

La responsabilidad penal por la falsificación o alteración de facturas como herramienta de lucha contra el fraude fiscal en el derecho penal polaco

Blanka Julita Stefańska

Profesora adjunta de Derecho Penal
Lazarski University, Varsovia

RESUMEN: La reforma del 10 de febrero de 2017 introdujo en el código penal polaco nuevos tipos de delitos, llamados delitos de facturas, consistentes en la falsificación, alteración o uso de facturas falsas o alteradas relacionados con los fraudes fiscales.

PALABRAS CLAVE: Polonia- Código Penal- Código Penal Fiscal- Facturas falsas- Fraude fiscal.

ABSTRACT: The reform of 10 February 2017 introduced into the Polish penal code new types of offences, called invoice crimes, consisting of the forgery, alteration or use of false or altered invoices related to tax fraud.

KEY WORDS: Poland- Criminal Code- Tax Penal Code- Invoice crime- Tax Fraud.

SUMARIO: I. Introducción. II. Bien jurídico protegido. III. Tipos de delitos. 1. Tipo básico. 2. Tipos agravados. 3. Tipo privilegiado. IV. Tipo objetivo. 1. Falsificación de factura. 2. Alteración de factura. 3. Uso de la factura falsa o alterada. 4. Sujeto pasivo del delito. 5. Sujeto activo. V. Tipo subjetivo. VI. Concurso de normas. VII. Sanciones. VIII. La rebaja extraordinaria de la pena. IX. Conclusiones. X. Bibliografía.

Rec: 15 jun 2020 | Fav: 15 jul 2020

1. Introducción

Mediante la ley del 10 de febrero de 2017 de reforma de la ley-Código penal y algunas otras leyes¹ se introdujeron al código penal polaco del 6 de junio de 1997 preceptos que tipifican la falsificación de facturas como delito que comprende:

Falsedad material, o sea, falsificación o alteración de factura con el fin de usarla como auténtica en cuanto a las circunstancias de hecho que puedan tener importancia para determinar el importe de pago de naturaleza pública o su devolución o de la devolución de otro pago de naturaleza fiscal, o bien el uso de tal factura como auténtica. La criminalización de este tipo de la conducta ha de ser un arma eficaz para la lucha contra el fraude del impuesto sobre el valor añadido (IVA), que se refiere al impuesto debido y al impuesto calculado, así como a la devolución del impuesto (art. 270a c.p.p.);

Falsedad intelectual, relativa a la emisión de factura o facturas que contengan el importe total cuyo valor o valor conjunto es significativo, que certifica falsedad en cuanto a las circunstancias de hecho que puedan tener importancia para determinar el importe de pago de naturaleza pública o su devolución o de la devolución de otro pago de naturaleza fiscal, o bien el uso de tal factura o facturas (art. 271a c.p.p.).

Estos delitos son llamados delitos de facturas³.

El legislador consideró que, independientemente de la necesidad de prevenir tales prácticas mediante la regulación fiscal y procedimiento administrativo, así como penal fiscal⁴, es imprescindible también luchar contra este fenómeno de fraude del IVA mediante herramientas penales. “Se trata de que –tal como se destaca en los fundamentos de la reforma– este tipo de conducta, que tienden a obtener ilegalmente recursos financieros a costa del presupuesto del Estado se convirtiesen en nada rentables y la pena respectivamente grave tuviese valor disuasivo para los delin-

cuentes profesionales. Está claro que las personas que cometen delitos penales fiscales en mayor grado que los autores de delitos penales planifican sus acciones, haciendo un particular balance de pérdidas y ganancias relacionadas con la comisión del delito. Las sanciones previstas por estos actos por el código penal-fiscal no son suficientes, en particular en caso cuando causan importante disminución de ingresos del presupuesto”⁵. La emisión de factura o de recibo de forma indebida o el uso de tal documento constituye el delito fiscal previsto en el artículo 62 § 1 del código penal-fiscal⁶ sancionado con pena de multa de hasta 720 cuotas diarias, o con la pena de privación de libertad por tiempo no inferior que un año, o con estas dos penas simultáneamente. Dicho código prevé la multa desde 10 hasta 720 cuotas diarias (art. 23 § 1 c.p.f.). La introducción al código penal polaco de los delitos mencionados arriba es una confirmación de la postura existente en la doctrina según la cual los delitos contra la Tesorería del Estado es un producto de una larga evolución legislativa⁷.

2. Bien jurídico protegido

El artículo 270a se encuentra en el capítulo XXXIV del código penal titulado “Delitos contra veracidad de documentos”, lo que indica que el legislador lo incluye en los preceptos que protegen la veracidad de documentos. Está ubicado directamente después del precepto que tipifica falsificación o alteración de documento con el fin de usarlo como auténtico o el uso de tal documento como auténtico (art. 270 c.p.p.), que queda considerado como protector de la seguridad de tráfico jurídico que se basa en la confianza en

¹ Dz.U. z 2017r., poz. 244, en adelante como „la reforma”.

² Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (tj. Dz. U. z 2018 r., poz. 1600 ze zm), en adelante como „c.p.p.”

³ V. Konarska-Wrzosek, Invoice-related crimes: their significance, legal classification and place in the system of Polish criminal law, *Ius Novum* 2017, núm. 2, p. 83; A. Lach, (en): *Kodeks karny. Komentarz*, V. Konarska-Wrzosek (dir.), Varsovia 2018, p. 1234; L. Wilk, *Nowe typy tzw. przestępstw fakturowych w kodeksie karnym*, (en): *O stabilność kodeksu karnego w świetle realiów. Księga jubileuszowa prof. S. Hoca, D. Mucha* (dir.), t. II, Opole 2018, p. 281.

⁴ En Polonia, aparte del código penal, existe el código penal fiscal que recoge delitos y faltas fiscales.

⁵ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy - Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 888) <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=888> (fecha de acceso: 1 de julio de 2019).

⁶ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tj. Dz. U. z 2018 r., poz. 1958 ze zm.), en adelante como „c.p.f.”

⁷ J. C. Ferré Olivé: *The crime of tax fraud in Spain*, *Ius Novum* 2018 núm. 4, p. 8.

documento⁸, o de la veracidad del documento⁹, o de la confianza pública en documentos en cuanto a su autenticidad y honestidad¹⁰, así como de derechos y relaciones jurídicas cuya existencia o falta de existencia certifica el documento en cuestión.¹¹ Teniendo en cuenta la ubicación del artículo 270 y 270a en el mismo capítulo, cerca de sí mismos y gran similitud entre ellos, habría que estimar, que protegen el mismo bien jurídico. Así lo trata la doctrina que admite que artículo 270a c.p.p. tiene por el bien jurídico principal la veracidad de facturas en el sentido material (autenticidad)¹², y por bien jurídico lateral –efectuar pagos públicos de manera correcta¹³ o el interés patrimonial del presupuesto de Estado en cuanto a pagos de carácter tributario¹⁴–. Tal determinación de bien jurídico principal es contraria a *ratio legis* del artículo 270a c.p.p. expresado en los fundamentos del proyecto de reforma, tratándose de “lucha contra el fenómeno de fraude del IVA mediante el uso de herramientas jurídico-penales”. La falsificación de facturas constituye una forma de fraude del impuesto sobre el valor añadido, por lo tanto la tipificación de tal conducta tiende a eliminar facturas falsas o alteradas que sirvan como medio básico para el fraude fiscal. Así resulta claramente de los fundamentos de la reforma, ya que se destaca que “centrándose en la penalización de delitos contra documentos (veracidad de facturas),

se puede obtener el resultado que consiste en aniquilar la herramienta más importante que sirve para el fraude del IVA”.

La tipificación de este delito en el código penal y no en el código penal fiscal del 10 de septiembre de 1999, se debe a la voluntad de sancionar este delito con una pena bastante grave. Se dice *expressis verbis* en los fundamentos de la reforma que “Si castigamos estos hechos únicamente con sanciones resultantes del Código penal fiscal, entonces no sería suficiente, en particular cuando producen importantes disminuciones de ingresos del presupuesto”. El código penal fiscal regula conjuntamente cuestiones sustanciales, procesales y ejecutivas relativas a la responsabilidad por delitos y faltas fiscales. Es una norma autónoma e independiente del código penal de 1997 y del código de faltas de 1971/15 que regulan responsabilidad por delitos y faltas comunes. En el código penal fiscal la pena agravada (art. 38 § 2 c.p.f.) no puede exceder de 10 años (art. 28 § 2 c.p.f.). Se acentúa la función preventiva del derecho penal, ya que las penas graves han de disuadir sobre todo a los potenciales delincuentes y la función represiva, expresada en la necesidad de imponer penas graves a los delincuentes.

Por lo tanto, por el bien jurídico principal hay que considerar intereses patrimoniales de la Tesorería del Estado y por el bien jurídico lateral – veracidad de facturas. Con razón se destaca en la literatura que en tal caso el bien jurídico individual prevalece al bien jurídico genérico, además, la protección de veracidad de facturas no tiene carácter completo si no es limitado a las circunstancias de hecho relevantes fiscalmente¹⁶. Quedan protegidas las facturas *verba legis* “en cuanto a las circunstancias de hecho que puedan tener importancia para determinar el importe de pago de naturaleza pública o su devolución o de la devolución de otro pago de naturaleza fiscal” (art. 270a § 1 c.p.p.). La carga de penalización fue trasladada del fraude fiscal a la falsificación de facturas que constituyen un momento anterior¹⁷. No se puede aprobar la postura que estima que el bien jurídico principal consiste en veracidad de documentos y no en intereses patrimoniales del Estado, ya que los llamados delitos

⁸ J. Piórkowska-Flieger, (en): Kodeks karny. Komentarz, T. Bojarski (dir.), Varsovia 2006, p. 539; R. Zawłocki, (en): Kodeks karny. Część szczególna, Komentarz do artykułów 222-316, A. Wąsek (dir.), R. Zawłocki (dir.), t. II, Varsovia 2010, p. 763; M. Mozgawa, (en): Kodeks karny. Komentarz, M. Mozgawa (dir.), Varsovia 2017, p. 831; wyrok SN z dnia 3 czerwca 1996 r., II KKN 24/96, Prokuratura i Prawo-wkładka 1997, núm. 2, poz. 5; wyrok SN z dnia 4 grudnia 2002 r., III KKN 370/00, Prokuratura i Prawo-wkładka 2003, núm. 7-8, poz. 6.

⁹ J. Piórkowska-Flieger, (en): Kodeks karny...p. 539; W. Wróbel, (en): Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz do art. 117-277 k.k., A. Zoll (dir.), t. II, Varsovia 2013, p. 1537; T. Razowski, (en): Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz, J. Giezek (dir.), Varsovia 2014, p. 1013; M. Żelichowski, (en): Kodeks karny. Komentarz. Art.222-316, M. Królikowski (dir.), R. Zawłocki (dir.), t. II, Varsovia 2017, p. 516; A. Lach, (en): Kodeks karny... p. 1209; postanowienie SN z dnia 24 maja 2011 r., II KK 13/11, LEX núm. 847132.

¹⁰ A. Herzog, (en): Kodeks karny. Komentarz, R. A. Stefański (dir.), Varsovia 2018, p. 1679; M. Gałązka, (en): Kodeks karny. Komentarz, A. Grześkowiak (dir.), K. Wiak (dir.), Varsovia 2019, p. 1333.

¹¹ A. Marek, Kodeks karny. Komentarz, Varsovia 2010, p. 577.

¹² V. Konarska-Wrzosek, Invoice-related crimes...p. 86.

¹³ A. Lach, (en): Kodeks karny...p.1216.

¹⁴ A. Herzog, (en): Kodeks karny...p. 1685; M. Gałązka, (en): Kodeks karny...p. 1339.

¹⁵ Ustawa z dnia 20 maja 1971 r. Kodeks wykroczeń (tj. Dz. U. z 2019 r. poz. 821 ze zm.).

¹⁶ M. Żelichowski, (en): Kodeks karny, cit. p. 526.

¹⁷ M. Utracka, Przestępstwa fakturowe: czy są przestępstwami przeciwko wiarygodności dokumentów?, Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych 2018, núm. 3, p. 99.

de facturas están incluidos en el código penal y no en el código penal fiscal¹⁸.

3. Tipos de delitos

El delito de falsificación o alteración de factura tiene: a) tipo básico (art. 270a § 1 c.p.p.); b) 2 tipos agravados (art. 270a § 2, art. 277a § 1 c.p.p.); c) 2 tipos privilegiados (art. 270a § 3, art. 277a § 2 c.p.p.).

1. Tipo básico

El delito en tipo básico consiste en falsificar o alterar factura, con el fin de usarla como auténtica, en cuanto a circunstancias de hecho que puedan tener importancia para determinar el importe de pago de naturaleza pública o su devolución o de la devolución de otro pago de naturaleza fiscal o bien el uso de tal factura o facturas (art. 270a § 1 c.p.p.). El importe en la factura falsificada o alterada es indiferente.

2. Tipos agravados

Dicho delito tiene dos tipos agravados, las agravantes son: a) es el importe total de la factura o facturas falsificadas (art. 270a § 2 y art. 277a § 1 c.p.p.) o bien b) cuando el autor obtiene una fuente estable de ingresos proveniente de estos delitos (art. 270a § 2 c.p.p.). Según los autores de estos artículos, “se aplicarían en principio a los miembros de los grupos criminales más grandes, cuya actividad produce consecuencias negativas más graves para los intereses patrimoniales de la Tesorería del Estado”. Estos preceptos comprenden fraudes más graves cometidos por grupos criminales organizados.

Se trata de importe total, cuyo valor es superior a quintuplo del importe que determina el patrimonio de valor muy grande (art. 270a § 2 c.p.p.) o 10 veces superior al importe que determina el patrimonio de valor muy grande (art. 277a § 1 c.p.p.). Se trata de importe incluido en una o juntamente en más que una factura. El patrimonio de valor muy grande —de acuerdo con la definición contenida en el artículo 115 § 6 c.p.p.— es el patrimonio cuyo valor a la hora de

cometer el delito es superior a 1 000 000 PLN¹⁹. Por lo tanto, en el artículo 270a § 2 c.p.p se trata de importe que exceda 5 000 000 PLN y en el artículo 277a § 1 c.p.p. —importe que exceda 10 000 000 PLN—. El importe total comprende el valor de bienes entregados o servicios prestados, incluidos en la operación, sin el importe del impuesto (el valor de venta neto) y el importe de impuesto de la suma de valor de venta neto (art. 106e ap. 1 puntos 11-15 de la ley del 11 de marzo de 2004 del impuesto sobre el valor añadido²⁰). Está compuesto por la suma de valor de venta neto y el impuesto de esta suma. Tal importe ha de estar en la factura falsa, es indiferente el valor real de bienes o servicios, ni el valor de posible o real disminución de pago público en perjuicio de la Tesorería del Estado²¹. Se trata de una posibilidad potencial, no del uso real de la factura falsa para cálculos fiscales.

La fuente estable de ingresos constituye actividad durante cierto período de tiempo, emprendida con el fin de obtener ingresos regulares, incluso cuando el autor del delito, aparte de la actividad delictiva tiene otro fuente de ingresos y la actividad delictiva proporciona únicamente ingresos adicionales²². La fuente estable de ingresos tiene lugar cuando la actividad delictiva es la única fuente de ingresos y también cuando es una fuente adicional, pero regular. La forma en la cual se percibe ingresos es crucial; ha de ser contraria al ordenamiento jurídico vigente, duradera y reiterada. El importe de ingresos no es importante, ni el objetivo para el cual el delincuente destina beneficio económico precedente del delito. Estos ingresos

¹⁹ Un dólar americano equivale aproximadamente a unos 3,8 PLN, un euro equivale aproximadamente a unos 4,3 PLN.

²⁰ Dz.U. z 2018r., poz. 2174 ze zm.

²¹ M. Mozgawa, (en): Kodeks karny, p. 837; M. Gałązka, (en): Kodeks karny... p. 1341.

²² Wyrok SN z dnia 4 maja 1970 r., IV KR 295/69, OSNPG 1970, núm. 7-8, poz. 95; wyrok SN z dnia 20 grudnia 1971 r., KR 249/71, OSNKW 1972, núm. 5, poz. 87; wyrok SN z dnia 29 maja 1980 r., I KR 100/80, Gazeta Prawnicza 1980, núm. 20, p. 403; wyrok SN z dnia 20 sierpnia 1981 r., I KR 103/81, Nowe Prawo 1982, núm. 9—10, p. 201—204; wyrok SN z dnia 18 października 1985 r., RW 862/85, OSNKW 1986, núm. 7-8, poz. 52; wyrok SN z dnia 3 lutego 1989 r., IV KR 3/89 (no publicada); W. Świda, (en): I. Andrejew, W. Świda, W. Wolter, Kodeks karny z komentarzem, Varsovia 1973, p. 663—664; E. Pływaczewski, (en): A. Marek, E. Pływaczewski, A. Peczeniuk, Kradzież i paserstwo mienia prywatnego, Varsovia 1985, p. 214; J. Bafia, (en): J. Bafia, K. Mioduski, M. Siewierski, Kodeks karny. Komentarz, t. II, Varsovia 1987, p. 314—315; O. Górniok, (en): System prawa karnego. O przestępstwach w szczególności, I. Andrejew (dir.), L. Kubicki (dir.), J. Waszczyński (dir.), t. IV, parte. II, Varsovia—Cracovia—Gdańsk—Łódź 1989, p. 454—455.

¹⁸ A. Liszewska, Odpowiedzialność karna za wystawienie faktury w sposób nierzetelny lub używanie takiej faktury po nowelizacji Kodeksu karnego, Przegląd Podatkowy 2017, núm. 9, p.17-23.

no tienen que satisfacer todas las necesidades vitales del delincuente, pueden satisfacerlas parcialmente, lo importante es que sean ingresos estables procedentes del delito²³. Es indiferente el destino posterior de estos recursos obtenidos ilegalmente²⁴. La estabilidad de ingresos significa su invariabilidad, durabilidad y continuidad²⁵. El tiempo durante el cual se obtiene beneficios ilegales no es importante, pero puede ser una circunstancia que afecte la dimensión de la pena²⁶. El requisito para que sean ingresos estables no significa que ha de ser actividad exclusiva o principal o que proporcione ingresos de importancia significativa para el delincuente²⁷. El sujeto hace del delito la fuente estable de ingresos cuando comete delito reiteradamente con cierta regularidad y obtiene de ello ingresos sistemáticos²⁸. La jurisprudencia entiende que “Si el acusado durante el período de cinco meses, en espacios cortos, aprovechándose de torpeza de víctimas, causaba que disponían de su patrimonio en su perjuicio, entonces no cabe duda alguna que hizo de estos fraudes una fuente estable de ingresos”²⁹.

Se trata de beneficios provenientes no de cualquier delito, sino del delito determinado en el artículo 270a c.p.p., dado la interpretación teleológica³⁰.

En cuanto a tipo agravado por esta circunstancia, es imposible alegar adicionalmente el artículo 65 § 1 c.p.p. que prescribe la agravación extraordinaria de

la pena para el delincuente que comete delitos para obtener fuente estable de ingresos³¹.

3. Tipo privilegiado

El delito en tipo privilegiado comprende el caso de menor importancia que se refiere tanto al tipo básico como a ambos tipos agravados (art. 270a § 3, art. 277a § 2 c.p.p.). El caso de menor importancia del delito es considerado por la doctrina como tipo privilegiado de delito³², pero hay algunos autores que estiman que el caso de menor importancia constituye una directiva de imposición de la pena³³.

El caso de menor importancia se caracteriza por el menor grado de nocividad social³⁴ debido a predominio de elementos positivos de carácter objetivo-subjetivo³⁵. Sobre el caso de menor importancia deciden elementos objetivos y subjetivos del hecho, considerando en particular elementos que son característicos para el tipo de delito en cuestión (concepción compleja)³⁶. La doctrina destaca que las circunstan-

³¹ T. Sroka, (en): Kodeks karny. Część szczególna, Komentarz do art. 212–277d, t. II, W. Wróbel (dir.), A. Zoll (dir.), Varsovia 2017, p. 730–731; A. Lach, (en): Kodeks karny... p. 1217.

³² M. Wąsek, Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Lublinie z dnia 8 sierpnia 1996 r., II AKA 91/96, Prokuratura i Prawo 1997, núm. 5, p. 65–71; K. Banasik, Typ uprzywilejowany czynu zabronionego, Prokuratura i Prawo 2013, núm. 9, p. 45–56; E. Plebanek, Wypadek mniejszej wagi – kilka uwag na temat charakteru instytucji, „e-Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2011, núm. 5, p. 81–98; P. Bogacki, Wypadek mniejszej wagi jako typ uprzywilejowany przestępstwa rozboju Monitor Prawniczy 2014, núm. 16, p. 851–852; J. Brzezińska, Kilka uwag o „wypadku mniejszej wagi”, Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego, t. XXXI, Wrocław 2014, p. 37–51; B.J. Stefańska, Wypadek mniejszej wagi w polskim prawie karnym, Ius Novum 2017, núm. 1, p. 51–53.

³³ P. Lewczyk, Wypadek mniejszej wagi w polskim kodeksie karnym (uwagi de lege lata i postulaty de lege ferenda), Prokuratura i Prawo 2008, núm. 7–8, p. 28–38; P. Lewczyk, Glosa do wyroku SN z dnia 26 listopada 2008 r., II KK 79/08, Orzecznictwo Sądów Polskich 2010, núm. 3, poz. 34; M. Derlatka, Społeczna szkodliwość a definicja przestępstwa, Prokuratura i Prawo 2006, núm. 6, p. 123–127.

³⁴ La definición del delito en el derecho penal polaco: Hecho humano, prohibido por la ley, antijurídico, culpable, con el grado de nocividad social superior al irrelevante. Este último elemento es subjetivo. Si el juez estima que grado es irrelevante, entonces, no hay delito. A la hora de valorar el grado de la nocividad social, el juez tiene en cuenta: tipo y carácter del bien violado, tamaño de daño ocasionado o inminente, forma y circunstancias de la comisión del hecho, importancia de las obligaciones infringidas por el delincuente, así como la forma de dolo, motivación, tipo de normas de precaución infringidas y grado de su infracción (art. 115 § 2 c.p.p.)

³⁵ W. Kubala, Wypadek mniejszej wagi, Wojskowy Przegląd Prawniczy 1972, núm. 3, p. 328.

³⁶ W. Wolter, Uprzywilejowane typy przestępstw, Państwo

²³ B. Kolasiński, Dyrektywy wymiaru kary wobec sprawców określonych w art. 65 k.k., Prokuratura i Prawo 2002, núm. 5, p. 42–43.

²⁴ Wyrok SA w Szczecinie z dnia 7 lutego 2018r., II AKA 94/17, LEX núm. 2601467; wyrok SA w Katowicach z dnia 28 lipca 2016 r., II AKA 277/16, LEX núm. 2115428; wyrok SA w Krakowie z dnia 28 kwietnia 2016 r., II AKA 48/16, LEX núm. 2155392; wyrok SA w Poznaniu z dnia 9 czerwca 2015 r., II AKA 70/15, LEX núm. 2122478; wyrok SA w Krakowie z dnia 31 marca 2015 r., II AKA 34/15, LEX núm. 1796982; wyrok SA w Krakowie z dnia 2 lipca 2014 r., II AKA 62/14, LEX núm. 1610156.

²⁵ Wyrok SA w Katowicach z dnia 3 listopada 2016 r., II AKA 211/16, LEX núm. 2310582.

²⁶ Postanowienie SN z dnia 27 lipca 2017 r., IV KK 233/17, LEX núm. 2382430; postanowienie SN z dnia 8 stycznia 2015 r., V KK 165/14, OSNKW 2015, núm. 6, poz. 49; wyrok SA w Warszawie z dnia 20 grudnia 2016 r., II AKA 195/16, LEX núm. 2196141.

²⁷ Wyrok SA w Krakowie z dnia 12 lipca 2017r., II AKA 143/17, LEX núm. 2521568.

²⁸ Wyrok SA w Krakowie z dnia 31 marca 2015 r., II AKA 34/15, KZS 2015, núm. 4, poz. 84; wyrok SA we Wrocławiu z dnia 6 marca 2014 r., II AKA 31/14, LEX núm. 1454680.

²⁹ Wyrok SA we Wrocławiu z dnia 11 marca 2016 r., II AKA 46/16, LEX núm. 2023588.

³⁰ M. Mozgawa, (en): Kodeks karny... p. 837–838.

cias que se refieren a la parte objetiva y la parte subjetiva de hecho que caracterizan totalmente el contenido de hecho permiten cuantificar correctamente el grado de peligrosidad social del hecho y considerarlo como caso de menor importancia³⁷. Los elementos objetivos comprenden, sobre todo, el tipo de bien que ataca el delito y el tamaño del daño ocasionado o inminente al bien jurídico protegido, así como la forma de actuación del sujeto, tiempo y lugar de comisión de hecho, por ejemplo, durante una catástrofe natural. Los elementos subjetivos constituyen principalmente el dolo y sus formas, por ejemplo, dolo premeditado (*dolus praemeditatus*), dolo repentino (*dolus repentinus*) e imprudencia, por ejemplo, negligencia, así como móviles, motivos y objetivos del autor³⁸. Se trata únicamente de circunstancias que afectan la apreciación del grado de nocividad social del hecho³⁹. Para admitir que el hecho concreto constituye el caso de menor importancia no son relevantes las circunstancias relativas a las propiedades y condiciones personales del autor, reparación del daño por el acusado; estas circunstancias solo afectan a la dimensión de la condena⁴⁰.

i Prawo 1976, núm. 1-2, p. 109; T. Bojarski, Odmiany podstawowych typów przestępstw w polskim prawie karnym, Varsovia 1982, p. 145; postanowienie SN z dnia 13 czerwca 2002 r., V KKN 544/2000, OSNKW 200, núm. 9-10, poz. 73; postanowienie SN z dnia 21 sierpnia 2008 r., V KK 257/08, LEX núm. 449083; postanowienie SN z dnia 15 lipca 2008 r., III KK 162/08, LEX núm. 452387; postanowienie SN z dnia 10 grudnia 2008 r., II KK 235/08, OSNwSK 2008, núm. 1, poz. 2540; wyrok SA w Białymstoku z dnia 16 listopada 2000 r., II AKa 161/2000, KZS 2001, núm. 10, poz. 33;

³⁷ R.A. Stefański, Okoliczności uzasadniające przyjęcie „wypadku mniejszej wagi”, Prokuratura i Prawo 1996, núm. 12, p. 129.

³⁸ B. J. Stefańska, Wypadek mniejszej wagi... p. 54-55.

³⁹ R.A. Stefański, Okoliczności uzasadniające... p. 125; K. Buchała, Głosa do wyroku SN z dnia 9 października 1996 r., V KKN 79/96, Państwo i Prawo 1997, núm. 9, p. 111 y ss.; T. Hajduk, Wypadki przestępstw mniejszej wagi, Prokuratura i Prawo 2002, núm. 5, p. 57 y ss.; K. Banasik, Wypadek mniejszej wagi w prawie karnym, Prokuratura i Prawo 2008, núm. 3, p. 48 y ss.; E. Plebanek, Materialne określenie przestępstwa, Varsovia 2009, p. 146 y ss.

⁴⁰ Uchwała składu siedmiu sędziów z dnia 15 lipca 1972 r., VI KZP 42/70, OSNKW 1971, núm. 11, poz. 163; uchwała połączonych Izb Karnej i Wojskowej SN z dnia 22 grudnia 1978 r., VII KZP 23/77, OSNKW 1979, núm. 1-2, poz. 1, wyrok SN z dnia 9 października 1996 r., V KKN 79/96, OSNKW 1997, núm. 3-4, poz. 27; uchwała SN z dnia 15 lipca 1971 r., VI KZP 42/70, OSNKW 1971, núm. 11, poz. 63; uchwała SN z dnia 22 grudnia 1978 r., VI KZP 23/77, OSNKW 1979, núm. 1-2, poz. 1, wyrok SN z dnia 18 lutego 1981 r., V KRN 333/80, OSNPG 1982, núm. 1, poz. 5; wyrok SN z dnia 9 października 1996 r., V KKN 79/96, OSP 1997, núm. 10, poz. 7; wyrok SN z dnia 15 października 1996 r., IV KK 247/96, Prokuratura i Prawo - wkładka 1997, núm. 4, poz.

Para admitir el caso de menor gravedad en cuanto a delitos del artículo 270a § 2 c.p.p. puede ser importante sobre todo el tamaño del daño patrimonial relacionado con la falsificación, alteración o uso de la factura o falta del daño. En los fundamentos de la reforma se señala que: “en casos concretos puede ocurrir que a pesar de que el valor total en la factura sea valor significativo o grande, el beneficio patrimonial antijurídico obtenido de esta manera es relativamente bajo. Entonces, en tal situación atípica, se podrá utilizar el precepto que prevé el tipo privilegiado del hecho –caso de menor importancia (...). La calificación relacionada con el caso de menor importancia puede tener lugar independientemente del importe mencionado en la factura, ya que puede haber casos en los que la emisión de factura por el importe de varios millones no causará importantes consecuencias negativas”.

4. Tipo objetivo

El delito del artículo 270a § 1 c.p.p. puede cometerse de varias formas. Las acciones consisten en: 1) falsificar factura; 2) alterar factura; 3) usar factura falsa o alterada como auténtica. En los dos primeros casos no es necesario usarla, es suficiente su falsificación o alteración con el fin de usarla como auténtica. El tercer caso no requiere el resultado, por ejemplo, en forma de devolución de lo debido de carácter fiscal.

1. Falsificación de factura

La falsificación de la factura consiste en su emisión por otra persona que la persona autorizada para ello. La factura es falsa también cuando no viene de la persona en cuyo nombre se emite⁴¹. La factura tiene apariencia de autenticidad con el fin de dar la impresión que su contenido viene del emisor, mientras que realmente no es así⁴². Se trata de preparar la factura guardando apariencias que viene de la persona autorizada, o sea, es falsificada, imita la factura auténtica⁴³.

5, wyrok SN z dnia 4 kwietnia 1996 r., V KKN 79/96, Prokuratura i Prawo - wkładka 1997, núm. 10, poz. 7.

⁴¹ Wyrok SN z dnia 27 listopada 2000 r., III KKN 233/98, Prokuratura i Prawo - wkładka 2001, núm. 5, poz. 4.

⁴² Wyrok SN z dnia 5 września 2000 r., II KKN 569/97, Prokuratura i Prawo - wkładka 2001, núm. 2, poz. 6; wyrok SN z dnia 9 stycznia 2013 r., V KK 97/12, Prokuratura i Prawo - wkładka 2013, núm. 4, poz. 5.

⁴³ Wyrok SN z dnia 24 października 2013 r., III KK 373/13,

Es indiferente si la persona, cuya firma ha sido falsificada en la factura sabía o no de esto, o prestó o no su consentimiento.⁴⁴ No es importante la forma de su falsificación, por ejemplo, puede ser preparada con el uso de la fotocopidora⁴⁵.

2. Alteración de factura

Alteración de factura consiste en efectuar por la persona no autorizada modificaciones en el documento original, dotarla de otro contenido que original. El autor del delito modifica el contenido de factura auténtica existente⁴⁶. No es necesario que los cambios sean duraderos o inamovibles⁴⁷.

3. Uso de la factura falsa o alterada

El uso de la factura falsa o alterada significa presentar tal factura a otra persona, órgano, institución, organización. No tiene que ser utilizada por el sujeto, puede ser también utilizada por otra persona⁴⁸.

4. Sujeto pasivo de delito

El sujeto pasivo de delito es la factura. Este elemento queda definido en el artículo 115 § 14a c.p.p. La definición remite al artículo 2 punto 31 de la ley del 11 de marzo de 2004, del impuesto sobre el valor añadido. Según este precepto, se trata de documento en papel o electrónico que contenga datos requeridos por la ley y normas dictadas en virtud de la ley. La factura electrónica es la factura en forma electrónica emitida y recibida en cualquier formato electrónico (art. 2 punto 32 de la ley del impuesto sobre el valor añadido). La factura –de acuerdo con el artículo 106e ap. 1 puntos 1-15 del impuesto sobre el valor añadido– debe con-

tener: 1) la fecha de emisión; 2) el número siguiente en el marco de una o más series que identifica la factura de manera inequívoca; 3) nombres y apellidos o denominación del sujeto y del adquirente de bienes o servicios y sus direcciones 4) número, en virtud del cual el contribuyente queda identificado para las necesidades del impuestos; 5) número, en virtud del cual el adquirente de bienes o servicios queda identificado para fines del impuesto o el impuesto del valor añadido, bajo el cual recibió bienes o servicios; 6) fecha de entrega de bienes o de su fin o fecha de prestación de servicio o fecha de entrega de dinero, si tal fecha queda determinada y es diferente a la fecha de emisión de factura; 7) nombre (tipo) de bienes o servicios; 8) medida y cantidad (número) de bienes entregados o el ámbito de servicios prestados; 9) precio de unidad de bienes o de servicios sin el importe de impuesto (precio de unidad neto); 10) importe de cualquier descuento o reducción de precio, incluyendo descuento por el pago anticipado, a no ser que está incluido en el precio de unidad neto; 11) valor de bienes entregados o servicios prestados comprendido en la operación sin el importe del impuesto (valor de venta neto) 12) tasa del impuesto; 13) suma de valor de venta neto, dividido en la venta sometida a tasa concreta del impuesto y venta exenta del impuesto; 14) importe de impuesto de la suma de valor neto de venta dividido en venta sometida a cada tasa de impuesto y venta exenta del impuesto; 15) importe total de lo debido. No se trata solo de la factura relativa al impuesto sobre el valor añadido, sino también de la factura relativa a otros pagos públicos.

En el contexto del artículo 270a § 1 c.p.p., es relevante solo la factura que contenga datos falsos en cuanto a las circunstancias de hecho que puedan tener importancia para determinar el importe de pago de naturaleza pública o su devolución o de la devolución de otro pago de naturaleza fiscal. En cuanto al pago de naturaleza pública, se trata de datos que afecten al importe a pagar o a ser devuelto, en el caso de otro pago, se trata solo de su devolución. Como ejemplo pueden considerarse: cantidad de unidades de bienes o el ámbito de servicios prestados, su precio. Se trata de tales facturas, cuyo contenido puede afectar la determinación de importe de pagos públicos o su devolución o importe de otros pagos de naturaleza fiscal o de su devolución⁴⁹. Son solo estos datos que po-

LEX núm. 1386041; wyrok SN z dnia 10 maja 2007 r., IV KK 109/07, Prokuratura i Prawo - wkładka 2008, núm. 1, poz. 8.

⁴⁴ Wyrok SN z dnia 9 września 2002 r., V KKN 29/01 Prokuratura i Prawo - wkładka 2003, núm. 2, poz. 5.

⁴⁵ Postanowienie SN z dnia 28 lutego 2008 r., V KK 238/07, Biuletyn Prawa Karnego 2008, núm. 5, poz. 1.2.12.

⁴⁶ Wyrok SN z dnia 5 września 2000 r., II KKN 569/97, Prokuratura i Prawo - wkładka, núm. 2, poz. 6.

⁴⁷ Postanowienie SN z dnia 19 marca 2003 r., III KKN 207/01, LEX núm. 78408.

⁴⁸ Uchwała SN z dnia 17 marca 2005 r., I KZP 2/05, OSNKW 2005, núm. 3, poz. 25; wyrok SN z dnia 20 kwietnia 2005 r., III KK 190/04, LEX núm. 167315; postanowienie SN z dnia 21 czerwca 2007 r., III KK 122/07, Biuletyn Prawa Karnego 2007, núm. 15, poz. 1.2.16.

⁴⁹ A. Lach, (en): Kodeks karny...p. 1217.

tencialmente son importantes para la determinación del importe de pago público, por ejemplo, que puedan llevar a la disminución del impuesto debido o bien a su devolución indebida⁵⁰ o a la devolución de otro pago de naturaleza fiscal. No poseen tal carácter: el número siguiente asignado en el marco de una o más series que identifica la factura de manera inequívoca. El juicio, si la circunstancia en cuestión tiene importancia para determinar el importe de pago no se puede hacer *in abstracto*, solamente es posible la valoración de las circunstancias de caso concreto (*in concreto*).

El pago público es el pago estatal, local que sea objeto de delito o falta fiscal; el pago estatal es el impuesto que constituye el ingreso para el presupuesto del Estado, el pago en concepto de liquidación de dotación o subvención o pago aduanero, el pago local –el pago que constituye el ingreso de unidad local territorial o el pago en concepto de liquidación de dotación o subvención (art. 53 § 26 c.p.f.). Lo es también el pago que constituye el ingreso del presupuesto general de las Comunidades Europeas o del presupuesto gestionado por las Comunidades Europeas o en su nombre, conforme con la normativa del derecho de la Unión Europea que vincula la República de Polonia que sea objeto del delito o falta fiscal (art. 53 § 26a c.p.f.).

No se requiere la producción de resultado alguno; son delitos de mera actividad, ponen en peligro abstracto los ingresos y recursos financieros del Estado⁵¹.

5. Sujeto activo

El autor de este delito tanto en el tipo básico como sus variantes puede ser cualquier persona; el sujeto queda determinado mediante el pronombre “El que”. Son delitos comunes (*delicta communa*). Puede tratarse tanto de la persona autorizada o no autorizada para emitir facturas.

5. Tipo subjetivo

La conducta delictiva en forma de falsificar o alterar factura tiene por objetivo su uso como auténtica. Esto significa que el delito en estas formas puede ser cometido solo con el dolo directo colorado (*cum dolo directo colorato*). En este aspecto es un delito direc-

cional⁵². En la literatura se limita este dolo en general al dolo directo que, en mi opinión, carece de fundamentos⁵³.

La acción “con el fin de su uso como auténtica” pertenece a los elementos del delito, por lo tanto, no contiene los elementos de este delito la conducta del sujeto que falsifica o altera la factura para otros fines que los indicados en la ley. La autenticidad de la factura está relacionada con la veracidad de origen de su contenido procedente de la persona que sea emisor y no con el contenido expresado por tal documento⁵⁴.

Para cometer el delito mediante la acción que consiste en usar la factura falsa como auténtica es suficiente el dolo eventual⁵⁵.

La limitación de la parte subjetiva a la parte dolosa significa que el sujeto ha de ser consciente que falsifica o altera la factura o la usa como auténtica.

6. Concurso de normas

El artículo 270a § 1- 3 c.p.p. puede estar en concurso con el artículo 286 § 1 y 3 c.p.p. que tipifica el delito de estafa⁵⁶ y con el artículo 296 § 1–3 c.p.p., que tipifica el abuso de confianza⁵⁷. En principio, el artículo 270a c.p.p. no está en concurso con el artículo 270 § 1 c.p.p. que tipifica la falsificación o alteración de un documento o el uso de tal documento como auténtico. Este último precepto queda excluido en virtud de la regla que excluye la multitud de juicios en forma de *lex specialis derogat legi generali*. La factura es un documento⁵⁸, pero cumple con los requisitos determinados en el artículo 270 a § 1 c.p.p. Si la falsificación o alteración de la factura se refiere a las circunstancias que no cumplen con los requisitos señalados en el artículo 270^a c.p.p., entonces será de aplicación el artículo 270 c.p.p.⁵⁹ También es posible el concurso del artículo 270a c.p.p. con el artículo 303 c.p.p. que

⁵² V. Konarska-Wrzošek, Invoice-related crimes...p. 86 – 87.

⁵³ M. Żelichowski, (en): Kodeks karny...p. 529. M. Gałązka, (en): Kodeks karny...p. 1340.

⁵⁴ Wyrok SN z dnia 5 kwietnia 2016 r., IV KK 405/15, Prokuratura i Prawo - wkładka 2016, núm. 6, poz. 3.

⁵⁵ A. Lach, (en): Kodeks karny...p. 1216; M. Mozgawa, (en): Kodeks karny...p. 837; M. Żelichowski, (en): Kodeks karny...p. 529; A. Herzog, (en): Kodeks karny...p. 1687-168; M. Gałązka, (en): Kodeks karny...p. 1340.

⁵⁶ A. Lach, (en): Kodeks karny...p. 1217.

⁵⁷ M. Mozgawa, (en): Kodeks karny...p. 839.

⁵⁸ Wyrok SA w Białymstoku z 17.07.2012 r., II AKa 128/12, LEX núm. 1235996.

⁵⁹ M. Gałązka, (en): Kodeks karny...p. 1340.

⁵⁰ M. Mozgawa, (en): Kodeks karny...p. 836.

⁵¹ V. Konarska-Wrzošek, Invoice-related crimes...p.88.

tipifica el delito de no llevar o llevar indebidamente la documentación de actividad económica⁶⁰.

7. Sanciones

El tipo básico de este delito (art. 270a § 1 c.p.p.) está sancionado con la pena de privación de libertad desde seis meses hasta ocho años, el tipo privilegiado (art. 270 § 3 c.p.p.) con pena de multa, pena de restricción de libertad⁶¹ o privación de libertad hasta dos años. El tipo básico de falsificación o alteración de documento o el uso de tal documento como auténtico, que se refiere a varios tipos de documentos prevé sanciones mucho más leves, o sea multa, pena de restricción de libertad o privación de libertad de tres meses hasta cinco años (art. 270 § 1 c.p.p.)

Particularmente graves son sanciones por tipos agravados. El tipo previsto en el artículo 270a § 2 c.p.p. está sancionado con la pena de privación de libertad por el período no inferior a tres años y el tipo determinado en el artículo 277a § 1 c.p.p. con la pena de privación de libertad por el tiempo no inferior a cinco años o con la pena de 25 años de privación de libertad. Estos delitos son crímenes, ya que de conforme con el artículo 7 § 1 c.p.p. el crimen es un hecho sancionado con la pena de privación de libertad por el período no inferior a tres años o con la pena más grave. La gravedad de la pena incrementa junto con el aumento de importes contenidos en la factura o en las facturas⁶². En los fundamentos de la reforma se argumenta la gravedad de penas constatando que “la actividad consistente en el fraude del IVA que, dado a su tamaño podrá incluso amenazar –debido a la dinámica de incremento de disminuciones– la estabilidad del presupuesto del Estado se sitúa en la misma fila con los delitos más graves contra la República de Polonia”. Estas sanciones ciertamente son excesivas.

La doctrina con acierto observa que esta argumentación no justifica sanciones tan severas que infringen el principio de proporcionalidad expresado en el artículo 31 ap. 3 de la Constitución de la República de Polonia⁶³. Además, el legislador agravó sustancial-

mente las penas por comportamientos que anticipan el fraude fiscal que es el objetivo de delincuentes; se invierte la proporción⁶⁴. La criminalización de falsificación o alteración de factura comprende de hecho actos preparatorios y en caso de uso de la factura o facturas falsas – la tentativa de atentado contra ingresos del Estado⁶⁵.

De esta manera se viola axiología y cohesión interna del código penal en cuanto a valoración de bienes jurídicos, ya que se castiga más duro a los autores de delitos contra el patrimonio que los que atacan la vida y salud o libertad personal y sexual. Los delitos contra documentos se castigan de manera similar que el homicidio (art. 148 c.p.p.), con la pena más grave que el autor de delito de trata de seres humanos (art. 189 a c.p.p.) o violación con crueldad particular (art. 197 § 4 c.p.p.)⁶⁶. El grado de protección de veracidad de documentos no debería ser analógico al grado de protección de tales bienes más apreciados como la vida humana ante la exterminación (art. 118 §1 y 2 c.p.p.), u otros crímenes contra la humanidad (art. 118a c.p.p.), existencia independiente o integridad territorial de nuestro país (art. 127 c.p.p.)⁶⁷. Además, los límites bastante altos de la pena mínima infringen el poder discrecional del juez que debe de tener amplias posibilidades de individualización de la pena, dependiendo del grado de la culpa y nocividad social de hecho, lo que se percibe como una forma de disciplinar a los jueces y coaccionarles a imponer las penas mínimas determinadas. No importa si la preparación de la factura falsa actúa en perjuicio o a favor de la persona que sea un supuesto emisor, ni si dicha persona consintió, por ejemplo, la falsificación de su firma en el documento⁶⁸.

El legislador tuvo plena conciencia de la intromisión en la cohesión de sanciones previstas en la parte especial del código penal, alegando en los fundamentos de la reforma que “las sanciones por hechos relativos a delitos que se refieren a los pagos de gran valor total mencionados en las facturas ubican estos hechos entre los delitos sancionados con las penas más graves en el sistema penal polaco, tales como

⁶⁰ T. Sroka, (en): Kodeks karny.... p. 733

⁶¹ La pena de restricción de libertad consiste en trabajos en beneficio de la comunidad (de 20 a 40 h. al mes) o bien en retención del 10 % al 25 % de remuneración mensual. Se impone desde 1 mes hasta 2 años (art. 34 y 35 c.p.p.)

⁶² L. Wilk, Nowe typy....p. 284.

⁶³ M. Mozgawa, (en): Kodeks karny....p. 839.

⁶⁴ L. Wilk, Nowe typy....p. 287.

⁶⁵ V. Konarska-Wrzošek, Invoice-related crimes... p. 88.

⁶⁶ K. Radzikowski, Nowelizacja kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego w zakresie tzw. przestępstw fakturowych, Przegląd Podatkowy 2017, núm. 3, p. 34-46.

⁶⁷ V. Konarska-Wrzošek, Invoice-related crimes... p. 89.

⁶⁸ A. Lach, (en): Kodeks karny....p. 1211.

homicidio (art. 148 § 1 y 2 c.p.p.), delitos contra la paz o humanidad y delitos de guerra (p.ej. art. 118 § 2 c.p.p., art. 122 c.p.p.). De acuerdo con el principio de proporcionalidad previsto en el artículo 31 ap. 3 de la Constitución de la República de Polonia, la restricción del ámbito de goce de libertades constitucionales y derechos puede establecerse solo por la ley y solo cuando es necesaria en el estado democrático para su seguridad u orden público o bien para la protección del medioambiente, salud y moralidad pública o libertad y derechos de otras personas. De este principio resulta que el legislador, a la hora de introducir restricciones en el ámbito de disfrute de las libertades y derechos constitucionales, ha de comprobar la existencia de la real necesidad de efectuar esta intromisión. Por otro lado, este principio debe interpretarse como requisito de emplear medidas legales que sean eficaces, o sea, realmente adecuadas para conseguir objetivos propuestos por el legislador. La necesidad de medidas adoptadas por el legislador tiene fundamento en la protección de valores determinados de la forma o el grado que no podría conseguirse mediante la adopción de otras medidas(...). La cuestión básica consiste en hacer ver que las pérdidas de la Tesorería del Estado ocasionadas por los fraudes relativos al IVA son muy altas y notadas de forma significativa por el sistema presupuestario del Estado –los pagos no ingresados al presupuesto del Estado ascienden a decenas de mil millones PLN–.

A los autores de estos delitos se les puede imponer, aparte de la pena de privación de libertad (desde un mes hasta 15 años), la pena de multa. El Tribunal puede condenar a la pena de multa, aparte de tal pena, cuando el delincuente cometió el hecho con el fin de obtener beneficio económico u obtuvo el beneficio económico (art. 33 § 2 c.p.p.). No es posible imponer la multa en caso de condena –en virtud del artículo 277a § 1 c.p.p.– a la pena de 25 años de privación de libertad, porque el artículo 33 § 2 c.p.p. se refiere a la pena prevista en el artículo 32 punto 3 c.p.p.; la pena de 25 años de privación de libertad está prevista en el artículo 33 punto 4 c.p.p.

Los autores de estos delitos por regla general actúan con el fin de obtener el beneficio económico y las circunstancias de la comisión del hecho pueden justificar la imposición de pena de multa. Esta pena se impone en el sistema de cuota/día. Se determina el número de cuotas y el importe de una cuota; si la ley no

dispone otra cosa, el número mínimo de cuotas es 10 y el máximo 540 (art. 33 § 1 c.p.p.). A la hora de fijar el importe de la cuota, el tribunal toma en cuenta los ingresos del sujeto, sus condiciones personales, familiares, relaciones patrimoniales y posibilidades de trabajo; el importe de una cuota no puede ser inferior a 10 PLN ni superior a 2.000 PLN (art. 33 § 3 c.p.p.). En caso de autores de estos delitos, excepto tipos privilegiados, el número de cuotas asciende a 3 000 (art. 277b c.p.p.). Teniendo en cuenta que el importe de la cuota ha de establecerse entre 10 y 2 000 PLN, la multa máxima ascendería a 6 000 000 PLN. Con acierto la doctrina denomina este importe como multa extraordinaria⁶⁹. En los fundamentos de la reforma el aumento de este límite se justifica con la necesidad de relacionar profundamente las consecuencias económicas de la condena con el daño ocasionado por los delincuentes. Este argumento es poco convincente, ya que el artículo 33 § 2 c.p.p. que constituye la base para imponer la multa no la relaciona con el daño, sino con acción, con el fin de obtener beneficios económicos o su obtención. Si bien es verdad que en caso de obtención del beneficio económico, la Tesorería del Estado sufrirá daño, pero no habrá daño cuando el sujeto actúa con el fin de obtenerlos.

El límite máximo incrementado de la multa no se aplica a la multa prevista como sanción alternativa por los delitos privilegiados (art. 270a § 3 y art. 277a § 2 c.p.p.). El artículo 277b c.p.p. no hace referencia a estos preceptos, sino a los preceptos que prescriben el tipo básico (art. 270a § 1 c.p.p.) y tipos cualificados (art. 270a § 2 y art. 277a § 1 c.p.p.).

El legislador dio prioridad a la prevención general, pretende desanimar a potenciales delincuentes a hacer este tipo de actos. Con la gravedad excepcional de las penas tanto en la forma de gravedad abstracta, como de las penas impuestas individualmente se pretende disminuir estos delitos. Esta tendencia es ilusoria. Lo confirma un estudio realizado entre 1 306 fiscales y funcionarios de servicios encargados de lucha contra esta delincuencia. Casi 39% indicó, como antidoto a estas actuaciones delictivas, que hay que introducir tales cambios legales que no vayan de forma simple agravar las penas contando con impacto para la prevención general debido a las penas severas, sino que se centren en la lucha contra los motivos de actuaciones delictivas. Tales cambios tendrían por objetivo

⁶⁹ V. Konarska-Wrzosek, Invoice-related crimes... p. 89.

eliminar preceptos y regulaciones que, debido a sus vicios, dejan amplio campo de actuación a grupos delictivos organizados. A la pregunta, si la agravación de las penas por delitos de carácter financiero-tributario, por ejemplo, del artículo 277a c.p.p. disminuirá el volumen de delitos relativos al fraude de la devolución indebida del impuesto sobre el valor añadido, más de 54% respuestas fueron negativas⁷⁰.

8. La rebaja extraordinaria de la pena

Para romper la complicidad delictiva se prevé la posibilidad de la rebaja extraordinaria de la pena o incluso el desistimiento de imponer la pena a los delincuentes que colaboraron con los órganos de persecución. Las condiciones de aplicación de estas instituciones dependen del tipo de delito cometido.

La aplicación de la rebaja extraordinaria de la pena al autor del delito en el tipo básico (art. 270a § 1 c.p.p.) y agravado por el valor del importe total superior a 5 000 000 PLN o por convertir la comisión de delitos en fuente de ingresos estables (art. 270a § 2 c.p.p.), depende de: 1) la solicitud dirigida por el fiscal al tribunal 2) notificación al órgano de persecución de delitos sobre la comisión de tal delito y revelación de todas circunstancias importantes del delito; 3) indicación de hechos relacionados con el delito cometido y sus autores, antes de que lo supo el órgano (art. 277c § 1 c.p.p.). En caso se cumplan estos requisitos, el tribunal queda obligado a rebajar extraordinariamente la pena. Esta rebaja es obligatoria, ya que el artículo 277c § 1 c.p.p. prescribe que “El tribunal (...) aplica la rebaja extraordinaria de la pena”.

El Tribunal puede rebajar extraordinariamente la pena al autor del delito agravado por el valor debido total superior a 10 000 000 PLN (art. 277a § 1 c.p.p.), quien, aparte de cumplir los requisitos mencionados arriba, devolvió el beneficio económico obtenido del delito en su total o en parte importante (art. 277c § 3 c.p.p.). En este caso la rebaja extraordinaria de la pena es facultativa, depende de la decisión del tribunal.

La rebaja extraordinaria de la pena consiste en imponer la pena por debajo del límite mínimo de la pena prevista o bien imponer la pena más leve. La rebaja

extraordinaria de la pena consiste en imponer por el delito:

- Del artículo 270a § 1 c.p.p., la pena de multa o la pena de restricción de libertad (art. 60 § 6 punto 4 c.p.p.);
- Del artículo 270a § 2 c.p.p., la pena de privación de libertad no inferior a un tercio del límite mínimo de la pena prevista, o sea, no inferior a un año (art. 60 § 6 punto 2 c.p.p.);
- Del artículo 277a § 1 c.p.p. la pena de privación de libertad no inferior a un tercio del límite mínimo de la pena prevista, o sea, no inferior a un año y seis meses (art. 60 § 6 punto 2 c.p.p.).

Es posible desistir de la imposición de la pena al autor del delito en tipo básico (art. 270a § 1 c.p.p.) y agravado por el valor del importe total superior a 5 000 000 PLN o por convertir la comisión de delitos en fuente de ingresos estables (art. 270a § 2 c.p.p.), y ambos tipos privilegiados (art. 270a § 3 y art. 277a § 2 c.p.p.), quien cumple los requisitos de la facultativa rebaja extraordinaria de la pena mencionados arriba (art. 277c § 2 c.p.p.).

La rebaja extraordinaria de la pena se aplica o se puede aplicar también al sujeto que tras la incoación del procedimiento revela a los órganos de persecución de delitos todas las circunstancias importantes del delito que conoce, los que el órgano no conoce e indica hechos relacionados con el delito cometido y sus autores (art. 277d c.p.p.). Se trata del sujeto que antes no haya notificado al órgano de persecución de delitos la comisión de delito, o sea antes de que este órgano recibió información sobre este delito, sino lo hace después de incoación de procedimiento, relevando adicionalmente las circunstancias mencionadas arriba. La rebaja extraordinaria de la pena es posible solo cuando el órgano de persecución de delitos todavía no haya recaudado información sobre todas las circunstancias importantes del delito. Se requiere que el delincuente revele *verba legis* “todas circunstancias importantes del delito que conoce, los que el órgano no conoce” (art. 277d c.p.p.).

El tipo del delito decide si la rebaja extraordinaria de la pena es obligatoria o facultativa. En caso de este sujeto, no es posible el desistimiento de imponer la pena, ya que el legislador considera que el sujeto que no haya notificado al órgano competente el delito que

⁷⁰ M. Koldys, Zwalczanie przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku VAT w opinii prokuratorów, Prokuratura i Prawo 2018, núm. 1, p. 44 y 51.

cometió, no merece el privilegio del desistimiento de imponer la pena⁷¹.

No cabe la posibilidad de la rebaja extraordinaria de la pena ni el desistimiento de imponer la pena en caso del autor de delito que constituye el caso de menor importancia del artículo 270a § 3 o artículo 277a § 2 c.p.p. que ha revelado, tras la incoación del procedimiento, circunstancias de delito y otros hechos relacionados y sus autores.

9. Conclusiones

1. La reforma del 10 de febrero de 2017 introdujo al código penal polaco nuevos tipos de delitos, llamados delitos de facturas: 1) falsificación o alteración de factura con el fin de usarla como auténtica en cuanto a las circunstancias de hecho que puedan tener importancia para determinar el importe de pago de naturaleza pública o su devolución o de la devolución de otro pago de naturaleza fiscal, o bien el uso de tal factura como auténtica (art. 270a c.p.p.); 2) emisión de factura o facturas que contengan el importe total cuyo valor o valor conjunto es significativo, que certifican falsedad en cuanto a las circunstancias de hecho que puedan tener importancia para determinar el importe de pago de naturaleza pública o su devolución o de la devolución de otro pago de naturaleza fiscal, o bien el uso de tal factura o facturas (art. 271a c.p.p.).

2. Dado que el artículo 270a se encuentra en el capítulo XXXIV del código penal "Delitos contra veracidad de documentos", la doctrina considera que bien jurídico principal es la veracidad de facturas en el sentido material (autenticidad), y el bien jurídico lateral – efectuar pagos públicos de manera correcta. Teniendo en cuenta el *ratio legis* del artículo 270a c.p.p. que consiste en la lucha contra el fenómeno de fraude del IVA mediante el uso de herramientas jurídico-penales y por tanto la tipificación de tal conducta tiende a eliminar facturas falsas o alteradas que sirvan como medio básico para el fraude fiscal, por el bien jurídico principal hay que considerar intereses patrimoniales de la Tesorería del Estado y por el bien jurídico lateral –debido a ubicación de este precepto en el capítulo XXXIV c.p.p.– veracidad de facturas.

3. El delito de falsificación o alteración de factura tiene: a) tipo básico (art. 270a § 1 c.p.p.); b) 2 tipos agravados (art. 270a § 2, art. 277a § 1 c.p.p.); c) 2

tipos privilegiados (art. 270a § 3, art. 277a § 2 c.p.p.). El elemento agravante lo constituye: a) el importe total de la factura o facturas falsificadas (art. 270a § 2 y art. 277a § 1 c.p.p.), o bien, b) cuando el autor obtiene una fuente estable de ingresos proveniente de estos delitos (art. 270a § 2 c.p.p.). Se trata de importe que exceda 5 000 000 PLN (art. 270a § 2 c.p.p.) o el importe que exceda 10 000 000 PLN (art. 277a § 1 c.p.p.). Los delitos en tipo privilegiado comprenden el caso de menor importancia que se refiere tanto al tipo básico como a ambos tipos agravados (art. 270a § 3, artículo 277a § 2 c.p.p.). Para considerar el caso de menor importancia son decisivos elementos objetivos y subjetivos de hecho, en particular estos elementos que son características de tipo de delito en cuestión.

4. La conducta delictiva en forma de falsificar o alterar factura tiene por objetivo su uso como auténtica. Esto significa que el delito en estas formas puede ser cometido solo con el dolo directo colorado (*cum dolo directo colorato*). El delito cometido mediante la acción que consiste en usar la factura falsa como auténtica puede ser cometido también con el dolo eventual.

5. Las sanciones previstas por estos delitos son mucho más severas que las previstas por la falsificación de otro documento (art. 270 § 1 c.p.p.). Particularmente graves son sanciones por los tipos agravados. El tipo previsto en el artículo 270a § 2 c.p.p. está sancionado con la pena de privación de libertad por el período no inferior a tres años y el tipo determinado en el artículo 277a § 1 c.p.p. –con la pena de privación de libertad por el tiempo no inferior a cinco años o con la pena de 25 años de privación de libertad–. Estos delitos son crímenes. Se castigan de manera similar que homicidio (art. 148 c.p.p.), con la pena más grave que el autor de delito de trata de seres humanos (art. 189a c.p.p.) o violación con crueldad particular (art. 197 § 4 c.p.p.). De esta manera se viola axiología y cohesión interna del código penal en cuanto a valoración de bienes jurídicos. de manera similar que homicidio (art. 148 c.p.p.).

10. Bibliografía

- Andrejew, I., Świda, W., Wolter, W.: Kodeks karny z komentarzem, Varsovia 1973.
 Bafia J., Mioduski K., Siewierski M.: Kodeks karny. Komentarz, t. II, Varsovia 1987.
 Banasik K.: Typ uprzywilejowany czynu zabronionego, Prokuratura i Prawo 2013, núm. 9.

⁷¹ M. Mozgawa, (en): Kodeks karny...s 857.

- Banasik K.: Wypadek mniejszej wagi w prawie karnym, *Prokuratura i Prawo* 2008, núm. 3.
- Bogacki P.: Wypadek mniejszej wagi jako typ uprzywilejowany przestępstwa rozboju *Monitor Prawniczy* 2014, núm. 16.
- Bojarski T. (dir.): *Kodeks karny. Komentarz*, Varsovia 2006.
- Bojarski T.: *Odmiany podstawowych typów przestępstw w polskim prawie karnym*, Varsovia 1982.
- Brzezińska J.: Kilka uwag o „wypadku mniejszej wagi”, *Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego*. t. XXXI, Wrocław 2014.
- Buchała K.: Glosa do wyroku SN z dnia 9 października 1996 r., V KKN 79/96, *Państwo i Prawo* 1997, núm. 9.
- Derlatka M.: Społeczna szkodliwość a definicja przestępstwa, *Prokuratura i Prawo* 2006, núm. 6.
- Giezek J. (dir.): *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*, Varsovia 2014.
- Górniok O., (en): *System prawa karnego. O przestępstwach w szczególności*, Andrejew I. (dir.), Kubicki L. (dir.), Waszczyński J. (dir.), t. IV, parte. II, Varsovia—Cracovia—Gdańsk—Łódź 1989.
- Grześkowiak A. (dir.), Wiak K. (dir.): *Kodeks karny. Komentarz*, Varsovia 2019.
- Hajduk T.: *Wypadki przestępstw mniejszej wagi*, *Prokuratura i Prawo* 2002.
- Kolasiński B., *Dyrektywy wymiaru kary wobec sprawców określonych w art. 65 k.k.*, *Prokuratura i Prawo* 2002, núm. 5.
- Koldys M.: *Zwalczanie przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku VAT w opinii prokuratorów*, *Prokuratura i Prawo* 2018, núm. 1.
- Konarska-Wrzošek V. (dir.): *Kodeks karny. Komentarz*, Varsovia 2018.
- Konarska-Wrzošek V.: *Invoice-related crimes: their significance, legal classification and place in the system of Polish criminal law*, *Ius Novum* 2017, núm. 2.
- Królikowski M. (dir.), Zawłocki R. (dir.): *Kodeks karny. Komentarz. Art.222-316, t. II*, Varsovia 2017.
- Kubala W.: *Wypadek mniejszej wagi*, *Wojskowy Przegląd Prawniczy* 1972, núm. 3.
- Lewczyk P.: Glosa do wyroku SN z dnia 26 listopada 2008 r., II KK 79/08, *Orzecznictwo Sądów Polskich* 2010, núm. 3.
- Lewczyk P.: *Wypadek mniejszej wagi w polskim kodeksie karnym (uwagi de lege lata i postulaty de lege ferenda)*, *Prokuratura i Prawo* 2008, núm. 7-8.
- Liszewska A.: *Odpowiedzialność karna za wystawienie faktury w sposób nierzetelny lub używanie takiej faktury po nowelizacji Kodeksu karnego*, *Przegląd Podatkowy* 2017, núm. 9.
- Marek A.: *Kodeks karny. Komentarz*, Varsovia 2010.
- Marek A., Pływaczewski E., Peczeniuk E.: *Kradzież i paserstwo mienia prywatnego*, Varsovia 1985.
- Mozgawa M. (dir.): *Kodeks karny. Komentarz*, Varsovia 2017.
- Plebanek E.: *Wypadek mniejszej wagi – kilka uwag na temat charakteru instytucji*, „e-Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2011, núm. 5.
- Plebanek E.: *Materialne określenie przestępstwa*, Varsovia 2009.
- Radzikowski K.: *Nowelizacja kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego w zakresie tzw. przestępstw fakturowych*, *Przegląd Podatkowy* 2017, núm. 3.
- Stefańska B. J.: *Wypadek mniejszej wagi w polskim prawie karnym*, *Ius Novum* 2017, núm. 1.
- Stefański R. A. (dir.): *Kodeks karny. Komentarz*, Varsovia 2018.
- Stefański R. A. : *Okoliczności uzasadniające przyjęcie „wypadku mniejszej wagi”*, *Prokuratura i Prawo* 1996, núm. 12.
- Utracka M.: *Przestępstwa fakturowe: czy są przestępstwami przeciwko wiarygodności dokumentów?*, *Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych* 2018, núm. 3.
- Wąsek A. (dir.), Zawłocki, R. (dir.): *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz do artykułów 222-316, t. II*, Varsovia 2010.
- Wąsek M.: *Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego z dnia 8 sierpnia 1996 r., II AKa 91/96*, *Prokuratura i Prawo* 1997, núm. 5.
- Wilk L.: *Nowe typy tzw. przestępstw fakturowych w kodeksie karnym, (en): O stabilność kodeksu karnego w świetle realiów. Księga jubileuszowa prof. S. Hoca, D. Mucha (dir.)*, t. II, Opole 2018.
- Wolter W.: *Uprzywilejowane typy przestępstw*, *Państwo i Prawo* 1976, núm. 1-2.
- Wróbel W. (dir.), Zoll A. (dir.): *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz do art. 212–277d, t. II*, Varsovia 2017.
- Zoll A. (dir.): *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz do art. 117-277 k.k., t. II*, Varsovia 2013.

