. Por su parte, la tesis de orientación patrimonial, que puede considerarse dominante, parte de la base de que el bien jurídico protegido es el interés patrimonial de la Hacienda pública, pero siempre que se reconozca que ese bien se concreta en la necesidad de obtener recursos públicos tributarios y más precisamente en la fase de liquidación de los tributos. (Martínez-Buján, 2011: 526 y ss.).

El **sujeto pasivo** del delito, titular del bien jurídico protegido cuyo patrimonio ha sido lesionado, se concreta en esta norma con arreglo a las diferentes clases de Haciendas públicas existentes en nuestro sistema jurídico: estatal, autonómica, foral y local.

Mayoritariamente se entiende que **sujeto activo** de este delito sólo puede serlo el obligado al pago de la deuda tributaria o el beneficiario de la devolución indebida o del beneficio fiscal, se trata por lo tanto, de un delito especial propio en el que el sujeto activo se corresponde con el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

La **conducta típica** hace referencia a la acción de defraudar que debe ser entendida como una acción capaz de causar un perjuicio patrimonial mediante engaño, configurándose como elemento imprescindible de la tipicidad “el engaño”.

Defraudar implica que en el seno del artículo 305 deba exigirse en todo caso una ocultación de bases o datos esenciales que sea idónea para imposibilitar o dificultar la liquidación del tributo. (Martínez-Buján; 2011; Pág. 532). Pero como recogen Alcalá y González (2012: 179 y 180), no cualquier clase de perjuicio

para el erario público causado mediante engaño puede entenderse dentro del término defraudación; el tipo solo comprende determinadas formas de comisión fraudulentas: elusión del pago de tributos y disfrute indebido de beneficios fiscales, aunque cualquiera de ellas admiten su comisión por acción u omisión.

La elusión del pago de tributos debe ser entendida como la omisión del deber que el obligado tributario tiene de hacer efectiva su deuda ya venga del pago de tasas, contribuciones especiales o impuestos. También incluye las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta de retribuciones en especie, que son las que debían ser ingresadas en la Hacienda pública con ocasión de pagos en dinero o retribuciones en especie.

Se sanciona igualmente la obtención indebida de devoluciones, así como el disfrute indebido de beneficios fiscales, entendida esta última modalidad como toda clase de reducciones, deducciones, bonificaciones y desgravaciones tributarias.

En este delito se reconocen dos agravantes específicos que obligan a imponer las penas del tipo básico en su mitad superior y suponen la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales. El primero es el recogido en la letra a) del punto primero y consiste en la utilización de persona interpuesta, por ejemplo servirse de una “puesta en escena” de sociedades o entramado engañoso, o utilizar para la comisión del delito a un testaferro que con la compra de las sociedades aparecería como responsable de hacer efectivo el pago de los tributos de los que eran deudoras las sociedades. La recogida en la letra b) hace referencia a la especial trascendencia y gravedad de la defraudación (Requejo; 2011; Pág. 218)

Se **consume** el delito cuando la elusión del tributo por el sujeto obligado se ha llevado a efecto y no cabe la posibilidad de efectuar su ingreso ni hacer ningún tipo de rectificación a su comportamiento defraudatorio. En el disfrute indebido de beneficios fiscales, la consumación hay que situarla en el momento que ilícitamente se puede hacer uso de tales beneficios.

La consumación se encuentra condicionada por la cuantía que debe superarse, 120.000 euros; de no alcanzarse ésta no existirá delito, pudiendo dar lugar a una infracción administrativa.

Para su determinación, la suma defraudada aparece integrada por el concepto de cuota tributaria y no por el de deuda tributaria por lo que no incluye el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo, ni tampoco las sanciones tributarias.

En el caso de tributos periódicos, este importe se refiere a cada período impositivo, y cuando estos períodos sean inferiores a doce meses, el importe se referirá al año natural y en los demás supuestos, se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que el hecho imponible sea susceptible de declaración.

La imposibilidad de efectuar el pago por carecer de medios no dará lugar al delito contemplado en el artículo 305 del CP, siempre y cuando se declaren correctamente las deudas tributarias a la Administración Pública.

La conducta prevista en el punto 3º, relativa a la defraudación tributaria a la Unión Europea, es la misma que la prevista en el punto 1º, pero fijando la cuantía defraudada en 50.000 euros. Por otra parte a este tipo no le resulta de aplicación la causa de anulación de la pena del apartado 4º a la que nos referimos a continuación.

La excusa absolutoria de regularización fiscal prevé que quedará exento de responsabilidad penal quien regularice su situación tributaria siempre y cuando esta actuación reúna los siguientes caracteres: es personal para el sujeto que regularice su situación y no para otros participantes; es voluntaria y espontánea, pues se trata de favorecer el comportamiento activo de la asunción de la deuda y pago tardío cumpliendo con la finalidad recaudatoria de la Administración; es extensible sólo a las falsedades instrumentales y no autónomas respecto del delito fiscal; y es temporal, ya que debe tener lugar antes de la actuación inspectora o del inicio del procedimiento de denuncia. (Requejo, 2011: 219).

Como hemos mencionado, a finales de 2012, la ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, ha previsto crear un subtipo agravado para las conductas mas graves, recoge dicho artículo:

1. *El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:*
 - a) *Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.*
 - b) *Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.*
 - c) *Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de*

la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

2. A los supuestos descritos en el presente artículo les serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el artículo 305.

En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro a ocho años.

En el mismo se ha modificado la redacción de los supuestos que dan lugar a la agravación e incrementar las penas (de 2 a 6 años en lugar de 1 a 5 años), se recoge la circunstancia de la cuantía de lo defraudado exceda de 600.000 euros, cuando en la regulación anterior se aludía simplemente a “la especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado y por otra parte se incluye la circunstancia de que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o grupo criminal que no exige requisito ulterior alguno, mientras que antes no era suficiente por si misma para que surgiese automáticamente el tipo cualificado ya que el juez debía acreditar que la existencia de dicha estructura organizativa comportaba la ejecución de una defraudación de especial trascendencia y gravedad. Por último, en la letra c) se aclara de un lado, que el defraudador puede valerse de persona física o jurídica así como de negocios o instrumentos fiduciarios,... que dificulten u oculten la identidad del obligado tributario y por otra, se añade que lo que se puede ocultar no es solo la identidad del obligado tributario sino también la del responsable del delito, así como la determinación de la cuantía defraudada (Martinez-Buján, 2012: 288-290).

3.2.2. Delito contable

Este artículo fue introducido a través del artículo antiguo 305 bis, por la Ley Orgánica 2/1985 que reformó el Código Penal de 1973. Con anterioridad, lo más cercano fue el artículo 319 del antiguo CP, vigente desde 1977, que contenía una presunción de ánimo defraudatorio para quienes llevaran una contabilidad falsa o con anomalías substanciales.

Su incorporación fue debida a que en numerosas ocasiones, la información contable o la contenida en otros libros o registros fiscales es un elemento clave en la determinación de algunos impuestos que se calculan mediante estimación

directa. Con este artículo, lo que se ha venido persiguiendo es sancionar el incumplimiento de las obligaciones contables recogidas en las leyes tributarias que impida dicha determinación, sirviendo de complemento al delito de defraudación tributaria (Villarroya, b) 2012: 32).

Dicha ley (Ley 50/1977) mencionaba las falsedades o anomalías substanciales en la contabilidad, no como un delito autónomo, sino como medio de presunción de la intención defraudatoria exigida por el tipo para el delito fiscal. Respecto de este artículo 319, recoge Pérez Royo (1986: 201) que existían grandes dificultades de interpretación que se derivaban de una expresión valorativa tan ambigua como era la de “anomalías substanciales en la contabilidad” que habían sido definidas por el Tribunal Supremo en la Circular 2/1978, como aquellas que alteran gravemente o enmascaran de manera fundamental, la verdadera situación o los movimientos económicos de la empresa, simulando u ocultando datos, con la finalidad de eludir el impuesto u obtener indebidamente beneficios fiscales. Esta tipificación tiene sentido porque la contabilidad en las empresas actúa como fuente directa y auténtica de información en la determinación de las bases impositivas. El interés en la corrección contable se conecta con el interés en la determinación de la existencia y alcance de la deuda tributaria, ya que en función de esta determinación se establecen los deberes relativos a la contabilidad.

La trascendencia que la colaboración activa de los sujetos pasivos de los tributos tiene en nuestro sistema tributario, tuvo como consecuencia la introducción del artículo 305 bis del antiguo CP, como tipo autónomo de las infracciones contables, especificando las diferentes formas que deben revestir dichas infracciones para alcanzar la categoría de delito.

Actualmente recoge el artículo 310 que:

Será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales:

a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.

b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.

c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiere anotado con cifras distintas a las verdaderas.

d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se refieren letras

c) y d) anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico.

Entiende la doctrina dominante que no existen diferencias en cuanto al bien jurídico protegido ni los sujetos pasivos respecto del delito de defraudación, por lo que nos remitimos a lo expuesto en las páginas anteriores, si bien recoge Martínez-Buján (2011: 643), que conviene hacer una importante matización como es que el delito contable, al menos en algunas modalidades, varía la intensidad del ataque a dicho bien jurídico; no estamos ante un delito de lesión sino ante un delito en el que las modalidades típicas constituyen figuras de simple peligro para dicho bien jurídico.

La **conducta típica** consiste en el incumplimiento de las obligaciones contables, pero no es suficiente que estas obligaciones vengan recogidas en las leyes mercantiles, sino que deberán venir definidas en la Ley Tributaria, quedando claramente establecida la supremacía de los aspectos fiscales respecto de los mercantiles. Si con los incumplimientos no se vulnera ninguna ley tributaria, aun cuando se lesionen intereses particulares, no se comete este delito. Para su perfeccionamiento se requiere no sólo un resultado de perjuicio económico para la Administración Tributaria, sino que además deberá obtenerse mediante una actitud defraudatoria y desleal por parte del sujeto activo.

Siguiendo a Pérez Royo (1986: 219 y ss.), en relación con las **modalidades de comisión** se realiza en este precepto una separación expresa entre los apartados a) y b) (ausencia total y llevanza de doble contabilidad) que reflejarían las infracciones puramente contables y los apartados c) y d) (falsedades y alteraciones ficticias), que requieren además comportamientos adicionales extraños a la contabilidad en sí mismos y relativos a una infracción en la declaración. El primer problema con el que nos encontramos es el de la interpretación que hay que hacer del “incumplimiento absoluto de las obligaciones contables”. Normalmente se recogerán los supuestos de falta absoluta de contabilidad cuando no fuere posible reconstruir de forma individualizada los datos necesarios para determinar la base imponible sin recurrir a la estimación indirecta. Realizando una interpretación formal, si el Código Penal exige el incumplimiento absoluto, significa que el delito únicamente puede cometerse si se comprueba la ausencia de toda contabilidad o registro fiscal; haciendo una interpretación material, existe incumplimiento absoluto si hay ausencia total de libros o éstas están en blanco, pero no si

existe una contabilidad interna o privada que permita conocer la verdadera situación económica del sujeto pasivo y por tanto la base imponible correspondiente.

Con relación al delito contable derivado de la llevanza de doble contabilidad del apartado b) habrá que entender que existen contabilidades distintas cuando se dé publicidad, es decir, cuando se haga valer ante terceros una contabilidad distinta a la exhibida ante la Hacienda Pública.

Recoge Ferré (1988: 162), la doble contabilidad quiere decir que debe llevarse una contabilidad aparentemente correcta, destinada a mostrar a la Inspección de Hacienda la información necesaria para determinar la base imponible, pero que en realidad sea totalmente falsa o contenga un conjunto sistemático de anotaciones incorrectas o un número elevado de operaciones omitidas que la conviertan en ajena a la realidad. Además, debe existir una contabilidad oculta sobre la cual existen discrepancias en cuanto a si debe estar o no correctamente confeccionada.

Para estimar la concurrencia de contabilidades distintas deberán cumplirse dos identidades: una de actividad y otra de ejercicio económico, así como un elemento intencional, consistente en ocultar o simular la verdadera situación de la empresa.

La consideración como delito de los supuestos de hecho a que se refieren las letras c) y d) anteriores requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos falseados exceda, sin compensaciones aritméticas entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico. Esta cantidad no es para cada caso, sino de forma conjunta entre omisiones y alteraciones siendo condición indispensable que las anomalías se realicen en los libros obligatorios, es decir, que las omisiones y falsedades deben tener por finalidad la alteración de los datos con relevancia fiscal. En sentido estricto, además de los asientos contables propiamente dichos, deben falsearse también las facturas y demás justificantes contables, presentar movimientos de caja falsos, etc., provocando conductas claramente peligrosas para la gestión de los tributos

En opinión de Martínez-Buján (2011: 659), el **momento consumativo** debe situarse, para la hipótesis del apartado a), en el último de los instantes que el agente tuvo a su disposición para evitar el incumplimiento absoluto; en la del apartado b), el delito se consume por el mero hecho de confeccionar contabilidades distintas, en el de las letras c) y d) y en el caso de omisión de declaración, coincidirá con lo indicado para el artículo 305. Finalmente en el caso de presenta-

ción de declaración en la que se refleja la falsa contabilidad, el momento consumativo es el de la presentación.

La exención de la pena no solo se aplica al delito de defraudación tributaria, sino a las posibles irregularidades contables que exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria. Con la utilización de la expresión “irregularidades contables” es claro que el legislador se está refiriendo a los supuestos delictivos de este artículo 310. (Martínez-Buján, 2011: 556).

La modalidad más frecuente de **concurso** será la concurrencia del delito contable y el fiscal y como recogen Alcalá y González (2012: 234), la jurisprudencia y la doctrina mayoritaria se decanta por apreciar un concurso de normas aplicando el criterio de la consunción a favor del artículo 305 y cuando la cuota defraudada es menor de 120.000 euros no podrá apreciarse concurso. En este caso sólo podrá castigarse por el delito contable del artículo 310, pasando la conducta defraudatoria a considerarse como infracción administrativa.

4. El tratamiento fiscal de las sociedades cooperativas

En 1990 ve la luz la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (BOE de 20 de diciembre). Su justificación la encontramos en la propia Constitución, cuando en su artículo 129.2 se obliga a los poderes públicos al fomento del cooperativismo mediante una legislación adecuada que incluiría la fiscal. Es la propia personalidad de estas sociedades cooperativas la que obliga a un tratamiento específico en materia tributaria (Juliá y Server, 1996: 28 y 29).

El objetivo de esta Ley era regular el régimen fiscal de estas sociedades teniendo en consideración su función social, actividades y características, desarrollando a lo largo de su articulado sus especialidades en materia tributaria desde la aceptación de la legislación fiscal común, siendo precisamente este tratamiento fiscal mas favorable el que podría servir de freno en la comisión de delitos.

8. Una parte de los autores consultados consideran obsoletos los criterios establecidos para alcanzar la condición de cooperativa especialmente protegida, afirmando que en la actualidad ha perdido el significado que en su día pudo tener (Rodrigo, 2010: 22) o porque deben cumplir unos requisitos extensos basados en fuertes principios mutualistas y la condición de que sus socios sean personas físicas u otras cooperativas con ingresos limitados (Romero, 2010: 108).

Se distingue en este régimen fiscal entre cooperativas protegidas y las especialmente protegidas⁸, siendo los requisitos básicos de cada uno de estos grupos los siguientes: tendrán la consideración de cooperativas protegidas las que se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas o a las Leyes de Cooperativas de la Comunidades Autónomas y no incurran en ninguna de las causas de exclusión previstas en la ley, por su parte, las especialmente protegidas tienen diversas limitaciones que les dan una estructura y un contenido social mas intenso que el que ofrecen el resto de cooperativas.

El régimen fiscal de las cooperativas para los **impuestos distintos al de sociedades** podría resumirse en las líneas siguientes: Gozan estas sociedades de algunas exenciones en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en concreto en la constitución, ampliación de capital, constitución y cancelación de préstamos, fusión y escisión, así como la adquisición de los elementos patrimoniales necesarios para el fondo de educación. Además tienen una bonificación del 95% en la cuota del Impuesto sobre actividades económicas. Por su parte las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra gozan de una bonificación del 95% en el Impuesto sobre bienes inmuebles que grava los terrenos rústicos. Además de otras medidas adoptadas por las distintas comunidades autónomas y tributos locales⁹.

En lo que se refiere al **impuesto de sociedades** se comienza calculando la base imponible que se divide entre resultados cooperativos y extracooperativos.

Para su valoración se parte del resultado contable sobre el que se aplican distintos ajustes como son los correspondientes a la libertad de amortización de elementos nuevos del activo fijo, los que tengan su origen en la valoración a valor de mercado, la consideración como gasto deducible del 50% de las dotaciones obligatorias al fondo de reserva obligatorio y del 100% de la dotación obligatoria al fondo de educación o la no incorporación de los resultados relacionados con el fondo de educación.

A partir de las bases imponibles anteriores, se aplica el tipo de gravamen que corresponda a cada parte, 20% al resultado cooperativo y el general para el resultado extracooperativo, obteniéndose la cuota íntegra.

9. Un análisis comparado por comunidades autónomas de estas medidas tributarias y otros aspectos puede consultarse en el trabajo de García y Garijo (2005: 73-179).

En caso de pérdidas, estas sociedades tienen derecho a compensar las cuotas íntegras negativas en la cuota de los 5 años siguientes.

Las bonificaciones que les son aplicables son del 50% para las cooperativas especialmente protegidas y del 90% para ciertas cooperativas de trabajo asociado. No tienen, por otra parte, derecho a deducción por doble imposición de los retornos cooperativos.

Recogen Puentes y Navarro (2007: 65 y ss.) que la fiscalidad de las **sociedades cooperativas de segundo grado** gozarán junto a las ventajas fiscales específicas recogidas en la Ley 20/1990 de los beneficios regulados en el texto refundido de la Ley del Impuesto de sociedades dentro del Régimen general. Además pueden acogerse a los beneficios previstos en la legislación sobre agrupación y concentración de empresas. En lo que respecta de las principales reglas de tributación en el Impuesto de sociedades, afirman que se prescribe un doble nivel de protección en base al cual estas sociedades disfrutarán de unas determinadas ventajas fiscales en función del nivel de protección del que gocen sus socios, pudiendo ser calificadas como de especialmente protegidas, protegidas o mixtas y en la medida que asocie a una sociedad no protegida o entidad no cooperativa será considerada sin protección fiscal.

Además, al igual que en las cooperativas de primer grado, se calculan y diferencian dos bases imponibles, la cooperativa y la extracooperativa, que tributan a tipos impositivos diferentes (salvo que esté calificada como no protegida), obteniéndose las cuotas íntegras. Con respecto de las deducciones correspondientes a los fondos obligatorios, se deberá tener en cuenta que existen distintos porcentajes en función de la territorialidad al serles de aplicación distintas leyes autonómicas en función de la comunidad autónoma.

Si bien el **tratamiento mas beneficioso o favorable** que han venido recibiendo las sociedades cooperativas mencionados hubieran podido, sino servir de factor de freno a la comisión de fraudes fiscales si, de factor mitigador de la predisposición favorable hacia este tipo de comportamientos, dichos “beneficios” han ido disminuyendo con respecto al resto de entidades y con ellas los efectos positivos que pudieran tener en los comportamientos mas o menos fraudulentos desde el punto de vista fiscal de estas entidades.

De hecho, las distintas reformas tributarias llevadas a cabo, así como la reforma contable y societaria, o la pérdida del alcance de las bonificaciones fiscales que tenían las cooperativas en los últimos años, han provocado que se demande una reforma del régimen fiscal de las sociedades cooperativas. Sin ánimo de exhaustividad, recogemos a continuación algunas de las opiniones vertidas al respecto.

Ya hace unos años afirmaban García y Garijo (2005:168 y 169) que desde un punto de vista técnico, una buena parte de las normas tributarias y en especial el Impuesto de sociedades están redactadas en base a criterios y principios basados en la configuración esencial de las sociedades de capitales. En concreto, es el concepto de beneficio de las sociedades de capitales el que asienta las bases de este impuesto, bases que difícilmente se ajustan técnicamente a la esencia de las sociedades cooperativas. La necesidad de un régimen fiscal propio en este ámbito se justifica por lo tanto por ser imprescindible para realizar una serie de ajustes técnicos de la regulación del IS a las específicas características de las cooperativas¹⁰.

En definitiva la gran perdurabilidad de la Ley 20/1990, no significa que el texto legal mantenga a día de hoy idéntico alcance y efecto que cuando entró en vigor, todo lo contrario, buena parte de los incentivos fiscales allí establecidos ha perdido con el paso del tiempo su trascendencia inicial¹¹.

10. Opinión similar recoge de Luís (2005: 212 y ss.) cree necesaria una reforma debido, entre otras causas, a la reforma habida en el impuesto de sociedades y a la existencia de una pluralidad de disposiciones sobre el régimen jurídico de las cooperativas. Presenta este autor un modelo del impuesto de sociedades con un sistema de base imponible y tipo de gravamen único, de mayor uniformidad con el sistema tributario general y simplificación y una menor presión fiscal indirecta.

11. En este sentido afirma Rodrigo (2010: 15 y 16) que la merma más significativa que, desde el punto de vista comparativo, se produce en la fiscalidad de las cooperativas, obedece a la rebaja generalizada que en época bien reciente han experimentado los tipos impositivos del impuesto de sociedades, pues dicha rebaja no se ha extendido a las mismas. Por si fuera poco, recoge el mismo autor, las Instituciones comunitarias de la Unión Europea se encuentran desarrollando diversas actuaciones contra ciertas medidas fiscales de protección a las cooperativas adoptadas por varios de sus estados miembros, por entender que podrían constituir ayudas de Estado prohibidas por la Constitución Europea. También Tejerizo (2010: 58-60), que la existencia de un trato fiscal favorable para las cooperativas no lo es tanto ya que recoge que la valoración a precio de mercado es una regla que se aplica con carácter general a todas las sociedades; la distinción entre resultados cooperativos y extracooperativos supone un coste añadido que hace que las cooperativas estén en este aspecto peor tratadas que el resto de sujetos pasivos del impuesto; la ventaja que pudiera representar la libertad de amortización de los activos adquiridos en los tres primeros años no resulta muy diferente del trato que reciben las PYMES; la consideración como gasto de la dotación al fondo de educación o parte del fondo de reserva obligatorio no es exclusiva de las cooperativas; los tipos de gravamen que soportan las cooperativas son muy parecidos a los de las PYMES. La inexistencia de la deducción por doble imposición para los retornos cooperativos frente al régimen general que permite la deducción es claramente desfavorable, también la regla sobre compensación de pérdidas es más desfavorable que la del resto de sujetos pasivos del impuesto de sociedades que disponen de 15 años. Por su parte, la bonificación de las cooperativas especialmente protegidas o las de trabajo asociado tampoco es un caso aislado en el Derecho español, que está lleno de exenciones.

Por su parte Alguacil (2010: 49 y 50), tras analizar los criterios utilizados por la Comisión¹² y los Tribunales en la delimitación de la existencia de los elementos del concepto de ayuda de Estado en los regímenes fiscales de cooperativas, recoge algunos comentarios sobre la eventual reforma del régimen fiscal de cooperativas entre los que destacamos que ésta debería quedar reducida a las cooperativas que actuaran prevalentemente con socios, que las cooperativas que solo operan con socios podrían quedar exentas en el Impuesto sobre sociedades; que teniendo en cuenta lo que parece desprenderse de los distintos pronunciamientos, el tratamiento de los rendimientos de las operaciones con socios podría ser merecedor de un trato diferente, pero no así de los derivados de operaciones con terceros. La postura de la Comisión parece abogar por la conveniencia de mantener el régimen de separación de resultados, a pesar de las críticas recibidas por parte del sector, que lo acusa de complicar extraordinariamente la liquidación del impuesto.

También Romero (2010: 115) analiza la compatibilidad del tratamiento fiscal de las cooperativas en varios países europeos con el régimen de libre competencia llegando, entre otras, a la conclusión de que los países del norte y oeste de Europa no están teniendo especiales problemas en esta compatibilidad por tres motivos: porque las operaciones con socios tienen un carácter de gasto deducible en el impuesto sobre sociedades, tributando en el seno de los socios por la imposición directa que les corresponda; porque no suelen existir reservas no repartibles ni solidarias en su legislación, ni existen ajustes negativos en su base imponible; y porque no hay medidas de incentivos fiscales ni en la base imponible ni en el tipo de gravamen ni deducciones en la cuota. Por su parte, en los países del sur de Europa es donde algunas medidas de ajuste en la base imponible o de tipos a la baja encuentran dificultades con la Comisión, pero sólo para el caso de operaciones con terceros y cuando no son PYMES, al ser calificadas como ayudas de Estado. En estos países del sur, en las operaciones con terceros puede darse alguna dificultad ya que en estas operaciones la Comisión no desea una tributación de la cooperativa diferente al resto de las sociedades porque podría ir en contra de la libre competencia.

12. Se refiere la autora a la Decisión de la Comisión de 15 de diciembre de 2009 “Decisión 2010/473/CE, DO de 4 de septiembre de 2010” referida exclusivamente a ciertas normas que afectan a las cooperativas agrarias, pero que parecen adelantar que lo que los órganos comunitarios piensan del régimen fiscal de las cooperativas puede ser considerado como Ayuda de Estado, incompatible en el derecho europeo ya que supondría una competencia desleal respecto del resto de sociedades.

5. Consideraciones finales

1. Respecto de la delincuencia fiscal en general:

Hemos podido observar la gran importancia que la delincuencia fiscal tiene en nuestro país y lo complicado que resulta la lucha contra este comportamiento defraudatorio: el carácter genérico del delito junto con la obligación de denuncia de la Agencia Tributaria, el largo período de tiempo que transcurre desde que se inicia el proceso penal hasta el momento de la sentencia o el escaso número de ejecución efectiva de penas privativas de libertad, unidos al escaso reproche social hacia el delincuente fiscal y a una convicción social de que no se hace lo suficiente para luchar contra el fraude fiscal, dificulta tanto su prevención como su condena.

El problema es aun mayor en el fraude del IVA, las nuevas modalidades delictivas en forma de tramas se convierten en un problema con una solución aun mas difícil al cometerse traspasando las fronteras nacionales y ejecutarse a nivel intracomunitario.

En cualquier caso, parece que resulta necesario un aumento de la concienciación fiscal de los españoles por dos motivos: en primer lugar, para la aceptación de las medidas de prevención y represión del delito fiscal y, en segundo lugar, porque si las conductas defraudatorias están demasiado extendidas, es muy problemática su persecución penal.

2. Respecto de la responsabilidad penal de las cooperativas, pocas o ninguna diferencia va a presentar con el resto de sociedades a pesar de sus peculiaridades. Esto es así porque aunque los delitos aquí mencionados precisan que su ejecutor sea el obligado al pago de la deuda tributaria o el beneficiario de la devolución indebida o del beneficio fiscal, por lo que al igual que en el resto de sociedades, podrán ser autores de los delitos aquí mencionados, tal y como recogen los artículos 31 y 31 bis, tanto las sociedades cooperativas como sus representantes o administradores.

3. Por su parte, tampoco la regulación fiscal aplicable a las sociedades cooperativas va a provocar diferencias en la responsabilidad penal. Los delitos fiscales mas característicos son los relacionados con el IVA y con el Impuesto sobre sociedades y como se ha mencionado en el apartado anterior sobre regulación fiscal específica para estas sociedades, no hay regulación específica para el IVA y la del IS ha “perdido” el trato favorable que en su día pudo tener por lo que tampoco por

este aspecto se van a presentar diferencias con el resto de entidades y además, teniendo en cuenta el resultado necesario para que se cometa el delito de defraudación (la cuantía de la defraudación), no será muy fácil que las sanciones previstas para este delito se impongan con frecuencia a nuestras cooperativas, cuyo tamaño pequeño e incluso muy pequeño, no suele llevar aparejado grandes beneficios que permitan sobrepasar el límite de defraudación con soltura, por lo que de cometerse un comportamiento defraudatorio se encontrarán nuestras cooperativas ante una infracción tributaria.

Por último, me sumo a las opiniones de los expertos en los temas fiscales de las cooperativas mencionados, cuando afirman que las diferencias entre la fiscalidad de las cooperativas respecto del resto de sociedades -en concreto los beneficios y ventajas que de su condición de cooperativas pudieran derivarse en el Impuesto de sociedades-, han dejado de ser efectivas, perdiendo estas sociedades una gran parte del trato fiscal favorable que en su día pudieron tener.

Referencias bibliográficas

- Adame Martínez, F: Auditoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales, COMARES. Granada. 2009.
- Albiñana Cilveti, C Y Suárez De Leza, R: “Análisis normativo: Nueva normativa para las cooperativas (Orden EHA/3360/2010)”. Alerta contable. Enero 2011, pp 2-5.
- Alcalá Sánchez, M Y González Agudelo, G: “Delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social”. Lección 7 , Lecciones y materiales para el estudio del derecho penal. Tomo IV. Derecho penal, parte especial (Derecho penal económico) Coord. Terradillos Basoco, J M. IUSTEL, Madrid, 2012.
- Alguacil Marí, MP: “Condicionantes del régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad de cooperativas” CIRIEC España revista de economía pública social y cooperativa, nº 69, 2010, pp 27-52.
- Aparicio Pérez, A.: “Los delitos de defraudación tributaria en el nuevo Código Penal”. Impuestos. Nº 8, 1996, pp 16-60.
- Bajo Fernández, M Y Bacigalupo Saggese, S.: Derecho penal económico. Centro de estudios Ramón Areces. (2º edición), Madrid, 2010.
- Ferré Olivé, JC: El delito contable. Análisis del artículo 350 bis del Código Penal. Praxis, 1998, Barcelona.
- García Calvente, Y. Y Garijo M. R. (Autores), Calvo Ortega, R. (Director): Cooperativas. Régimen tributario actual en el ordenamiento español. Fiscalidad de las entidades de economía social. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005.
- Garreta Such, J M.: La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, SA, Madrid, 1997.
- Garrido Pulido, T, Puentes Poyatos, R y Navarro Heras E.: “Fiscalidad de las sociedades cooperativas de segundo grado”. REVESCO Revista de estudios cooperativos, Nº 91, 2007, pp 60-92.
- Juliá Igual, JF Y Server Izquierdo RI: Fiscalidad de Cooperativas. Teoría y práctica. Pirámide (3ª edición), Madrid, 1996.

- Legaltoday.Com: El delito fiscal como instrumento anti-fraude: Balance de una reforma Disponible en Internet: <http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscal/el-delito-fiscal-como-instrumento-anti-fraude-balance-de-una-reforma> Año: 2010.
- Luís Esteban JM de (Autor), Calvo Ortega, R. (Director): Reflexiones sobre el futuro fiscal de las cooperativas. Fiscalidad de las entidades de economía social. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005.
- Martínez-Bujan Pérez, C: Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial. Tirant lo Blanch (3^a edición), Valencia, 2011.
- Martínez-Bujan Pérez, C: Derecho penal económico y de la empresa. Tirant lo Blanch Tratados (4^a edición), Valencia, 2013.
- Moya Jiménez, A: La responsabilidad penal de los administradores: delitos societarios y otras formas delictivas. Bosch, Barcelona, 2007.
- Muñoz Conde, F Y García Arán, M.: Derecho penal. Parte General. Tirant lo Blanch, (segunda edición), Valencia, 1996.
- Muñoz Conde, F.: Derecho Penal. Parte Especial. Tirant lo Blanch, Valencia, 2010.
- Observatorio Del Delito Fiscal: Primer informe del observatorio administrativo previsto en el convenio de 30 de junio de 2005 entre la agencia estatal de administración tributaria y la secretaría de estado de justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Disponible en internet: http://www.agenciatributaria.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf Año 2006.
- Ordoñez De Haro, C.: “La fiscalidad de las sociedades cooperativas en España” CIRIEC España, Revista de economía Pública social y Cooperativa, abril N^o 54 2006, pp.187-204.
- Pérez Royo, F.: Los delitos y las infracciones en materia tributaria. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.
- Ramos Tapia, MI (autor); Zugaldía Espinar, JM (director).: Fundamentos de derecho penal (Parte general) Capítulo 11. Tirant lo Blanch (cuarta edición), Valencia, 2010.
- Requejo Conde, C: Delitos contra la Hacienda Pública y la seguridad social. Lección 13. Lecciones de Derecho Penal. Parte Especial. Director: Polaino Navarrete, M. TECNOS, Madrid, 2011.

- Rodrigo Ruiz, MA: “Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Problemas actuales y líneas de reforma”. CIRIEC España revista de economía pública social y cooperativa, N° 69, 2010, pp 9-25.
- Romero Civera, A: “La fiscalidad aplicada a cooperativas en Europa y la reforma del régimen fiscal en España”. CIRIEC España revista de economía pública social y cooperativa, N° 69, 2010, pp. 91-118.
- Tejerizo López, JM: “Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas” CIRIEC España revista de economía pública social y cooperativa, N° 69, 2010, pp.53-72.
- Valdemoros Erro, M J Y Grandal Bouza, M.: “Ideas sobre la mesa N° 1. La reforma del código penal”. Circulo de empresarios. Disponible en Internet <http://www.circulodeempresarios.org/publicaciones/la-reforma-del-codigo-penal-ideas-sobre-la-mesa-n%C2%BA-1-enero-2011/> Año 2011.
- Villarroya Lequericaonandia, M B a): Alteraciones y manipulaciones de la contabilidad. Tesis doctoral. Universidad de Valladolid. Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, Alicante, 2003.
- Villarroya Lequericaonandia, M B b): “La responsabilidad de los órganos sociales de las cooperativas derivada del incumplimiento de las obligaciones contables. Influencia de la reforma penal y la nueva regulación contable. REVESCO Revista de estudios cooperativos, N°108, 2012, pp. 173-215. DOI: 10.5209/rev_REVE.2012.v18.39589.
- Zugaldía Espinar, J M (autor y director). (2010). Fundamentos de derecho penal (Parte general). Capítulos 19 y 20. Tirant lo Blanch. (cuarta edición), Valencia, 2010.