

JAVIER BOIX REIG y JUAN BUSTOS RAMIREZ: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Tecnos, Madrid, 1987.

Esta interesante obra de los profesores Javier Boix Reig y Juan Bustos Ramírez, catedráticos respectivamente de las Universidades de Alicante y Autónoma de Barcelona, se divide en dos apartados que abordan desde perspectivas convergentes los delitos que dan título al volumen. El profesor Bustos dedica la primera parte del libro al estudio del problema del bien jurídico y su relación con los tipos legales, entrando el Profesor Boix en lo que por la doctrina se ha dado en llamar dogmática jurídico-penal, útil instrumento para un mejor conocimiento del contenido y alcance de estos delitos.

Siguiendo la sistemática de la obra, que se contempla con abundante bibliografía, intentaremos trazar las líneas generales de cada una de sus partes entrando sucintamente en alguna de las muchas cuestiones que a lo largo de la misma despiertan gran interés.

Comenzando con el contenido de la primera parte del libro titulada "Bien jurídico y tipificación en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública", el profesor Bustos indica que el problema del bien jurídico en estos delitos se plantea en un primer lugar a la hora de inclinarse en su determinación hacia un criterio microsocioal o macrosocioal. La propia naturaleza de delito socioeconómico hace que se eviten posturas meramente individualistas, para trascender a otras de carácter social como determinantes del bien jurídico. El autor dentro de los distintos criterios que sobre esta cuestión se ha barajado tanto por la doctrina como por las distintas legislaciones, destaca los siguientes; la fe pública, el deber de lealtad, el patrimonio, la Hacienda Pública o Erario Público y, por último, la función del tributo.

El primero de ellos fue el recogido en el "Delito Fiscal" del artículo 319 del Código Penal, precepto derogado a raíz de la Reforma operada por la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, que introduce en dicho texto legal los delitos contra la Hacienda Pública. El anterior delito se incluía con el artículo único en el capí-

tulo VI del Título III que la Parte Especial del Código dedica a las falsedades, con la incongruencia de que no se hallaba el problema de este delito en una cuestión de veracidad o no jurídica de los hechos, si no en el ánimo defraudatorio del sujeto activo, no constituyendo la falsificación de por sí el injusto siendo sólo un medio para la comisión de un delito análogo a los delitos contra el Patrimonio, eso sí, con la particularidad de ser el sujeto pasivo la Hacienda estatal o local. Consecuencia de esta visión del bien jurídico era que únicamente cabía por la estructura típica de la falsificación la comisión dolosa, aunque se pudiera aceptar junto a la acción la comisión por omisión. El hecho de que el peso del delito recayera en su aspecto patrimonial y no en el formal de la falsedad, aparecía nítidamente cuando el 319 establecía la presunción del ánimo de defraudar en el caso de falsedades contables.

En segundo lugar, al deber de lealtad como determinante del bien jurídico ya se refirió Groizard, y así lo recoge el profesor Bustos, cuando afirmó que el delito fiscal lo es de desobediencia. Su comisión produce un quebrantamiento del deber de fidelidad para con el Estado que se trasladaría, conforme a los postulados de la Escuela de Kiel, al centro de la teoría del delito sin recurrir al expediente del bien jurídico. Consecuencia de esta teoría es que la tipificación no tendría límite alguno y dependería de la concepción político-criminal del legislador respecto de dicho "deber", cabiendo por lo tanto la posibilidad de formas dolosas y culposas, de acción y de omisión.

El Patrimonio, correspondiendo a un planteamiento individualista y privatista, es la tercera posición para determinar el bien jurídico. Su protección será siempre adjetivada por concurrir engaño y ánimo de defraudar o de lucro, limitando en exceso los perfiles del injusto, quedando excluida la apreciación de formas omisas y la comisión culposa.

Por otra parte el autor señala que para una protección del bien jurídico así concebido sería suficiente con acudir a los delitos defraudatorios ya existentes.

A continuación y siguiendo dentro de esta problemática, se plantea la obra a la Hacienda Pública o Erario Público como bien jurídico objeto de protección penal en el delito fiscal, lo que supondría la tipificación de un delito pluriofensivo que tendría como objeto por un lado el patrimonio público destinatario de los tributos y, de forma mediata, determinados valores políticos que el Estado fija como metas a satisfacer con los recursos fiscales. Ello supone una postura ecléctica que en parte es correlativa con la concepción patrimonialista y que arrastraría los problemas de tipificar los hechos como defraudatorios, y que en parte se alienan con la idea de protección de bienes jurídicos de carácter económico.

Finalmente, el profesor de Barcelona señala como último criterio lo que denomina "la función del tributo", por la necesaria protección de todo el proceso de recaudación y de distribución o de redistribución de ingresos. Se soslayan así las perspectivas al conjunto de los ciudadanos destinatarios del gasto público. Hay que aclarar que la circunstancia de que este bien jurídico supraindividual se

corresponda on los fines que el Estado fije a los tributos, no significa que el problema se transforme en una cuestión de lealtad respecto de aquél, pues lo determinante es que no se trata de un deber de lealtad ilimitado sino de un deber personal circunscrito al contenido del bien jurídico. Desde este punto de vista cabrían las formas de comisión tanto dolosa como culposa.

Una vez que por el autor se ha llevado a cabo la exhaustiva y rica exposición del problema del bien jurídico, en el que se inclina por la última de las tesis, se enfrenta al análisis de la reforma desde la misma perspectiva. Señala en primer lugar el significativo traslado del "Delito Fiscal" desde el Título III relativo a las falsedades a un Título autónomo, el VI, con el epígrafe "Delitos contra la Hacienda Pública", reflejándose desde un principio un abandono de la fe pública como fundamento del delito y de la necesidad de recurrir a las formas comisivas previstas para las falsificaciones. El bien jurídico pasa a ser la "Hacienda Pública" con su doble carácter; el individualista, como protección del patrimonio del Erario Público, y el supraindividual ya indicado.

La Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 2/1985, sigue en el orden sistemático del trabajo como ilustrativa de la finalidad político-criminal de la reforma al intensificar la prevención general en este tipo de delitos. Merece no obstante las críticas del autor el que para ello se acuda a una mayor criminalización de ilícitos administrativos como claramente ocurre con el artículo 350 bis, sin que a su juicio existan datos empíricos suficientes para sustentar que esta vía provoque una mayor coacción psicológica en los destinatarios de la norma. La barrera de la punibilidad se adelanta pues, al sancionar "actitudes" defraudatorias que se presumen en el incumplimiento de obligaciones formales de índole fiscal nacidas de la colaboración de los sujetos pasivos tributarios con la Hacienda Pública. La comentada Exposición de Motivos se refiere asimismo a la supresión que la Disposición Derogatoria hace de la barrera prejudicial establecida en el artículo 37 de la Ley y 50, 1987, de 14 de Noviembre, que exigía el agotamiento de la vía administrativa previo al ejercicio de la acción penal, correspondiéndose esta reforma con la operada en la Ley General Tributaria (en adelante L.G.T.) por la Ley 10/1985, del 26 de Abril, que entre otros preceptos dió nueva redacción, al artículo 77 nº 6, estableciendo que cuando las infracciones tributarias pudieran ser constitutivas de delito, la Administración se abstendrá de continuar el procedimiento sancionador y pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente.

Estas anteriores precisiones relativas al Título VI y a la Exposición de motivos de la Ley de Reforma, sirven al autor de introducción al estudio desde la perspectiva del bien jurídico de los tres tipos legales que componen esta última. Empecemos pues con el primero de los artículos, el 349, del que el autor rechaza el prurito patrimonialista que permanece reflejado al exigirse el requisito de la defraudación, con el componente de engaño y ánimo de lucro que conlleva, impidiendo consecuentemente apreciar la imprudencia sin que se justifique razón política-criminal para ello.

Por su parte en el tipo legal del 350 se abandona el criterio patrimonialista al

no requerirse un comportamiento defraudatorio, estando afectada como bien jurídico la función distributiva que de sus ingresos hace el Estado a través de las subvenciones y desgravaciones.

El último artículo del Título es el 350 bis que en cuatro apartados recoge distintas figuras delictivas, de las que nos referimos en este comentario sólo a la primera de ellas por ser la que a nuestro juicio plantea comentario más interesante.

La letra a) del indicado artículo sanciona a aquellos sujetos pasivos que estando obligados por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales, incumplieran absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias. El profesor Bustos señala que caben aquí dos interpretaciones: La primera que apreciaría la existencia de un delito de peligro abstracto en el que se presumiría, mediante técnica contraria al Estado de Derecho, la lesión o puesta en peligro del proceso de recaudación de ingresos del Estado. La otra interpretación, conciliable con el principio de legalidad, entendería que lo que se castiga es un determinado acto preparatorio relacionado con la actividad propiamente delictiva del artículo 349, y como tal sólo admitiría la forma dolosa propia de todo plan delictivo, llegando el autor más allá negando incluso la posibilidad de participación en este delito, pues por el principio de accesoria aquélla solo puede darse respecto de actos ejecutivos y no preparatorios. En este punto a nuestro juicio el autor acertó al recurrir al expediente del acto preparatorio para explicar el adelanto de la punición, pero puede parecer incorrecto el no considerar que ese acto de naturaleza preparatoria pasa a ser, por su propia configuración típica, un acto ejecutivo de un determinado delito, en el que cabe por tanto una eventual participación en su comisión.

Termina esta primera parte de la obra abordando el profesor Bustos la relación entre ilícito penal tributario y criminal. Tras señalar la igualdad cualitativa entre ambos ilícitos, pone de manifiesto las contradicciones que observa en las regulaciones que de estos hacen sus respectivos cuerpos legales. En un primer término la posibilidad que recoge el artículo 77.1. de la LGT de sancionar la simple negligencia en las infracciones tributarias, siendo en cambio difícil de aceptar el delito culposo contra la Hacienda Pública. En segundo lugar, el artículo 77.3. de la citada Ley admite la posibilidad de que sean sujetos activos de las infracciones tributarias las personas jurídicas, pero hubiera sido más correcto, dada la inexistencia de una diferencia cualitativa con el ilícito criminal, el recurso a la institución del "actuar por otro" sin atribuir imputabilidad a la persona jurídica. No obstante tal vez se admitió el criterio adoptado en la Ley por la distinta naturaleza que la sanción tiene en uno y otro orden, al no haber en el tributario la imposición de aquella que suponga privación o restricción de libertad.

Para concluir el comentario de la primera parte de la obra, decir que el profesor Bustos reflexiona a cerca de la diferencia entre ambos ilícitos por la configuración de los tipos, teniéndose en el ilícito penal administrativo a la sanción de actos preparatorios o de actos de peligro abstracto, lo que en derecho penal criminal no sería admisible por la exigencia de afección al bien jurídico, ya por su

puesta en peligro concreto o por lesión.

Pasemos ahora a la recensión de la parte de la obra correspondiente al profesor Boix Reig y que a nuestro juicio puede atenerse al siguiente esquema: principios informantes del régimen sancionador tributario y, desde esta perspectiva, regulaciones administrativa y penal anteriores y consecuentes a la reforma operada en 1985. En la introducción se delimita ya el fin de dicha reforma tanto del Código Penal como de la LGT, que a la sazón es el evitar, mediante un incremento y mejora de las técnicas represivas, el fraude fiscal. En este punto el autor reproduce el planteamiento de los tres bloques de temas que ya apuntó Cobo del Rosal: primero, las condiciones o requisitos, esencialmente de orden sociológico, para poder eliminar el fraude fiscal; segundo, la problemática de la infracción tributaria, desde la perspectiva de los derechos del contribuyente, y en tercer lugar la necesidad de incorporar al derecho sancionador tributario los principios que informan al derecho penal.

Enlazando con este último punto nos adentramos en el estudio de los principios informadores del régimen sancionador en materia administrativa, partiendo del postulado de que no aparece diferencia ontológica sino meramente cuantitativa entre ilícito penal e ilícito administrativo, teniendo como corolario el que le son de aplicación al derecho sancionatorio tributario los mismos principios del derecho penal y que en sus líneas fundamentales perfila el artículo 25.1. de nuestra Constitución, a saber, los de legalidad, y retroactividad de la ley, tipicidad, culpabilidad y personalidad de la pena, mereciendo especial atención el de "non bis in idem" en el que conforme a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional convergen dos vertientes, material y procesal; la primera exige la no duplicidad o multiplicidad de sanciones por unos mismos hechos, sea cual fuere la autoridad, administrativa o judicial, que previamente la haya impuesto, conteniendo la segunda de aquéllas el principio de subordinación de la actuación administrativa a la judicial, lo que tiene como máximo esponente el respecto a la cosa juzgada incluso en el supuesto de remisión de las actuaciones del órgano judicial al administrativo, por apreciar la inexistencia de indicios de criminalidad, debiendo este último respetar los hechos que hubieran sido declarados probados en la primera de las instancias.

Entrando ya en la perspectiva positiva del tema genérico de la obra, aparece cronológicamente en primer lugar la regulación anterior a la reforma de 1985, recogida en el régimen sancionador tanto de la LGT de 28 de diciembre de 1963, como del Código Penal en su artículo 319, precepto introducido por la Ley de medidas urgentes de reforma fiscal de 1977. Este delito fiscal a juicio del profesor de Alicante tuvo un corto alcance así como inaplicación, debido principalmente en el orden penal a las siguientes razones: las que con carácter general se dan en los delitos denominados de "cuello blanco", la propia y técnicamente deficiente estructura del delito y, por último, las dificultades para su perseguibilidad, para la que exigía el artículo 37.1. de la citada Ley de medidas urgentes la instancia de la administración tributaria como única legitimada para promover el ejercicio de la acción penal.

El artículo 319 presentaba pues problemas de orden sistemático dada su incoordinación entre los delitos de falsedades, planteando discusiones respecto del bien jurídico protegido e incorporando presunciones relativas al “ánimo de defraudar”, que fueron estimadas como elementos de contrariedad a la presunción de inocencia.

La regulación actual es fruto de las reformas llevadas a cabo por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la LGT, y por la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, que introdujo en el Libro II del Código Penal el Título VI con la rúbrica “Delitos contra la Hacienda Pública”.

La primera de estas leyes incorpora importantes novedades a la LGT entre las que cabe destacar; el nuevo concepto de infracción tributaria, que se acerca aunque sin identificarse con el de delito resultante tras la reforma del Código Penal de 1983; se restringe a la ley formal, en virtud del principio de legalidad, la tipificación de infracciones tributarias, rechazándose la posibilidad de que esta se produzca por los reglamentos de cada tributo; la formulación del principio “non bis in idem” en el artículo 67.6; mayor adecuación en el ámbito de las sanciones a las exigencias de su naturaleza penal, atribuyéndoles un carácter personal que proscribire su transmisibilidad a los herederos y, por otro lado, eliminando la condonación automática de las sanciones aunque manteniéndose la graciable.

No comparte el autor el valor que el artículo 145.3. de la LGT da a las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos cuando dispone que “hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario”, entendiendo que es evidente que el valor jurídico de dichos documentos no es el de una prueba, sino el que le correspondería al propio atestado que, en su caso, hubiera dado lugar al inicio de diligencias penales.

Tras estas interesantes consideraciones acerca de la reforma en lo relativo al derecho sancionatorio tributario, inicia el profesor Boix el estudio de cada uno de los tipos introducidos por la Ley Orgánica 2/1985, que en un nuevo título del Código Penal, dando así una configuración autónoma y propia denominación con el fin, según la Exposición de Motivos, de hacer viable el mandato del número 1 del artículo 31 de la Constitución, engloba nuevos delitos impregnados de un componente más societario como delitos económicos, extrayendo consecuentemente estas figuras penales de los delitos de falsedades, pasando a plantearse la doctrina la discusión sobre la apreciación o no del concurso entre falsedad documentales y estos delitos.

La reforma comprende tres artículos ya citados, de los cuales comentaremos en breves líneas parte del riguroso estudio que de cada uno de ellos hace el autor.

El artículo 349, castiga el defraudar a la Hacienda estatal, autonómica o local eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que el resultado e dicha defraudación exceda de cinco millones de pesetas. Dentro de las novedades técnicas cabe señalar en un primer lugar la alusión

a la Hacienda autonómica junto con la estatal y local, cerrando así el círculo de posibles sujetos pasivos del delito. Merece también opinión favorable el que no se restrinja el objeto de elusión de pago a los “impuestos” y que ahora se hable de un concepto más amplio como es el de “tributos”, sin que por ello sea ampliable a otros conceptos distintos de estos últimos y que en cambio constituyen la deuda tributaria, como son los distintos recargos, los intereses de demora y las sanciones pecuniarias. En buena doctrina desaparecen las denostadas “presunciones de ánimo de defraudar” del derogado artículo 319, acentuándose el elemento subjetivo del fraude, lo que en un principio excluiría la comisión imprudente de este delito. El mero incumplimiento de las obligaciones formales contenidas en el artículo 35 de la LGT no sería de por sí constitutivo de este delito aunque evidentemente de concurrir pueden resultar medios de comisión. En lo atinente a las penas, se prescinde de la responsabilidad penal escalonada en función de la cuantía del pago eludido o beneficio obtenido, para establecer una sola pena acumulativa de prisión y multa. Como novedad se añade un tercer párrafo conteniendo una sanción paralela a la del número dos del artículo 80 de la LGT, consistente en la pérdida de la obtención de subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un periodo de tres o seis años, desapareciendo la referencia a la responsabilidad de los que actúan en nombre de persona jurídica, debido a nuestro juicio a la introducción en este punto con carácter general del artículo 15 bis por Ley Orgánica 8/1983 de reforma del Código Penal.

Tipifica el artículo 350 dos conductas relacionadas con la malversación de caudales públicos, razón por la que la Exposición de Motivos en el comentario que hace de este artículo prevé que en casos determinados se deba acudir a los principios concursales. Las conductas punibles se definen en los dos primeros párrafos o desgravación pública falseando las condiciones requeridas para su confección u ocultando las que la hubiesen impedido, castigándose en el segundo párrafo al que en desarrollo de una actividad subvencionada con fondos públicos incumpliere las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que aquélla fue concebida, planteándose el problema, inherente por otro lado a todo elemento del tipo indeterminado, de qué se debe entender por “sustancial”. Ambas acciones tienen como límite mínimo cuantitativo los dos millones quinientas mil pesetas.

Finalmente nos referiremos al artículo 350 bis, disposición muy discutida por su configuración como delito fiscal, sobre todo en sus letras a) y b), al castigar el mero incumplimiento de obligaciones formales por aquellos sujetos pasivos tributarios obligados a llevar por ley tributaria contabilidad mercantil o libros o registros fiscales; su razón de ser, a tenor de las tantas veces citada exposición de motivos, es la trascendencia que la colaboración activa de los sujetos pasivos de los tributos tiene en nuestro sistema. El profesor Boix hace notar que en la medida en que se castiguen actitudes de no colaboración con la Hacienda Pública y no hechos que comporten un mínimo de lesividad para el interés objeto de protección, realizados culpablemente, se estará contraviniendo el artículo 25.1. de nuestra norma suprema, pues toda sanción ha de guardar proporción con el he-

cho culpablemente cometido y por contrariar el principio de lesividad en relación con el bien objeto de protección.

Concluimos aquí el comentario de la obra destacando la claridad en la exposición sin menoscabo por ello del rigor técnico propio de la disciplina jurídica, lo que hace de su lectura un útil instrumentno para un profundo y completo conocimiento de la materia.

Gonzalo de Aranda y Antón

DIVERSOS AUTORS: Estudios sobre el Estatuto de Autonomía para las Islas Baleares, Goven Balear, Presidència del Govern, Palma de Mallorca, 1988, 259 pàgs. (*)

Molt Honorable Senyor President, Honorables senyors, Excel.lentíssims i Il.lustríssims senyors, senyores i senyors.

És, per a mi, una verdadera satisfacció presentar, un dia tan assenyalat com el del cinquè aniversari del nostre autogovern, aquest llibre col.lectiu en el qual es recolleixen tretze *Estudis jurídics sobre l'Estatut d'Autonomia per a les Illes Balears*. I és motiu particular de satisfacció per dues raons: com a jurista, perquè veig recollits en aquest llibre alguns dels meus treballs; i d'altra banda, com a Secretari General de la Universitat de les Illes Balears, perquè puc constatar que aquest llibre ha nascut i s'ha nodrit dins aquesta Universitat, com un servei més al poble de les Illes.

Encara que som conscient que es fa tard i que el programa d'activitats de la jornada d'avui és molt atapeït, voldria fer algunes reflexions que em pareixen d'interès per poder calibrar, amb justícia, la transcendència de l'obra que ara presentam. Balears, fins avui, era l'única comunitat autònoma de l'Estat Espanyol que no tenia un treball global que analitzàs el sistema jurídico-polític del seu autogovern. Fins i tot en una Comunitat com la d'Extremadura, on el sentiment autònic és molt dèbil, hi existeixen ja cinc llibres que estudien el seu sistema d'autogovern. I per contra, ho torn a dir, a la nostra Comunitat, tret d'un petit treball de Josep Maria Quintana, no hi havia pràcticament res.

Era doncs urgent que els juristes començàssim un esforç, il.lusionat i rigorós, per proveir la nostra jove autonomia de l'arsenal doctrinal necessari per resoldre els dubtes i arreglar les deficiències. Només així la nostra Comunitat podrà assolir les màximes cotes de perfecció de funcionament, això és, en els serveis i en les possibilitats reals que ofereix als seus habitants.

(*) Discurs de presentació d'aquest llibre pronunciat pel doctor Joan Oliver Araujo a l'Ajuntament de Maó, dins els actes commemoratius del cinquè aniversari de l'aprovació de l'Estatut d'Autonomia per a les Illes Balears (6-III-1988). S'han introduït lleugeres modificacions sobre el text original.