

La defraudación tributaria en marco de la fiscalidad internacional. Breve revisión al régimen jurídico español

Anayibe Ome Barahona*

**Alumna de cuarto año del Programa de Doctorado en Derecho Tributario Europeo, Universidad de Castilla – La Mancha, Toledo-España. Especialista en Gerencia Tributaria y Contadora Pública de la Universidad de la Amazonia, Florencia-Caquetá, Colombia. Docente Especialización en Gerencia Tributaria e investigadora en el área de tributaria de la Facultad de Ciencias, Contables, Económicas y Administrativas de la Universidad de la Amazonia, Florencia-Caquetá, Colombia.*

Recibido 17 de Noviembre de 2010; aceptado 06 de Diciembre de 2010

Resumen

En el presente artículo se hace un breve análisis de los diferentes ilícitos fiscales que la legislación española ha tipificado como conductas delictivas, que al traspasar fronteras y ocurrir con frecuencia entre el universo de contribuyentes, son prácticas que atentan contra la estabilidad de los sistemas tributarios. No obstante, antes de entrar en valorizaciones legislativas de los fraudes o delitos fiscales más acaecidos contra la Hacienda Pública, se expone la diferenciación entre infracción y delito tributario, dos términos que suelen confundirse en materia fiscal; asimismo, se analizan las principales modalidades delictivas cometidas en marco de la tributación, adentrándonos en la tipicidad del delito fiscal y en lo que la doctrina jurídica señala como bien jurídico protegido o interés público protegido; para concluir el estudio con la prescripción de las infracciones y sanciones tributarias.

Palabras clave: Infracción, delito tributario, evasión, elusión fiscal, bien jurídico protegido, Hacienda pública.

Abstract

This article provides a brief analysis of the different tax illegal action under the Spanish law which has defined some of the as criminal behavior, when it is done often and goes to extremes among the universes of taxpayers it endanger the stability of tax systems. Before eternig legislative appraisal of fiscal fraud against the treasure, we illustrate the difference between infringement and tax violation, two commonly confused terms in taxation, also analyzes the main types of crimes committed in the word of taxation, getting closer into the typical tax crime and what legal doctrine states as legally protected or public to conclude the study with the prescription of offenses and tax penalties.

Keywords: Infringement, tax violation, evasion, tax avoidance, legally protected, Treasury

Introducción

La globalización de la economía ha secuenciado la libre circulación de personas y de capitales, y, al mismo tiempo, el solapamiento de gravámenes por el asentamiento de capitales en territorios diferentes al de residencia del inversionista. Circunstancia que, junto con los regímenes de baja tributación de ciertos países, ha llevado a la manifestación de la evasión y la elusión fiscal ilícita, y ha dado pie para el surgimiento de nuevas figuras de defraudación al erario público, afectando el modelo impositivo de las jurisdicciones que salen comprometidas.

La obligación de tributar, tras la realización del hecho imponible, pese a ser una obligación sustancial de naturaleza constitucional, determinados contribuyentes buscan diversas formas de no pagar la cuota tributaria o hacerlo pero en menor cuantía a la que legalmente les

corresponde; significando pérdidas de recaudación cuantiosas para las finanzas del Estado.

En escenarios internacionales se tienen plenamente identificadas las prácticas clásicas de defraudar al fisco nacional. El Estado español, en su caso, con la Ley General Tributaria, que recoge una serie de preceptos normativos anti-fraude, ha establecido técnicas jurídicas más idóneas para neutralizar el fraude fiscal, entre el marco de los diferentes principios de justicia tributaria y respetando los diversos tratados internacionales que protegen los derechos fundamentales, como el de libertad para desarrollar actividades comerciales y la libre constitución de empresa.

Diferencia entre infracción y delito tributario

Las infracciones son producto del incumplimiento o cumplimiento inadecuado de

las estipulaciones que hace la Ley. Técnicamente son calificadas como la falta de aplicación “de un precepto concreto claramente delimitado, especificado y caracterizado y, además, en vigor” (Blasco Delgado 2003). En atención a la subjetividad pueden resultar dolosas o negligentes, y están supeditadas tanto a los sujetos pasivos como a los que no tienen tal carácter.

La cuantía hace la diferencia entre las infracciones administrativas y los ilícitos tipificados como delitos, dado el carácter cuantitativo de las primeras. Por consiguiente, “a cada infracción corresponde (...) una sanción”, siendo la esencia de la infracción y la sanción tributaria la misma que la de otras especialidades del Derecho (Cazorla & Chico de la Cámara 2001). Ello explica la razón que varios ordenamientos jurídicos confronten la infracción con la sanción y los delitos con las penas.

En materia impositiva, Calvo (2006) define infracción tributaria como la “violación del ordenamiento jurídico tributario”, configurándose así, en un hecho ilícito la trasgresión de la legislación en el ramo.

A pesar de ostentar un Derecho Tributario Internacional, las infracciones que concurren en materia impositiva, se considerarán como tales, las “cometidas en el territorio del Estado impositor” (Lopez 2005); eso significa que el legislador es autónomo en determinar qué actuaciones de los obligados de su jurisdicción tienen carácter de infracción. Señalamientos que deben constituir obligación ex lege y regir sólo para infracciones acontecidas a partir de la fecha de su promulgación; además es preciso que se haga con diferenciación de otros hechos que también son quebrantamiento del Derecho positivo. La aplicación de otra norma similar que regule supuestos análogos estaría en contravía de la reserva de ley; más específicamente, para que su finalidad surta efecto, es imprescindible que esté “de forma individual y no genérica” (Morillo 2000).

En ese sentido, la Ley General Tributaria (LGT, en lo sucesivo), del ordenamiento español, ha entrado a considerar como infracciones las que se cometan en materia impositiva y contable; y las ha clasificado en “leves, graves o muy graves”, dependiendo de la conducta infractora del administrado tributario. En ese sentido, el obligado tributario incurre en infracción con el incumpliendo más mínimo de sus obligaciones contributivas y contables, o por el abuso que haga

la normativa contable en beneficio propio. Una u otra son conductas perjudiciales para la Hacienda Pública, porque afectan su estado económico y financiero. Eso explica que la configuración material de las infracciones sea de tipo cuantitativo, pues su esencia no es otra a la de tender protección a la Hacienda Pública.

El delito por su parte, es, también, tipificado por cada ordenamiento jurisdiccional, aunque algunos están catalogados como tal por el Derecho General Internacional. Sin embargo, la clasificación y normalización es dada por la legislación interna de cada Estado que instituye el código penal.

La diferencia entre infracción y delito fiscal radica en los supuestos que dan lugar a faltas graves cometidas por el contribuyente, dado el revestimiento de la cantidad defraudada, en otras palabras, entre más grande sea la defraudación contra la Hacienda Pública, con mayor veras será calificado como delito, por ameritar una sanción drástica, a diferencia de hubiese cometido una simple infracción. De ahí que, como ya se indicó, a la infracción le sea impuesta una sanción y a los delitos una pena.

Principales modalidades delictivas cometidas en marco de la tributación

Blasco (2003), partiendo de la estructura establecida por el Derecho penal para los delitos, clasifica en dos las modalidades delictivas de la tributación:

1. Los delitos que están supeditados a la acción o parte externa o subjetiva de la conducta del sujeto. Se subdividen, a la vez, en:

- Delitos de mera actividad y de resultado. Los de mera actividad, no requieren que la acción sea secuenciada por un resultado separado de la conducta. Entre tanto, los segundos si requieren de un resultado.

- Delitos de acción y de omisión. Los primeros tienen que ver cuando se lleva a cabo una conducta prohibida por la ley. Mientras que los de omisión, su tipificación ocurre cuando no se actúa conforme la Ley, por consiguiente, se “castiga el no hacerlo”.

- Delitos de un acto, de pluralidad de actos y los alternativos. Como su nombre los describe, están relacionados con una sola acción, varias acciones y por acciones alternativas.

2. Los delitos vinculados con el bien jurídico. Se derivan en:

- Delitos de lesión. Los que de una u otra manera esionan el bien protegido.

- Delitos de peligro. Tiene que ver con aquellos que ponen en riesgo o atentan contra el bien jurídico.

2. La tipicidad del delito fiscal

Este apéndice amerita empezar diciendo que el delito fiscal tiene una configuración de "Ley penal en blanco", esto es, el supuesto de hecho del tipo delictivo no está recogido plenamente en la propia Ley penal, lo encontramos en otras legislaciones, incluso, en la normativa reglamentaria. Como ejemplo tenemos el Código Penal de España, cuyo Art. 305.1 describe lo que constituye elusión de impuestos, pero su reglamentación está recogida en cada una de las Leyes que normalizan los diferentes tributos.

Las conductas de los sujetos pasivos contrarias a los intereses fiscales de la Hacienda Pública, constituye delito fiscal según la Ley. Por consiguiente, la tipificación delictiva, que actúa a través del principio de tipicidad, es el señalamiento que la Ley hace a ciertos hechos que constituyen defraudación tributaria. El principio siempre "exige que los hechos u omisiones declarados y probados en el seno de un procedimiento sancionador se encuentren descritos ex ante en una norma para poder ser sancionados"; eso significa que la misma norma debe designarlos y calificarlos como constitutivos de infracción, de modo que hagan parte de la prueba y comprobación de la correspondiente sanción (Meseguer 2001).

Aníbarro & Sesma (2005), reconocen las facultades implícitas que el Art. 25 de la Carta Constitución española establece al legislativo para que la Ley tipifique los elementos esenciales de las infracciones administrativas.

Los autores citados aluden la importancia de no dejar de lado la determinación de la consumación del delito fiscal o "consumación de la defraudación a la Hacienda Pública". Tarea que señalan como propia y específica de la normativa tributaria, pues así como la Ley determina el nacimiento de la deuda tributaria, su cuantía, los sujetos pasivos, los plazos para su ingreso y demás, concluyen, que lo correcto es que el cuerpo normativo dé a conocer, también, las situaciones y condiciones que debe entenderse por "producida la defraudación y el perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública". Todo por cuanto, la consumación del delito fiscal es la determinante del "dies a quo en el que debe comenzar a computarse el plazo para la prescripción del delito" (Abogacía General del Estado, 2004).

El bien jurídico protegido o interés público protegido

En materia tributaria es relativamente reciente la concreción de este criterio por parte de la doctrina jurídica. Luego de numerosos debates doctrinarios, se logró concretar que la Hacienda Pública es la configuración del "bien jurídico protegido", porque en ella se conjugan derechos y obligaciones de contenido económico con miras a proteger el patrimonio del Estado, que está bajo su custodia y responsabilidad. Su finalidad se manifiesta en la salvaguarda del cumplimiento de la carga tributaria de conformidad con los preceptos constitucionales y normativos. Por tal razón, puede ser protegido por técnicas administrativas o penales, porque en ella se dan los recaudos de ingresos y se efectúa el reparto de los gastos.

Fraudes o delitos fiscales más frecuentes contra la Hacienda Pública

El Código Penal ha entrado a regular ciertas conductas de los obligados tributarios, expresadas en acciones u omisiones que lesionan el bien jurídico protegido. Las más conocidas: la defraudación tributaria y la transgresión contable; no obstante a nivel internacional han sido detectadas otras prácticas, por ejemplo, las cometidas en materia de subvenciones o ayudas de Estado; por consiguiente, el Código Penal español tipifica como delito la defraudación del patrimonio de la Comunidad Europea (Calvo 2006).

Las figuras delictivas que afecta de manera sustancial la Hacienda Pública, se encuentran recogidas, básicamente, en tres tipos:

Defraudación fiscal o tributaria

La constante circulación de capitales y de personas y el sometimiento a gravamen una misma renta en distintas soberanías fiscales, es consecuencia de la globalización de los mercados. Tras este fenómeno económico discurren cada día actuaciones modernas de defraudación a la Hacienda Pública, que en muchos de los casos, se tornan en delitos, volviéndose complejos de corregir por vía administrativa siendo necesario recurrir al Derecho penal para contrarrestarlos .

La defraudación tributaria, a ciencia cierta, constituye un delito fiscal, y está catalogado como una de las más antiguas "falsedades" a la Hacienda Pública. Es el delito más frecuente y comúnmente conocido en el ámbito de la fiscalidad. Con él, tras acciones u omisiones, deformación, manipulación o simulación de la realidad sometida a tributación, el abuso de las

formas jurídicas o fraude de ley se evade la cuota tributaria, obviando el hecho imponible o, en dados casos, la cuota es pagada pero en menor cuantía, incurriendo así, en evasión fiscal.

En tanto, la elusión ha sido catalogada por la doctrina impositiva como el disfrute ilícito o incorrecto de beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones, la obtención indebida de devoluciones, etc., abusando de las normas impositivas o aprovechando de ventajas fiscales a las que no se tendría derecho si se "actuara de forma directa" (Blasco 2003). Siendo entonces, definida la elusión como aquel proceder que, sin incurrir en infracción de las disposiciones legales vigentes, no se paga la cuota tributaria que corresponde porque se hace uso de coyunturas como la pluralidad de legislaciones concurrentes o se da aplicabilidad a normativa cuyos postulados carecen de claridad o son objeto de imperfecciones.

La elusión fiscal tiene como finalidad evitar, disminuir o diferir en el tiempo el impacto fiscal de un tributo, mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas que evitan la ocurrencia del hecho imponible; u obtener beneficios con el desarrollo de determinadas actividades o hechos legales que no son posibles conseguir si se actúa de manera directa.

La evasión y la elusión fiscal, como ya se decía, configuran la defraudación tributaria, que junto con otras conductas delictivas, han traído cuantiosas pérdidas a la Hacienda Pública; son las responsables del quebrantamiento del principio de justicia fiscal y las causantes de la alteración de los movimientos de capitales y de las economías nacionales. Sin embargo, a escala internacional se ha dejado que cada Estado, en uso de su soberanía, sea el que precise y decida qué actuaciones o conductas de los obligados tributarios constituyen defraudación fiscal en su territorio nacional.

Algunos autores consideran que la evasión fiscal afecta a unos sectores económicos más que a otros; por citar algunos, tenemos:

- Las economías sumergidas.
- Las nuevas técnicas de comercialización, como el comercio electrónico.
- La propiedad intelectual e industrial.

Al respecto, Rubiano (2005) argumenta que con la defraudación tributaria han surgido figuras como las sociedades instrumentales; las personas interpuestas, utilizadas para la ocultación del

verdadero obligado tributario; y el carrusel, que trata de una trama de fraude organizado de constante práctica en los Estados comunitarios para evadir el impuesto del IVA.

Fraude a las subvenciones

Es un delito no contemplado en otras esperas del ámbito tributario, como el latinoamericano, sucede en el contexto europeo a raíz de las ayudas cuantitativas y gratuitas, y sin contraprestación alguna, de las que se benefician las Administraciones públicas para financiar y subsanar las necesidades económicas y sociales de distinta índole. Ayudas que son sufragadas por los fondos comunitarios de la Unión Europea y administradas por la Nación que las recibe.

La aparición de este fraude obedeció al disfrute indebido de las subvenciones (elusión de ingresos) y al incumplimiento de los requisitos para ser percibidas; constituyendo una forma de defraudación del patrimonio de la Unión Europea (Abogacía General del Estado, 2004). Por consiguiente, el Estado español entró a contrarrestar esta práctica con la reciente tipificación como delito que hizo el Código Penal de ese país.

Defraudación contable

En el ámbito jurídico también es conocido como delito contable, delito de irregularidades contables o delito de defraudes contables. En sí, consiste en la vulneración de las técnicas y principios de la contabilidad, y en la inobservancia de las obligaciones contables, que son el instrumento "soporte para el cumplimiento de los deberes fiscales para con el erario público" (Ídem), en otros términos, el deber contable lo fundamenta la legislación para efectos tributarios; y es que la contabilidad es el sistema más fidedigno que puede utilizarse como prueba financiera y de otras actividades que derivan de la operatividad comercial (Calvo 2006).

El autor inmediatamente citado, puntualiza que está el "delito estrictamente contable y el delito contable con incidencia tributaria". Donde el primero tiene que ver con las "irregularidades contables o registrales sustanciales", esto es, el incumplimiento de llevar la contabilidad o, todo lo contrario, que se lleven dos o más sobre una misma "actividad y ejercicio económico". Mientras que el segundo, tiene que ver con la violación de la normatividad contable a través de la manipulación o maquillaje de las cifras de los Estados Contables, con el fin de disminuir la utilidad que dará lugar al pago de una menor

cuota tributaria.

Cada uno de los Estados ha entrado a regular el sistema contable con el fin de sancionar drásticamente a los sujetos que incurran en arbitrariedades en esta disciplina profesional. En las diferentes esferas jurídicas se ha declarado como delito contable las siguientes irregularidades:

- Incumplir con la obligación de llevar contabilidad mercantil y no generar sus libros mayores y los estados de la actividad económica, financiera y social de manera periódica.
- Llevar múltiples contabilidades sobre una misma actividad y ejercicio económico o fiscal.
- Ocultar o manipular la veracidad de las operaciones económicas.
- Alterar los documentos soportes de la contabilidad, tales como facturas, comprobantes, libros auxiliares, recibos, etc.
- No tener la contabilidad consolidada en los plazos señalados por la normativa contable.
- Registrar operaciones ficticias.
- Alterar el funcionamiento normal de los softwares contables, para disminuir los ingresos o incrementar los gastos. También para mostrar cifras distorsionadas de los inventarios de mercancías.

Contrabando

Además de la defraudación tributaria supra, encontramos el contrabando, ya tipificado como delito a nivel internacional, dada la proliferación de ingresos y salidas de mercancías clandestinas destinadas a la venta. Con la vulneración de los requisitos aduaneros, la importación y exportación de mercancías se realiza sin el debido pago de los impuestos de aduanas. Este delito afecta sustancialmente el sistema de comercio exterior y perjudica el comercio formal legalmente constituido.

El contrabando en el contexto internacional ha tomado fuerza en las últimas décadas, por lo que, ha sido necesario establecer un régimen sancionatorio propio para punir el ejercicio más severamente. Al constituir una actividad ilícita organizada, actualmente, junto con la evasión y elusión fiscal, configuran las formas de defraudación más efectivas y frecuentes contra la Hacienda Pública.

La legislación española ha definido expresamente varios hechos que constituyen "infracción de contrabando":

Mercancías de procedencia no comunitaria que no cuente con su respectiva acreditación o

legalización de importación.

Consumir las mercancías en tránsito con incumplimiento de las normas comunitarias.

Llevar a cabo operaciones con géneros estancados o prohibidos, sin previo cumplimiento de los requisitos de ley.

Sacar del territorio español bienes que hacen parte del Patrimonio Histórico, sin consentimiento alguno de las autoridades españolas.

Prescripción de las infracciones y sanciones tributarias

Las infracciones y sanciones tributarias, igual que las prescripciones, están contempladas en la legislación que regula cada uno de los tributos o en la Ley marco, denominada Ley General Tributaria. Cosa que no ocurre con otros actos delictivos como el contrabando, que posee su propio régimen sancionatorio específico, es decir, la legislación que lo tipifica como delito no es la misma que establece sus regímenes sancionatorios.

Las sanciones, que deben estar recogidas en la Ley (al igual que las infracciones) son impuestas por el no pago de la deuda tributaria, que es lo mismo, por incumplir el mandato constitucional de contribuir con los gastos e inversiones del Estado. Son exigidas gracias a la potestad sancionadora que goza la Administración tributaria, que por ningún motivo debe desligarse del principio non bis in idem, que por regla general prohíbe imponer sanciones penales y administrativas, dos o más veces, a un mismo sujeto infractor por los mismos hechos y con un idéntico fundamento. Aunque, no podrá considerarse vulneración del principio aludido, cuando "se castiga dos veces al mismo sujeto por el mismo hecho pero para proteger, en cada ocasión, un bien jurídico distinto", no obstante, para ello es preciso que la Ley tipifique el lesionamiento del bien jurídico como infracción diferente, dado que un solo hecho puede dar origen a dos infracciones distintas, que ameritan la imposición de varios castigos, no puede considerarse que haya identidad de fundamento en el evento que las normas "aplicables protegen distinto bien jurídico" (Alarcon 2008).

Al tenor de la LGT española (Art. 190), las sanciones impositivas prescriben una vez se presente el pago o cumplimiento de la de la deuda, asimismo por extinción del derecho para exigir su pago, por compensación, condonación y fallecimiento de todos los obligados a

satisfacerlas .

Es importante resaltar que las sanciones tributarias son más de carácter preventivo que represivo, considerando que la Administración tributaria no solo busca la reparación del bien lesionado, su actuación debe estar orientada a proporcionar los instrumentos necesarios para que el sujeto pasivo no reincida en la infracción.

Los textos doctrinales muestran que las sanciones tributarias a lo largo de la historia han tenido carácter pecuniario, sin embargo, como se acaba de argumentar, el propósito de la legislación impositiva no está orientado a la implantación de la rigurosidad de la Administración tributaria y al castigo de los obligados tributarios, la disminución de la defraudación tributaria es el objetivo central del legislador, por lo que, ha buscado que las sanciones o multas, no sean exclusivamente de tipo pecuniario, ha preferido combatir la conducta defraudante del contribuyente por otra vía; máxime en circunstancias que son cada vez más los sujetos pasivos que incursionan en el ámbito tributario.

Pese a representar ingresos importantes los recaudos por sanciones y multas, la legislación española introdujo una nueva modalidad: prohibiciones a cambio de sanciones pecuniarias, constituyendo para el contribuyente lesionamiento vital del ejercicio de su actividad económica y empresarial. En sentido, los contribuyentes que incumplan sus obligaciones tributarias, pueden quedar inhabilitados para celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos; también les puede significar pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y que se les prive del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante plazos de uno o dos años, prorrogables hasta cinco años. Asimismo, que queden vedados para ejercer profesiones oficiales, empleos o cargos públicos (Calvo, 2006).

En el régimen jurídico tributario español, la caducidad para exigir sanciones tributarias inicia a contabilizarse desde el día siguiente en que finalizó el término del pago en período voluntario , pero con la existencia de responsables solidarios , la acción para hacer efectivas las sanciones impuestas a otros deudores, inicia con la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios, indistintamente de la fecha en que se haya notificado el acuerdo de

derivación de responsabilidad.

La doctrina exalta el cambio que introdujo la nueva LGT (Art. 190), de separar la prescripción de las sanciones impuestas y la prescripción de la acción para imponer sanciones por el no pago de la deuda tributaria (Art. 189, ídem). Era algo confuso que establecía la anterior Ley tributaria marco (Ley de 1963), que en el Capítulo V del texto legal, dedicado a las disposiciones de la deuda tributaria, tomaba la prescripción como mecanismo para la imposición de sanciones, cuando las sanciones no forman parte de la deuda tributaria , su imposición obedece al incumplimiento del deber de contribuir. No obstante, la doctrina le atañe deficiencia al Art. 189 de la nueva LGT, por cuanto, en la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias, regula solamente dos casos en los que se genera el hecho de la prescripción (por muerte del sujeto infractor y por el plazo para imponer sanciones impositivas), y dejó de lado otros supuestos que, eventualmente, pueden ocurrir (Aníbarro & Sesma 2005).

Los anteriores autores también cuestionan el hecho que la nueva LGT no contempló la posibilidad que cuando los obligados tributarios se acojan voluntariamente al “principio de responsabilidad”, estipulado en el Art. 179, Inc. 3, de citada Ley, éste “opere como eximente plena de responsabilidad”. Igualmente, que la extinción de la potestad sancionadora de la Administración tributaria, que se extiende hasta tres meses -plazo con que cuenta para iniciar el procedimiento sancionador luego de haber comenzado las actuaciones de declaración, de verificación de datos, de comprobación o de inspección- “constituy[a] un plazo de caducidad de la acción para sancionar”, pues pasado ese tiempo si no se ha iniciado el procedimiento sancionador las consecuencias son “extintivas”, es decir, se “impide materialmente la iniciación de un procedimiento sancionador”

Otro supuesto también motivo de señalamiento, tiene que ver con la extinción de la responsabilidad por las infracciones tributarias, donde, en la eventualidad que la caducidad del procedimiento sancionador- de seis meses - se empieza a calcular sin la respectiva notificación de la “resolución expresa”, las consecuencias de ese proceder son la extinción de la acción para sancionar.

Como ya se indicó, para las personas físicas la responsabilidad derivada de las infracciones

tributarias se extingue con la muerte del sujeto infractor, mientras que para las personas morales y entidades sin personalidad jurídica no prescribe su responsabilidad, así se llegue a su disolución. En estas circunstancias, la Ley extiende la exigibilidad a los "sucesores de las mismas hasta el límite de su cuota de participación" (Art. 40.5 y Art. 182.3, LGT); eso significa que socios o accionistas deben responder con sus respectivos patrimonios.

El plazo de prescripción para imponer sanciones en el régimen tributario español, es de cuatro años, término en que se considerará extinguida la responsabilidad por infracciones tributarias, e inicia a calcularse desde el momento mismo en que fueron cometidas, no obstante, puede presentarse interrupción por:

- Las acciones que la Administración tributaria realice, con conocimiento formal del interesado, conducente a imponer la sanción tributaria .
- Las acciones administrativas que conducen a regularizar la situación tributaria del obligado .
- La interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.
- La remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal.
- Las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos.

La contabilidad constituye la base para la determinación de la obligación tributaria. Con la información y datos en ella consignados, es factible verificar si una persona jurídica o natural -también conocida como de existencia visible- ha presentado variaciones en su situación patrimonial en un período determinado, es decir que la contabilidad mide la manifestación de la capacidad económica del contribuyente. Su estrecho vínculo con el sistema fiscal la ha hecho vulnerable, pues es a través suyo que los contribuyentes buscan defraudar la Hacienda pública.

Lo anterior da a entender, que para contrarrestar la defraudación fiscal no es suficiente la suscripción de tratados

internacionales entre países, es indispensable la fijación de delineamientos eficaces en la legislación doméstica, como la implementación de sistemas de incentivación y de cultura tributaria; no siempre con disposiciones sancionatorias drásticas se puede luchar contra las prácticas delictivas, causantes de la baja recaudación de ingresos tributarios A favor de la Hacienda pública, en ocasiones resulta más efectiva la implementación de medidas disuasivas para motivar el pago oportuno de los tributos.

Bibliografía

- Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídicos del Estado (2004): Manual de Delitos contra la Hacienda Pública, Imprenta Nacional del Boletín Oficial del Estado, Madrid, págs. 258-259, 569-573.
- Alarcon Sotomayor, L. (2008): La garantía Non Bis Ídem y el procedimiento Administrativo sancionador, 1ª. Edic., Iustel, Madrid, págs. 47-48.
- Aníbarro Pérez, S. & Sesma Sánchez, B. (2005): Infracciones y sanciones tributarias, 1ª. Edic., Lex Novoa, Valladolid, págs. 101-112.
- Blanco Cordero, I.: El delito fiscal como una actividad delictiva previa del blanqueo de capitales, en Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología: <http://criminet.ugr.es/recpc/13/recpc13-01.pdf>
- Blasco Delgado, C. (2003): La Prescripción de las Infracciones y Sanciones Tributarias, Aranzadi, S.A., Navarra, págs. 43-44, 51-53, 68 y 86.
- Calvo Ortega, R. (2006): Curso de Derecho financiero y de Derecho tributario. Parte general, 10ª. Edic. 2006, Aranzadi, S. A., Navarra, págs. 402-405, 411- 413, 417- 418.
- Cobo Olvera, T. (2008): El procedimiento administrativo sancionador tipo legislación, jurisprudencia, doctrina y formularios, 3ª. Edic., Bosch, S. A., Barcelona, 2008, pág. 69.
- Collado Yurrita, M. A. (Director), Moreno Gonzalez, S. (coordinadora), Rubiano Guerrero (2005): Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria, Constitución y Leyes S. A., Madrid, págs. 681-686.
- Lopez Espadafor, C. M. (2005): Incidencia del Derecho Internacional General en materia tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pág.48.
- Meseguer Yebra, J. (2001): La tipicidad de las infracciones en el procedimiento sancionador, 1ª. Edi., Bosch, S. A., Barcelona, pág. 13.
- Morillo Mendez, A. (2000): Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública, 1ª.Ed., Valencia, pág. 152.