

## **LA INVESTIGACIÓN EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE EN LOS IMPUESTOS ESPECIALES.**

**Vicente Romero Gutiérrez**

Cuerpo Superior de Vigilancia Aduanera, investigación (AEAT)

Se reproduce la ponencia impartida en noviembre de 2002 por D. Vicente Romero Gutiérrez, funcionario del Cuerpo Superior de Investigación de Vigilancia Aduanera, AEAT, dentro de Congreso Anual de la Asociación de funcionarios del Cuerpo Superior de Vigilancia Aduanera, especialidad investigación.

En la ponencia se expone, por primera vez, la diferencia entre “investigación” e “inspección”.

Se autoriza la utilización completa o parcial de este documento, citando al autor:

ROMERO, V. (2002). La investigación en la lucha contra el fraude en los impuestos especiales. *Congreso año 2002 de la Asociación de funcionarios del Cuerpo Superior de Vigilancia Aduanera, especialidad investigación. Sevilla*. Disponible en [www.investigacionaduanerafiscal.es](http://www.investigacionaduanerafiscal.es)

---

Buenas tardes queridos compañeros.

Antes de comenzar, debo hacer público mi agradecimiento a la Junta de Gobierno, y en concreto a nuestro presidente, por haberme invitado a pronunciar esta ponencia, y mi satisfacción por habernos reunido nuevamente 25 compañeros, que además de camino profesional, compartimos similares inquietudes.

La ponencia que voy a exponer trata sobre "la investigación" en la lucha contra el fraude en materia de Impuestos Especiales.

Permitidme previamente una licencia sobre el término "investigación". Ingresé en la Administración pública como Inspector-Jefe, fui testigo de la estrategia de nuestro Departamento por eliminar firmemente de todos los cuerpos y escalas de Vigilancia Aduanera este vocablo, cuyo uso quedó en exclusiva para la Inspección de Finanzas, ahora de Hacienda.

Todos hemos sido testigos de la estratégica y rotunda negativa a incluir en nuestro Cuerpo la palabra "Superior". Estamos encajados en una pobrísima denominación de "Cuerpo Técnico de Vigilancia Aduanera -Especialidad de Investigación-"; ya sabemos que los cuerpos Técnicos tanto de Hacienda, como de los demás Ministerios, son de Grupo B. De este nombre solo me gusta el término "investigación".

Dice el diccionario de la Real Academia que investigar viene del latín "investigare", y se dice de la realización de actividades intelectuales y experimentales de modo sistemático, con el propósito de aumentar los conocimientos sobre una determinada materia. Es sinónimo de indagar, observar, escrutar, explorar, preguntar, buscar, averiguar, inquirir, sondear, vigilar, estudiar; de proteger, amparar, defender. Inspeccionar viene del latín "Inspectio"; y dice la Real Academia, que es la acción de examinar o reconocer atentamente algo. Es sinónimo de comprobar, verificar, revisar.

Creo que todos sabemos que son dos campos distintos; Tan distintos como complementarios. La inspección es básicamente técnica, pericial y documental, y está sujeta a plazos; La investigación, por el contrario es más policial, goza de autonomía temporal y puede alcanzar zonas de fraude totalmente esquivas a la Inspección.

Tanto en la semántica como en práctica operativa, Inspección e Investigación tienen contenidos y alcances distintos. Sin embargo a mi juicio, esta distinción no está perfectamente clara ni definida en nuestro sistema normativo fiscal donde la acción de investigar aparece consonante a la de inspeccionar, quedando circunscrita al procedimiento de inspección.

La Ley ha optado por un concepto de investigación más pericial y técnico que pueda ajustarse mejor a los procedimientos de la inspección, en detrimento del componente policial operativo, que en definitiva constituye su verdadera identidad.

En este sentido restrictivo, el artículo 109 de la LGT, enuncia ambos términos en su punto primero ".La Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible..". En los puntos segundo y tercero procede a diferenciarlos centrandolo el ámbito de la comprobación a: " ..todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias..." y el de la investigación para aquellos que: "...no hayan sido declarados por el sujeto pasivo o que lo hayan sido parcialmente..". Este artículo 109 presenta un concepto limitado de la investigación porque reduce o ciñe su ámbito al conocimiento del hecho imponible que ha debido declarar el sujeto pasivo, cuando todos sabemos que los límites de la investigación como medio de lucha contra el fraude son mucho más amplios.

Una vez ajustado el contenido, la LGT asigna a la Inspección la facultad investigadora. El artículo 140 punto primero letra a, determina que corresponde a la Inspección ". La investigación de los hechos imponibles para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.". Y en la letra d: " .. la realización por propia iniciativa... ...de aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos, y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos.."

Investigación y comprobación aparecen como acciones vinculadas o anexas a la Inspección, incluso hay momentos en la Ley donde la acción inspectora no es inspeccionar sino investigar. El artículo 111, punto

tercero, párrafo segundo dice: "..La investigación realizada en el curso de actuaciones de comprobación o de investigación inspectora para regularizar la situación tributaria..."

El artículo 110, concreta como se realizará la comprobación e investigación tributaria, fijando que será: ".. mediante el examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar del sujeto pasivo, así como por la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que hayan de facilitarse a la Administración o que sean necesarios para la determinación del tributo..".

En definitiva y reiterando lo dicho con anterioridad, la LGT ha optado por un concepto restrictivo de investigación, con un perfil pericial y técnico, en detrimento de su verdadero componente policial operativo, lo que ha permitido al legislador incluirlo sin desacomodo dentro de las facultades de la Inspección, hasta hacerla desaparecer como medio autónomo e independiente de lucha contra el fraude fiscal.

Así, el Reglamento General de la Inspección de los tributos (Real Decreto 939/1986), establece en la exposición de Motivos, punto tercero, párrafo primero que: "..Las actuaciones de comprobación e investigación se configuran como las típicas y fundamentales de la Inspección de los Tributos. Tales actuaciones se regulan sin establecer, pues, una distinción radical entre la comprobación y la investigación como funciones de la Inspección; comprobación e investigación aparecen como dos vertientes o aspectos de una misma actuación inspectora..."

Quizás por ello, y entrando ya en materia de Impuestos Especiales, podemos observar que ni la vigente Ley (38/92) de los [I.I.EE](#), ni el Reglamento (RD 1165/95), hacen referencia específica a la investigación, como medio propio de lucha contra el fraude. El Reglamento de los [I.I.EE](#), determina que esta lucha se ejercerá a través de los tres sistemas de control ya conocidos: Intervención permanente, Intervención no permanente, e Inspección. Las dos primeras las regula con detalle, y para la tercera, se remite a lo ya establecido en Ley General Tributaria.

#### LA INVESTIGACIÓN EN MATERIA DE IIEE.

Obviando que las facultades de Inspección e Intervención en materia de I.I.EE están asignadas por la LGT a la Inspección y que la actividad investigadora, es contemplada como un vértice endógeno de ella; resulta evidente, que esta Inspección es también la única legitimada para investigar, o aquellos órganos que bajo su expresa delegación puedan ejercerla.

La Subdirección General de Inspección e Investigación, a través de la Oficina Nacional de Investigación, a la que pertenece la Unidad de Impuestos Especiales, tiene atribuida la competencia funcional para desarrollar y planificar la tarea investigadora. Y bajo su coordinación, se impulsan a nivel periférico, a través de las Dependencias Regionales, las actuaciones de investigación.

Reconocía Luis Herrera, -hasta hace poco Jefe de la Oficina Nacional de Investigación-, en una ponencia durante las VII jornadas de Estudios Aduaneros organizadas Asociación de Inspectores de Hacienda del Estado, que... " la investigación como medio de lucha contra el fraude fiscal no solo tiene un componente técnico y jurídico, sino otro policial que debería ser asumido cada vez con mayor intensidad por Vigilancia Aduanera; toda vez, que los nuevos tipos de fraudes escapaban en muchas ocasiones a los medios convencionales establecidos para su detección..".

Ciertamente, hay situaciones de fraude que solo pueden ser detectadas con la que estamos llamando "investigación operativa de corte policial"; Y si no, díganme como se descubren fábricas clandestinas, trucajes en el interior de los depósitos, locales ocultos de regeneración y lavado, imprentas donde se falsifican precintas de gran calidad y perfección, falsas estampaciones de sellos de aduanas en documentos de circulación intracomunitarios, salidas de rutas para realizar descargas prohibidas, artilugios ocultos para adulterar o mezclar productos; o como se constata la simple destrucción de todos los documentos de circulación, una vez recibida la carga... Son meros ejemplos, de una potente actividad defraudatoria que va más allá del hecho imponible, e incluso del propio sujeto pasivo.

Toda acción investigadora, debe comenzar localizando lo que podemos llamar situaciones de "aliciente" para el fraude; es decir, aquellas donde realmente valga la pena correr el riesgo. Y el riesgo se corre por dos motivos; Primero, porque ejercido en baja intensidad, puede ocultarse perfectamente al amparo de una situación de aparente legalidad; Y segundo, porque aun ejercido en alta intensidad y con mayor posibilidad de ser descubierto, genera cuantiosos beneficios económicos muy difíciles de ser posteriormente recuperados por la Administración.

Respecto al primer motivo y a modo de ejemplo real, permitidme que os refiera el caso de una conocida fábrica de Alcohol, que pese a los muchos controles de tipo contable, precintos, y contadores, elaboraba una cuota extra clandestina propiciada por la enorme complejidad de los aparatos de fabricación. Esta cuota extra se vendía mediante pago al contado y circulaba al amparo del resto legal de la carga. Rara vez superaba el 10% de la capacidad real de la cisterna. Para este tipo de fraude, no basta parar el transporte y comprobar la Guía, -que siempre estaba bien expedida-, se hace necesario pesar el camión en una báscula, y considerar las variantes del estado del tanque de combustible y la temperatura real del alcohol. Por este sistema y acumulando cada uno de los 10%, 1 de cada 9 cisternas, transportaba alcohol elaborado mediante pequeñas cuotas extras clandestinas de producción. La dificultad final se complica por la casi imposibilidad de imputar el posible exceso de alcohol hallado en "un" transporte, a los anteriores que no fueron intervenidos.

El tema no sería baladí si consideramos que el litro de alcohol está en torno a las 1.235 pesetas y cada cisterna podría defraudar en torno a los 35 millones de las antiguas pesetas, sin incluir el fraude al IVA y al Impuesto de Sociedades. Nos consta que esta práctica también, es ejercida por algunos Depósitos Fiscales.

Respecto al segundo caso, la operativa del fraude es más convulsa y violenta. El perfil de los actores es distinto. Las organizaciones son conscientes que van a ser detectadas, y preveen la fuga mutando a otras estructuras con personalidad jurídica distinta, dejando abandonadas la anterior. Permitidme dos casos reales muy gráficos; el primero, en el Impuesto sobre el Alcohol, y el segundo en los Hidrocarburos. La organización compra la propiedad de establecimientos censados autorizados para recibir alcohol en régimen suspensivo. Como titular se coloca un testaferro, anciano, enfermo e insolvente. La organización dispone también de otros establecimientos de similares características fuera del ámbito interno, por ejemplo, en Portugal. La trama ya está diseñada: El alcohol es comprado en una fábrica nacional, de donde sale en Régimen suspensivo y con documentación correcta hasta los establecimientos nacionales censados y autorizados, que controla la organización. Desde estos, se distribuye a Portugal donde consta la recepción en un Depósito Fiscal autorizado, y se ultima la circulación estampando el sello de la aduana portuguesa en las tornaguías. En realidad, gran parte del alcohol se desviaba en el trayecto y no salía de España. La estampación del sello de la Aduana portuguesa era falsa; y así se generaba una segunda línea de producción de bebidas derivadas clandestinas, amparadas con precintas

de circulación de alta calidad falsificadas en Portugal. La distribución alcanzó a gran parte del territorio nacional

Un operativo muy similar, pero en el Impuesto sobre los Hidrocarburos, fue utilizado por otra organización que adquirió la propiedad de un Depósito Fiscal. En solo unos días comenzó una compra masiva en Régimen Suspensivo a otros Depósitos Fiscales y una venta frenética a Estaciones de Servicio y particulares. Al cabo de un mes se habían distribuido millones de litros. Llegada la fecha de pago del impuesto Especial, ingresaban una cuarta parte de la cuota y solicitaban el aplazamiento del resto, ganado así tiempo para operar. La cuota defraudada ascendía, hasta que les eran denegados más aplazamientos. Entonces la organización desaparecía y cuando los servicios de Recaudación detectaban el fraude, la organización había mutado a otra estructura jurídica y trasladada la operativa a otro punto de la geografía nacional. La investigación, mediante intervenciones telefónicas, resultó fundamental para desactivarlos, aunque la última cuota defraudada, superior a los mil quinientos millones de las antiguas pesetas, tampoco fue recuperada.

Ciertamente son los Impuestos sobre el Alcohol, y Bebidas Derivadas; y los Hidrocarburos, donde se producen las situaciones de mayor "aliciente" para el fraude, y en especial dentro del Régimen suspensivo; y con más facilidad en la Circulación Intracomunitaria.

Hasta hace poco hemos detectado circulación de productos con documentación nula por errores, omisiones, enmiendas, vencimiento de plazos, falta de alguno de los modelos que conforman el ejemplar de documento de circulación, amparo insuficiente de la carga etc... pero estos sistemas, aunque pueden seguir produciéndose están en desuso. Los sistemas se perfeccionan y en la actualidad se utilizan documentos correctamente emitidos que amparan la circulación, y una vez ultimada, se destruyen. Creo que de todos es conocida en la circulación en el ámbito interno, del llamado camión del millón. Algunos Depósitos Fiscales ofrecen dos cisternas, ambas han de pagarse en efectivo, pero la segunda con un precio sensiblemente inferior. La primera es legal, la segunda, una vez efectuada la descarga, destruye los documentos y no consta como expedida ni recibida.

Respecto al Impuesto sobre los Hidrocarburos, todos sabemos que su distribución se realiza a través de dos estructuras; la que conforman las grandes petroleras con una red propia de estaciones de suministros, y el mercado libre. Los mayores riegos o "alicientes" se dan en el mercado libre, donde no existen contratos de abanderamiento. Un simple sondeo por los precios de venta al público, nos puede servir de referencia.

En el Impuesto sobre los Hidrocarburos y debido a las diversas modificaciones introducidas por la ley ampliando el uso del Gasóleo Bonificado, hemos asistido a una evolución en la sistemática del fraude. Antes los mayores peligros procedían de las estaciones clandestinas de lavado, meras depuradoras de piscinas con minerales filtrantes que absorbían el colorante, y ponían nuevamente en circulación el Gasóleo B, como A. Aunque conseguían eliminar el color, siempre quedaba el trazador para delatar la irregularidad. Hoy día, se están produciendo mezclas de Gasóleos con aceites medios en proporciones superiores a 35%. Actuaciones como la de hace poco más de un año en Granada, pusieron al descubierto una curiosa trama que recogían aceite usado para reciclarlo, cobrando por ello subvenciones oficiales, simulaban su envío a Francia, por lo que compensaban el IVA, aunque en realidad lo enviaban al sur donde mediante un ingenioso sistema de conductos y depósitos subterráneos, era finalmente mezclado con Gasóleo.

La intervención telefónica es un eficaz método de investigación, pero no debo ocultar que encierra una enorme dificultad. La apertura de Diligencias por Delitos contra la Hacienda Pública es excepcional en cualquier juzgado de instrucción; y dentro de estos, un fraude a los Impuestos Especiales quizás represente la mayor complejidad posible para un neófito. Si el juez autoriza la intervención telefónica, las observaciones resultan normalmente complejas y farragosas. A diferencia de los Delitos por Contrabando o contra la Salud Pública, donde la mera tenencia de la Droga, o el género ilícito aprehendido, perfecciona el Delito, en los I.I.EE., cuando finalmente se decide actuar, quedará siempre por demostrar la mayor parte del ilícito que se imputa, porque generalmente la aprehensión final suele ser un ejemplo más de otras muchas precedentes no intervenidas.

Hay también bolsas de fraude, aunque mucho más reducidas en el impuesto de matriculación. Ya sabemos que muchas personas físicas y jurídicas afectan ficticiamente costosas embarcaciones de recreo a actividades de alquiler, para obtener la exención. En realidad las embarcaciones nunca se alquilan, pero la investigación se complica cuando empresas de un mismo grupo se facturan por estos servicios, aunque nunca fueron prestados.

Finalmente permitidme unas pautas o perfiles que pueden orientar la acción investigadora en la lucha contra el fraude en materia de I.I.EE. en nuestro ámbito interno:

Primero. - Es conveniente estar permanentemente observantes con los sujetos y organizaciones que tienen antecedentes. La experiencia nos confirma que hay determinados sujetos y organizaciones, dispuestos a asumir una y otra vez los riesgos del fraude; A pasar, en el peor de los casos, unos días en prisión para continuar posteriormente en la misma dinámica defraudatoria. Ello es posible porque en muy pocas ocasiones la Administración logra recuperar la cuota defraudada, y también quizás porque sigue existiendo en nuestro país falta de sensibilidad judicial para castigar los delitos contra la Hacienda Pública. Por ello, es una realidad que un significativo porcentaje de los sujetos que hoy seguimos investigando llevan muchos años activos en nuestros ficheros, pero utilizando cada vez métodos más perfeccionados.

Segundo. - Es necesario estar atentos a los precios en la venta final de los productos, pues toda la cadena de fraude desemboca en ofertas sensiblemente inferiores a los precios normales del mercado.

Tercero. - Controles selectivos de circulación de productos. Hay operaciones que son de especial riesgo como por ejemplo la circulación en Régimen Suspensivo desde las fábricas a los Depósitos Fiscales, las entradas desde países de la Unión en depósitos de recepción de los operadores registrados, el régimen propio de los almacenes Fiscales.

Cuarto. - Extracciones de muestras. Los dictámenes analíticos emitidos por los laboratorios de aduanas desempeñan una ayuda fundamental a la investigación, pues recordemos que el tratamiento fiscal de la inmensa mayoría los productos sujetos se encuentran estrechamente vinculado a su composición química. En el impuesto sobre los Hidrocarburos, el análisis de los productos es una de las armas más eficaces para detectar el fraude por mezclas. Las gasolinas se mezclan con toluenos y los gasóleos con aceites medios. Localizar a un distribuidor que oferta a bajo precio, seguir sus transportes, identificar su red de suministro, y posteriormente tomar muestras selectivas en algunos de sus clientes, puede darnos la pista, para localizar a toda la estructura del fraude.

En conclusión: Existe un fraude, como decimos en el sur "echado al monte", ajeno a todos los sistemas de control establecido en la Ley de los II.EE. Existe una actividad fraudulenta difícilmente detectable porque para su detección no valen la Intervención Permanente, la No permanente, ni la Inspección... Los fraudes más importantes se realizan tratando de no dejar rastro y ocultando operaciones de fabricación, circulación y consumo, mientras los productos desaparecen rápidamente sin haber soportado el impuesto. Y con la misma rapidez que aparece el producto desaparecen las organizaciones. Es el fraude de las estructuras que no existen, de las empresas fantasmas, del producto que no ha entrado, ni tiene asiento en ningún libro, ni ha dejado pistas comerciales. Contra esto solo cabe la investigación operativa.

La imaginación del investigador, tiene que estar a la misma altura que la del defraudador. Hay personas que no solo han perdido los escrúpulos, sino que además se jactan vivir permanentemente al margen de la Ley. Cuando se cruza esta línea, se inicia una peligrosa aventura de difícil retorno donde se acaba perdiendo completamente la conciencia ética y social. Ello no solo genera un problema fiscal o recaudatorio; es la moral de la propia sociedad la que se deteriora y con ello la quiebra de los principios básicos de la convivencia.

Vicente Romero Gutiérrez  
Sevilla, noviembre 2002