



Revista

ISSN 2007-4700

# Perla

MÉXICO

Número 4 • Marzo 2013



## Tecnologías de información y comunicación, comercio electrónico, precios de transferencia y fraude fiscal

Juan Carlos Ferré Olivé

Universidad de Huelva, España

Revista Penal México, núm. 4, marzo-agosto de 2013

**RESUMEN:** Este trabajo aborda la relación de las nuevas tecnologías de la información y comunicación con el Derecho penal, en particular con los aspectos de Derecho penal tributario.

**PALABRAS CLAVE:** TIC, acoso sexual infantil cibernético, Derecho penal tributario, precios de transferencia.

**ABSTRACT:** This paper deals with the relationship of the new technologies of information and communication with the criminal law, in particular tax criminal law aspects.

**KEY WORDS:** TIC, online child grooming, tax criminal law, transfer Pricing.

**SUMARIO:** 1. Aproximación. 2. Comercio electrónico y venta de servicios por vía electrónica. 3. Los precios de transferencia. 4. Conclusión.

**OBSERVACIONES:** Esta investigación forma parte de un proyecto más amplio, desarrollado en el marco del Programa de Estancias de profesores e investigadores Seniores en Centros Extranjeros, del Ministerio de Educación (PR 2010-0512).

### 1. Aproximación

El panorama que brindan las nuevas tecnologías supone un reto importantísimo para nuestra sociedad. La clave seguramente se encuentra en la capacidad de almacenamiento y manejo velocísimo de la información, lo que ha sido posible merced a los avances de las TIC, que aportan medios cada vez más evolucionados y sofisticados para conservar, procesar y difundir todo tipo de contenidos. Las posibilidades tecnológicas son casi ilimitadas, o al menos hoy desconocemos sus límites. La creación de un espacio nuevo y virtual, inimaginable hace pocas décadas, en el que transita

cualquier tipo de información, desde nuestros datos personales más sensibles hasta todo género de operaciones comerciales, supone una auténtica revolución tecnológica. Hoy convivimos con el nuevo perfil electrónico de la administración, de la banca, de la enseñanza, etcétera.

La utilización de estas imprescindibles nuevas tecnologías genera a su vez renovados espacios para la intervención del Derecho penal. Por una parte, existe un buen número de delitos informáticos, aquellos cuyo objeto se localiza exclusivamente en el mundo de la virtualidad y la Internet (destrucción o piratería de programas, actuación de *hackers*, *spammers*,

etc).<sup>1</sup> Otros supuestos sumamente importantes los encontramos en los delitos tradicionales que se cometen aprovechando las nuevas tecnologías de la información y comunicación. Bienes jurídicos como la intimidad,<sup>2</sup> el patrimonio<sup>3</sup> o la indemnidad sexual<sup>4</sup> requieren tipos penales específicos para su tutela cuando hacen su aparición las nuevas tecnologías. Destacan sin duda los actos de intrusismo que afectan la intimidad de las personas, vulnerándose dicho bien jurídico por medio de los distintos supuestos que prevé el artículo 197 CP. Pero también son de gran relevancia la estafa informática del artículo 248.2 CP, la violación de secretos de empresa del artículo 278 CP, los daños del artículo 264 CP y la pornografía infantil en la Internet prevista en el artículo 189.1 CP. Especial consideración merece el recientemente incorporado artículo 183 bis CP que entre los abusos y agresiones sexuales a menores de 13 años penaliza el acoso sexual *cibernético* u *online child grooming* “a través de Internet, del teléfono o de cualquier otra tecnología de la información y la comunicación”. En realidad, este precepto incorpora al Código Penal las disposiciones previstas por la Convención del Consejo de Europa sobre Protección de los niños contra la explotación sexual, de 25 de octubre de 2007. De esta manera se sanciona penalmente un acto preparatorio contra la sexualidad del menor, que se construye sobre la base de un contacto virtual o telefónico. Aunque la formulación de este precepto llevará, sin duda, a muchas polémicas doctrinales,<sup>5</sup> es importante destacar que el legislador de 2010 ha intentado no quedar atrapado por una realidad tecnológica en constante evolución. Por ello, no ha limitado totalmente los medios comisivos, pues a los actualmente conocidos (Internet o teléfono) permite añadir los que aporten las tecnologías de la información y comunicación.

La intervención del Derecho penal en este espacio requiere poner particular atención al respeto al marco garantista y derechos fundamentales.<sup>6</sup> Porque el pragmatismo que en ocasiones puede apreciarse en la regulación jurídica que reciben las nuevas tecnologías no puede trasladarse sin más a las responsabilidades

penales. Así, la investigación y persecución de los delitos en los que intervienen medios tecnológicos podría optimizarse autorizando el uso de otros medios tecnológicos sin control jurisdiccional. Serían intervenciones telefónicas o informáticas que colocan al ciudadano contra las cuerdas, en una situación de permanente vigilancia y sospecha, violándose flagrantemente su espacio de libertad. En consecuencia, se debe trazar una línea limitadora muy nítida en la investigación de delitos en los que intervienen nuevas tecnologías, reservando el máximo espacio posible para que el ser humano pueda desenvolverse con independencia y ejercer así su libertad individual (principio de *máxima libertad*).

Las nuevas tecnologías y el manejo de la información inciden decididamente en el fraude tributario. Para comenzar, debemos recordar que el deber de tributar es esencial en un Estado de Derecho (art. 31.1 CE: Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio). A partir de esta premisa puede discutirse una concreta política fiscal, y en particular la presión fiscal que se ejerce contra los ciudadanos, la forma en que se materializan los gastos públicos o qué cantidad y calidad de servicios públicos deben brindar las Administraciones (art. 31.2 CE: El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía). Se pueden cuestionar aspectos puntuales, pero difícilmente la necesidad de contar con un sistema tributario justo.

La Constitución y su normativa de desarrollo señalan las líneas que debe seguir el sistema tributario propio de un Estado social de Derecho. En ese marco, tienen cabida incluso las responsabilidades penales, y se crean una serie de delitos que escapan a la idea de meras construcciones “artificiales”, como se intentó presentarlas en un primer momento. Con meridiana claridad explica Musco el porqué del auge del Dere-

<sup>1</sup> Cfr. Morón Lerma, *Internet y Derecho penal: “hacking” y otras conductas ilícitas en la red*, Navarra, 1999.

<sup>2</sup> Precursor en el análisis de esta problemática ha sido Morales Prats, *La tutela penal de la intimidad: privacy e informática*, Barcelona, 1984.

<sup>3</sup> Fenómeno estudiado exhaustivamente en su momento por Gutiérrez Francés, *Fraude informático y estafa*, Madrid, 1991.

<sup>4</sup> Cfr. J. Tamarit Sumalla, *La protección penal del menor frente al abuso y explotación sexual*. Pamplona, 2000, p. 121.

<sup>5</sup> Cfr. J. Tamarit Sumalla, en AA.VV., *La reforma penal de 2010: análisis y comentarios*, Navarra, 2010, pp. 171 y s.

<sup>6</sup> Cfr. F. Morales Prats, “Internet, Derecho penal y derechos fundamentales”, en AA.VV., *Estudios jurídicos sobre la sociedad de la información y nuevas tecnologías*, Burgos, 2005, pp. 41 y s.

cho penal tributario en el tránsito de la década de los setenta a los ochenta. Se trata del corolario lógico del paso del Estado de Derecho al Estado social de Derecho, que supuso la imperiosa necesidad de contar con mayores recursos públicos para atender a las nuevas necesidades y objetivos sociales y económicos. Eso supuso necesariamente un nuevo escenario de lucha contra la evasión fiscal.<sup>7</sup>

Si es imprescindible el sistema tributario, también lo es contar con un sistema de sanciones penales y administrativas contra la evasión y el fraude. Dicho sistema se construye sobre la base de la información, sobre datos fiscalmente relevantes. En esta materia el flujo de datos es tal que el Estado es incapaz de gestionar toda la información que se genera. En consecuencia, la ley exige la colaboración de los obligados tributarios y sus sustitutos, imponiéndoles junto al deber material de satisfacer económicamente los tributos otros deberes formales —llevar contabilidad, autoliquidar los impuestos, etc.— que se basan en la colaboración. Existe posteriormente un procedimiento más o menos aleatorio de control administrativo. Pero el papel de las declaraciones y autoliquidaciones es extraordinariamente prioritario en este sistema y, en caso de incumplimiento, existen sanciones específicas de naturaleza tributaria e incluso penales.

Las particularidades de la tributación, ante la evidente necesidad de un sistema tributario eficaz, indispensable para la supervivencia económica de la sociedad y del Estado, convierten al Derecho tributario en una rama del ordenamiento jurídico muy peculiar. Desde su doctrina se tiende a derogar los principios generales, justificándose en conceptos como el denominado “particularismo tributario” o en “razones fiscales”, que le permiten tomar distancia del resto de disciplinas jurídicas.<sup>8</sup>

Sin embargo, este punto de vista no es trasladable al Derecho penal tributario. Las características de la pena exigen que se busque un equilibrio entre la defensa del bien jurídico Hacienda Pública, sin duda muy necesario, con la tutela de los principios consti-

tucionales con relevancia penal. Y es evidente que la materia penal tributaria se coloca en un espacio muy próximo a afectar los principios que ilustran el Derecho penal y garantizan al ciudadano que sus derechos no serán avasallados por el Estado. Como destacan Lanzi y Aldrovandi, estas “razones fiscales” son invocadas para justificar una regulación penal tributaria que intenta consagrar excepciones a los principios constitucionales aplicables en materia penal.<sup>9</sup> Sin embargo, los principios básicos del Derecho penal constitucional (principio de legalidad penal, principio de lesividad, principio de subsidiariedad, principio *non bis in idem*, entre otros) mantienen plena vigencia en esta materia y son el principal instrumento que ayuda a delimitar el alcance y la aplicación de los tipos penales existentes.

El delito fiscal se basa en una defraudación, por la exigencia típica que realiza el propio texto punitivo —art. 305.1 CP—. En esencia, debe *ocultarse el hecho imponible* a los ojos de la Administración Tributaria.<sup>10</sup> Esto podrá hacerse de múltiples maneras, como negocios simulados o ficticios, mediante acciones u omisiones que den lugar a alguna de las modalidades previstas en el tipo penal. Por el momento no se ha establecido en nuestro Código ninguna hipótesis de delito tributario que específicamente haga referencia a las nuevas tecnologías de la información y comunicación. Sin embargo, estas tecnologías están muy presentes en el ámbito penal tributario. Se trata de ilícitos tremendamente complejos, en los que cada vez más frecuentemente inciden aspectos de delincuencia empresarial internacional (comercio electrónico internacional, paraísos fiscales en los que se desarrollan los fraudes, etc.). Se juega frecuentemente en los límites máximos de la legalidad (ingeniería financiera)<sup>11</sup> y se cuenta con el mejor asesoramiento, que suele explotar el llamado “conflicto en la aplicación de una norma tributaria” (antiguo fraude de ley tributaria).

En este contexto, las tecnologías de la información y comunicación se han convertido en protagonistas, tanto como instrumentos utilizados para de-

<sup>7</sup> E. Musco, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2011, p. 9.

<sup>8</sup> Este particularismo se ve nitidamente en Italia con las sucesivas regulaciones de los delitos tributarios, desde 1929. Cfr: A. Lanzi y P. Aldrovandi, *Manuale de Diritto Penale tributario*, Milán, Cedam, 2011, p. 2. Véanse también pp. 36 y s.

<sup>9</sup> Cfr: A. Lanzi y P. Aldrovandi, *Manuale de Diritto Penale tributario*, op. cit., pp. 3 y s.

<sup>10</sup> Cfr: J. M. Silva Sánchez, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Barcelona, 2005, p. 30.

<sup>11</sup> Sostiene Silva Sánchez que la utilización de estrategias caracterizables como de ingeniería financiera o fiscal no implica necesariamente la comisión de un fraude fiscal, o en concreto, que “existe un espacio de ingeniería financiera lícita: el que discurre aprovechando las posibilidades de configuración comercial que ofrecen las leyes, y tratando de obtener con ello el máximo beneficio patrimonial o de eludir determinados perjuicios”. Cfr: *El nuevo escenario*, op. cit., p. 18, y en particular p. 20.

fraudar como en la lucha que se lleva a cabo para neutralizar estos fraudes. En algunos supuestos, como en la tributación del comercio electrónico internacional y en las operaciones internacionalmente vinculadas sometidas al impuesto de sociedades, estas tecnologías desempeñan un papel cada día más determinante.

### 2. Comercio electrónico y venta de servicios por vía electrónica

En el comercio electrónico se encuentra un enorme volumen de negocio, en permanente crecimiento. Existe cada vez mayor seguridad en las transacciones, porque los consumidores tienen mejores mecanismos de protección. Si bien existen peligros, en muchas ocasiones las entidades de crédito o los seguros se hacen cargo de las indemnizaciones correspondientes —trasladando los riesgos tecnológicos a sus propios costes, lo que da idea de los beneficios que obtienen—, por lo que los efectos negativos de los fraudes contra intereses privados (delitos patrimoniales) se ven cada vez más reducidos o tecnológicamente neutralizados. Además, en buena medida se encuentran cubiertas las responsabilidades civiles. En definitiva, actualmente los mayores riesgos se han trasladado a los *intereses públicos*, por medio de los delitos fiscales y el contrabando.

El problema fundamental se presenta con las ventas no declaradas, en el comercio electrónico a consumidores finales. La empresa vendedora es responsable tributariamente ante Hacienda como contribuyente o retenedor de los correspondientes tributos. Sin embargo, es prácticamente imposible controlar el comercio electrónico directo, es decir, cuando el objeto de la transacción se suministra directamente a través de la red (un disco, un *e-book*, un programa de ordenador, un servicio telefónico) y el pago se materializa mediante tarjetas bancarias de crédito o débito. En estos casos no existe un desplazamiento físico de mercancías, lo que hace difícilísimo su control tributario, sobre todo cuando la venta se realiza directamente, a consumidores finales. Tratándose de operaciones entre empresas, puede existir una

comprobación en la contabilidad, pero en el caso de particulares la impunidad está casi asegurada.<sup>12</sup> Una respuesta a esta problemática pasaría por el incremento de la obligación de aportar información a la Administración Tributaria, es decir, que los consumidores finales se encuentren obligados a presentar declaraciones informativas de sus compras. Sin embargo, esta solución es absolutamente desproporcionada, porque supondría exigir a los particulares la llevanza de contabilidad, registros y controles de todas sus actividades económicas cotidianas.<sup>13</sup> Así, se convertiría gratuitamente al ciudadano en informante de la Administración Tributaria, lo que es a todas luces inaceptable. Ya tienen bastante tarea con la obligación de realizar autoliquidaciones y declaraciones tributarias, como para añadir esta nueva y tortuosa labor de control.

Avanzando aún más en esta materia, en el comercio electrónico directo (y de servicios prestados por vía electrónica) hay que distinguir si el vendedor se encuentra establecido dentro o fuera de la Unión Europea. La preocupación por esta problemática se hace evidente a partir de la Directiva 2002/38/CE, que prevé un régimen especial para aplicar el IVA cuando se trate de servicios prestados por vía electrónica desde terceros países a personas establecidas en la Comunidad. En estos casos se aplica el IVA del Estado de destino (el Estado comunitario) por medio de un régimen especial (tributación en destino de las operaciones internacionales). Si sumamos al anonimato que preside la Internet que no existe un envío físico de productos, llegamos a la conclusión de que el cumplimiento del pago del IVA en estos casos se convierte de hecho en *voluntario* para el empresario no comunitario. Las autoridades europeas están conscientes de esta altísima posibilidad de fraude, pero también de la carencia actual de elementos electrónicos que permitan ejercer una eficaz tarea informativa y coercitiva. Se ha rechazado internacionalmente por el momento una propuesta germana, de convertir a las entidades financieras emisoras de las tarjetas bancarias en deudores tributarios, con lo que se asegura la recaudación y se evita el fraude. La entidad debería detraer directamente la cuota impositiva en las operaciones

<sup>12</sup> Cfr. J. J. Martos, *Defraudación fiscal y nuevas tecnologías*, Navarra, 2007, pp. 27 y s. Para la mayoría de empresas cabe la comprobación cruzada de datos, regulada en el RD 2027/1995, de 22 de diciembre, que regula la Declaración Anual de Operaciones con Terceras Personas. Esta regulación obliga a informar de operaciones con clientes que hayan superado la cifra anual de 3 000 euros, permitiendo así detectar ventas no declaradas.

<sup>13</sup> Cfr. J. J. Martos, *Defraudación fiscal*, op. cit., p. 32.

de comercio electrónico. Un sector tributarista<sup>14</sup> no ve inconvenientes en esta ampliación de deudores tributarios que podría abarcar no sólo a la entidad bancaria, sino a las entidades multinacionales franquicia —propietarias de las marcas con las que operan las tarjetas— y otras compañías solventes integradas en el mismo grupo empresarial. Así, la Administración Tributaria obtendría como garantía los bienes de estas empresas en todo el mundo, con los que se podría hacer frente a potenciales responsabilidades tributarias. Adviértase que esta descomunal ampliación de destinatarios tendría evidentes consecuencias penales, ante la recientemente instaurada responsabilidad penal de las personas jurídicas, artículos 31 bis y 310 bis CP. En síntesis, no existen actualmente soluciones jurídicas que permitan el cobro coactivo de estas deudas tributarias, nacidas en el comercio virtual. Si bien se está esperando un desarrollo tecnológico que permita nuevas alternativas en la lucha contra esta modalidad de fraude fiscal,<sup>15</sup> habrá que analizar con extremo cuidado las soluciones que se propongan, para que en ningún caso resulten afectados los derechos fundamentales de los particulares y las empresas.

Si el vendedor es comunitario se aplica su propio IVA (tributación en origen) y por lo tanto la problemática, sin desaparecer, disminuye considerablemente (atendiendo a que las operaciones quedarán reflejadas en sus registros contables).

En relación con el comercio electrónico indirecto, interviene un desplazamiento físico del objeto vendido, con lo que los controles, bastante difíciles por cierto, son al menos realizables. Tratándose de comercio electrónico indirecto extracomunitario, existirá un tránsito de mercancías hacia la Unión Europea, por lo que pasan a intervenir los controles aduaneros. Por ese motivo, se puede cometer al mismo tiempo un delito fiscal y un delito de contrabando aduanero, es decir, un ilícito penal que se construye en torno a la tutela de otra modalidad específica de tributo: la renta de aduanas. Concretamente en este caso, hace referencia a la importación de mercancías a partir de maniobras que afectan la tributación.

La Ley Orgánica 6/2011 que reforma la Ley de Represión del Contrabando ha realizado cambios sustanciales en la regulación penal. En el supuesto que aquí analizamos, aquel que realiza desde el extranjero una

operación de venta electrónica que supere las cuantías exentas o franquiciadas, no sólo deberá tributar IVA sino también aranceles aduaneros. El no hacerlo supondrá normalmente una infracción administrativa. Sin embargo, hay que prestar atención a esta regulación jurídico-penal del contrabando, porque:

1) Se da un tratamiento jurídico peculiar a las infracciones administrativas continuadas, cuyas cuantías se suman y pueden alcanzar la categoría de delito. Así, dispone el artículo 2.4 de la Ley que

También comete delito de contrabando quien, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, realizare una pluralidad de acciones u omisiones previstas en los apartados 1 y 2 de este artículo en las que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos aisladamente considerados no alcance los límites cuantitativos de 150.000, 50.000 ó 15.000 euros establecidos en los apartados anteriores de este artículo, pero cuyo valor acumulado sea igual o superior a dichos importes.

Adviértase que sólo quedarán excluidas las infracciones sobre las que previamente haya recaído condena en sede administrativa y las prescritas, pero todas las demás entrarán en el cómputo, porque no se ha establecido un marco temporal para realizar la acumulación. De este modo, una empresa que comercialice electrónicamente sus productos podrá incurrir con facilidad en esta responsabilidad penal.

2) Se sanciona penalmente el contrabando imprudente. El artículo 2.5 de la Ley de Represión del Contrabando dispone que “Las anteriores conductas serán igualmente punibles cuando se cometan por imprudencia grave”. Una regulación sin precedentes, que amplía la intervención penal a conductas descuidadas o negligentes y, lo que es más importante, permite sancionar penalmente los supuestos de error de tipo vencible (art. 14.1 CP).

Por último, es destacable la existencia de responsabilidad penal para las personas jurídicas (art. 2.6 Ley de Contrabando). La pena amenazada para todas las conductas dolosas se equipara a la prevista para el delito fiscal, es decir, se prevén “penas de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo del valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos [...] En los casos de comisión imprudente se aplicará la

<sup>14</sup> *Ibid.*, pp. 57 y s.

<sup>15</sup> *Cfr.* J. J. Martos, *Defraudación fiscal*, op. cit., p. 35.

pena inferior en un grado” (art. 2.6.1 Ley de Contrabando).

En cuanto al cada vez más importante comercio electrónico indirecto intracomunitario, dicho comercio no tributa tasas aduaneras pero sí el IVA, aunque la disparidad de tipos en Europa genera problemas añadidos. Se discute la necesidad y conveniencia de una tributación en origen o en destino, siendo este último supuesto el más discutible, porque cada operación comercial estará sujeta a una fiscalidad diferente. Sólo la tecnología podría ayudar en esta materia, desarrollando programas que permitan determinar los tributos que se deben pagar puntualmente en cada caso, que serán distintos en cada país de destino.<sup>16</sup>

### 3. Los precios de transferencia

En el ámbito de la determinación de la cuota defraudada, con connotaciones que llegan al Derecho penal tributario internacional, merecen especial atención los aspectos penales a los que se llega a partir de los *Transfer pricing* (o *Precios de transferencia*), máxime cuando nuestro Derecho acaba de incorporar plenamente la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Se trata de las técnicas y los procedimientos que adoptan las empresas multinacionales para la formación de precios relativos a la cesión de bienes y servicios, en operaciones que se realizan entre distintas sociedades del grupo que operan en Estados diversos<sup>17</sup> y, por lo tanto, están sometidas a una fiscalidad diferente. Como recuerda Musco, responden a la planificación fiscal empresarial (*tax planning*), con la finalidad de conseguir el mayor ahorro impositivo.<sup>18</sup> Es perfectamente posible que las empresas incrementen o disminuyan los precios de transferencia internos dentro del grupo, si obtienen así una reducción fiscal. Hay muchos mecanismos para alcanzar estos resultados (transferencias de parte de la rentabilidad de la empresa, asunción desmedida de costes por parte de una empresa del grupo, etc.). En todo caso, se contabilizan *precios ficticios*.

Este ajuste de pagos que se realiza entre distintas empresas pertenecientes al mismo grupo internacio-

nal, pero que tributan ante administraciones distintas, afecta a los tributos que percibe alguno o algunos de los Estados implicados, al mismo tiempo que se puede lesionar la libre competencia. La OCDE ha establecido una serie de reglas o códigos de conducta, sobre la base de la confrontación de precios y la libre competencia (*Arm's length price*).<sup>19</sup> Algunos Estados europeos —pero no todos— han suscrito las recomendaciones que provienen de la Unión Europea (Join Transfer Pricing Forum of the European Union). En síntesis, se aprecian tendencias, pero no existen realmente reglas unificadas e imperativas de alcance mundial, aunque sí una buena voluntad para resolver este tipo de conflictos tributarios. En España, se ocupa de estas situaciones la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y más concretamente, el art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de sociedades, que en su párrafo primero establece: “Operaciones vinculadas. 1. 1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia”. En dicho precepto se establecen métodos diversos de valoración que contribuyen a concretar estas pautas genéricas.

La influencia de las TIC vuelve a estar presente en materia de precios de transferencia. Para conocer el precio en las operaciones vinculadas es imprescindible diferenciar con precisión el coste de producción y el precio de venta, lo que es muy difícil cuando se trata de prestación de servicios por vía electrónica. Si, por ejemplo, se trata de un producto digital finalmente elaborado, éste puede haber sido construido en las partes más remotas del mundo, lo que hace muy sencillo maquillar los costes y en definitiva facilita enormemente la defraudación.<sup>20</sup>

Todas estas maniobras, ideadas para tener efectos directos en la tributación, pueden derivar en responsabilidades penales. Una empresa puede, por esta vía, trasladar al exterior componentes de las rentas sujetos a tributación, asignando esas cantidades a sus empre-

<sup>16</sup> Cfr. *ibid.*, p. 54.

<sup>17</sup> Cfr. C. Garbarino, “Transfer Price”, *Digesto delle Discipline Privatistiche*, Turín, 1999; A. Fernández Cende y A. Álvarez Wilmanski, *Transfer Pricing in Spain*, In Dret 2/2007.

<sup>18</sup> Cfr. E. Musco, *Diritto penale tributario*, p. 202.

<sup>19</sup> Cfr. OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, París, 2010.

<sup>20</sup> Cfr. J. J. Martos, *Defraudación fiscal*, *op. cit.*, pp. 121 y s.

sas en el extranjero, situadas en países con menor tributación. También se pueden alcanzar estos objetivos generando costes deducibles anormalmente altos.<sup>21</sup> Estas conductas son en España contrarias a Derecho, e incluso podrán ser consideradas maniobras elusivas que dan lugar a infracciones tributarias y también penales, siendo de aplicación el artículo 305.1 CP, si presentan las características defraudatorias exigidas por este precepto. En todo caso, el principal problema será probatorio, para determinar cuál ha sido el valor “normal” o real de las transacciones que han dado lugar al fraude.<sup>22</sup>

Adviértase que no estamos ante un conflicto en la aplicación de una norma tributaria (antiguo *fraude de Ley*), porque el *Transfer Pricing* supone una conducta fraudulenta y, por lo tanto, contraria a Derecho, mientras que el conflicto en la aplicación de una norma

tributaria se desarrolla dentro de un marco de licitud, sin perjuicio de que se cumpla con lo dispuesto en el artículo 15.3 de la Ley General Tributaria, y, por lo tanto, “[...] se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones”.

#### 4. Conclusión

Las tecnologías de la información y comunicación influyen cada vez más en la tutela de distintos bienes jurídicos y en la formulación de tipos penales específicos. Pero en el ámbito socioeconómico en general y penal tributario en particular ocupan un importantísimo papel que los científicos tienen aún que descubrir.

<sup>21</sup> Cfr. L. Ramponi, “*Transfer Pricing*” e categoría penalistiche, RTDPE 2009, 1-2, p. 197.

<sup>22</sup> Cfr. A. Lanzi y P. Aldrovandi, *Manuale di Diritto penale tributario*, op. cit., pp. 171 y s. Cfr. también Soana, *Reati tributari*, op. cit., pp. 216 y s., y Musco, *Diritto penale tributario*, pp. 201 y s.



Universidad de Huelva  
Universidad de Salamanca  
Universidad Pablo de Olavide  
Universidad de Castilla-La Mancha  
Cátedra de Derechos Humanos Manuel de Lardizábal