

## **AGUSTIN FERNANDEZ ALBOR**

**Catedrático de Derecho Penal y Director del Instituto de Criminología  
de la Universidad de Santiago de Compostela.**

### **Política criminal del delito fiscal\***

(\*) Comunicación presentada en las "Jornadas de estudios sobre delitos económicos y economía de mercado". Organizadas por la Fundación "Fondo para la Investigación Económica y Social" (Obra benéfica-social de la Confederación española de Cajas de Ahorros), Madrid, 24 y 25 de Septiembre de 1981.

## **SUMARIO**

- 1. DETERMINACIONES PREVIAS**
- 2. DEFECTOS TECNICOS MAS IMPORTANTES DEL ART. 319 DEL CODIGO PENAL**
  - 2.1. Sistemática**
  - 2.2. Confusa redacción**
  - 2.3. Presunciones**
  - 2.4. Imputación del hecho delictivo**
  - 2.5. Procedimiento**
  - 2.6. Penalidad**
- 3. LAS REFORMAS QUE SE ANUNCIAN**
  - 3.1. Anteproyecto de Código Penal de 1979**
  - 3.2. Proyecto del Ministerio de Justicia y Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal de 1980**
- 4. CONSIDERACIONES DE POLITICA CRIMINAL**
- 5. A MANERA DE CONCLUSION**

## 1. DETERMINACIONES PREVIAS

Aún cuando el llamado delito fiscal se nos trata de presentar como una figura delictiva de reciente creación, la reforma que introduce la Ley de 14 de Noviembre de 1977 —que lo ha traído al art. 319 del Código Penal con esa concreta denominación— no es otra cosa que un nuevo intento de sancionar penalmente algunas infracciones tributarias. El artículo 319 en su antigua versión fracasó por distintas razones que han sido subrayadas por la doctrina científica con variados argumentos; transcurridos ya tres años largos desde la vigencia de la nueva versión hemos de preguntarnos si ha sido eficaz, o por lo menos conveniente, la modificación.

En fecha relativamente reciente hemos dedicado nuestra atención a las infracciones tributarias tipificables en la antigua versión del artículo 319, referido a la ocultación fraudulenta de bienes o industria; allí se señalaron los defectos técnicos y de oportunidad que llevaron a la inaplicación del precepto (1). En relación con la reforma de 1977, que dió nueva versión al citado artículo, nos inclinábamos por la conveniencia de castigar como delito algunas infracciones

---

(1) Vid. Fernández Albor, A., *Estudios sobre criminalidad económica*, Barcelona, 1978, pp. 89/109.

tributarias al apreciar que ante el reciente cambio político, con el consiguiente control del gasto público, la sociedad española era consciente de la obligación que le incumbía de contribuir al erario público, si bien no dejábamos de apreciar la conveniencia de su regulación mediante una actualizada Ley General Tributaria, previa a su incorporación al Código Penal (2).

Los últimos años han aportado, en vertiginosa y rápida sucesión, nuevos argumentos derivados de la vigencia y puesta en práctica del reformado art. 319; reforma claramente inoportuna por los defectos técnicos de que adolece la nueva regulación y por la casi inmediata aparición del Anteproyecto de Código Penal de 1979 y Proyecto del Ministerio de Justicia —elaborados sigilosamente, de manera incomprensible en un Estado democrático—, y la publicación, en el Boletín de las Cortes Generales de 17 de Enero de 1980, del Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal.

A estos argumentos se ha de añadir un factor político que incide sobre estos delitos y nuevamente cuestiona la conveniencia de aplicar sanciones penales a la infracción tributaria: el desmedido aumento del gasto público. En efecto, la falta de un rígido control del gasto público —siempre necesario, pero aún más en un momento de profundo cambio político que requiere confianza en los gobernantes— lleva a la pérdida de la consideración del tributo como valor fundamental y, por tanto, de su protección penal.

---

(2) Fernández Albor, *Estudios sobre criminalidad económica*, cit., pp. 105 y ss.

## 2. DEFECTOS TECNICOS MAS IMPORTANTES DEL ART. 319 DEL CODIGO PENAL

La tipificación del delito fiscal en el vigente Código Penal sorprendió, por las razones aludidas, a la doctrina científica que parecía inclinarse a la regulación en una Ley especial o en el capítulo de infracciones y sanciones de la Ley General Tributaria (3).

### 2.1. Sistemática

Pero aparte de estas dudas está claro, a nuestro entender, que no ha habido acierto en su incorporación en el Título III del Libro II, entre los delitos de falsedades; basta recordar al respecto la problemática que ya originó la versión anterior a la Ley de 1977 referida a la ocultación fraudulenta de bienes o industria, a la que nos hemos referido en otra ocasión (4) y que nos llevó a sugerir su acomodo entre los delitos contra la propiedad.

En efecto, si la impaciencia del legislador movida por razones urgentes —como se deduce de la propia denominación de la Ley de 14 de Noviembre de 1977 “sobre medidas urgentes de reforma fiscal”—, no extrañas al cambio político, creyó necesaria la sanción penal en el propio Código, y no en una Ley especial, sin esperar a una reforma más profunda, hubiera sido preferible dejar sin contenido el art. 319 y llevar la nueva regulación a otro Título del Libro II más acorde con el tema. A mi entender, y habida cuenta de la inexistencia del solicitado Título de “delitos

---

(3) Vid., por todos Bajo Fernández, M., *Derecho penal económico*, Madrid, 1978, p. 553.

(4) Vid., Fernández Albor, *Estudios sobre criminalidad económica*, cit., pp. 102 y ss.

contra la economía nacional” o “delitos contra el orden socioeconómico” (que es el que ha prevalecido en el Proyecto de 1980, al que después nos referiremos), hubiera sido más adecuado incluirlo en el Título XIII que por su amplitud y contenido toleraría mejor la nueva regulación; recordemos al respecto el contenido sustancial “de las maquinaciones para alterar el precio de las cosas” (arts. 539-541) y la expresa referencia en otros preceptos del citado Título a la “utilidad social” y “economía nacional” (art. 562).

Así pues, la colocación sistemática no ha sido acertada y no se debiera haber vuelto a caer en un defecto sistemático ya denunciado por los autores, al referirse a la ocultación fraudulenta de bienes o de industria en la antigua versión del precepto; incluso la aislada posición de Rodríguez Devesa al afirmar que “no es, pues, tan importante defecto el situarlo, como el Código hace, entre las falsedades” (5), prueba con sus palabras que sí es defecto, aunque a su entender no sea importante. Sin embargo, este autor, en fecha reciente, en la última edición de su *Derecho Penal español*, al referirse al delito fiscal como nueva versión del art. 319, si bien insiste en que “la redacción anterior hacía cuestionable cuál era el *bien jurídico protegido*, aunque podía defenderse el que se incluyera entre los delitos contra la fe pública, si se entendía que se trataba de una falsedad ideológica en grado de frustración elevada a la categoría de delito”, añade de manera significativa: “Con la redacción actual me parece que estamos inequívocamente ante un delito contra los intereses patrimoniales del Estado o entidades locales cuyo acomodo de-

(5) Rodríguez Devesa, J.M., *Derecho Penal español. Parte Especial*, Madrid, 1977, p. 900.

bería haberse buscado entre los delitos contra la propiedad, puesto que el acento se coloca ahora en el lucro cesante implicado por la no percepción de los ingresos fiscales” (6). Conclusión que coincide con la mantenida por nosotros a raíz de la publicación de la nueva redacción del art. 319 por la Ley de 1977, si bien por distintos caminos ya que, a mi entender, la amplitud y variedad de contenido del Título XIII, así como la explícita referencia a la economía y utilidad social en concretos artículos de este Título —como antes hemos subrayado—, son razones suficientes (7); a las que, por supuesto, no perjudica sino que enriquece la que ahora se menciona del lucro cesante en el erario público por no percibirse el correspondiente ingreso en razón del delito fiscal cometido.

La colocación sistemática, como es sabido, no liga al intérprete, pero es un valioso elemento de orientación; a este respecto la insistencia del legislador, al mantener la nueva versión de las infracciones tributarias en el mismo lugar que la antigua ocultación de bienes o industria, poca ayuda puede prestar.

## 2.2. Confusa redacción

Además del señalado defecto sistemático, la confusa redacción del nuevo art. 319 es motivo de encontradas interpretaciones que dificultan la aceptación del nuevo delito, con clara repercusión en la política criminal a seguir. Así, en su número uno se dice: “Cometerá delito fiscal el que defraudare a la

---

(6) Rodríguez Devesa, J.M., *Derecho Penal español. Parte Especial*, Madrid, 1980, p. 965.

(7) Fernández Albor, *Estudios sobre criminalidad económica*, cit., p. 107.

Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas”.

Esta redacción es demostrativa, por la deficiente técnica jurídicopenal utilizada, de que la Ley ha sido elaborada por especialistas en materias fiscales, con mínima participación de penalistas —si alguno tomó parte, acaso lo hizo más como político, o defendiendo alguna política gubernamental, para allegar fondos al erario público— y sin contar con la Comisión General de Codificación. En efecto, si recorremos la redacción que pretende describir la conducta del llamado delito fiscal, se puede observar: una defraudación entre las falsedades que ya ha sido motivo de crítica (8); que se limita a la Hacienda estatal o local con claro desfase respecto a la realidad vigente, pues, si bien es cierto que la Ley data de 1977, el art. 133 de la Constitución de 1978 confiere a las Comunidades Autónomas facultades para establecer y exigir tributos, de acuerdo con las limitaciones que se establecen; al haber alcanzado ya autonomía algunas de esas Comunidades, se hace necesario modificar inmediatamente la incompleta redacción, so pena de que las infracciones tributarias a los Entes autonómicos no sean delictivas y sí lo sean las locales (9). Sin embargo, si se modifica para corregir este defecto, se corre otro riesgo ya que posiblemente estas Comunidades autónomas no hayan perfeccionado todavía sus sistemas tributarios o, más probable aún, las personas pertenecientes a esas Comunidades no estén lo suficientemente informadas. Por ello, la

---

(8) Bajo, *Derecho penal económico*, cit., p. 556.

(9) Vid. Rodríguez Devesa, *Derecho Penal español. Parte Especial*, cit., p. 965.

solución de modificar el vigente art. 319 con objeto de incluir al lado de las Haciendas estatal y local de las Comunidades autónomas (10) se hace necesaria (habida cuenta del tiempo transcurrido desde la vigencia de nuestra Constitución y de que no podemos estar con una laguna legal a la espera de un nuevo Código Penal que la corrija), pero desde un punto de vista políticocriminal no resuelve los otros problemas apuntados. La situación actual demuestra, una vez más, la precipitación y la inclusión fuera del lugar adecuado en momentos de cambio político y, como consecuencia, legislativo, del nuevo delito.

Otro grave defecto es la poca cuidada terminología; así, en el número uno del nuevo o remozado artículo se dice: “la elusión del pago de impuestos” y en el número dos apartados a) y b), al referirse a las reglas para la determinación de la cuantía de las defraudaciones, se utiliza el término “tributos”, lo que parece una contradicción ya que la Ley General Tributaria de 1963 en su artículo 26 dice: “Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos”, de lo que puede deducirse que los impuestos son una categoría del género tributos y no expresiones equivalentes. En efecto, no está claro en el Código si el término “impuestos” ha de entenderse en sentido amplio, como equivalente de “tributos”, o si, por el contrario, se debe considerar en sentido estricto como la sola variedad de aquel género más amplio. La primera interpretación —que equipara “impuesto”, en un sentido vulgar, a “tributo”— se apoya en los antecedentes históricos que ofrece la antigua redacción del art. 319, que utilizó la palabra “impuestos”, y se interpretó en sentido amplio. A

---

(10) Rodríguez Devesa, *Derecho Penal español. Parte Especial*, cit., p. 965.

este argumento se añade el teleológico, al estimar que es impensable creer que se excluyan del nuevo delito los fraudes de más de dos millones de pesetas si se realizan mediante la elusión de tributos que no encajen en el estricto concepto de "impuestos"; es más, el nuevo artículo utiliza por dos veces la expresión "tributos" —apartados a) y b) del número dos—, al igual que la Ley de 14 de Noviembre de 1977, que en su art. 37 menciona tributos, arbitrios y tasas, a lo que se puede agregar que la disposición transitoria tercera concreta, en forma expresa, el delito fiscal a los tributos. Así pues, según esta posición, la expresión "impuestos" utilizada en el número uno del art. 319 del Código Penal se utiliza en el mismo sentido que la palabra "tributos" empleada en los apartados a) y b) de su número dos y en el art. 37, número tres, de la Ley de 14 de Noviembre de 1977 (11).

Contraria es la opinión que mantienen otros autores al apreciar que la palabra "impuesto" debe ser entendida en sentido estricto, de acuerdo con el art. 26 de la Ley General Tributaria, en su configuración puramente técnica, ya que su definición corresponde al Derecho tributario y nada permite en el art. 319 del Código Penal fundamentar una posición discrepante; ni tampoco la mención de "tributos" en el número dos de este mismo artículo y en la Ley de 14 de Noviembre de 1977 puede desvirtuar el significado que resulta de las normas tributarias para la expresión "impuestos" (12). En el mismo sentido y en fecha más reciente se afirma que, si bien todo impuesto es un tributo, no todo tributo es un impuesto, de lo que

(11) Rodríguez Mourullo, G., *El nuevo delito fiscal*, en *Revista española de Derecho Financiero*, 1977, pp. 711 y ss. Bajo, *Derecho penal económico*, cit., p. 563.

(12) Córdoba Roda, J., *Comentarios al Código penal*, III, Barcelona, 1978, p. 1009.

se deduce que la expresa mención de “tributos” en el número dos del art. 319 abarca los “impuestos” y no viceversa (13).

Las dos posiciones interpretativas expuestas ofrecen argumentos atendibles que denotan la atención prestada por nuestra más autorizada doctrina al tema, y acrecientan las dudas cuando se ha de tomar la decisión de inclinarnos por una u otra. Con la debida cautela derivada de las citadas dudas, creo que ofrece argumentos más sólidos la segunda posición, la que entiende que la expresión “impuestos” debe ser interpretada en sentido restrictivo. El argumento histórico en que se apoya la primera opinión no es del todo atendible ya que la antigua redacción del art. 319 procede del Código Penal de 1870 (14), y la matización de impuestos como variedad de tributos, que se discute, se apoya en el art. 26 de la Ley General Tributaria de 1963. Desde esta fecha debiera haberse corregido el mencionado precepto del texto punitivo, pero no se hizo. Ejemplos de estos descuidos no son infrecuentes y algunos los hemos denunciado hace años sin resultado positivo (15).

Más fuerte es el argumento teleológico que esgrime también la primera posición y que, de no aceptarse, lleva a la exclusión de los fraudes de tributos de más de dos millones de pesetas del delito fiscal.

---

(13) Rodríguez Devesa, *Derecho Penal español. Parte Especial*, cit., p. 969 y nota 24, y *Suplemento a la séptima edición. Reformas hasta el 31 de Diciembre de 1979*, Madrid, 1980, p. 111.

(14) Vid. Fernández Albor, *Estudios sobre criminalidad económica*, cit., p. 101.

(15) Fernández Albor, A., *Cambio social y Derecho Penal*, en *Estudios Penales*, I, Santiago de Compostela, 1977, p. 150. Vid., en efecto, el art. 452 bis c) del vigente Código Penal y su expresa referencia a la Ley de Vagos y Maleantes que fue derogada, como es sabido, por la Ley de Peligrosidad y Rehabilitación Social de 4 de Agosto de 1970.

Ahora bien, en caso de aceptarse, puede conculcar el principio *in dubio pro reo*, y la interpretación extensiva no es aceptable habida cuenta —como se ha recordado por la posición adversa— de la coincidencia de la *mens legis* y la *mens legislatoris*, según se deduce de la sustitución de la palabra “tributos”, que figuraba en el Proyecto original, por “impuestos”, que se incluye en la redacción definitiva. Es verdad que de admitir este criterio restrictivo el precepto adolece de una posible laguna que habrá que corregir, y así se ha hecho en las reformas que se anuncian —a las que después nos referiremos—; no parece, con todo, conveniente forzar la redacción del artículo para evitar que queden impunes conductas que sí debieran ser abarcadas por la redacción del precepto, pero que no lo están.

De todo lo expuesto se deduce que la variedad de encontradas opiniones, sobre una cuestión tan importante, convergen en un argumento más para desconfiar de la eficacia del precepto con el que se pretende combatir el llamado delito fiscal.

### 2.3. Presunciones

También contribuye al confusiónismo creado por el nuevo art. 319 la presunción que establece el inciso segundo de su número uno, al determinar que “se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria”. Recuerda la doctrina que en el lenguaje jurídicopenal la expresión “defraudar” supone un daño patrimonial injusto realizado mediante artificio, mendacidad o

astucia (16). Pues bien, si se parte de esta premisa, este ánimo de lucro contiene un elemento subjetivo del injusto, similar al exigido en el delito de estafa, que impide la posibilidad de la comisión culposa (17). Esta conclusión no es compartida por la totalidad de los autores, por estimar algunos que la exigencia del ánimo de defraudar “no aparece exigido, al menos de modo expreso, por el tipo descrito en la primera parte del número 1” (18), o por creer otros que “al suprimir el adverbio “maliciosamente” del Proyecto remitido a las Cortes es claro que no hay obstáculo alguno que impida la comisión culposa” (19). A mi entender sí existe un elemento subjetivo del injusto (aun cuando para algunos no aparezca exigido de un modo expreso) que se deduce de la defraudación a que hace mención el primer inciso del número uno, quizá motivo de la supresión del adverbio “maliciosamente” del Proyecto. De esta manera se recorta el artículo, que sólo podrá ser aplicado a las conductas dolosas, aunque es suficiente el dolo eventual (20). Otra interpretación daría lugar a una extensión inusitada del precepto en su aplicación práctica y al margen de la política criminal que se debe seguir, habida cuenta que la inclusión de los supuestos culposos podrían abarcar a declaraciones tributarias que por su conocida complejidad serían muy difíciles de diferenciar de los supuestos de error esencial e invencible

---

(16) Córdoba, *Comentarios*, cit., p. 1012.

(17) Rodríguez Mourullo, *El nuevo delito fiscal*, cit., p. 721 s. Bajo, *Derecho penal económico*, cit., p. 567. Antón Oneca, J., *Estafa*, en *Nueva Enciclopedia Jurídica Seix*, Tomo IX, Barcelona, 1958, p. 70.

(18) Córdoba, *Comentarios*, cit., p. 1012.

(19) Rodríguez Devesa, *Derecho Penal Español. Parte Especial*, cit., p. 969.

(20) Bajo, *Derecho penal económico*, cit., p. 567.

(21). Es más, la presunción del inciso segundo puede servir de apoyo a esta reducción del delito, tanto si se acepta como relación cerrada únicamente aplicable a alguno de los dos casos que se determinan —falsedad o anomalías sustanciales en la contabilidad, o en el caso de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria— (22), como si se estima puramente ejemplificadora y no exhaustiva (23), o se considera que los hechos que enumera el artículo como *indicios* del dolo suponen una relación cerrada, pese a que estos “hechos ejemplificadores” han de ser entendidos en el sentido de que no hace falta que concurran para que exista el delito fiscal, y lo que el texto legal *limita* es “la presunción pero no las modalidades de comisión del delito que puede cometerse aunque no se den falsedades o anomalías en la contabilidad u obstáculos en la investigación”

---

(21) Como se puede deducir de la amplitud que concede al precepto Rodríguez Devesa, *Derecho Penal español. Parte Especial*, cit., p. 970.

(22) Córdoba, *Comentarios*, cit., p. 1013.

(23) Rodríguez Mourullo, *El nuevo delito fiscal*, cit., p. 723 s. Para este autor la consideración de que es puramente ejemplificadora, y no exhaustiva, “es la única aceptable desde el punto de vista teleológico y no está vetada por la interpretación gramatical. En efecto, sería contrario a la finalidad perseguida por la Ley la impunidad de la defraudación superior a los dos millones de pesetas producida por el rentista o el especulador inmobiliario que no están obligados a llevar contabilidad y, por otra parte, ni se han negado ni han obstruido la acción investigadora de la Administración tributaria”. A mi entender el ejemplo no es del todo válido si se observa que el especulador inmobiliario suele realizar su actividad en grandes empresas mercantiles que sí están obligadas a llevar contabilidad (art. 33 del Código de Comercio) y el rentista si bien no está sometido a esta obligación sí obstruye la acción investigadora de la Administración si no declara las cantidades que debe al erario público ya que ello supone negar la posible acción investigadora de la Administración tributaria que no puede contar con los medios necesarios para llevarla a cabo.

(24). Esta última opinión parece obvia, pues otra conclusión reduciría considerablemente los posibles supuestos de persecución.

En cuanto a si la presunción es *iuris tantum* o *iuris et de iure* me inclino por la primera (25), pues en caso contrario se daría una desmedida amplitud al precepto, en contra de los fines que se deben de perseguir, y se incluiría una presunción siempre peligrosa y rechazable en un moderno Derecho Penal.

#### 2.4. Imputación del hecho delictivo

La defectuosa imputación del hecho delictivo se puede observar en la lamentable, por muchos conceptos, redacción del número tres del artículo que venimos comentando que, como es sabido, dice: “Cuando el deudor de la cuota defraudada o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida sea una Sociedad, Entidad o Empresa, el delito será imputable a los Directores, Gerentes, Consejeros Delegados o personas que efectivamente ejerzan su administración, a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad, en cuyo caso la imputación del hecho delictivo se efectuará al autor material, sin perjuicio de la responsabilidad que incumba a los otros partícipes”. La apreciación del legislador al estimar que las Sociedades, Entidades o Empresas pueden ser sujetos activos del delito en contra del principio “*societas delinquere non potest*”, puede ser discutido doctrinalmente, pero ya el propio Código Penal ofrece en algunos de sus artículos esta posibilidad: baste recordar, a título de

---

(24) Bajo, *Derecho penal económico*, cit., pp. 569 y ss.

(25) Córdoba, *Comentarios*, cit., p. 1013. Rodríguez Mourullo, *El nuevo delito fiscal*, cit., p. 723. Bajo, *Derecho penal económico*, cit., p. 568.

ejemplo, los artículos 238, 265 y 499 bis. Pero es difícilmente admisible que, en contra de los tradicionales principios en que se apoya el Derecho Penal, se invierta la carga de la prueba. Lo lógico sería imputar el delito al autor material, a quien realmente ha cometido la defraudación y, en su defecto, a las personas que efectivamente desempeñan los cargos de dirección y administración. Pero resulta absurdo obligar a estas últimas a demostrar su ausencia de responsabilidad, aun cuando no hayan participado en la defraudación, como previa a la inculpación del autor material. Es más, como observa Córdoba, se puede dar el contrasentido, con esta redacción, de que no responda el autor material y sí los meros partícipes en el caso de que resulten responsables los administradores (26). Por ello es acertada la opinión de Bajo al apreciar que “la fórmula político-criminalmente más aceptable es aquella que atribuye la responsabilidad a quien ejecuta el aspecto nuclear del delito (en nues-

---

(26) Córdoba, *Comentarios*, III, cit., p. 1018. Consideran que el art. 319 obliga a una inversión de la prueba y por ello estiman desacertada su redacción Córdoba, *Comentarios*, III, cit., p. 1016; Rodríguez Mourullo, *El nuevo delito fiscal*, cit., p. 728; Serrano Gómez, A., *Fraude tributario* (Delito fiscal), Madrid, 1977, p. 205; Segovia López, L., *El nuevo delito fiscal*, en *Boletín Informativo del Ministerio de Justicia*, nº 1140, Madrid, 1978, p. 6. Distinta es la opinión de Bajo al entender que la redacción del texto legal, “a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad”, no obliga a reconocer la inversión de la carga de la prueba porque en el proceso penal no existe carga de la prueba en sentido formal; según este autor “el art. 319 no obliga al que ejerce la administración a probar su inocencia, lo que iría en contra de los principios de verdad material e investigación de oficio propios del proceso penal. El sentido de esta frase ha de ser precisamente, el contrario; es decir, que el delito no se puede imputar a tales sujetos si no son responsables, responsabilidad que ha de investigarse de oficio partiendo de la inocencia del acusado” (Bajo, *Derecho penal económico*, cit., pp. 576 y s.).

tro caso: defraudar) y, además, tiene cargos de responsabilidad” (27).

## 2.5. Procedimiento

Otro de los defectos técnicos más acusados en la aplicación práctica del art. 319 del vigente Código Penal se encuentra en las limitaciones que se derivan de lo dispuesto en el art. 37 de la Ley de 14 de Noviembre de 1977; allí se determina que “los delitos fiscales sólo son perseguibles a instancia de la Administración, sin necesidad de querrela”, y en los apartados siguientes se especifica por qué personas y en qué condiciones se deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción.

Las críticas a esta equivocada limitación no se han hecho esperar con variados argumentos y supuestos. En primer lugar el argumento técnico que apunta Córdoba al apreciar la posibilidad de aplicación del delito de prevaricación del art. 359 al funcionario que deja de promover *maliciosamente* la persecución y castigo, faltando a la obligación de su cargo, ya que si bien el art. 37 de la Ley de 1977 utiliza el imperativo “*deberá*” poner en conocimiento del Ministerio Fiscal...” y el número tres se limita a decir “*compe- te*”, una y otra expresión han de entenderse como una *obligación* que corresponde al funcionario (28). Para Bajo, la exclusión de la acción pública en la persecución es la crítica más importante que se puede hacer a esta disposición, y textualmente —para apoyar su afirmación— recoge el supuesto que ofrece Rodríguez Mourullo, quien también estima que “és-

(27) Bajo, *Derecho penal económico*, cit., p. 576.

(28) Córdoba, *Comentarios*, III, cit., pp. 1018 s.

te es uno de los puntos más criticables de la reforma”: “Pensemos, por ejemplo, que con motivo de la investigación de otro delito (estafa, falsedades, alzamiento de bienes, quiebra punible, etc.) un Juez descubre la comisión de un fraude fiscal constitutivo de delito. El Juez tiene que permanecer pasivo en tanto no le exciten los competentes órganos de la Administración tributaria, que si deciden no perseguir el hecho cierran al Juez toda posibilidad de actuación” (29). Y aún añade el último autor citado que es “paradójico que se conceda a los ciudadanos acción popular para perseguir un delito que afecta a la propiedad privada de otro particular y se les niegue para perseguir un delito que afecta al Erario público y, por consiguiente, al patrimonio común”; a su juicio, “descartar la persecución de oficio conduce a un sometimiento intolerable, en materia de tanta trascendencia social, del poder judicial al ejecutivo”. Pero entre los argumentos que aporta Rodríguez Mourullo es de especial relieve el que subraya que esta limitación puede ocasionar en la opinión pública efectos contraproducentes, ya que “a la hora de crear el nuevo delito fiscal era preciso llevar a la convicción de los ciudadanos desde el comienzo que van a estar a salvo en esta materia de cualquier posible actuación arbitraria o discriminatoria por parte de los órganos de la Administración, y esta garantía no se puede conseguir más que concediendo acción pública para la persecución del delito fiscal” (30). Ahondando en las acertadas críticas expues-

---

(29) Bajo, *Derecho penal económico*, cit., p. 581. Rodríguez Mourullo, *El nuevo delito fiscal*, cit., p. 734.

(30) Rodríguez Mourullo, *El nuevo delito fiscal*, cit., pp. 733 y s. Vid., del mismo autor, *Presente y futuro del delito fiscal*, Madrid, 1974, p. 76: “A nuestro juicio hay que descartar la solución consistente en limitar la perseguibilidad de los delitos fiscales a los casos en que

tas, y en fecha más reciente, Rodríguez Devesa observa que la condición objetiva de procedibilidad, consistente en la instancia de la Administración previo agotamiento de la vía administrativa, incrementa la ineficacia del art. 319 y limita el proceso penal “a una caricatura procesal, pues o se da por incontrovertible la resolución administrativa, lo que reduce la acusación y la defensa a meros instrumentos de la Administración y a los Tribunales a simples máquinas de dictar sentencias condenatorias, o el tribunal penal entra en el fondo revisando un juez inferior una sentencia dictada en materia contencioso administrativa por el Tribunal Supremo, pudiéndose por esta vía llegar a contradicciones que dejarían muy mal parada la imagen de la Justicia” (31). Alternativa ésta a nuestro entender discutible en su primera parte, ya que no parece deducirse de la nueva regulación que los Tribunales penales tengan que ceñirse a la resolución administrativa. Creo, que por el contrario, será el punto de iniciación de su actuación, aunque a partir de este momento actuarán con absoluta libertad, con arreglo a las normas procesales. La segunda parte de la alternativa sí ofrece una situación paradójica que, en efecto, puede dejar en mal lugar el respeto y consideración que se debe guardar a nuestros Tribunales de Justicia.

---

medie excitación especial por parte de la Administración. Es preciso llevar a la convicción de los ciudadanos desde el comienzo que van a estar a salvo en esta materia de cualquier posible actuación arbitraria o discriminatoria por parte de los órganos de la Administración. La acción penal para perseguir los delitos fiscales debe ser, pues, pública”.

(31) Rodríguez Devesa, *Derecho Penal español. Parte Especial*, cit., pp. 973 y s.

## 2.6. Penalidad

La penalidad que el art. 319 asigna al delito fiscal rompe con la credibilidad que la opinión pública podía tener en el precepto. En efecto, la tipificación del nuevo delito entre las medidas urgentes de reforma fiscal así como el cambio político, hicieron creer que las sanciones penales actuarían como elemento disuasorio, habida cuenta que el defraudador al que parecen dirigirse las nuevas sanciones no teme a las penas pecuniarias —con frecuencia, a su entender, equiparables a las sanciones administrativas—, pero sí teme a las privativas de libertad. Pronto se pudo observar que sólo en casos muy excepcionales tales penas privativas de libertad le podían ser aplicadas. En cuanto a las pecuniarias, podrían considerarse como un riesgo más en sus actuaciones “comerciales”; de ser soslayado tal riesgo se podría abaratar el producto y hacerlo más competitivo, pues al desaparecer el temor a la sanción el defraudador fiscal “mide el riesgo”. Por consiguiente, desde un punto de vista político criminal, la nueva penalidad no es acertada por los muchos requisitos que impiden su aplicación en la mayor parte de los supuestos.

Dice así la nueva redacción: “El que cometiere delito fiscal será castigado en todo caso con multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada y, además, con arresto mayor si la cantidad estuviese entre cinco y diez millones y con prisión menor para más de diez millones, siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente”. Así pues, para castigar penalmente el delito fiscal la cantidad defraudada ha de ser igual o superior a dos millones de pesetas, y la pena a aplicar será, “en todo caso”, multa del tanto al séxtuplo de la suma defrau-

dada. Pero para que puedan ser aplicadas las penas privativas de libertad —las únicas realmente temidas—, se requiere que la cantidad defraudada esté entre cinco y diez millones, que es la que lleva aparejada la pena de arresto mayor (de un mes y un día a seis meses), o que supere los diez millones de pesetas, pues en este caso conlleva la pena de prisión menor (de seis meses y un día a seis años), “siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente”. Es decir, que al exigirse cumulativamente que el fraude alcance o supere los cinco millones de pesetas y exceda en un diez por ciento la cuota procedente, se convierte en prácticamente inaplicable la pena privativa de libertad y conduce a situaciones difícilmente comprensibles. Por ejemplo, si un Empresario tiene que tributar a la Hacienda estatal o local cien millones de pesetas y defrauda nueve, se le impone la pena de multa del tanto al séxtuplo, pero no la pena privativa de libertad de arresto mayor; ya que si bien la cantidad figura entre los cinco y diez millones de pesetas a que se hace referencia, falta, sin embargo, el segundo requisito ya que la cantidad defraudada no excede de la décima parte de la cuota procedente. Si a esto se añade la posibilidad de aplicar la condena condicional, prevista en el art. 92 y siguientes del Código Penal, “que deja en suspenso la ejecución de la pena” cuando no exceda de un año o hasta dos, si concurre alguna atenuante muy cualificada, se puede confirmar la reducción real de la pena privativa de libertad. Pero es más, incluso estas penas son comparativamente injustas si se recuerda que la defraudación por el delito de estafa por una cantidad de quince mil una pesetas lleva aparejada la misma pena de arresto mayor (art. 528, n<sup>o</sup> 3<sup>o</sup>) que la defraudación

al erario público que oscile entre cinco y diez millones de pesetas y que, además, exige que esta cantidad defraudada exceda —como hemos visto— del diez por ciento de la cuota procedente; y todo ello, después de la actualización de las cuantías en el delito de estafa llevada a cabo por la Ley de 8 de Mayo de 1977, ya que antes de esta elevación de cuantía la pena de arresto mayor se aplicaba a las estafas superiores a cinco mil pesetas y que no excedieran de cincuenta mil.

Todo ello pone de manifiesto que toda innovación en el Código Penal ha de realizarse con la máxima cautela, que las medidas “urgentes” no son aconsejables y que esta cautela ha de ser mayor cuando se trata de la pena, que puede resultar un recurso peligroso cuando es utilizado por personas inexpertas, desconocedoras de su función, fines y extensión.

### 3. LAS REFORMAS QUE SE ANUNCIAN

A la vista de los defectos técnicos que ofrece la regulación vigente del delito fiscal, que hemos tratado de resaltar, era de esperar su corrección en las anunciadas reformas de la legislación penal, que se sucedieron en los últimos años y que se pueden concretar en el Anteproyecto de 1979, en el Proyecto del Ministerio de Justicia, y en el Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal de 1980, pendiente de discusión en las Cortes.

La reforma en curso ha sido recibida, como ya es habitual, con críticas y elogios que en ocasiones coinciden con la menor o mayor participación que en la elaboración de las nuevas disposiciones hayan

tenido sus autores. En fecha reciente se afirma que no ofrece perspectivas halagüeñas; que los artículos 362 y 363 del Anteproyecto de 1979, se reproducen en los artículos 370 y 371 del Proyecto del Ministerio de Justicia, “manteniéndose sin variantes y con los mismos números en el Proyecto de ley orgánica del Código Penal”; que “suponen una regresión, en cuanto vuelven la espalda a una realidad que jamás ha sido objeto del análisis que la configuración de un nuevo tipo delictivo demanda” (32). Tal crítica es a mi entender excesiva, y con muchas dificultades se podría aceptar, si se recuerda que entre los artículos del Anteproyecto y los del Proyecto se pueden observar variantes que afectan, como veremos, a la sistemática, a la redacción —con modificación de los términos y supresión de la presunción del ánimo de defraudar—, a la cuantía relacionada con la penalidad, y a la persecución del delito.

La existencia de estas variantes —que contradicen la afirmación de su inexistencia— impiden la calificación de “regresión” que en la crítica mencionada se hace. Es posible que la redacción del nuevo delito —que por cierto pierde su actual *nomen iuris*, como ahora veremos— no haya profundizado satisfactoriamente en el estudio de la realidad social, pero ello no quiere decir que suponga una regresión; antes bien, creo que es un avance, aunque tímido, con respecto a la regulación vigente.

### 3.1. Anteproyecto de Código Penal de 1979

En efecto, el Anteproyecto de Código Penal de

---

(32) Rodríguez Devesa, J.M., *El “terrorismo” fiscal*, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo XXXIV, Madrid, 1981, p. 8.

1979, en el nuevo Título VIII, “Delitos contra el orden socioeconómico”, del Libro II, denomina su Capítulo VII “De los delitos contra la Hacienda Pública” (artículos 362 y 363) donde incluye el delito objeto de nuestra atención. Las novedades que introduce son importantes; se pueden destacar, entre otras, las siguientes: la nueva sistemática del citado Título “Delitos contra el orden socioeconómico”, que lleva el delito fuera de las falsedades; la expresa mención a la Hacienda autónoma, entre la estatal y la local, con la que se trata de cubrir la laguna actual, de la que antes hicimos mención, habida cuenta de la vigencia de la Constitución; la sustitución de “impuestos” por la más correcta de “tributos”, tratando de encontrar la concordancia con la Ley General Tributaria y terminar así con la polémica doctrinal, a la que ya hemos hecho referencia; suprime la presunción legal del ánimo de defraudar del inciso segundo del número uno del vigente art. 319; el cambio sustancial en la penalidad ya que la elusión en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas supone la posibilidad de la aplicación conjunta de la pena de prisión de seis meses a seis años y multa de seis a veinticuatro meses, según la gravedad de la defraudación; de forma que los parámetros actuales —dos o más millones, entre cinco y diez millones, o más de diez—, desaparecen; así pues, las nuevas penas son más acordes con la realidad que las actuales que, como también hemos visto, son difícilmente aplicables, porque, además de la elevada cuantía, las privativas de libertad requieren siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente, limitación que se suprime en el Anteproyecto. En cuanto a la persecución del delito se rompe con el sometimiento de la Autoridad judicial a la Administración, que tantas y justas críticas suscita en la

actualidad; según el Anteproyecto, cuando la autoridad judicial tenga conocimiento de un hecho que pueda revestir los caracteres de delito fiscal, ya sea de oficio o en virtud de denuncia o querrela, antes de proceder por el mismo reclamará a la Administración tributaria los antecedentes necesarios, si ésta no se los hubiera ya remitido. Obsérvese que es el único lugar en que se hace mención explícita del “delito fiscal”, a diferencia de la redacción vigente que denomina así al Capítulo y se refiere a él en el número primero del artículo al describir la conducta.

### **3.2. Proyecto del Ministerio de Justicia y Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal de 1980**

El proyecto del Ministerio de Justicia, que acepta la sistemática y redacción del Anteproyecto, se convierte en Proyecto de Ley —ley orgánica por afectar a los derechos fundamentales de la persona reconocidos en la Constitución que requiere, como es sabido, ser aprobada por mayoría absoluta del Congreso (art. 81 de la Constitución)—, pendiente de discusión en las Cortes.

El Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal de 1980 introduce, a su vez, modificaciones sustanciales respecto a la regulación vigente y a las realizadas por el Anteproyecto. El nuevo art. 370, incluido como queda dicho en el Capítulo VII “De los delitos contra la Hacienda Pública”, del Título VIII, “Delitos contra el orden socioeconómico”, se dedica al delito fiscal, si bien el *nomen iuris* sólo se conserva al describir la conducta pero desaparece —al igual que en el Anteproyecto— como epígrafe. La *Memoria explicativa* del texto del Proyecto entiende que el nuevo Título constituye una de las mayores nove-

dades y que la expresión orden económico se utiliza en su sentido amplio, motivo por el que se rechaza la denominación de delitos contra la economía pública, utilizada por un Anteproyecto de reforma del Código Penal, años antes, que había preparado la Comisión General de Codificación; el delito fiscal se entiende ahora como una de las figuras que atentan contra el orden económico, a diferencia de otras en las que predomina su carácter social, por ejemplo, el delito urbanístico y los delitos laborales (33).

La denominación del Título VIII ha sido tildada de “pintoresco epígrafe” y “extraño grupo” (34) y otros adjetivos, en ocasiones difíciles de recordar por haber sido pronunciadas en emisiones radiofónicas, artículos de prensa o revistas de reducida difusión, con titulares que claramente indicaban los fines que se perseguían (35). Estas opiniones tratan de contrarrestarlas quienes entienden que es “uno de los grandes pilares de la reforma, una de las razones que más ampliamente la justifican, aunque no todo en él sea novedad y aunque no toda su regulación sea perfecta” (36); que “por su novedad y audacia

---

(33) *Memoria explicativa del texto proyecto de Ley Orgánica de Código Penal*, en *Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal, Cuadernos de Documentación*, Instituto Nacional de Prospectiva, Madrid, 1980, pp. 57 y s.

(34) Rodríguez Devesa, *Derecho Penal español. Parte Especial*, cit., p. 966 y, del mismo autor, *El “terrorismo” fiscal*, cit., p. 9: “ese extraño grupo de “delitos contra el orden socioeconómico” que podría servir para no importa qué clase de delitos, pues también el asesinato o el hurto tienen repercusiones en el orden social y económico”.

(35) A título de ejemplo se pueden citar: “La caza del financiero”, en *Revista “Actualidad económica”*, 27 Noviembre 1980, “El título 8º del Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal es un ataque demagógico contra la actividad empresarial”, en periódico *“El Correo Gallego”*, 28 Mayo 1980.

(36) Ruiz Vadillo, E., *Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal*,

es uno de los mejores logros del Proyecto” (37); y que se aprecia en el nuevo Título “la más importante novedad de la nueva Parte Especial, tanto en lo cualitativo como en lo cuantitativo” habida cuenta que se añade todo un Título al Código con nuevas materias (38). A mi entender, y como he manifestado en otras ocasiones de acuerdo con un sector doctrinal (39), el nuevo título se hacía necesario; y los defectos de que adolece son muy inferiores —y por supuesto subsanables en la discusión parlamentaria— a las posibles ventajas que su puesta en práctica pueda proporcionar. Unos y otras, defectos y ventajas, han sido expuestos por uno de sus redactores, muy acertadamente y en fecha reciente, lo que me dispensa de insistir sobre esta cuestión (40). Pero hay algo que sí me interesa subrayar: el ataque al nuevo Título —según algunos “configurado para reprimir la actividad empresarial”— (41) se produce con cierta periodicidad y en forma aparentemente coordinada.

---

Cuadernos de Documentación, Instituto Nacional de Prospectiva, Madrid, 1980, p. 61. Del mismo autor, *Los delitos contra el orden socioeconómico*, separata del Anuario de la Escuela Judicial, nº XIII, Madrid, 1981, pp. 205 y s.

(37) Bajo Fernández, M., *Los delitos contra el orden socioeconómico* en el Proyecto de Código Penal, separata de la Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, número monográfico 3, p. 28.

(38) Quintero Olivares, G., *Observaciones sobre la Parte Especial del Anteproyecto de Código Penal*, en *La Reforma del Derecho Penal*, Obra colectiva, Barcelona, 1980, p. 259.

(39) Fernández Albor, *Estudios sobre criminalidad económica*, cit., p. 104, *El agio arrendaticio. En torno a las primas por arrendamiento de vivienda*, Madrid, 1969, pp. 91 y ss. Rodríguez Mourullo, *Presente y futuro*, cit., pp. 53 y 59. Ferrer Sama, *Comentarios al Código Penal*, III, Murcia, 1948, p. 381.

(40) Vid. Bajo, *Los delitos contra el orden socioeconómico en el Proyecto de Código Penal*, cit., especialmente pp. 18 y ss.

(41) Vid., nota 35 en que se hace mención a campañas de prensa y Revistas de reducida difusión.

Por la falta de las necesarias réplicas de quienes políticamente están obligados, así como por la pequeña difusión, a nivel de circulación de las revistas especializadas —que contienen minuciosos estudios, como el antes aludido—, se corre un grave riesgo: la posible influencia de tales manifestaciones contrarias al nuevo Título VIII en el ingenuo comerciante y en la opinión pública general, que puede llevarlos a considerar que uno de los más importantes medios de protección que debe tener una sociedad —así se debe considerar al Código Penal en un Estado democrático— se convierte en instrumento de agresión a su desarrollo económico y comercial.

La verdad es muy distinta. La legislación penal aún vigente responde a esquemas económicos pensados para una sociedad muy diversa a la actual, para una sociedad decimonónica. No se debe olvidar que las paredes maestras de nuestro aún vigente Código Penal fueron echadas, como tantas veces se ha dicho, en 1848 con base en el sistema de libre cambio. Nuestro envejecido Código Penal no está preparado para afrontar el envite que el cambio económico, producido desde entonces, y acompañado de los consiguientes abusos, cada día hace. Se podrá discutir la redacción del nuevo precepto, o si su lugar adecuado es el Código Penal o una Ley especial —cuestión a la que más adelante nos referiremos—; pero lo que ya resulta evidente es que determinadas conductas no pueden quedar al margen de la sanción penal. Y el nuevo Título ofrece a este respecto variedad de actualizadas penas y medidas de seguridad en las que se ha tenido en cuenta la índole criminológica del autor de estos delitos (42).

---

(42) Vid. Bajo, *Los delitos contra el orden socioeconómico*, cit., p. 24: "En esta línea se encuentran medidas tales como la clausura de

En lo que afecta a la pena, sin embargo, se pueden observar modificaciones importantes que introduce el Proyecto con respecto al Anteproyecto. Es de subrayar que el Proyecto, acertadamente, abandona el sistema de la multa como pena única y cuantía fija que se sustituye por pena privativa de libertad y multa de seis a veinticuatro meses, conjuntamente; sigue así el sistema escandinavo de los días multa, de especial aplicación para los delitos económicos. También es motivo de elogio la posibilidad de aplicación de concretas medidas de seguridad habida cuenta de la personalidad del delincuente fiscal (43).

El límite mínimo de la cuantía que el Anteproyecto mantuvo en dos millones de pesetas, al igual que la regulación vigente, se eleva por el Proyecto a tres millones, con lo que se distancia el delito de la mera infracción administrativa; se ha entendido que esta elevación supone un tímido reconocimiento de la inflación producida desde 1977, igual o superior a un cincuenta por ciento (44). Desde otra perspectiva se estima que se trata de una frontera cuantitativa más acusada entre el delito y la fal-

---

establecimientos, disolución de sociedades, prohibición de realizar ciertas actividades como la construcción, la contratación con la Administración Pública, la pérdida de licencias de importación o exportación o de obtener divisas, la pérdida de beneficios fiscales y, por último, la publicación de la sentencia”.

(43) El art. 35 del Proyecto dice: “La pena de multa se impondrá por cuotas diarias, semanales o mensuales. Su extensión será de un día a veincuatro meses y se fijará, dentro de los límites establecidos para cada delito, según las reglas del capítulo II de este título.— La cuota diaria tendrá un mínimo de 100 y un máximo de 20.000 pesetas. La semanal, un mínimo de 700 y un máximo de 140.000 pesetas. La mensual, un mínimo de 3.000 y un máximo de 600.000 pesetas. Los Tribunales determinarán el importe de estas cuotas teniendo en cuenta exclusivamente la situación económica del reo”.

(44) Rodríguez Devesa, *El “terrorismo” fiscal*, cit., p. 8.

ta administrativa, que viene a significar un vacío que se podría cubrir con la tipificación de una falta penal, inexistente hoy y en el Proyecto, que suprimiría la cierta contradicción que supone que mediante el solo criterio cuantitativo se modifique no sólo la gravedad de la infracción —“lo que es o puede ser lógico”— sino su propia estructura (45). Esta última opinión, a mi entender, es válida en cuanto reduciría las desigualdades y la desconfianza que ha motivado el delito fiscal desde su tipificación, ya que tanto la cuantía actual como la elevación que se anuncia parece que quieren limitar su aplicación a las evasiones elevadas. Ello da lugar a situaciones injustas —anteriormente subrayadas—, al compararlo con otros delitos, especialmente con la estafa. Esta desconfianza se acrecienta ante la reducción de la duración de la pena de prisión que se fija entre seis meses y tres años —y multa de seis a veinticuatro meses, según la gravedad de la defraudación—, a diferencia del Anteproyecto que con criterio más acertado la extendía entre seis meses y seis años, además de la multa (que no ha variado en el Proyecto) de seis a veinticuatro meses. Si a esto se añade que el artículo 25.3 de la Constitución prohíbe a la Administración imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad (46), se llega a situación parecida a la actual, consistente en que el defraudador a la Hacienda pública puede medir el riesgo en su actuación “económica”,

---

(45) Ruiz Vadillo, *Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal*, cit., p. 66: “A mi juicio, una vez configuradas en función de su naturaleza, las conductas merecedoras de reproche penal, debiera haberse buscado, cuando la infracción lo permite la frontera delito falta, por razones puramente cuantitativas, determinándose que la tercera falta transforma la infracción en delito”.

(46) Ruiz Vadillo, *Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal*, cit., pp. 66 y s.

pues sabe que las penas privativas de libertad —las únicas que le preocupan seriamente— difícilmente le serán aplicables.

Las enmiendas presentadas por algunos grupos parlamentarios también estiman que la cuantía de tres millones que fija el art. 370 del Proyecto es muy elevada; la enmienda nº 191, del grupo socialista de Cataluña, entiende que debe reducirse a un millón de pesetas; la nº 608, del grupo socialista, también la fija en esta cantidad; la nº 1.126, del grupo comunista, propone la cantidad de quinientas mil pesetas, al apreciar que la cantidad que señala el vigente artículo 319 ha supuesto un factor de desmoralización, muy grave, en la opinión pública, además de razones de justicia y la política criminal que llevan a considerar que la cantidad propuesta aparece como un término aceptable; la enmienda nº 1.177, del grupo vasco, propone también esta cantidad de quinientas mil pesetas por entender que “resulta escandaloso que los más pudientes económicamente reciban un trato de favor”. En la doctrina científica se ha manifestado también la conveniencia de modificar esta cuantía ya que “implica un trato privilegiado para la delincuencia de cuello blanco” (47).

La pena que se determina en el párrafo tercero del art. 370 del Proyecto para los casos de reincidencia —además de las señaladas—, que se impondrá al agente o a la persona por él representada, consistente en “la pérdida de todo beneficio fiscal y apoyo oficial económico o financiero, o bien la prohibición de obtenerlos durante un período de tres a cinco

---

(47) Cerezo Mir, J., *Observaciones críticas al Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal*, en *La reforma penal y penitenciaria*, Universidad de Santiago de Compostela, 1980, p. 218.

años”, tiene las mismas limitaciones y defectos que también dificultan su utilización.

A la vista de los inconvenientes señalados, la nueva penalidad no beneficia la política criminal que se debiera seguir con la mayor cautela —habida cuenta de la fragilidad que el nuevo delito tiene al no ser quizá suficientemente comprendido por la colectividad a la que se intenta aplicar—; sólo motivaciones políticas que hayan aceptado las críticas que suscitó el contenido del nuevo Título VIII y sus penas, pueden explicar la elevación de la cuantía a tres millones y la reducción de la duración de las penas privativas de libertad a tres años.

Por lo demás, el Proyecto mantiene las variaciones que introdujo el Anteproyecto con respecto a la legislación vigente y a las que ya hemos hecho referencia: nuevo epígrafe y desaparición del actual *nomen iuris*; inclusión de la defraudación a la Hacienda autónoma; supresión de la presunción legal del ánimo de defraudar (actualmente recogida en el inciso segundo del número uno del art. 319) y de la expresa referencia a las personas responsables cuando se trate de Sociedad, Entidad o Empresa (número tres del mismo artículo); aceptación de la posibilidad de persecución del delito por la Autoridad judicial, rompiendo así con las ataduras que hoy tiene y que señala el art. 37 de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 1977, que solamente permite la persecución del delito —como ya hemos visto— a instancia de la Administración y una vez cumplidos los requisitos que el mismo precepto establece; y exclusión de la variedad de cuantías (dos millones, entre cinco y diez, y más de diez) y de la limitación del diez por ciento de la cuota procedente que fija el vigente art. 319.

En definitiva se puede decir que las variaciones que introdujo el Proyecto con respecto al Anteproyecto, no han sido acertadas; que, de manera especial, la nueva penalidad rompe con la posibilidad de alcanzar los objetivos políiticriminales que con una extensión más amplia serían más fáciles; y que quizá influencias puramente políticas no hayan permitido desarrollar los fines estrictamente políiticriminales tan deseados en una figura tan controvertida como es el delito fiscal.

#### 4. CONSIDERACIONES DE POLITICA CRIMINAL

La coyuntura que ofreció el cambio político y que arranca, en relación con nuestro tema, de la Ley sobre medidas urgentes de reforma fiscal de 1977 no fue aprovechada. La redacción del art. 319 incurrió en graves defectos —que hemos tratado de subrayar en su incidencia sobre la política criminal a seguir y sobre los que no vamos a insistir— que llevaron a su práctica inaplicación. Además, se dejó pasar la oportunidad de llevar al contribuyente al convencimiento de la utilidad de pagar sus impuestos: una buena gestión por parte de los gobernantes en su utilización, y la amenaza de la sanción en caso de incumplimiento, podrían haber sido razones muy atendibles. Es verdad que a muy pocos les gusta pagar sus impuestos, pero —como acertadamente se ha dicho— si éstos se determinan con un estudio previo de las necesidades más apremiantes de la colectividad, se distribuyen justamente y se controlan con transparencia, la contribución de la colectividad ofrecerá menos resistencia (48). Las declaraciones políticas

---

(48) Vid. Ruiz Vadillo, E., *Hacia una reforma en profundidad del*

que inmediatamente siguieron a la nueva Ley en las que se afirmó que ésta no se dirige al español medio sino al que tiene mayor capacidad adquisitiva, y que con ella se pretendía suprimir las anomalías tributarias, no lograron calar en la opinión pública, porque no fueron acompañadas de una buena gestión del gasto público y no se alcanzó así la conciencia social deseada.

Quedaba pues, como arma única, el delito fiscal. Es sintomático que éste aparezca en una Ley tributaria de medidas urgentes; parece como si se tratara de aumentar la presión fiscal con la amenaza de la pena y, en algunos casos, de las temidas penas privativas de libertad. No es nada extraño que ante la complejidad y frecuentes contradicciones de nuestras leyes tributarias la llamada "angustia fiscal" hiciera su aparición (49). El ciudadano español quedaba así constreñido, en un planteamiento simplista, a pagar sus impuestos o a ser castigado penalmente. Pero pronto descubrió que la fuerza del nuevo art. 319 —única que temía, una vez no alcanzada la conciencia social— era más aparente que real. Los vericuetos que ofrece el nuevo artículo cuando llega el momento de acudir a su utilización lo convierten en prácticamente inaplicable —con sus limitaciones de cuantía y tantos por ciento de la cuota precedente— e injusto, en la obligada comparación con otras figuras delictivas que por su antigüedad y arraigo son bien

---

*ordenamiento jurídico* (Separata de la "Revista General de Derecho", núms. 423-425), Valencia, Diciembre, Enero-Febrero, 1979-80, p. 8.

(49) Vid. sobre los aspectos psicológicos de estos temas a I. De-lord-Raynal, *Le delinquant d' affaires: son profil psychologique a partir de l' observation d' audiences de jugement*, en *Revue Internationale de Criminologie et de Police Technique*, Juillet-Septembre 1980, pp. 271 y ss.

comprendidas y admitidas por la colectividad a la que van dirigidas.

Los factores y motivaciones del fraude fiscal —que se concretaron hace años, acertadamente, en históricos, técnicos, económicos, políticos y sociológicos (50)—, no han sido corregidos, a pesar del tiempo transcurrido y del cambio político. La legislación es todavía confusa, la inspección no puede ser eficaz habida cuenta de su falta de medios; se encuentra además con el rechazo del contribuyente, cada vez más áspero, motivado por la excesiva presión fiscal. En cuanto a la confianza depositada en la criminalización del fraude, hasta el momento no parece haber tenido éxito —por las razones hasta aquí expuestas y otras destacadas por nuestra más autorizada doctrina— y más bien motivó, en los primeros momentos, un temor generalizado que llevó a la regularización del tributo, acogiéndose a las normas que la facilitaban.

Así pues, se pueden diferenciar tres etapas. La primera, anterior a la Ley de Reforma fiscal, en la que el fraude estaba generalizado y propiciado por el sistema impositivo basado en la evaluación global y la imposición indirecta. La segunda, que se inicia con la promulgación de la nueva Ley, en la que se puede observar una situación de temor a las sanciones penales que motivan un considerable aumento en los ingresos del fisco y un “ponerse al día” por parte de los contribuyentes. La tercera es la situación actual en la que el pánico ha remitido, el contribuyente mide el riesgo, las inspecciones no son todo lo eficaces

---

(50) Garrigues Walker, A., *La represión del fraude fiscal*, “Asociación para el Progreso de la Dirección”, Madrid, 1967, pp. 15 y ss. Vid. también Tarantino, J.R., *El delito tributario*, Buenos Aires, 1976, pp. 96 y ss.

que el cambio de orientación tributaria podía hacer creer, y las multas —no distingue el contribuyente si son penales o administrativas— son contingencias de su actividad; en cuanto a las penas privativas de libertad, el riesgo es remoto y con el debido “asesoramiento” se puede medir mejor el riesgo con base en el inciso último del número uno del art. 319 del Código Penal, al establecer penas de arresto mayor y prisión menor, la necesidad de que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente (51).

El fracaso de la reforma, en su vertiente penal, es evidente, habida cuenta que no se han conseguido los objetivos perseguidos. Algunos de los escándalos más o menos espectaculares que podían haber creado una conciencia pública (52) pronto fueron olvidados y las sanciones penales que prevé la legislación vigente poco respeto infunden.

---

(51) En relación con la inaplicación del nuevo artículo dice Rodríguez Devesa: “En los dos años largos que median desde la entrada en vigor de la reforma del art. 319, no tengo noticia de que haya dado lugar a la incoación de ningún proceso penal, hecho que, como es obvio, no puede atribuirse a que se haya purificado la atmósfera fiscal” (*Derecho Penal español, Parte Especial*, cit., p. 962); en fecha más reciente añade: “... estamos ante un “delito de papel”, ante el clásico “engaño” del ruedo ibérico, la Agencia EFE ha difundido la noticia de que en los nueve primeros meses de 1980 —tres años después de entrar la ley en vigor— la Inspección de Hacienda levantó 34.000 actas en toda España “correspondientes a los fraudes cometidos hasta 1978” por una deuda tributaria total de 40.000 millones, destacando que el número de actas levantadas es un 50 por 100 menos que las del mismo período del año anterior, si bien “el volumen del fraude descubierto es el doble”” (*El “terrorismo” fiscal*, cit., pp. 7 y s.).

(52) Vid. sobre los aspectos políticos de la delincuencia económica y conciencia pública a Klaus Tiedemann, *Wirtschaftskriminalität und Wirtschaftsstrafrecht in den USA und in der Bundesrepublik Deutschland*, J.C.B. Mohr, Tübingen, 1978, en *Recht un Staat* 480/481, pp. 5 y ss.

Se podría pensar que el Proyecto de Código Penal de 1980 y las enmiendas presentadas en el Congreso podrían haber corregido estos defectos apoyándose en la experiencia adquirida durante estos años de vigencia, pero no ha sido así. La exposición de motivos del citado Proyecto nada aclara. Como se ha dicho en fecha muy reciente “ni una palabra sobre el hecho incontrovertible de que en los tres largos años de vigencia del artículo 319 en su actual redacción no se ha iniciado ningún procedimiento penal, ni sobre el hecho, también evidente, de que la capacidad inspectora de la administración tributaria no llegaba en el momento de presentarse las enmiendas más allá del año 1978. Ni una pregunta sobre el porqué de la ineficacia de las nuevas figuras de delitos” (53).

Ante esta situación hemos de preguntarnos, una vez más, si no hubiera sido más acertado regular en una Ley especial los tipos que precipitadamente y sin las necesarias matizaciones se incorporan al Código Penal. A esta posible solución se le oponen como argumentos en contra, la experiencia del ejercicio profesional y el hecho de que la inclusión de ciertos delitos en leyes especiales supuso con frecuencia el “deseo de sustraer dichas infracciones de los principios vigentes en el Derecho penal tradicional” (54). O bien se estima, también en contra, que es innecesario multiplicar las figuras de delito, habida cuenta que los tipos existentes —tales como la falsedad en documentos públicos, oficiales o de comercio, y falsedad en documentos privados— pueden aplicarse a las conduc-

---

(53) Rodríguez Devesa, *El “terrorismo” fiscal*, cit., p. 9.

(54) Bajo, *Los delitos contra el orden socioeconómico*, cit., p. 21. A su entender, “la experiencia de cualquier abogado en ejercicio respecto a la ley de Delitos monetarios o la ley de Contrabando nos excusaría de otra explicación”.

tas más graves de la infracción tributaria (55). Sin desconocer, por nuestra parte, que el tema admite variedad de opiniones, con frecuencia encontradas, al incidir no sólo sobre aspectos puramente jurídicos, los argumentos más recientes de que acabamos de hacer mención pueden ser rebatidos. Las experiencias de una profesión son atendibles, pero a mi entender su ejercicio práctico es difícilmente concebible sin el apoyo en los necesarios conocimientos del ordenamiento jurídico en su conjunto y no en parcelas inconexas; y aún en el terreno acotado del sector jurídicopenal éste, como es sabido, no puede limitarse al Código Penal. En cuanto a la multiplicación de preceptos en el texto punitivo, coincido en la idea de mantener un criterio de reducción de artículos, siempre y cuando los existentes puedan ser aplicados, sin forzarlos en demasía, a las conductas que deben ser objeto de sanción penal; pero éste no es nuestro caso, ya que precisamente una de las causas de inaplicación del art. 319, en su antigua versión, estuvo en las dificultades que ofrecía la delimitación con otras figuras delictivas, no sólo con la falsedad documental que absorbía a la ocultación fraudulenta de bienes o industria, sino también con el delito de desobediencia (56).

---

(55) Rodríguez Devesa, *El "terrorismo" fiscal*, cit., pp. 14 y s. Vid. también *Derecho Penal español. Parte Especial*, cit., p. 974: "Si-go pensando que la única solución realmente eficaz para el fraude tributario es mejorar la gestión administrativa y perseguir las falsedades documentales que se descubran y constituyan delito. El *Proyecto de 1980* es muy indeterminado, con excesivo arbitrio judicial, y la nueva figura de fraude de subvenciones es, sin duda, fruto de la ligereza que lo caracteriza".

(56) Vid. las opiniones al respecto de Groizard, Quintano Ripolles y Ferrer Sama y la posición del Tribunal Supremo, en Fernández Albor, *Estudios sobre criminalidad económica*, cit., pp. 102 y ss. En fecha reciente Quintero Olivares (*Observaciones sobre la Parte Especial*, cit., pp. 260 y s.), al referirse al significado del delito económico, en-

Con la Ley especial —no jurisdicción especial—, no sólo se regularían estas conductas con mayor cuidado sino que, paralelamente, se llevaría a conocimiento de la colectividad la necesidad de su sanción penal, con especial información, y no como uno más de los delitos contenidos en el Código Penal. Esta especial atención es muy conveniente si se tiene en cuenta la novedad que supone su nueva sanción penal, y el rechazo que suscita de nuevo en este momento, una vez fracasada la aplicación de la nueva versión —a partir de 1977—, durante estos últimos años. Superadas las posibles imperfecciones que pudieran derivarse de la regulación y aplicación práctica de la legislación especial y su aceptación o rechazo por la sociedad, sería llegado el momento de llevar el delito fiscal —o, si se prefiere, los “delitos contra la Hacienda Pública”— al Código Penal. Insistir, nuevamente, en mantener en el Código punitivo preceptos que no se aplican, sólo puede conducir a su desprestigio.

##### 5. A MANERA DE CONCLUSION

Hemos tratado de esbozar los problemas técnicos que suscita la nueva regulación del delito fiscal y la

---

tiende que “llevan razón los que sostienen que la movilidad de la materia en la que incide hace aconsejable la remisión del tema a la legislación *penal* especial, dejando sólo en el Código Penal aquello que presente la estabilidad y permanencia necesaria”, si bien muestra sus dudas habida cuenta del contenido del Título VIII que en puridad —dice— no puede ser bien conceptualizado como “infracciones contra la economía en sentido estricto” (pero no se refiere en concreto al delito fiscal, salvo una pequeña alusión en p. 263). A favor de su incorporación al Código Penal, vid. Bajo, *Los delitos contra el orden socioeconómico*, cit., p. 21. Vid. también sobre esta cuestión Ruiz Vadillo, *Los delitos contra el orden socioeconómico*, cit., pp. 217 y ss.

que se anuncia en el Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal de 1980, para no apartarme del título de este trabajo —“Política criminal del delito fiscal”— y porque ya otros autores lo han hecho con acierto. Sin embargo, aún en esta deseada concreción, no es posible prescindir radicalmente de obligadas referencias que nos han llevado a subrayar defectos técnicos claramente perceptibles, que inciden en la política criminal a seguir con el delito fiscal, toda vez que contribuyen a su desprestigio y ayudan así a su inaceptación al sumarse a la resistencia, existente en la mayor parte de nuestros ciudadanos, a contribuir al erario público.

Así pues, defectos técnicos en la vigente regulación del delito fiscal y en la que se anuncia del delito contra la Hacienda Pública, y resistencia en la colectividad para aceptarla, son los dos factores principales que nos llevan a augurar un difícil futuro en su aplicación práctica.

El tiempo transcurrido desde la vigencia del art. 319 me lleva a reafirmarme en lo manifestado hace años. El cambio social y político ofrecieron una coyuntura en nuestro país que aconsejó el ensayo de un nuevo delito, pero mediante una reestructuración de la Ley General Tributaria o una de nueva planta antes de decidirnos a introducir un nuevo tipo en el Código Penal (57). Sin embargo, la precipitación y falta de rigor científico nos ofrecieron un confuso precepto que motivó diferentes y encontradas opiniones que desconcertaron a la opinión pública, la cual pasó por las fases de expectante aceptación, temor ante su posible aplicación, e indiferencia

---

(57) Fernández Albor, *Estudios sobre criminalidad económica*, cit., pp. 106 y ss.

con “medición del riesgo”. Si a esto se añade un gasto público a todas luces desproporcionado y criticado por unos medios de difusión libres —que quizá en ocasiones se exceden en su crítica, pero que no obtienen respuesta de quien está obligado a darla—, se puede deducir que la citada coyuntura ha sido desaprovechada, e incluso utilizada para desprestigiar instituciones y justas y actualizadas leyes, por quienes pretenden beneficios propios y en exclusiva, aún cuando puedan perjudicar a la comunidad a la que pertenecen, pero que sólo utilizan para sus exclusivos medros.

El nuevo intento de sancionar penalmente algunas infracciones, que lleva a cabo la Ley de 1977, no ha sido eficaz. Si por razones políticas, que no político-criminales, se estimó la conveniencia de modificar la anterior regulación —tal como lo hacía el art. 319— mejor hubiera sido, como hemos recordado, mediante una actualizada Ley General Tributaria, previa a su posible incorporación al Código Penal, que vendría una vez salvados los defectos que se pudieran observar al ponerla en práctica aplicación. La reforma del art. 319 fue inoportuna, ineficaz y defectuosa. Inoportuna si se estima que la reforma penal, en su totalidad, ya anidaba en la mente del legislador y se hacía necesaria ante el reciente cambio político. Ineficaz porque no fue acompañada de una política clara y justa de aportación al erario y control del gasto público; con ello se dejó pasar una buena coyuntura de consolidación de una conciencia fiscal que podía haberse iniciado, y, lo que es peor, quizá haya dado lugar a una regresión difícil de salvar en los próximos años. En cuanto a lo de defectuosa, los defectos técnicos que se han podido comprobar en la nueva regulación del art. 319, han agravado el desprestigio de la figura de-

lictiva, en especial las dificultades que ofrece la aplicación de la penalidad por las trabas que impone; parece como si el legislador amenazara con la sanción penal pero, al mismo tiempo, temiera su efectiva aplicación.

Así pues, no alcanzada la conciencia social ante la evasión fiscal y comprobada la ineficacia de la sanción penal, con muchas dificultades se puede mantener la regulación vigente.

En cuanto a las reformas que se anuncian, si bien mejoran el texto del vigente art. 319 y la sistemática, introducen variaciones, especialmente en la nueva penalidad —con modificaciones por el Proyecto con respecto al Anteproyecto—, que no parece puedan solucionar la difícil problemática que ofrece el nuevo delito fiscal.

Los objetivos pretendidos con la Ley de 1977 no se han alcanzado. Las tres etapas o estadios antes mencionados por los que ha pasado la defraudación fiscal en su relación con las posibles sanciones a aplicar nos sitúa ante un nuevo ensayo —el Proyecto de Código Penal de 1980— que no parece pueda conducir a la regulación que muchos desean; prueba de ello son las numerosas enmiendas presentadas, a las que hemos hecho mención, que evidencian una preocupación por el tema no correspondida por la anunciada reforma, que debiera utilizar la legislación especial durante el período necesario antes de su definitiva —si llega a considerarse así— regulación en el Código Penal, o, cuando menos —de persistir en su ubicación en el texto punitivo—, no incidir en defectos que puedan perjudicar una política criminal a seguir ante conductas tan discutidas, y poco comprendidas, en su posible sanción penal.