

SERRANO GOMEZ, Alfonso: "Fraude Tributario (Delito Fiscal)". Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1977, 234 páginas.

El libro del profesor Serrano busca, a través de un estudio no sólo histórico y de Derecho positivo, sino también criminológico y de Derecho comparado, la oportunidad de criminalizar el Fraude Tributario y la forma en que esto debe llevarse a cabo. Para lo cual, y tras una introducción, descompone el trabajo en tres partes cada una de ellas con contenido propio.

En la introducción se comienza abordando el problema del ilícito penal y del ilícito administrativo. Se analizan en primer término aquellas posturas que pretenden diferenciar ambos ilícitos en base a criterios cualitativos, llegando el autor a la conclusión de que ninguna de ellas resuelve el problema no sólo de la distinción entre ambos ilícitos sino tampoco la del posible encuadramiento del Fraude Fiscal. La tesis postulada por Goldschmidt que junto a Wolf, Lange y otros identificaban ilícito penal con delito natural e ilícito administrativo con delito artificial no es válida, a juicio del autor, dada la imposibilidad de dar un contenido homogéneo a lo que se denomina Derecho Natural. Ni tampoco lo es la preconizada por Feuerbach para quien la diferencia estribaba en que en el ilícito administrativo las conductas ni lesionan directamente a un individuo concreto ni tampoco a la sociedad, ya que, en último extremo, sí nos encontramos con una lesionada: "la sociedad en general". La postura adoptada por Welzel entre otros que basan las normas penales en criterios ético-sociales, no colma totalmente la diferencia. Las normas administrativas tienen en última instancia como principios rectores esos mismos criterios. Tras analizar finalmente la diferencia basada en criterios cuantitativos se concluye reseñando que, aunque nos encontremos con supuestos que denotan una diferencia formal, ello no da pie para encuadrar al ilícito fiscal en unos u otros de una manera tajante.

Dentro del mismo ámbito se analiza la problemática planteada por el Derecho penal administrativo en lo concerniente a los artículos 23 y 603 del C. p. A la vista de la dificultad que entraña en ciertos supuestos separar las sanciones penales de las administrativas el profesor Serrano aboga por considerar que el ilícito penal sólo se recogerá en el Código penal o en leyes penales administrativas mientras que el ilícito administrativo será recogido en leyes administrativas. Como corolario lógico de lo anterior, al Derecho administrativo no le corresponde imponer sanciones privativas de libertad ni al derecho penal recoger conductas que sean objeto de sanción administrativa. No obstante lo cual ambos ilícitos han de ser en todo momento criterios flexibles que puedan evolucionar en un momento dado. En lo tocante al Fraude Tributario no podemos descartar la corriente que intenta diferenciar ambos ilícitos en base a la función ético social del Derecho penal. Aunque esta función sea también propia del Derecho administrativo. En el plano tributario hay conductas que deben ser objeto de protección penal.

El mismo problema que se plantea entre ilícito penal y el ilícito administrativo existe en relación con el ilícito fiscal, sin olvidarnos que en este caso el Código penal recoge parte del ilícito fiscal en su artícu-

lo 319. Sin embargo, en este supuesto, siguiendo a la doctrina dominante, el autor se pronuncia por el carácter penal del ilícito fiscal.

Finalmente, se estudia en esta introducción la problemática del ilícito en la Ley de Contrabando y en la Ley General Tributaria. Manteniendo el autor el carácter administrativo de ambas leyes.

I.—La primera parte del libro comprende dos apartados. El primero dedicado al estudio del artículo 319 (en su antigua redacción) y la segunda, dedicada al estudio del derecho comparado en materia de Fraude Fiscal.

Se comienza analizando en la primera sección y en primer término el encuadramiento del artículo 319 dentro del capítulo de las falsedades, poniéndose de relieve que dicho precepto se puede considerar letra muerta dado que en más de un siglo de jurisprudencia sólo se ha aplicado una vez y esto de una manera indirecta. Por otra parte no todo el Fraude Fiscal puede ser perseguido a través del artículo 319. También señala aquí lo que será una consideración de *lege ferenda*: “Hay que ir a una tipificación concreta a través de una ley penal especial de las formas de fraude fiscal que deben ser objeto de sanción penal”.

Recogiendo las tesis de la doctrina en lo concerniente a la inclusión del artículo 319 dentro del capítulo de las falsedades el profesor Serrano Gómez entiende que hay que configurar el artículo 319, como la tipificación del Fraude Fiscal, a través de una falsedad especial, dada la imposibilidad de recurrir en estos supuestos a una falsedad ideológica ni tampoco a una falsedad en documento público, ya que la consumación se lleva a cabo por la mera ocultación de todo o parte de los bienes, aunque en un momento posterior se refleje en un documento. Este acto posterior a la ocultación resulta impune no teniendo consecuencia penal alguna. Se estudia a su vez aquí el artículo 150 del Impuesto de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y actos Jurídicos Documentados, con el objeto de demostrar que las falsedades documentales que se cometan con el fin defraudatorio del artículo 319 del C. p., han de ser sancionadas conforme a lo establecido en el artículo 150, falsedad privilegiada, y no conforme a las reglas generales del artículo 302 y siguientes del C. p. Esto al margen de que el citado precepto constituya letra muerta.

El problema de un posible concurso para el supuesto en que además de todo o parte de los bienes, oficio o industria se rellene el documento por parte del funcionario administrativo competente se soluciona adoptando una postura negativa.

La parte dedicada al estudio del Derecho comparado comprende a su vez dos apartados. En el primero se analiza la legislación de aquellos países que tipifican el delito fiscal en el Código penal y en la segunda los países que lo hacen en Leyes Penales Especiales. Entre los primeros se encuentran Bolivia y Checoslovaquia. En Bolivia, no se exige el requerimiento personal del funcionario, siendo, no obstante, la regulación más amplia que la recogida en nuestro artículo 319. El Código penal checoslovaco, regula el Fraude Fiscal en su artículo 148 donde la pena puede llegar a los cinco años de privación de libertad.

Entre los países que tipifican el delito fiscal en leyes especiales hay

que poner en primer término a Alemania, haciéndolo también Francia, Portugal y Argentina.

II.—En la segunda parte del libro, se estudia el Fraude Fiscal desde el punto de vista criminológico, si bien teniendo presente en todo momento que no todas las conductas tendentes a defraudar al Fisco son constitutivas de delito. De todos es conocido que la Criminología, como señala el profesor Rodríguez Mourullo, toma su objeto del Derecho penal y éste a su vez lo hace de la Criminología, y en este sentido ésta estudia conductas que, si bien en un momento determinado no son delictivas, no por ello dejan de ser peligrosas para la convivencia social. Pues bien, el autor, una vez estudiada la jurisprudencia del siglo pasado y la de comienzos de éste, subraya que el problema de la defraudación consistía en evadir “el pago de consumos por géneros que se introducían en las ciudades”. Notándose por parte de los defraudadores una notable agresividad, que si en nuestros días ha desaparecido se debe a que los sistemas de defraudación son otros, ya que al lado de los sistemas legales de defraudación coexisten otros que podemos denominar legales.

A efectos de averiguar cuál es la conciencia fiscal de los españoles el profesor Serrano Gómez lleva a cabo una encuesta sobre 750 personas de cuyos resultados merecen ser destacados los siguientes: 1.º El fenómeno del fraude fiscal es una realidad que en nuestro país adquiere cotas muy graves. 2.º De todas las personas entrevistadas el 61,53 por 100 no entienden la documentación que le envía Hacienda. 3.º Sólo el 31,33 por 100 rellenan personalmente los impresos. 4.º El 68,67 por 100 de los contribuyentes o no rellena los impresos o necesitan consultar. 5.º El 89,96 por 100 de los encuestados estima que el Estado no invierte bien el dinero que recauda. 6.º El 98,04 por 100 considera que los ricos pagan menos de lo que les corresponde. 7.º Es prácticamente unánime la estimación de que se deben pagar íntegramente los impuestos siempre que sean justos. 8.º El 48,46 por 100 no tendrían ningún remordimiento de conciencia por no pagar sus impuestos. 9.º El 92,85 por 100 estima que en España todo el que puede defrauda a Hacienda, no pagando o pagando menos de lo que le corresponde. 10. El 97 por 100 estaría dispuesto a pagar lo que le corresponde, en caso de que todos los contribuyentes hicieran lo mismo. En resumen, hay desconfianza sobre la justicia del impuesto, falta conciencia tributaria y no existe una reacción frente a los defraudadores, lo que hace que la situación sea grave.

III.—La tercera parte del libro va encaminada a la propuesta de unas consideraciones de lege ferenda. Se apunta la necesidad de revisar el sistema en su totalidad antes de llegar a la incriminación del Fraude Fiscal. Se aboga por la derogación del artículo 319 del C. p. debido a los problemas que supone su aplicación. También se defiende la derogación del artículo 150 del Impuesto de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y actos jurídicos documentados, por dar lugar a una serie de falsedades “privilegiadas” que no tienen razón de ser, así como derogar el artículo 24,4 de la ley de Contrabando donde se establece la sanción subsidiaria de prisión por insolvencia del culpable.

Entre las figuras que deben sancionarse con penas privativas de liber-

tad se recogen: en primer término el no ingresar las cantidades que se han recibido de terceras personas o que obligatoriamente se han deducido, ya que en este supuesto nos encontramos ante una apropiación indebida que debe recibir un trato similar al del artículo 535 del C. p. También deben sancionarse con pena privativa de libertad las falsedades documentales que tengan por fin defraudar, siendo la pena ideal en este supuesto arresto mayor y multa. El uso de documentos falsos con fines defraudatorios que debe ser sancionado con arresto mayor cuando el sujeto que lo realiza no fue el falsificador de los documentos. Contratos simulados para defraudar a Hacienda y delitos monetarios en su modalidad de evasión de capitales también deben ser sancionados con penas privativas de libertad.

Entre los supuestos en que deben imponerse pena de multa con arresto sustitutorio podemos señalar: Los delitos de contrabando. Falta de declaración voluntaria por las personas que debían hacerlo, con el fin de eludir el pago de impuestos. Negativa de exhibir documentos a la inspección financiera siempre que se haga con fines defraudatorios.

En lo concerniente a las personas jurídicas se postula la necesidad de sancionar el mayor número de personas físicas que la compongan cuando la sociedad defraude al Fisco.

También deben añadirse que, en caso de que colaboren terceros, éstos responderán como autores lo mismo que el principal. Sólo se criminalizarán las conductas dolosas, nunca las culposas, cuidando de distinguir entre delitos y contravenciones, y cuidando en todo momento de que los futuros estudios se hagan por especialistas.

Finalmente se añade un apéndice en donde se comenta el artículo 319 del Código penal en su redacción actual, que se realiza a espaldas de la Comisión General de Codificación. Sigue el delito Fiscal encuadrado dentro del título de las falsedades aunque varía el título del Capítulo, que ahora se denomina "Del Delito Fiscal". Si bien antes podía sostenerse su encuadramiento por tratarse de una falsedad privilegiada, ahora debería trasladarse al Título XIII que se ocupa de los delitos contra la propiedad, y dentro de éste ocupar una sección nueva dentro del Capítulo IV, pues nos encontramos, dada la nueva redacción, ante una defraudación. Los elementos del artículo 319 en su nueva redacción son: 1. Defraudar a la Hacienda estatal o local, eludiendo el pago de impuestos o disfrutando ilícitamente de beneficios fiscales. 2. La cantidad defraudada ha de ser igual o mayor a dos millones de pesetas. 3. La intención de defraudar que se manifiesta a través de falsedades o anomalías sustanciales en las contabilidades u obstruir la acción investigadora de la administración tributaria. A pesar de la aparente mejora de los problemas que plantea y las lagunas que deja el actual 319 son notables. Hubiese sido mejor, como apunta el profesor Serrano Gómez, regular todo tipo de defraudaciones al Fisco, en una Ley Especial.

Del libro sorprende la excelente sistemática, y la claridad expositiva, así como el espíritu crítico que domina la obra. El profesor Serrano Gómez, acierta una vez más en el tratamiento de un tema tan complejo y necesitado de urgente estudio por el legislativo.