

SECCION DE BIBLIOGRAFIA

Revista de libros

MESTRE DELGADO, Esteban: «La defraudación tributaria por omisión», Ed. Ministerio de Justicia, Madrid, 1991, 138 págs.

Este nuevo libro del profesor Mestre Delgado, bajo el título *La defraudación tributaria por omisión*, es un exponente más de la actual polémica en torno a una figura (la del delito fiscal) que, desde sus orígenes (por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes de reforma fiscal), ha sido causa de las más dispares posturas e interpretaciones en torno al tema de la tipicidad o atipicidad de las conductas de los contribuyentes consistentes en dejar de presentar las preceptivas declaraciones tributarias, con el consiguiente perjuicio patrimonial para el Estado.

El art. 349 del Código Penal, recogido dentro del capítulo dedicado a la regulación de los «Delitos contra la Hacienda pública», establece que: «El que defraudare a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos [...] será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.» De este modo, queda tipificada en nuestro ordenamiento jurídico la figura del delito fiscal.

Ahora bien, la lectura de este precepto va a originar diferentes problemas interpretativos. De un lado, se plantea la duda en torno a la posibilidad de admitir la comisión de este delito mediante formas omisivas, favorablemente resuelta, casi unánimemente, en favor de su aceptación. De otro, y como eje fundamental de la polémica, el problema de la consideración de la no presentación de las preceptivas declaraciones tributarias como conducta típica regulada y castigada en el art. 349, o por el contrario, como un simple incumplimiento formal administrativo y, por tanto, no susceptible de provocar el nacimiento de la responsabilidad penal.

Partamos de la idea, mayoritariamente aceptada por nuestra doctrina y jurisprudencia (1), de que la realización del delito fiscal se puede llevar a cabo tanto por comisión como por omisión. De otro lado, y a nuestro juicio, tal delito va a requerir para su punibilidad, la concurrencia en el sujeto pasivo del tributo (sujeto

(1) Vid, v. gr., E. GIMBERNAT ORDEIG, «Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual», en *Poder Judicial*, 1988, Número Especial IX; C. MARTÍNEZ PÉREZ, «El delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1985: estado actual de la doctrina y de la jurisprudencia», en *Poder Judicial*, 1987, n.º 5; S. MARTÍNEZ IZQUIERDO, «El delito fiscal», en Ed. Rialp, Madrid, 1989; L. JORDANA DE POZAS, «El Ministerio Fiscal ante los delitos contra la Hacienda Pública», en *Crónica Tributaria*, 1987, n.º 60; S. GARCÍA ASENSIO y tres más, «La nueva regulación de los

activo del delito), de dos elementos: el elemento intelectual, que implica el conocimiento de la antijuridicidad de su comportamiento, y el elemento volitivo, o lo que es lo mismo, la intención de eludir el pago del impuesto al que venía obligado. Junto a ello, y como elemento objetivo determinante del nacimiento de la responsabilidad penal y excluyente de la responsabilidad por una infracción administrativa, ha de superarse la cuantía de 5.000.000 de pesetas.

Así, siendo imprescindible —según doctrina y jurisprudencia mayoritaria— la existencia de un ánimo o voluntad defraudatoria en el sujeto pasivo y, admitiéndose la posibilidad de la comisión del delito mediante la pasividad del mismo, el problema se encuentra en determinar si la no presentación de una declaración tributaria es por sí sola causa suficiente para considerar realizado el tipo del art. 349. Su aceptación o negación se va a basar, o bien en la consideración del engaño bastante que implica dicha conducta para inducir a error a la Administración, o por el contrario, en el hecho de que la pasividad del sujeto pasivo del tributo no es por sí sola idónea para inducir a error a aquélla, al no considerarse el engaño inherente a tal conducta omisiva.

Si bien, como hemos dicho anteriormente, nuestra doctrina y jurisprudencia admiten —mayoritariamente— como innegable la posibilidad de la realización del tipo de delito fiscal mediante la comisión por omisión, no así ocurre a la hora de considerar como bastante o suficiente para inducir a engaño a la Administración, la conducta pasiva del contribuyente consistente en la falta de presentación de la declaración tributaria. En un intento de refundir las muy variadas posturas en torno a tal consideración, podemos establecer dos posiciones ideológicas, fundamentalmente:

— De un lado, la corriente mayoritaria, que atribuye al hecho de la no presentación de la declaración el valor suficiente de engaño, exigiéndose sólo, junto al dato de la omisión, el que el sujeto pasivo del tributo conozca, tanto la existencia de su obligación para con la Hacienda pública, como el carácter antijurídico de su conducta (2).

delitos contra la Hacienda Pública», en *Crónica Tributaria*, 1985, n.º 53; D. CASADO HERRERO, «El Delito Fiscal: breve análisis jurídico-penal», en *H.P.E.*, 1979, n.º 54; J. M. NOREÑA SALTO, «La elusión del pago de tributos: principales problemas interpretativos», en *Crónica Tributaria*, 1985, n.º 53; M.ª T. MARTÍN LÓPEZ, «La jurisprudencia del Tribunal Supremo, Sala II en materia tributaria: La S.T.S. de 2 de marzo de 1988», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 198/88; J. M.ª LÓPEZ GETA, «Los delitos contra la Hacienda Pública», en *Impuestos*, n.º 1/89; Rodríguez Mourullo, «Presente y futuro del delito fiscal», en *Cuadernos Civitas*, Ed. Civitas, Madrid, 1974; A. HERNÁNDEZ LAVADO, «¿Es posible cometer delito fiscal por omisión?», en *Impuestos*, n.º II/88; J. APARICIO PÉREZ, «El delito Fiscal: La no presentación de declaración tributaria como medio para cometerlo», en *Gaceta Fiscal*, 1987, n.º 42, entre otros. Y sentencias del Tribunal Supremo de 29 de junio de 1985, 12 de marzo de 1986, 2 de marzo de 1988 y 27 de diciembre de 1990, entre otras.

(2) V. gr., RODRÍGUEZ MORULLO, MUÑOZ CONDE, BAJO FERNÁNDEZ, MARTÍNEZ PÉREZ, JORDANA DE POZAS, MARTÍNEZ IZQUIERDO, etc., y autores como GIMBERNAT ORDEIG o GRACIA MARTÍN, que si bien defienden el carácter típico de la conducta pasiva, no se basan para ello en la existencia o no de engaño, sino simplemente en el perjuicio patrimonial causado.

— De otro, aquélla que considera atípica por sí misma la falta de declaración, por no considerar idóneo el engaño para inducir a error a la Administración, atribuyéndole el carácter de mero incumplimiento de una obligación formal, susceptible sólo de provocar una reacción administrativa por infracción. Para que la conducta pueda calificarse penalmente como punible se exige probar, además de la ausencia de la declaración, que la conducta ha sido idónea para engañar a la Administración, el ánimo defraudatorio expreso del contribuyente, y el conocimiento de los deberes tributarios y del carácter antijurídico de su comportamiento (3).

Es aquí, creemos, en esta segunda postura en la que se sitúa la teoría mantenida por el profesor Mestre Delgado, según el cual «cualquiera que sea la delimitación del bien jurídico que se haga, no puede concluirse, sin mayor reserva, que la conducta típica quede integrada con la mera elusión del pago de los tributos o de presentación de la declaración tributaria [...]. Tal objetivación de la conducta típica no puede encontrar legitimación constitucional ya que, por un lado, supondría presumir la lesión del bien jurídico sin necesidad de acreditar expresamente al efectividad de tal lesión [...]». Idea que representa el eje central de su tesis al defender con una sólida argumentación la atipicidad de la conducta consistente en la no declaración. Sólo cuando esa declaración del contribuyente sea la única vía por la que la Administración pueda conocer la realización de un hecho imponible, la conducta será delictiva, pero no cuando la omisión de aquélla sea sólo una de las vías por las que la Hacienda pueda llegar a tener conocimiento de tal hecho. Es decir, postula como «genero» la atipicidad de la omisión, y como «especie» (excepción a la regla general), la tipicidad en el supuesto contemplado.

Vemos pues, cómo en torno a esta idea y en defensa de la misma el autor estructura su libro en cuatro partes, compuestas de un total de siete capítulos: 1) INTRODUCCION: «La omisión del cumplimiento de deberes de colaboración con la Administración de Hacienda, en los límites del delito de defraudación tributaria»; 2) PRIMERA PARTE: «La omisión de declaración y el concepto de defraudación del art. 349 del Código Penal»; 3) SEGUNDA PARTE: «El delito de defraudación tributaria, ¿sanción penal del incumplimiento de los deberes de colaboración con la Administración de Hacienda?»; y 4) TERCERA PARTE: «Irrelevancia penal de los comportamientos de obstrucción a la actuación investigadora de la Administración de Hacienda».

En la INTRODUCCION, el profesor Mestre Delgado hace una breve pero acertada referencia, tanto a la evolución de nuestro sistema impositivo actual (que tras doce años de continua producción legislativa ha desembocado en la publicación de la Ley 18/1991, de 6 de junio, de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, consecuencia directa de la sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989), como del ordenamiento penal en materia de delitos contra la Hacienda pública (cuyo punto final, de momento, se encuentra en la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda pública). De igual modo, plantea la problemática de la falta de coordina-

(3) Véase v. gr., autores como QUINTERO OLIVARES, LAMARCA PÉREZ, BOIX REIG, FERRÉ OLIVÉ. etc.

ción entre los poderes ejecutivo y judicial en el ejercicio de la potestad sancionadora en materia fiscal, así como lo inoportuno de otorgar a las conductas defraudatorias un doble desvalor jurídico: administrativo y penal.

Ya en la PRIMERA PARTE, el autor dirige su investigación al tema de la omisión de las declaraciones tributarias, desde el punto de vista de la doctrina y de la jurisprudencia, y del suyo propio.

Comienza con un detallado análisis, puntualmente avalado con la correspondiente legislación vigente en la materia, del contenido del deber de declarar y de los métodos de la Administración para la fiscalización, investigación y sanción de aquél. Deber que obliga, con carácter absoluto, a la generalidad de los contribuyentes, salvo en casos excepcionales, citados en la obra.

A continuación, tras un breve comentario a las consecuencias de la omisión del deber de presentación de la declaración tributaria en el campo del Derecho Tributario, el autor pasa directamente al análisis de la omisión declarativa en el ámbito del derecho penal, distinguiendo tres clases de direcciones doctrinales:

a) Aquella que defiende la irrelevancia penal de la omisión del cumplimiento de los deberes formales, predicando la sola sanción administrativa.

b) La que admite el delito de defraudación tributaria en comisión por omisión, pero distinguiendo dos vertientes; de un lado, la que se muestra favorable a la penalización de la conducta por el solo hecho de la omisión, apoyándose en la idea de que la falta de información del sujeto frente a su deber de informar, podría ser interpretado como afirmación de que el sujeto no tenía nada que comunicar (*coincide engaño con incumplimiento de deberes formales y con omisión*); de otro, la que distingue claramente entre la omisión de la presentación de las declaraciones tributarias y el delito de defraudación tributaria, siendo necesario para dar lugar a la existencia de éste, la constatación del engaño a la Hacienda.

c) Las tesis de la relevancia típica de la omisión del deber de presentación de declaraciones tributarias, que parten de la consideración de que el término «defraudar» utilizado en el tipo se utiliza en sentido amplio, y con él se hace referencia a todo proceso por el que se causa a otro un perjuicio patrimonial mediante una conducta contraria a la rectitud, que no necesita necesariamente ser un engaño.

Una vez fijadas las líneas doctrinales, el profesor Mestre Delgado acude a un cuidadoso estudio jurisprudencial, en todas sus instancias (Tribunal Supremo, Audiencias y Juzgados de lo Penal), analizando tanto las sentencias que han sido favorables a la admisión de la omisión de las declaraciones tributarias como conducta idónea constitutiva de un delito fiscal en base al engaño suficiente que conllevan (véase, v. gr., las sentencias del Tribunal Supremo de 29 de junio de 1985 y 2 de marzo de 1988), como las detractoras de tal admisión (v. gr., sentencias del Tribunal Supremo de 12 de marzo y de 12 de mayo de 1986).

Con el análisis jurisprudencial, el autor acaba de perfilar su puesta en escena, de modo tal que, ha puesto a disposición del lector una información bastante y adecuadamente imparcial para entrar a conocer de la que va a ser su posición teórica. Posición que a grandes rasgos viene a significar que la simple omisión del deber de declarar no integrará el núcleo del injusto típico del art. 349 C.P., al no entender el defraudar como sinónimo de incumplir un deber de colaboración impuesto en las normas tributarias, y ni siquiera de causar un perjuicio económi-

co, sino como imposibilitar que la Administración tributaria conozca la existencia de un hecho imponible. Ello implica la necesidad de acreditar *ex ante*, para imputar a una conducta omisiva la causación del resultado típico, que la actuación era necesaria para la evitación del resultado lesivo. De ese modo, si el deber de declaración que se omite es una de las vías por las que la Administración de Hacienda puede llegar a tener conocimiento de la realización de un hecho imponible, pero no la única, esa omisión no será idónea para lesionar el bien jurídico, y por ello, la sanción administrativa, y no la penal, será la única procedente. En cambio, la omisión de ese deber será delictiva, como defraudación en comisión por omisión, cuando la declaración del contribuyente sea la única vía por la que la Administración puede llegar a tener conocimiento de la realización de un hecho imponible.

La justificación de su postura la va a realizar a lo largo de la SEGUNDA PARTE, con argumentos que parecen especialmente relevantes. Parte el profesor Mestre Delgado, en este sentido, de la disyuntiva nacida sobre si el delito de defraudación tributaria constituye una sanción penal al incumplimiento de los deberes de colaboración con la Administración de Hacienda. Así, y en congruencia con su negativa a considerar el derecho penal como medio represivo de ese tipo de conductas, va a esgrimir tres argumentos basados en la naturaleza y finalidad del mismo:

a) Por un lado, que nuestra Constitución no permite atribuir al derecho penal una función promocional, en cuya virtud éste pretenda transformar la negativa a la colaboración tributaria. Además, la limitación que aquélla impone al ejercicio del *ius puniendi* y al uso del derecho penal, cuya intervención sólo se producirá frente a la insuficiencia de todos los restantes instrumentos de tutela disponible y cuando el presupuesto de la misma sea de gravedad suficiente para justificar la privación o restricción de derechos.

Fundamenta su idea en que la tutela penal es para los valores «constitucionalmente relevantes» y plantea lo peligroso de recurrir a ésa para la represión de conductas que no amenazan o lesionan elementos esenciales del orden constitucional, o bien, los lesionan, pero siendo éstos de pequeña entidad.

Aunque destaca la entidad e importancia del deber recogido en el artículo 31 de la Constitución (4), distingue dentro del ordenamiento tributario entre obligaciones principales, necesarias para la consecución del interés tutelado, y obligaciones secundarias (administrativas o de gestión), cuyo incumplimiento no frustra el logro de los objetivos constitucionales. Llama la atención sobre el posible incumplimiento por el orden penal del principio de proporcionalidad si se sancionase de forma pareja el incumplimiento de unas y otras obligaciones. De este modo, evidencia, en relación con tal principio, la necesidad de reservar la sanción penal para aquellos incumplimientos del deber de declarar que impidan a la Administración tributaria conocer de la existencia de un hecho imponible. Para aquellos otros incumplimientos que sólo obliguen a la Administración a una actuación

(4) El artículo 31.1 de la Constitución establece: «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.»

encaminada a la determinación de la deuda tributaria, será suficiente la sanción administrativa.

b) Por otro lado, sostiene que el derecho penal, como última *ratio*, no puede sancionar conductas frente a las que el ordenamiento reacciona de manera eficaz mediante técnicas menos lesivas de los derechos individuales. Y ello por la subsidiariedad del derecho penal y el recurso a la «intervención mínima», en cuya virtud sólo se puede acudir a la respuesta penal en los casos en que la sociedad, frente a una determinada agresión, no pudiera quedar suficientemente protegida mediante técnicas menos lesivas (p. ej., derecho administrativo sancionador), pero suficientes para recriminar tales conductas, por lo que no todas las omisiones del deber de declaración constituyen delito, al quedar gran parte de ellas sancionadas dentro del ámbito administrativo. Defiende la atipicidad de los delitos contra la Hacienda Pública, salvo aquellos que, además de infringir obligaciones formales (no presentación de la declaración), provocan una ineffectividad del deber de contribuir equitativamente al sostenimiento de los gastos públicos.

c) En último lugar afirma que la protección penal de los intereses tributarios del Estado no justifican en modo alguno que puedan llegar a imponerse sanciones privativas de libertad a quienes se conviertan en deudores de la Hacienda Pública, puesto que si la conducta típica queda integrada con la mera elusión del pago de los tributos o de presentación de la declaración tributaria, ello supondría presumir la lesión del bien jurídico sin acreditar expresamente la efectividad de tal lesión, y además supondría atribuir a la reacción penal una función coactiva para el cobro de unas deudas y, consecuentemente, a restaurar la extinta y vituperada institución de la prisión por deudas.

Para finalizar, en la TERCERA PARTE aborda temas, que aunque a simple vista pueden parecer de una importancia menor, no así ocurre al realizar su estudio, pues tratan cuestiones de carácter vital para el enjuiciamiento del problema. Así, nos habla de la irrelevancia penal de los comportamientos de obstrucción de la Administración de Hacienda. De este modo, y siempre en referencia a su idea de la atipicidad, establece que la punibilidad del delito de defraudación tributaria no puede construirse sobre la base de presumir la intención defraudatoria por el hecho de la omisión en la presentación de la declaración tributaria, en virtud del rechazo sentado por nuestro Tribunal Constitucional a las presunciones en materia penal al ser contrarias al principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 CE.

Además, entiende que las declaraciones tributarias complementarias (presentadas o exigidas) constituyen un acto de autoinculpación, al poder preconstituir la prueba en un posterior proceso administrativo o penal, y predica el derecho a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable cuando se solicita a un contribuyente declaración sobre hechos que puedan perjudicarle. Consecuencia directa de ello es el no poder pretenderse trasladar la carga de la prueba de su inocencia, al no poder prevalecer el deber de informar a Hacienda frente al derecho constitucional al silencio, resolviéndose, en su caso, la colisión en favor de éste.

Hay que felicitarse de la publicación de esta nueva obra, muestra de la dificultad de llegar a una solución unificada sobre tema tan discutido como el presente, que no viene sino a poner de relieve la descoordinación —como ya citó el autor en su libro—, entre los poderes ejecutivo y legislativo y, en cierto modo, entre unas

conductas duramente sancionadas penalmente y su reprobación por una sociedad que, lejos de reprocharlas, en cierto modo las tolera.

También poner de relieve el cuidadoso estudio y objetivo análisis realizado en su libro del estado actual de la cuestión, prólogo adecuado a una teoría de obligada consulta para todo interesado en la materia.

Para finalizar, hay que destacar el rigor investigador que demuestra el autor a lo largo de su obra, así como la profundidad y calidad de los argumentos en que se apoya, que no hacen sino poner, una vez más, en tela de juicio la actual regulación del delito fiscal. Abogamos, pues, por una pronta regulación adecuada del tema, en pro de poner coto a tan abiertas discusiones doctrinales. No queda, pues, sino felicitar al autor por esta otra obra más de su buen quehacer científico.

JUAN IGNACIO MORENO FERNÁNDEZ

Profesor de Derecho Financiero y Tributario

C.E.U. «Luis Vives»

REINHARDT, Martin: «Der Strafrechtliche Schutz vor den Gefahren Der Kernenergie», en *Studien zum internationalen Wirtschaftsrecht und Atomenergierecht*, Bd 78 Carl Heymanns Verlag Kg, Göttingen 1989, 459 pp.

Constituye este trabajo de Martin Reinhardt, el más completo estudio de la protección jurídico penal frente a los peligros de la energía nuclear y las consecuencias lesivas de Radiaciones Ionizantes.

Destaca el autor la incorrección que en cierta medida supone la confusión en el seno del Derecho atómico o nuclear, de las normas dirigidas propiamente a la liberación de energía nuclear de aquellas que protegen frente a radiaciones ionizantes, propugnado, por clarificadora, si no la absoluta segregación (por las interrelaciones claras que surgen de su origen, pp. 14 y 15), sí el estudio y contemplación diferenciados de los mismos, en cuanto que, dada la desigualdad de los peligros originados, la reacción jurídica (y la reacción jurídico-penal en especial) deben ser así mismo desiguales.

A la determinación de en qué consisten esas diferencias, dedica el apartado IV del Capítulo I, bajo el título «La utilización de la Energía nuclear y su peligro».

Conviene destacar que Reinhardt se coloca a la cabeza de los defensores de la autonomía de una rama diferenciada del Derecho, bajo la denominación de Derecho de la energía atómica (o nuclear) y de las radiaciones ionizantes, dentro del cual se incluiría el designado como Derecho Penal Atómico, cuya aplicación, sin embargo, desde el punto de vista de la estadística criminal ha sido exageradamente escaso. El autor no se limita a esta constatación, sino que, yendo más allá, profundiza en la búsqueda de las razones de esta inhibición, que identifica en las dificultades que pueden encontrar los potenciales autores para la utilización de estos medios comisivos, unido a la especialización profesional requerida para su utilización «que limita de antemano la comisión del delito», y al fuerte control preventivo realizado mediante autorizaciones y la actividad inspectora de la administración.