
El fraude fiscal en la recaudación tributaria

Manuel SANTAOLAYA BLAY
CISS, Valencia, 2008, 307 págs.

Manuel SANTAOLAYA BLAY es Inspector de Hacienda del Estado y nos muestra en este libro su coincidencia de criterio con el Plan de Prevención del Fraude Fiscal que hizo público nuestra Administración tributaria a finales del año 2004. La obra describe las principales formas de instrumentación del fraude recaudatorio, a la vez que los mecanismos de disuasión con que cuenta la Hacienda Pública frente al mismo.

Aquella aparece estructurada en un total de doce capítulos, aunque el primero tenga mero carácter introductorio y el último contenga, como anexo normativo, más de la mitad de las páginas del libro recogiendo el texto del citado Plan, así como de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

La obra arranca contraponiendo la *ingeniería fiscal liquidativa* con la *planificación fiscal (anómala) en fase recaudatoria* y que, específicamente, pretendería evitar la injerencia efectiva de la Hacienda Pública en el patrimonio del obligado al pago, aunque, como señala el autor, no cabe ver oposición entre ambas *planificaciones*, «sino mera yuxtaposición y, en todo caso, subordinación de la segunda a la primera, aunque tan solo por la concatenación propia del procedimiento tributario, en el que la fase recaudatoria exige previa liquidación».

SANTAOLAYA considera que la irrupción de la planificación fiscal recaudatoria en el panorama tributario español ha venido motivada por la propia evolución que impone una continuada práctica tributaria desde que se promulgara en 1977 la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Así, «después de tres décadas de ininterrumpida fiscalidad democrática, los operadores jurídicos han acabado percatándose de que tan importante como lograr eludir la liquidación del impuesto es evitar que, una vez liquidado este –en la cuantía procedente o, si ha habido suerte, en otra inferior–, ello se traduzca en el correspondiente pago. Y esto es lo preocupante, que el pago se resienta».

En el capítulo segundo se afronta el concepto y requisitos que ha de reunir el fraude recaudatorio a partir de actitudes que bordeen, de manera abusiva, lo dispuesto en las normas tributarias. El autor entiende que la Ley General Tributaria reacciona contra aquel principalmente por medio del instituto de la responsabilidad tributaria. Junto a esta opción, se situarían otras formas de desincentivación de las conductas fraudulentas al emprender la Administración tributaria acciones jurisdiccionales de índole civil o penal contra las mismas.

Brevemente se efectúa, en el capítulo tercero del libro, el estudio de los rasgos básicos del procedimiento de declaración y exigencia de responsabilidad tributaria. Partiendo del señalamiento de la normativa aplicable, el autor considera las fases de iniciación, audiencia al interesado y resolución de aquel procedimiento, ocupándose después de los aspectos temporales y de carácter competencial ligados al mismo, prosiguiendo –ya en el capítulo cuarto– con un somero examen de las medidas cautelares que pueden incardinarse en los procedimientos de derivación de responsabilidad.

La esencial connotación divulgadora de la monografía que comentamos queda acentuada con el contenido de los restantes capítulos, en los que se lleva a cabo la observación de una variada tipología de operaciones y actividades que pueden producir pérdidas para la recaudación de los tributos.

Así se delimitan, en el capítulo quinto, las operaciones de vaciamiento patrimonial prospectivo; llamadas así por SANTAOLAYA porque en las mismas «el patrimonio comienza perteneciendo –al menos parcialmente– al deudor, para terminar residenciado en su integridad en el presunto responsable, que es una mera extensión suya». Como cauces frecuentes de provocar ese fraude patrimonial «hacia delante», se alude con ejemplificaciones en el libro a las capitulaciones matrimoniales para variar el régimen económico existente, la aportación de patrimonio a sociedades vinculadas y otras operaciones societarias para lograr esa desviación. Al final se deduce como fundamento común para perseguir judicial o administrativamente esas conductas el levantamiento del velo de la personalidad jurídica, incorporado ahora, tras la reforma que operó la Ley 36/2006, en los supuestos de responsabilidad del artículo 43.1 g) y h) de la Ley General Tributaria y que informa, también, el otro supuesto señalado en el artículo 42.2 a) de la misma ley.

Precisamente, los nuevos supuestos de responsabilidad tributaria que se acaban de mencionar, serían la respuesta para evitar las situaciones de vaciamiento patrimonial retrospectivo comentadas en el capítulo siguiente a partir de algunos ejemplos prácticos (incumplimientos sistemáticos, «nidos de sociedades» constituidas por despachos profesionales, etc.).

El autor se acerca al fraude en el Impuesto sobre el Valor Añadido en el capítulo séptimo, exponiendo la dinámica que generan las «truchas» en el ámbito del tráfico intracomunitario y la reacción que puede emprender la Administración, haciendo uso de lo preceptuado por en el artículo 87.5 de la ley de dicho impuesto, supuesto de responsabilidad subsidiaria también instaurado por la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal. Después se observa el fenómeno de las «maquilas», con las que trata de lograrse un troceamiento de la actividad productiva-comercializadora que vaya en detrimento de las posibilidades de cobro de la Hacienda Pública.

Más adelante se hace referencia a lo que el autor llama «elusiones de trama múltiple», englobando aquellas situaciones (sucesiones y vaciamiento del patrimonio del administrador de una sociedad infractora) en las que, para alcanzar su correcta neutralización, ha de producirse «la simultánea aplicación de varios preceptos de responsabilidad bien la aplicación de un determinado precepto sucesivas veces». Luego le llega el turno al tratamiento de operaciones de diversa naturaleza, reunidas bajo la apreciación de fraude bancario, por venir realizadas por las entidades financieras en connivencia con sus clientes. Y, después, se advierte del riesgo para la recaudación derivado de procesos de deslocalización internacional que, en el espacio de la Unión Europea, requiere el despliegue del procedimiento de asistencia mutua en materia de recaudación. Al final se hace referencia a la quiebra del procedimiento clásico de gestión de los tributos y la anticipación de la función recaudatoria a la fase de liquidación, a través de la adopción de medidas cautelares, obtención de información relevante y los procedimientos de declaración de responsabilidad tributaria.

Miguel Ángel Martínez Lago