
LOS SUJETOS DE LA ECONOMIA SUMERGIDA ANTE LAS ULTIMAS REFORMAS DEL SISTEMA TRIBUTARIO

AMPARO NAVARRO FAURE

Profesora de Derecho Financiero, Universidad de Alicante

I. INTRODUCCION

La economía sumergida supone un fenómeno complejo que ha acaparado, durante los últimos años, la atención de diversas ciencias y, sobre todo, ha preocupado al poder político y a la sociedad. Lo que en principio podía parecer una picaresca anecdótica, se ha convertido en una cadena de infracciones y situaciones irregulares de la que muchos no saben como salir, y que ha provocado hasta ahora una actitud timorata de la Administración ante la magnitud que iba adquiriendo el proceso, y las posibles repercusiones económicas que una decidida lucha contra el fraude podría haber producido.

De las distintas parcelas de estudio que ofrece la economía sumergida hemos elegido, para este artículo, la relativa a los sujetos, en un intento de poner de manifiesto los agentes económicos que se nutren de esta economía oculta, que son más de los que parecen, y de dar un cierto rigor conceptual a estos personajes sumergidos.

Estas personas, que por unos u otros motivos –no entramos ahora en las causas–, han desarrollado su actividad al margen de la legalidad necesitan conocer que su actividad de espaldas a la legalidad tributaria, o su hasta ahora impunidad, va a verse afectada por las últimas reformas del sistema tributario.

Estas reformas las dividimos en: medidas tendentes a la disuasión o la represión del fraude, como son la L.O. 2/1985 de 29 de abril de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública; la Ley 10/1985 de 26 de abril sobre modificación parcial de la Ley General Tributaria; y el Real Decreto 2631/1985 de 18 de diciembre sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, y en innovaciones del sistema tributario que favorecen la emergencia de actividades ocultas. Nos referimos a la Ley 30/1985 de 2 de agosto del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Seguros de que la falta de información puede abocar muchas veces a situaciones irregulares y confundir en cuanto a las ventajas de mantenerse en situaciones fraudulentas, pretendemos demostrar que esta forma de trabajar puede

resultar mucho más cara no sólo por la posible sanción sino por la pérdida de determinados beneficios y ventajas fiscales que puede ofrecer la legislación vigente.

II. LOS SUJETOS DE LA ECONOMIA SUMERGIDA

Si dejamos al margen, a efectos de este trabajo, lo que se ha llamado por LAFUENTE FELEZ ⁽¹⁾ economía subterránea autónoma, para referirse a actividades tales como el trueque o el trabajo de amas de casa, y la economía sumergida delictiva, en la que la razón del ocultamiento es el propio carácter ilícito de la actividad, nos centraremos, a efectos tributarios, en la economía sumergida entendida como conjunto de actividades económicas susceptibles de integrar hechos imponibles que se desarrollan eludiendo, total o parcialmente, las obligaciones y deberes tributarios.

Ciñendo nuestro ámbito de estudio a este concepto, sintetizaremos las características de los protagonistas del fenómeno y nos remitimos, para un estudio más amplio, a un reciente trabajo dedicado íntegramente a la economía sumergida. ⁽²⁾

Los personajes de una empresa sumergida que pudiéramos llamar típica son tres:

1.º *El pequeño empresario o «autónomo»*

Este sujeto aparece en el mundo de la economía sumergida como consecuencia de la descentralización productiva que ha estado en la base de la economía oculta. La producción de bienes en distintas fases ha propiciado la aparición de pequeñas empresas dedicadas, cada una de ellas, a realizar las etapas de fabricación de un mismo producto. Pero la causa de esta dispersión empresarial no ha sido sólo esa. Productos que antes se realizaban íntegramente en una fábrica se llevan ahora a cabo en pequeñísimas unidades productivas. Aparentemente las ventajas de operar de esta forma satisfacen a ambas partes: la empresa grande, que antes realizaba íntegramente el producto, ve disminuida su plantilla de trabajadores con un ahorro de costes sociales y problemas reivindicativos; el pequeño empresario, antes trabajador de esa empresa, gana en autonomía y movilidad, y obtiene la posibilidad de emplear en el negocio al resto de la familia, que consigue así una renta suplementaria.

(1) LAFUENTE FELEZ, Alberto. «Una medición de la economía oculta en España», Boletín de Estudios Económicos, diciembre 1980, pág. 582.

(2) NAVARRO FAURE, Amparo; PEREZ LLEDO, Juan Antonio; RODERO RUIZ, Alfredo. *Aspectos tributarios de la economía sumergida en la provincia de Alicante*, Conselleria d'Economia i Hisenda, 1986, pág. 19.

El problema jurídico que plantea este tipo de empresario individual es el de su distinción con el trabajador a domicilio. Problemas tales como la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de estas personas o las cotizaciones a la Seguridad Social, son cuestiones prácticas, muchas veces de difícil solución, que traen su causa de esta confusión conceptual.

En nuestra opinión, a efectos tributarios, y dada la especialidad y autonomía de esta rama del Derecho, conviene dejar claro que el llamado trabajador «autónomo» del Derecho Laboral es un empresario por muy pequeña que sea su empresa, y que organiza los factores de producción por cuenta propia con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes para el mercado.

La descripción de este tipo de empresario es sencilla. Se trata de empresarios individuales o colectivos de pocos socios, que trabajan por su cuenta con pequeñas inversiones de capital y sin ningún tipo de trabajadores dependientes o bien, de empresas de una mayor entidad, pero siempre con pocos trabajadores que no están dados de alta en la Seguridad Social. Este empresario mantiene relaciones con una empresa de mayor entidad y de buena marca que es la que comercializa sus productos. ⁽³⁾

2.º *La Entidad comercializadora*

La Entidad comercializadora o Comercial, como se la suele llamar, es una empresa que se dedica a poner su marca de calidad, generalmente ya acreditada en el mercado, a un producto que le suministra la empresa pequeña que hemos descrito anteriormente.

Junto a la Entidad comercializadora se encuentra también la gran empresa que mantiene algunos niveles de la producción pero que se provee, en su mayor parte, de la empresa clandestina.

En la mayoría de los casos de esta gran empresa han salido los trabajadores que se han establecido por su cuenta y han creado los pequeños talleres clandestinos.

Hasta ahora esta gran empresa era la única de este proceso que permanecía en la superficie, manteniendo unas relaciones de prepotencia total con la pequeña empresa y con los trabajadores clandestinos, que desprotegidos del mismo Ordenamiento que infringen son incapaces de establecer y aun de negociar sus condiciones.

3.º *Los trabajadores*

Ya hemos comentado la difícil distinción entre trabajadores a domicilio y pequeño empresario. Si estos últimos son la mayoría desde un punto de vista tri-

⁽³⁾ Cfr. NAVARRO FAURE, Amparo, *ibid.* pág. 29 y ss.

butario, no se nos oculta que dependientes del taller clandestino e incluso directamente de la gran empresa aparecen un conjunto de personas en situaciones de dependencia y ajenidad que mantienen unas relaciones totalmente irregulares con los anteriores sujetos. No sólo no se cotiza por ellos a la Seguridad Social sino que tampoco se les efectúa la oportuna retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo que provoca la ocultación de las rentas de estos trabajadores que a veces compaginan con la percepción del subsidio de desempleo.

III. EFECTOS DEL IVA EN LOS SUJETOS DE LA ECONOMÍA SUMERGIDA

Durante largo tiempo, la Administración y los estudiosos de la economía sumergida depositaron sus esperanzas en el Impuesto sobre el Valor Añadido como un medio para hacer emerger las actividades ocultas. Es evidente que la implantación de este impuesto en nuestro sistema tributario no respondía a esta finalidad, sino a cuestiones técnicas y de adaptación comunitaria por todos conocidas. Pero también es verdad que el IVA ofrecía, en su formulación teórica, ciertas ventajas que podían desincentivar el fraude.

El carácter neutral del Impuesto sobre el Valor Añadido acaba con la discriminación, tantas veces criticada, que el antiguo Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas provocaba en la producción descentralizada.

La emersión de empresas destinadas a la realización de distintas fases de un mismo producto no lleva consigo el encarecimiento del bien por este concepto, ya que el número de transacciones es irrelevante para el nuevo impuesto, que recae únicamente sobre el valor añadido en cada etapa. Ventaja ésta indudable para los sectores más afectados por la economía sumergida, como el calzado o el juguete, que tradicionalmente han adoptado una estructura empresarial no integrada.

Del mismo modo, el propio mecanismo de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido favorece la emersión. Los sujetos pasivos tienen derecho, en virtud del artículo 30 de la Ley, a deducir de las cuotas del IVA devengadas las cuotas que por este mismo impuesto ellos hayan soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios. Derecho que está subordinado a una serie de requisitos, especialmente rigurosos los formales, que obligan a conservar las facturas de los proveedores, las cuales contendrán inexcusablemente, para dar derecho a deducir, entre otros datos, el nombre y apellidos o razón social, número de identificación fiscal, domicilio del expedidor o destinatario y localización del establecimiento.

Ello comporta, por un lado, que no sea nada ventajoso el no soportar IVA en las compras, o lo que es peor no tener factura del soportado, porque de ese modo no se podrá deducir nada y la cuota de IVA a ingresar será muy superior, y por otro, se posibilita a la Administración una comprobación cruzada para sustraerse a la cual habría que mantener el ocultamiento desde la elaboración del producto hasta el consumidor final.

Se ha dicho que puede coadyuvar, también, a la desincentivación del fraude

un mayor peligro de la Inspección, sumamente preocupada por la posible distorsión del IVA soportado para obtener devoluciones indebidas, así como las sanciones que acompañan a este impuesto. (4)

Por lo que se refiere a los sujetos de la economía sumergida, serán sujetos pasivos de este impuesto tanto la Entidad comercializadora como el pequeño empresario que vende sus productos a ésta. No lo será el trabajador que preste sus servicios en régimen de dependencia derivados de relaciones laborales. Pero en apoyo de nuestra tesis de que no se trata, en la mayoría de los casos, de trabajadores sino de empresarios, aparecen las presunciones de que trabaja en su domicilio, no tiene contrato laboral alguno, no se cotiza por él a la Seguridad Social, no se le efectúan las retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y objetivamente entrega un bien a cambio de un precio. A todo esto hay que añadir la presunción del artículo 5.3 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que considera empresario, en todo caso, a quien realiza una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Habida cuenta de que no todos los sujetos que intervienen en la economía sumergida permanecen ocultos, sino que la empresa grande o la Entidad comercializadora que se nutre de los talleres clandestinos mantiene una situación parcialmente legalizada, la solución podría venir desde arriba. La Entidad comercializadora tendrá que ingresar trimestralmente las cuotas de IVA devengadas en la venta de sus productos pero necesitará las facturas, con todos los requisitos exigidos por el Reglamento, de sus proveedores. Del mismo modo que al taller clandestino le interesaría devengar el Impuesto para luego deducir el IVA que ha soportado en las compras de materias primas.

No obstante, somos conscientes de la posible inutilidad de este mecanismo cuando la Entidad comercializadora compra directamente las materias primas con la posibilidad de deducir estas cuotas, limitándose a que otros le realicen el trabajo sin que medién en ningún caso las facturas de estas operaciones intermedias.

Y no se nos oculta, tampoco, los defectos de este Impuesto en la regulación de los minoristas a través del Recargo de Equivalencia, que distorsiona este mecanismo de comprobación cruzada, en apariencia perfecto, para luchar contra el fraude.

Es de destacar, en un sentido positivo, cómo para los pequeños empresarios que inician su actividad, el IVA ofrece la posibilidad de deducir las cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión que tengan tal carácter según el artículo 74 del Reglamento y donde, desde luego, se incluye la maquinaria y herramientas que este tipo de empresas suelen utilizar y necesitar para el ejercicio de su actividad.

(4) Ver POVEDA BLANCO, Francisco; PEDREÑO MUÑOZ, Andrés. IVA. *Análisis, comentarios y efectos económicos*, Instituto de Estudios Juan Gil-Albert, Diputación provincial de Alicante, 1985, pág. 241.

Por otra parte, estos sujetos, si son personas físicas, creemos que podrían optar al régimen simplificado del IVA. Por un procedimiento de estimación objetiva, en base a índices o módulos que para cada sector fija el Ministerio de Economía y Hacienda, se determina la cuota mínima a ingresar por el sujeto pasivo y libera a éste de ciertos requisitos formales. Creemos que podrían optar por este régimen dado que casi todas ellas son empresas pequeñas cuyo volumen de operaciones no supera los cincuenta millones de pesetas y pertenecen a sectores enumerados en el artículo 97 del Reglamento.

Recordemos, por último, que la repercusión del Impuesto es una obligación del sujeto pasivo, independiente de las posibles estipulaciones que pudieran existir entre las partes.

Esperemos que la implantación del IVA en nuestro sistema tributario, con la simplificación que produce en la imposición indirecta, suponga una oportunidad para salir del clandestinaje y un instrumento valioso en manos de la Administración para detectar a las empresas hasta ahora ocultas.

IV. LOS SUJETOS DE LA ECONOMIA SUMERGIDA ANTE LAS NUEVAS MEDIDAS DE REPRESION DEL FRAUDE

Desde hace unos meses parece existir una cierta concienciación de los empresarios sumergidos respecto a las desventajas que su situación comporta. No han dejado de aparecer en la prensa manifestaciones de ciertos empresarios en el sentido de esperar una amnistía fiscal para regularizar su situación. Aparte de los juicios desfavorables que podría merecer tal medida por razones de justicia o de oportunidad, no creemos que la actitud de la pasividad hasta que llegue la amnistía sea un planteamiento correcto. Por un lado, porque tal medida necesitaría de la tramitación de una ley, y por otro, porque en ese espacio de tiempo lo que sí va a aplicarse son las nuevas medidas normativas de lucha contra el fraude.

Nos referimos a la reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, a la reforma de la Ley General Tributaria, en lo que atañe a la nueva regulación de las infracciones y sanciones, y al Real Decreto de 18 de diciembre sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias.

Todas estas reformas afectan a la economía sumergida directamente. No olvidemos que, pese a su eufemístico nombre, no se trata mas que de un tipo de fraude caracterizado por su generalidad y por la tolerancia administrativa.

De los tres artículos que vienen a dar contenido a la nueva rúbrica del Código Penal «Delitos contra la Hacienda Pública», sólo vamos a tratar, por lo que hace a la economía sumergida, el artículo 349. El artículo 350, pese a su importancia, no encaja en nuestro supuesto, toda vez que lo relativo a defraudación en materia de subvenciones no es compatible con un modo de operar caracterizado por la ausencia de cualquier tipo de relación con la Administración. Los empresarios sumergidos no pagan sus tributos ni cumplen sus deberes formales, tampoco pueden, por tanto, en esta difícil situación solicitar subvenciones que los descubrirían.

El tipo del artículo 349 que consiste en la elusión del pago de tributos en cuantía superior a cinco millones de pesetas, puede ser cometido por cualquiera de los sujetos de la economía sumergida con respecto al pago de sus propios tributos. Pero sería interesante hacer referencia al problema que plantea, con relación a este artículo, la figura del retenedor. En nuestro ámbito habríamos de reconducirlo a la Entidad comercializadora que mantiene trabajadores en situaciones irregulares, así como al taller clandestino en su caso.

Como paso previo hemos de distinguir dos tipos de conductas defraudatorias. Esto es, la del retenedor que efectivamente realiza la retención pero ni la declara ni la ingresa y la de aquél que ni siquiera realiza la retención. Este último caso es el típico comportamiento de la empresa sumergida.

En relación a la posibilidad de que estos retenedores pudieran ser sujetos activos del delito fiscal, básicamente aparecen en la doctrina dos posturas respecto a cada una de las clases de retenedores.

La actitud de la persona que retiene y no ingresa a Hacienda puede ser constitutiva de Delito Fiscal, según algunos autores, sobre la base del perjuicio económico que ocasionan a la Hacienda Pública, habida cuenta de la imposibilidad de la Administración de dirigirse contra el sujeto pasivo para cobrar las cantidades que efectivamente se le retuvieron. (5)

Se trata para otros, sin embargo, de un delito de apropiación indebida pero nunca de una acción configuradora del Delito Fiscal, toda vez que las cantidades retenidas no son cuotas y que, en todo caso, el perjuicio económico no se deriva de la falta de ingreso de la retención que sólo serían anticipos a cuenta de un Impuesto. (6)

No falta tampoco algún autor que considera que aun en el supuesto de que fuera un caso de apropiación indebida, se produciría un concurso ideal de delitos que llevaría, por aplicación del artículo 68 del Código Penal, a la calificación de Delito Fiscal por ser la pena de éste superior. (7)

Con respecto a la acción del que ni siquiera realiza la retención, las posturas se reducen a admitir o no que se pueda tratar del tipo del artículo 349, ya que como bien dice DE LA PEÑA VELASCO «la diferencia entre uno y otro caso radica en que en el primero de ellos existe una apropiación de cantidades por parte del sujeto obligado a retener, mientras que en el segundo, el perjuicio patrimonial sufrido por la Hacienda no se ve acompañado de un enriquecimiento paralelo por parte del retenedor, con lo cual este segundo supuesto no puede ser subsumido en ningún caso en el delito de apropiación indebida.» (8)

-
- (5) PEREZ ROYO, Fernando. «La configuración de la acción típica en el delito de defraudación tributaria», *Civitas Revista española de Derecho Financiero* n.º 47/48, 1985, pág. 359.
- (6) MATEU-ROS CERESO, RAMON Y CAJAL AGÜERAS. «Efectos penales y tributarios de la falta de ingreso de las retenciones a cuenta del IRPF», *Crónica Tributaria* n.º 53, 1985, pág. 211.
- (7) ENRIQUEZ SANCHO, Ricardo. «Consideraciones sobre el delito fiscal», *Crónica Tributaria* n.º 53, 1985, pág. 264.
- (8) DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar. «Reflexiones sobre el artículo 349 del Código Penal», *Crónica Tributaria* n.º 53, 1985, pág. 264.
-

En ambos casos las posturas doctrinales antagónicas muestran sólidos argumentos que hacen difícil la decantación hacia una interpretación definitiva, por lo menos hasta que no haya pronunciamientos jurisprudenciales al respecto. Sería prudente, sin embargo, por parte de los retenedores de la empresa sumergida, contar con la posibilidad de ser sujetos activos de este delito como mantiene PEREZ ROYO. No sólo porque, como dice este autor, el sujeto pasivo, como en los casos anteriores, tiene derecho a la deducción de las cantidades que se hubieran debido retener en aplicación del artículo 36.3 de la Ley y 151 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sino de la lectura misma del precepto que no exige para ser sujeto activo del delito ser sujeto pasivo del tributo.

Debe quedar claro, no obstante, que la ausencia de responsabilidad del trabajador en cuanto a la falta de retención no exime a éste, de acuerdo con la Orden Ministerial de 30 de octubre de 1980, de declarar en su liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cantidad que resultaría de sumar a lo realmente percibido lo que se hubiera debido retener, deduciendo de la cuota la diferencia entre lo percibido y lo consignado como ingreso bruto. Si así no se hiciera y no se declarara se podría también estar cometiendo por parte de este sujeto, si concurrieran los demás requisitos, el tipo penal que estamos analizando.

Mayor aplicabilidad que el Delito Fiscal parece que va a tener la Ley 10/1985 de 26 de abril de modificación parcial de la Ley General Tributaria, habida cuenta de la elevada cuantía de cinco millones que el tipo requiere.

La nueva redacción de la Ley General Tributaria prevé unas importantes sanciones, tanto pecuniarias como de pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ejercer otros derechos, que fortalecen considerablemente la finalidad de disuasión y castigo que persiguen las normas sancionadoras.

El artículo 77 de la Ley General Tributaria, en su nueva redacción, no plantea las dudas que el Delito Fiscal suscitaba con relación a los sujetos.

Nos interesa destacar que pueden ser sujetos infractores, entre otros que menciona la Ley, los sujetos pasivos, los retenedores (en sus dos modalidades de conducta, ya que el artículo 79 considera infracción grave no ingresar las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener), y las personas físicas o jurídicas obligadas a suministrar información o a prestar su colaboración a la Hacienda Pública.

Lo que significa, en términos de economía sumergida, los tres tipos de sujetos: trabajadores, empresarios, entidad comercializadora, así como las personas que manejan o poseen por su profesión, o especial relación con estos sujetos, datos o informes con trascendencia tributaria.

Respecto a este tema de las infracciones y sanciones, más que describir o comentar pormenorizadamente esta ley sobre la que ya existen autorizados comentarios de la mejor doctrina, nos centraremos en algunos detalles que pueden tener interés para los sujetos de la economía sumergida.

Es interesante aclarar, en esta línea, que de las cuatro causas de exclusión de la responsabilidad, los sujetos de la economía sumergida podrían querer hacer

uso de la fuerza mayor, amparando en ella las justificaciones que hacen referencia a la crisis y a la imposibilidad de financiarse que siempre acompañan a las discusiones sobre la economía sumergida. Opinamos con FERNANDEZ CUEVAS⁽⁹⁾ que la fuerza mayor hay que referirla a causas externas a la actividad del sujeto pasivo, como siniestros o catástrofes, pero no a circunstancias ligadas a la marcha de la empresa o a la gestión del empresario.

Son importantes también en esta reforma las circunstancias que van a graduar las sanciones tributarias. Tema éste que ha de ser completado con el Real Decreto 2631/1985 de 18 de diciembre sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias.

La primera de estas circunstancias es la buena o mala fe del sujeto pasivo. La traducción jurídica de la buena fe, en este caso, como negligencia o culpa leve; y de mala fe como dolo, se desvirtúa, pero a la vez se aclara con las presunciones a favor y en contra de la buena fe que ha establecido el artículo 14 del Real Decreto 2631. Es muy difícil que pudieran acogerse a la presunción de buena fe los sujetos de la economía sumergida, al menos los pequeños empresarios totalmente ocultos, que caerían de lleno en la presunción de mala fe ante el incumplimiento de la obligación de llevanza de contabilidad o de los registros establecidos por la legislación fiscal que suele acompañar a su actividad clandestina.

Respecto a la capacidad económica del sujeto infractor, como criterio graduatorio de la sanción, sí parece que pueda jugar de diferente forma en los sujetos sumergidos. Esta circunstancia se apreciará, según el artículo 13, párrafo e) del Real Decreto 2631, en función de la importancia de la renta, el patrimonio o el capital fiscal del sujeto infractor, y no, según dijo algún autor antes de publicarse este Real Decreto⁽¹⁰⁾, por la correspondencia entre la cuantía de la cuota y lo defraudado.

La cuantía de la cuota operará en otros dos momentos: como base para la aplicación de las multas proporcionales y como circunstancia de graduación cuando se fija en la norma como tal circunstancia el perjuicio económico derivado para la Hacienda Pública.

Es evidente que la capacidad económica, que ya como límite y principio de la imposición discrimina a los distintos sujetos, puede disminuir hasta cincuenta puntos porcentuales la sanción de los sujetos con rentas más bajas, como el trabajador o el pequeño taller clandestino, o incrementarla en el caso de la entidad comercializadora o de la empresa con un mayor volumen de negocios.

La comisión repetida de infracciones tributarias no parece, sin embargo, que pueda actuar en perjuicio de los sujetos de la economía sumergida, toda vez que estos sujetos han solido actuar en la total impunidad, y la reincidencia sólo se aprecia en función de las sanciones impuestas durante los cinco años anteriores.

⁽⁹⁾ FERNANDEZ CUEVAS, Antonio. «Comentarios a las leyes tributarias y financieras», Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. Tomo II-A, pág. 101.

⁽¹⁰⁾ CODES ANGUITA, José. Ibid. pág. 131.

Por último, se considera como circunstancia que gradúa la sanción, la trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos no facilitados. El artículo 12 del Real Decreto 2631 contiene un listado de obligaciones o deberes formales de gran trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria a efectos de graduar la sanción. Dentro de ese listado, desde luego, se encuentran los comportamientos de la empresa sumergida que incumplen todo lo relativo a contabilidad, a la expedición de facturas, a las declaraciones de comienzo, modificación o cese de la actividad y en general a todo lo que tenga relación con la gestión tributaria.

Se recoge, también, como medida que parece viene a compensar la supresión de la condonación automática que establece la reforma, una reducción en cincuenta puntos porcentuales de la sanción cuando el sujeto pasivo, retenedor o responsable presten su conformidad a la propuesta de regularización de su situación tributaria.

Convertida la condonación automática en una circunstancia de graduación de la sanción, se mantiene únicamente en el artículo 89 como modo de extinción de la responsabilidad la condonación graciable.

Esta condonación graciable puede ser interesante para los sujetos de la economía sumergida y para la Administración. Se extiende a todos los sujetos infractores y tiene carácter discrecional para la Administración. Se condiciona esta medida a la petición del interesado y a la renuncia expresa al ejercicio de toda acción de impugnación.

Podría ser tal medida un sustitutivo de la amnistía esperada por estos sujetos. Si bien tiene el defecto, respecto a esta última, de la total discrecionalidad de la Administración y, por lo tanto, falta de seguridad para el que la solicita, permite, sin embargo, a la Administración apreciar las circunstancias del caso concreto y la situación del sujeto infractor y de los que de él dependen.

Por último, resaltar la ampliación de los sujetos obligados a colaborar con la Administración en los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria, y el buen uso que la Inspección puede hacer de él para la emersión de las actividades ocultas.

Esperemos que el temor a la sanción y la concienciación colectiva de la legitimidad del deber de contribuir eviten la aplicación de estas medidas.

V. CONCLUSIONES

La economía sumergida no es la suma de unas infracciones aisladas sino una forma de operar en la economía que aglutina a diferentes sujetos con calificaciones jurídicas diversas, que mantienen relaciones al margen del Ordenamiento jurídico.

Esta economía sumergida, que durante años se ha movido y ha crecido ante la pasividad de una Administración carente de medios técnicos y legislativos con

qué hacerle frente, muestra desde hace poco los primeros síntomas de crisis en los propios sujetos que la protagonizan.

Tanto el Impuesto sobre el Valor Añadido como el nuevo tratamiento de las infracciones y sanciones y los nuevos delitos contra la Hacienda Pública han de convertirse, en nuestra opinión, y salvando los defectos que pudieran tener, en instrumento valioso, en la lucha contra el fraude y en medidas de disuación de los agentes económicos sumergidos.

De los dos bloques de medidas normativas que hemos analizado destacaríamos:

– Las ventajas que una correcta aplicación del IVA puede tener, tanto para la Administración, con el procedimiento de la comprobación cruzada, como para el sujeto pasivo que sólo a través de una correcta aplicación del Impuesto trasladará íntegramente la carga del mismo al consumidor final.

La crítica fundamental del Impuesto sería la regulación del comercio minorista a través del Recargo de Equivalencia que distorsiona el anterior mecanismo.

– Las graves sanciones que acompañan a la nueva regulación de las infracciones y sanciones colocan a los sujetos de la economía sumergida en una peligrosa situación, que creemos no compensa el no cumplir las obligaciones tributarias.

Todo ello, no obstante, como ha demostrado la experiencia en otros países, estas medidas por sí solas no acaban totalmente con la economía sumergida, y han de verse acompañadas de una concienciación social crítica hacia el fenómeno y una mayor información fiscal a los empresarios.