

Recensiones Bibliográficas

Elusiones fiscales atípicas

Abraham CASTRO MORENO
Atelier, Barcelona, 2008, 191 págs.

Este nuevo libro de quien es profesor titular –y habilitado para el acceso al cuerpo de catedráticos– de Derecho Penal de la Universidad Carlos III de Madrid, se ha estructurado en cuatro capítulos a los que sigue una abundante referencia bibliográfica. En aquellos se sigue una metodología común que pasa por la exposición preliminar de las posibles elusiones fiscales atípicas por ausencia de tipo objetivo del delito de defraudación tributaria (art. 305 del CP), que son tratadas a la luz de las diferentes posiciones doctrinales y de la jurisprudencia recaída y, posteriormente, se produce la toma de postura y argumentación del autor sobre la omisión de presentación de la declaración tributaria, el fraude a la ley, las ganancias patrimoniales injustificadas e ilícitas y la prescripción tributaria. La inclusión de esta causa de atipicidad sobrevenida se justifica por la amplia polémica generada en torno al diferente plazo existente en el ámbito tributario y en el penal.

Con relación a la falta de presentación de declaraciones, el trabajo arranca advirtiendo de las discusiones producidas desde hace décadas sobre la admisibilidad o no de la comisión por omisión del delito fiscal; cuestión que aparece expresamente contemplada ahora por el precepto penal, que comienza con la indicación de «el que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública...» y que lleva al autor a plantearse el alcance del verbo «defraudar», condicionante inexorable de la solución que se postula después en relación con la dinámica comitiva de dicho delito.

En su recorrido, el profesor CASTRO MORENO alude al simple impago del tributo, factor que no produce, por sí solo, la existencia del delito –tampoco habría infracción administrativa sancionable, desde luego, si la presentación veraz de una declaración no va seguida del pertinente ingreso de la deuda tributaria–, como han venido a plantear casi todos los estudiosos. Lo contrario entrañaría, pura y simplemente, admitir la prisión por deudas, requiriendo el tipo penal un plus de desvalor en la conducta que se pondría de manifiesto con la maquinación o engaño culpable.

Después de la sistematización de las diferentes posiciones de los autores y señalar el respaldo que a las mismas se pueden encontrar en sentencias del propio Tribunal Supremo –así, por ejemplo, las SS de 12 de enero y 12 de mayo de 1986 suscriben la interpretación que la doctrina mayoritaria ha realizado sobre el elemento defraudatorio, mientras que la STS de 28 de noviembre de 2003 va más en la línea minoritaria que postula la interpretación más neutra y objetiva de dicho requisito–, se examinan con detenimiento las variantes doctrinales, desde la negación de la posibilidad de perpetrar omisivamente la defraudación tributaria, hasta la contraria que postularía la existencia del delito siempre que se dé la ausencia de declaración, y se realizan las oportunas matizaciones para esclarecer la particular perspectiva de quienes se han asomado a esta cuestión.

Cuando se trata de determinar el alcance concreto y requisitos bajo los que debe reconocerse relevancia penal a la omisión de declaración fiscal, el autor deja expuesta su discrepancia con determinadas tesis extraordinariamente amplias para con los comportamientos omisivos y razona los motivos por los que se debe entender que la defraudación «es algo más que el simple incumplimiento de deberes formales tributarios de información y colaboración con la Administración tributaria». De esta manera, el profesor CASTRO MORENO considera admisible la interpretación que concede a la omisión de las declaraciones un ámbito mínimo de aplicación, sin que constituya, en ningún caso, defraudación tributaria por no darse el engaño requerido en la modalidad activa del delito y aunque puedan reprocharse a esa opinión argumentos de justicia o equidad y de la entidad de lesión de bien jurídico. La específica mención que se hace de la omisión en el precepto punitivo se referiría a datos y operaciones relevantes en las declaraciones tributarias, en la línea de las falsedades contables señaladas en el artículo 310.1 c) del Código Penal.

El capítulo segundo comienza exponiendo las discrepancias que la doctrina y la jurisprudencia han mantenido sobre la viabilidad para que se entienda cometido el delito fiscal en operaciones realizadas en fraude de ley tributaria. El autor parte de un concepto muy extendido de la figura y repasa diversos supuestos a los que han prestado atención tribunales ordinarios y económico-administrativos, así como los autores tributaristas y penalistas, señalando como característica común la utilización de negocios jurídicos anómalos por el sujeto, que incurriría así en una distorsión o abuso de las formas jurídicas, al emplearlas con fines diferentes a los que son típicos.

En la obra que comentamos se distinguen situaciones de fraude de ley tributaria con otras características de lícitas economías de opción y, también, se confrontan a supuestos de simulación negocial. A juicio del autor, el contraste con estos últimos suscita mayores dificultades, advirtiendo del riesgo –que sería habitual en los informes que la Inspección de los tributos remite a las fiscalías– de identificar el negocio jurídico simulado con el supuesto de hecho regulado por la norma defraudada.

Como es sabido, una cercana sentencia del Tribunal Constitucional ha declarado que la utilización del fraude de ley tributaria, para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne por sí mismo los requisitos típicos indispensables para ello, constituye analogía *in malam partem* prohibida por el artículo 25.1 de la Constitución (STC 120/2005, de 10 de mayo, f.º 4.º, manejando argumentos de la STC 75/1984, de 27 de junio, f.º 5.º y 6.º). El Tribunal razona que el delito fiscal requiere que se produzca, además del resultado perjudicial para la recaudación, el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello; elementos ambos que, si bien encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible, no se acompañan sin embargo con la figura del fraude de ley tributaria como medio comisivo del referido delito (STC 120/2005, de 10 de mayo, f.º 5.º, pudiendo verse también, complementando la doctrina de la anterior, la STC 47/2006, de 13 de febrero, especialmente f.º 3.º y 4.º, en un supuesto enjuiciado por delito de defraudación tributaria por negocios simulados y no por fraude de ley).

El profesor CASTRO MORENO destaca la incidencia de la interpretación constitucional realizada sobre la jurisprudencia penal que venía admitiendo la idoneidad típica de los supuestos de fraude de ley tributaria y aclara su posición personal favorable a la atipicidad con argumentos de Derecho Penal y otros asociados a la ausencia de sanción en el ámbito administrativo, por lo que «recorrir a

la tutela *per saltum* aplicando el delito fiscal a conductas que ni tan siquiera alcanzan la gravedad necesaria para revestir la categoría de ilícitos administrativos, sería contrario a los principios de unidad y coherencia del ordenamiento, así como a los de subsidiariedad, *ultima ratio* e intervención mínima que rigen la intervención del Derecho Penal».

El siguiente capítulo se refiere por separado, y con mayor brevedad que los anteriores apartados, a los incrementos no justificados de patrimonio y a la obtención ilícita de rentas, advirtiendo, no obstante, de la frecuente relación que presentan ambas situaciones, aunque ello no pueda invertirse, como regla, la presunción de inocencia que ha de observarse en el campo procesal penal. En las páginas del libro se destaca la relevancia fiscal que tiene la utilización del método de estimación indirecta, como cauce para aflorar bases ocultadas, y también la que puede desempeñar en el campo estrictamente criminal como fórmula de prueba de indicios que goza de respaldo jurisprudencial.

Por último, se suscita la cuestión de la prescripción tributaria como posible causa de atipicidad sobrevenida, remontándose a la reducción del plazo que introdujo la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y dando cuenta de la viva polémica planteada sobre los efectos que aquella deba o no tener en el delito fiscal.

El autor se muestra contrario a las tesis que abogan por la atipicidad de la conducta tras la prescripción tributaria: «cuando se condena al sujeto por la defraudación fiscal cometida, se hace por lo que se hizo en su momento, sin que resulte por ello relevante el que, años después de realizada la conducta, ya no se esté lesionando el bien jurídico protegido». Esta lesión, según señala el profesor CASTRO MORENO, «no se tiene por qué estar produciendo también el día del juicio, ni años después de realizarse la conducta típica, ni en este, ni en ningún otro delito. La prescripción de la infracción, no anula la lesión del bien jurídico que en su momento sí existió, igual que la prescripción de un homicidio no elimina la lesión producida sobre el bien jurídico vida, aunque impide su persecución por razones de seguridad jurídica».

Así las cosas, la obligación de declarar de oficio la prescripción, que pesa sobre la Administración, únicamente supone que esta no puede investigar los hechos, pero no incluyen la imposibilidad de denunciarlos ante el Ministerio Fiscal o a la Autoridad Judicial. Al final se sugiere como solución la vía de la regularización que ofrece el artículo 305.4 del Código, no para aplicarla automáticamente en los casos de prescripción –como algunos autores proponen sin tener en cuenta que la prescripción no representa un supuesto de regularización–, sino para que el sujeto declare y deshaga el fraude en que incurrió, bastando incluso una *regularización informal*, pero que contenga la información necesaria para el afloramiento de los verdaderos datos que se ocultaron o falsearon, y sin que ello deba suponer forzosamente la exigencia del pago total de la deuda inicialmente no ingresada.

Miguel Ángel Martínez Lago