

MIGUEL POLAINO NAVARRETE

Catedrático de Derecho Penal de la Universidad de Córdoba.

El delito fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal.

SUMARIO

I. PLANTEAMIENTO INTRODUCTORIO.

II. OCULTACION FRAUDULENTO DE BIENES O DE INDUSTRIA.

III. CONFIGURACION DEL DELITO FISCAL POR LEY DE 14 DE NOVIEMBRE DE 1977. LA DEFRAUDACION A LA HACIENDA ESTATAL O LOCAL, MEDIANTE LA ELUSION DEL PAGO DE IMPUESTOS O EL DISFRUTE ILICITO DE BENEFICIOS FISCALES.

IV. REFORMA DEL CODIGO PENAL EN MATERIA DE DELITOS CONTRA LA HACIENDA PUBLICA, POR LEY DE 29 DE ABRIL DE 1985.

A. Defraudación a la Hacienda estatal, autonómica o local, por elusión del pago de tributos o disfrute indebido de beneficios fiscales.

B. Obtención falsaria de subvención o desgravación pública.

C. Inobservancia de los fines sustanciales de actividad subvencionada con fondos públicos, por incumplimiento de las condiciones establecidas para el desarrollo de la misma.

D. Tipos de llevanza ilícita de contabilidad mercantil o fiscal.

a) Incumplimiento absoluto de la obligación tributaria de contabilidad o registro.

b) Llevanza de contabilidad distinta ocultista.

c) Omisión de anotación y anotación falsa.

d) Anotación contable ficticia.

I

El sistema legal configurador de la incriminación del delito fiscal en el Ordenamiento penal español ha experimentado, a lo largo del proceso codificador, un sensible cambio de criterios de delimitación positiva, que contrasta con la irrelevancia reflejada por la regulación de la presente materia.

En pocas cuestiones jurídico-penales como la ofrecida por el delito fiscal se ha apreciado de una manera más patente el sentimiento de inoperancia del tradicional sistema punitivo, en cuyo ámbito se ha verificado en los más elevados límites imaginables la evidencia de la cifra oscura de criminalidad, y aun más de la absoluta inutilidad de una norma penal.

Junto a esta básica verificación criminológica, que en cierto sentido guarda paralelo con coordenadas inherentes a los delitos contra intereses difusos y a ciertos delitos contrarios a bienes jurídicos de carácter inmaterial y de imprecisa o indeterminada titularidad del sujeto pasivo, es de consignar asimismo otro aspecto que en no menor medida se muestra revelador de la peculiar incriminación de la conducta de referencia, cual es la escasa, si no nula, existencia de auténtico reproche social frente a la conducta defraudatoria de la Hacienda pública, legitimador sustancialmente de la incriminación de la misma.

La democratización orgánica y funcional de las Instituciones más relevantes del Estado, y entre ellas las relativas a la administración del erario público, ha generado ciertamente un incipiente y progresivo incremento del nivel de conciencia social, relativo a la salvaguarda de bienes jurídicos en los que tradicionalmente no se ha apreciado titularidad individual alguna.

Solamente sobre la base de consideración de la perspectiva político-criminal ofrecida por la nueva conciencia fiscal, en el contexto constitucional de un Estado social y democrático de Derecho, y de la correlativa garantía fundamental de la afección del erario público al bienestar social, ha sido posible efectuar la constatación del trascendental paso hacia un efectivo reconocimiento del objeto de tutela propio de la figura legal de referencia axiológicamente estimada, sin que ello implique connotación alguna en orden a la positiva determinación técnica del bien jurídico protegido.

A este respecto puede anticiparse que, desde una tradicional concepción de la Hacienda pública, entendida categorialmente casi como una entelequia económica y jurídica, se abre el horizonte de democratizadora contemplación de los genuinos bienes y valores sustanciales correspondientes a la misma, y susceptibles de una estimación jurídico-penal que, para ser realista, ha de tomar básicamente en cuenta, en primer lugar, la salvaguarda de los propios derechos económicos de los particulares contribuyentes, quienes resultan sistemáticamente perjudicados por la ajena desleal inobservancia de las obligaciones tributarias.

En consonancia con el sentido de esta inicial observación de índole sistemática, se procederá segui-

damente a efectuar una ponderación crítica de algunos de los aspectos más significativos que, en la estructura legal de nuestro Ordenamiento jurídico-penal, ha ofrecido la incriminación positiva de las conductas típicas de ocultación de bienes y delito fiscal.

II

Con anterioridad a la reforma introducida en el Código penal por la Ley de 14 de noviembre de 1977, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, la originaria incriminación de la conducta delictiva de defraudación fiscal se hallaba incluida en el marco delictivo de las falsedades, contenidas en el Título III del Libro II del Código, cuyo Capítulo VI proclamaba como rúbrica legal "De la ocultación fraudulenta de bienes o de industria".

El citado Capítulo VI del Título III del Código penal incorporaba, como único contenido positivo, el artículo 319, que establecía la pena de multa para el que, requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiere satisfacer.

La doctrina penalista tradicionalmente ha considerado de forma reiterada, como patente ejemplo de fracaso legal, la inaplicación absoluta del indicado precepto, sólo de modo simbólico invocado en singulares casos de excepción, v. gr. por el impago de un arancel de abastecimiento, en que insólitamente resultaba apreciada la concreción del tipo delictivo descrito en la originaria configuración del artículo 319 del Código penal.

Conforme a la delimitación típica de la presente figura de delito, el componente objetivo de la acción descrita se hallaba integrado por la respuesta del sujeto pasivo de la relación tributaria, ante el específico requerimiento a él efectuado por funcionario administrativo competente en orden a la satisfacción de los impuestos correspondientes.

La modalidad concreta de la respuesta fundamental requerida en el comportamiento típico del particular, ante el precedente requerimiento funcional, se cifraba en el ocultamiento total o parcial de los bienes del contribuyente, o del oficio o industria que el mismo ejerciere.

Ninguna determinación expresa contenía la norma legal respecto a la específica modalidad, positiva u omisiva, de realización de la conducta típica. En su configuración era procedente estimar la posibilidad de ejecución delictiva, tanto a través de conducta positiva de ocultación como por medio de comportamiento omisivo impropio, expresivo de la no revelación positiva de los bienes, oficio o industria constitutivos de la base imponible de la correspondiente relación tributaria vinculante del autor.

En todo caso, la realización de tal comportamiento objetivo inequívocamente venía a incorporar la exigencia de la efectiva intención finalista del autor, propia de la peculiar estructura de un delito intencional de resultado cortado, dentro de la genérica categoría de los delitos subjetivamente configurados, en tanto portadores de un elemento subjetivo del injusto.

La específica intención finalista, expresamente exigida por la norma penal, era representada por el propósito subjetivo de eludir el pago de los impuestos que el sujeto pasivo de la relación tributaria venía obligado a satisfacer.

De esta suerte, el mero comportamiento de ocultación total o parcial de los bienes, oficio o industria de que fuera titular el contribuyente no constituía, de suyo, pese al carácter fraudulento que la práctica de tal conducta pudiera entrañar, el injusto típico descrito en la norma de referencia. La configuración subjetiva del injusto excluía de su ámbito de relevancia típica el comportamiento de ocultación puramente objetivo, concerniente al objeto material de referencia.

Al quedar fuera del tipo legal el mero ocultamiento objetivo, sin embargo, podría suscitarse la problemática de la posible subsunción de tal conducta, en su caso, en el supuesto típico correspondiente de falsedad documental, si constase la determinación de una manifestación de voluntad de esta índole y concuriesen los elementos esencialmente constitutivos del tipo de falsedad.

La teórica posibilidad de vigencia del principio de subsunción habría de coordinarse con las exigencias de delimitación de la tipicidad de la conducta dimanantes del principio de especialidad, que en la presente esfera viene a proclamar inequívocamente la práctica de previo requerimiento al contribuyente, por parte del funcionario administrativo competente, lo que restringe sustancialmente el alcance positivo del tipo legal.

En efecto, a tenor del sentido de la configuración subjetiva del tipo legal de referencia, la relevancia del resultado típico objetivo había de determinarse según las exigencias propias de la singular estructura de los delitos subjetivamente configurados, de suerte que el tipo legal se concretaba con la realización del comportamiento objetivo básico, animado por la concurrencia del momento intencional de carácter

finalista, con total independencia de la efectiva consecución real o no de la meta teleológicamente pretendida por el autor.

La configuración subjetiva del tipo de injusto del delito de ocultación fraudulenta de bienes o industria, en la originaria incriminación establecida por el art. 319 del Código penal, representa un fundamental criterio sustantivo de diferenciación positiva entre la mera infracción administrativa, relativa a ocultación de bienes, oficio o industria, y el injusto penalmente relevante, cuya significación típica se determinaba por la exigencia del elemento subjetivo del injusto, integrado por el propósito intencional de eludir el pago de los impuestos legalmente procedentes.

Este reconocimiento permite apreciar alguna consecuencia dogmática de significativa relevancia en la originaria estructura típica del fraude fiscal. En efecto, en cuanto tipo subjetivamente configurado, que además de la presencia del dolo exige el singular elemento subjetivo del injusto constituido por la intención del autor de eludir el pago de los impuestos que debiere satisfacer, deja excluida la posibilidad de comisión culposa del tipo de injusto, que sólo podrá ser dolosamente concretado por quien actúe inspirado por el singular propósito finalista requerido por la disposición legal.

III

El art. 319 del Código penal vino a experimentar una nueva configuración, en virtud de la reforma introducida por la Ley de 14 de noviembre de 1977, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, que implicó

una sustancial modificación del contenido positivo del precepto, determinando una nueva conformación típica del delito fiscal en nuestro Ordenamiento punitivo, al incorporar la exigencia normativa de nuevos elementos esenciales integrantes de la figura delictiva.

Es preciso básicamente observar que la nueva configuración positiva del delito fiscal, introducida en el Código penal por la aludida reforma de 1977, desplaza el acento del contenido sustancial de la acción típica, desde la originaria conducta de ocultación de bienes con ánimo de defraudar ante requerimiento efectuado por el funcionario público competente en orden a la satisfacción del impuesto respectivo, a la exigencia de realización del comportamiento de efectiva defraudación a la Hacienda pública, estatal o local, mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales.

Es de tener presente que la nueva figura legal aparece básicamente conformada, desde el punto de vista de la consideración del contenido material de injusto, atendiendo prioritariamente a la perspectiva axiológica del desvalor de resultado, en contraste con el prioritario criterio precedente del desvalor de acto resaltado en la originaria configuración subjetiva del tipo de injusto.

La nueva conformación del tipo legal de delito fiscal incorporado por la reforma de 1977, en todo caso, exige la efectiva causación del resultado material de la irrogación de una defraudación económica, cuyo límite mínimo de valoración positiva asciende al importe de 2.000.000 de pesetas, constitutivo de la cuantía básica determinante de la relevancia de tipicidad de la indicada defraudación tributaria.

Tal criterio cuantitativo sirve, en este contexto,

para determinar fundamentalmente conforme a pautas económicas de valoración la diferencia existente entre la infracción jurídico-tributaria, de una parte, susceptible de sanción administrativa, y el injusto típico, de otra, descrito y conminado penalmente en el Ordenamiento punitivo.

La configuración positiva del tipo legal de delito fiscal, en virtud de la exigencia de la producción de un resultado material, económicamente valuable en la cuantía positivamente consignada, sugiere la ulterior consideración de si el tipo legal aludido ha de circunscribirse a una estructura típica que asume la desvaloración propia de un delito objetivamente configurado, o bien si, por el contrario, permite sustentar el planteamiento correspondiente a la estructura peculiar de un delito subjetivamente configurado, cuestión de suma relevancia dogmática y trascendente alcance práctico.

En orden a la constatación de los elementos objetivos del tipo de injusto del delito fiscal, interesa básicamente especificar algunos caracteres determinativos de la figura legal de referencia.

A este respecto, expresamente preveía la norma penal incorporada en la reforma de 1977 la posibilidad de que la defraudación tributaria afectara, en la cuantía económica establecida, bien a la Hacienda estatal, bien a la Hacienda local. Deviene preciso, en su virtud, desde esta perspectiva, atender básicamente a los presupuestos fundadores de la relación jurídico-tributaria y determinantes de la obligación exigible del pago de impuestos, con obvia independencia de la concreta titularidad, estatal o local, de la potestad recaudatoria de los mismos.

Singular importancia ofrece, en este ámbito, efectivamente la expresa extensión alternativa de las mo-

dalidades posibles de causación típica del resultado material descrito por la norma penal de 1977, que era integrado por la defraudación de la Hacienda estatal o local.

En efecto, según el texto positivo de 1977, dos son los posibles medios, alternativamente designados, de realización típica de resultado material defraudatorio, respectivamente representados por la elusión del pago de impuestos y por el disfrute ilícito de beneficios fiscales.

La determinación de la relevancia positiva de estas modalidades alternativas de comportamiento típico, causalmente generadoras del resultado material económicamente evaluado de la defraudación fiscal, habrán de ser apreciadas específicamente conforme a la singular peculiaridad propia de las correspondientes obligaciones tributarias, precisamente cifradas bien en la exigencia de pago de impuestos derivada de una relación tributaria, bien en el reconocimiento legal de la posibilidad de disfrute de beneficios fiscales.

De este modo, tanto la elusión del pago de impuestos legalmente exigibles, como el ilícito disfrute de beneficios fiscales, venían a constituir dos modalidades alternativas previstas de la norma penal, en virtud de la Ley de reforma de 1977, como medios posibles de causación típica de la defraudación fiscal que era descrita y conminada en la figura legal de referencia.

En todo caso, es preciso tener presente que, en relación con la puesta en práctica de cada uno de estos dos medios alternativos de defraudación tributaria, era requerida la producción de un determinado resultado material, en la mínima cuantía económica consignada en la disposición legal, revelado-

ra del grave perjuicio patrimonial irrogado a la Economía nacional por el incumplimiento de la obligación fiscal.

La valoración del resultado material de la defraudación fiscal irrogado a la Hacienda pública, estatal o local, no sólo asume singular relevancia dogmática en orden a la concreción típica y a la consiguiente consumación delictiva, valoradas en el plano de la acción y de la realización del tipo de injusto, sino que además muestra su trascendencia axiológica en el marco de la penalidad, por cuanto la propia norma penal, en el párrafo segundo del número I del art. 319 del Código penal, determina el alcance de la responsabilidad criminal a que se asigna la sanción punitiva, precisamente en base a la ponderación de la cuantía de la defraudación tributaria producida.

El margen de amplitud legal de la sanción penal prevista en el presente contexto típico ofrece una dilatada extensión, acaso desde el punto de vista político-criminal reveladora de un excesivo celo en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por cuanto, no sólo con el incremento del importe de la defraudación fiscal se fundamenta un progresivo aumento cuantitativo de la correspondiente sanción punitiva, sino que implica además una transmutación de la penalidad genéricamente prevista en la figura legal de referencia, que comporta una alteración cualitativa de la consecuencia jurídico-penal positivamente asignada.

En efecto, es de tener en cuenta que la comisión de la defraudación tributaria constitutiva de delito fiscal será sancionada, en todo caso, con multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada, previéndose un margen de medición de tal sanción pecuniaria lógicamente tan dilatado como exige la consideración

de las muy diversas circunstancias de capacidad económica correspondientes a los hipotéticos sujetos activos de la presente figura legal de delito.

Para el supuesto en que la defraudación tributaria supere la cuantía de 5.000.000 de pesetas hasta un margen superior de 10.000.000 de pesetas, se procede en la incriminación de esta conducta delictiva a la previsión de una sanción penal, no ya de contenido económico, peculiar de una pena pecuniaria, sino a la imposición de una sanción penal privativa de libertad integrada por la pena de arresto mayor.

Ahora bien, para el supuesto en que la defraudación fiscal excediere de la cuantía de 10.000.000 de pesetas, la pena privativa de libertad asignada legalmente asciende a la de prisión menor, acumulativamente determinada en relación con la pena pecuniaria básicamente establecida.

De esta suerte, se abre un excesivamente amplio marco determinativo de dispar ponderación de la sanción jurídico-penal correspondiente al comportamiento delictivo de referencia, fundamentada exclusivamente en virtud del criterio cuantitativo de la respectiva evaluación económica de la defraudación tributaria irrogada a la Hacienda pública, estatal o local.

En esta perspectiva se aprecia un doble inconveniente de contenido típico, perceptible desde la óptica político-criminal, así como desde la dimensión axiológica de valoración de los presupuestos determinativos del contenido material del injusto típico de referencia.

En primer lugar, es censurable el criterio puramente aritmético de determinación del desvalor de resultado peculiar de un comportamiento delictivo

que tiene indudablemente una implicación económica primordial, pero que, al propio tiempo, esencialmente sustenta un contenido de desvalor que trasciende más allá del alcance puramente patrimonial y que conecta con el sentido peculiar de las normas penales propulsivas, en el significado terminológico de la doctrina penalista italiana, en cuanto directamente encaminadas a la salvaguarda de la garantía penal de las óptimas condiciones del bienestar social, que conllevan un contenido de valor inherente a la dinámica propia de la observancia de las obligaciones jurídicas orientadas a tal meta, no circunscrito exclusivamente a la vertiente patrimonial afectada por la causación de un resultado material del importe económico requerido en la presente figura legal de delito.

En segundo lugar, desde otra perspectiva, resulta doblemente censurable, en el orden dogmático de consideración de la estructura del presente tipo legal, la mecánica determinación del desvalor de injusto y del reproche subjetivo de culpabilidad, codeeterminantes de la sanción jurídico-penal prevista conforme al alcance de la mera cuantía económica del resultado material generado por el comportamiento típico de referencia.

De esta suerte, se opera una directa trascendencia típica de la relevancia del resultado material irrogado a la Hacienda pública, desde el plano de la acción propia de un delito de resultado a la esfera de la punibilidad de la causación culpable de ese comportamiento típico.

El marco de determinación de esta relevancia casi automática, formalmente prevista en la norma penal, tiene una cualificada incidencia en la penalidad, por cuanto implica la alteración de la propia natura-

leza de la sanción penal aplicable, que no sólo es constituida por una sanción de carácter pecuniario, cual la prevista básicamente en la configuración legal del presente comportamiento delictivo, sino que trasciende a las formas peculiares de responsabilidad penal privativa de libertad, que a su vez experimenta un incremento interno que afecta a dos grados distintos de penalidad y que, en definitiva, permite establecer la diferencia cualitativamente acentuada de penalidad conjunta, que va desde la sanción pecuniaria hasta la determinación de la misma sanción pecuniaria y además de la pena de prisión menor.

El aspecto genuino en el que específicamente se concreta el contenido jurídico de la referencia, obligadamente crítica, a la sistemática legislativa acogida en la configuración del tipo de delito fiscal y en la conminación penal al mismo asignada se cifra en la mera ponderación del desvalor objetivo de resultado material, y su directa incidencia en el marco de penalidad, unilateralmente considerados, con independencia de la ponderación de otros elementos típicos de relevancia en el comportamiento defraudatorio objeto de la tipificación legal, de modo trascendencia, según el propio criterio axiológico del legislador penal, finalmente reconocido en el marco descriptivo de otros delitos de contenido patrimonial que tradicionalmente venían siendo incriminados conforme al exclusivo criterio de ponderación del resultado típico producido, en detrimento de la ponderación correspondiente al desvalor de acción relativo a la peculiar gravedad de los medios de ataque típico empleados por el sujeto, así como de la estimación de circunstancias objetivas y subjetivas fundamentadoras de un peculiar desvalor de injusto como también de un más cualificado reproche de culpabilidad, que en su conjunto permiten consignar la gra-

vedad del comportamiento delictivo descrito en la norma penal de una manera más adecuada que la aportada por el resultado patrimonial irrogado.

Este criterio ancestral, propio de la tradicional codificación histórica, en el presente marco típico no ha experimentado proceso de actualización legislativa, por demás sistemáticamente exigida, conforme a criterios axiológicos inspiradores del actual sistema de incriminación delictiva de nuestro vigente Código penal español.

En el orden dogmático de consideración de las peculiaridades del tipo de injusto del comportamiento previsto en la figura del delito fiscal, convendría señalar que ofrece singular interés la estimación de la peculiar estructura de la figura legal de referencia.

En efecto, el criterio legal de la originaria ocultación de bienes inspirada en el ánimo de eludir el pago de impuestos legalmente exigibles, a través de la reforma de 1977, ha sido sustituido por la determinación de una configuración fundamentalmente de carácter objetivo, integrada por la exigencia del comportamiento típico de la material defraudación de la Hacienda pública, estatal o local.

En principio, de conformidad con la observación formal y de acuerdo con el sentido de una interpretación literal de los términos descriptivos del comportamiento típico, cabría la posibilidad interpretativa de estimar que el delito fiscal aparece, en su vigente configuración positiva, descrito como un supuesto de delito objetivamente configurado, en la medida en que sería suficiente la realización de la defraudación patrimonial a la Hacienda pública para la concreción del tipo legal.

El criterio de interpretación de la hipotética estructura objetiva del tipo legal encontraría, en todo caso, en su favor algunos datos de apoyo significativos, entre los cuales convendría resaltar singularmente la específica exigencia de la causación de un resultado material que rebase una determinada cuantía legalmente asignada en la figura legal, que ha de alcanzar como mínimo el importe de 2.000.000 de pesetas.

La valoración de la cuantificación del resultado material, expresamente prevista en orden a la ponderación del comportamiento típico descrito y a la correlativa asignación de la sanción penal correspondiente, según el criterio gradual extremo cualitativamente alterado, en los términos de exasperación punitiva prevista en la figura legal, propicia el entendimiento de una configuración típica de carácter objetivo, por cuanto es exigible la mera producción de un resultado material, cuya valoración es directamente relevante en la medición de la responsabilidad penal asignada a la realización típica y culpable del comportamiento defraudatorio fiscal.

La comprensión conjunta del tipo legal de referencia requiere un análisis, no de signo unilateral, exclusivamente relativo a la estimación del comportamiento típico, en su esfera de ponderación del resultado material exigido en la figura legal, sino que reclama asimismo la debida consideración de aquellos otros elementos de configuración típica que incorpora la descripción positiva de referencia.

La causación del resultado material exigido en la figura legal integra un elemento objetivo de este tipo legal, que por demás requiere la producción material del mismo, precisamente en el importe de las cuantías respectivamente consignadas en la norma penal.

Ahora bien, en este contexto, interesa denotar que la descripción del tipo legal no se agota exclusivamente con esta realización básica objetiva del tipo legal, sino que sugiere la adecuada ponderación del conjunto de elementos integrantes del tipo legal, con singular referencia al ánimo de defraudar.

En el plano de la descripción del comportamiento típico básico, ciertamente podría estimarse que el ánimo de defraudar no habría de ser necesariamente implícito a la modalidad de comportamiento defraudatorio que describe el tipo de delito fiscal, sino que el mismo admitiría la posibilidad de realización tanto subjetiva como objetivamente determinada, por cuanto la dimensión objetiva de alcance patrimonial del fraude tributario, unilateralmente contemplada, en el marco de una hipotética configuración objetiva, podría permitir sustentar la concreción del tipo de referencia.

Sin embargo, no puede desconocerse que el propio texto del tipo legal de descripción del comportamiento contenido en el art. 319, I del Código penal incorpora asimismo un inciso segundo, en el que de modo expreso llama específicamente la atención sobre el elemento subjetivo integrado por el ánimo de defraudar.

La referencia legal consignada en el inciso final del citado número 1 del art. 319 del Código penal no permite apreciar inequívocamente la exigencia de un elemento subjetivo del tipo de injusto, en la medida en que el mismo no es expresamente exigido de modo inequívoco en la configuración legal del comportamiento delictivo, en cuanto tal categoría dogmática perteneciente a un tipo subjetivamente configurado en virtud de la exigencia del momento anímico finalista representado por el propósito de defraudar.

Antes bien, la expresa exigencia legal al ánimo defraudatorio abre, por así decir, un amplio margen de discrecionalidad interpretativa y de complejidad axiológica en orden a la determinación de la peculiar estructura del tipo legal de delito fiscal, por cuanto el ánimo de defraudar es específicamente mencionado en la disposición legal incriminadora de este delito, en tanto es susceptible de presunción normativa, en determinados supuestos previstos en la Ley, que efectivamente dispone 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”.

La presunción legal de existencia de ánimo defraudatorio en el comportamiento típico del delito fiscal tiene un alcance amplio y plural, en la medida en que viene determinada en virtud de la referencia a la realización de acciones falsarias o bien de anomalías sustanciales en la contabilidad, que comportan la doble modalidad alternativa de un primer núcleo global a su vez alternativamente previsto en la disposición legal, en relación con una segunda categoría de modalidad alternativa genérica de comportamiento típico, comprensiva a su vez de una doble específica alternativa de realización típica, la integrada por la negativa o la mera obstrucción a la acción investigadora de la administración tributaria.

En orden a la valoración de esta presunción legal del ánimo subjetivo de defraudar, como elemento típico de injusto del delito fiscal, podría estimarse que esta presunción comporta la exigencia del ánimo defraudatorio solamente para los supuestos que permiten fundamentar la presunción legal, de un modo tan desigual y arbitrariamente determinado por la casística y prolija descripción positiva.

Ahora bien, parece en todo caso que de la presunción legal del ánimo de defraudar en los supuestos específicamente designados en la disposición legal cabe extraer una ulterior consecuencia dogmática de más relevante trascendencia en la teoría del delito, por cuanto la presunción del ánimo defraudatorio constituye una presunción legal no asistemáticamente incluida en la norma penal, con total desconexión del contenido regulativo propio de la misma, sino precisamente incorporada en relación con la delimitación típica del básico comportamiento defraudatorio de la Hacienda pública, que describe la norma penal que conmina el tipo legal de referencia.

Desde esta perspectiva axiológica de consideración de base sistemática, procedería estimar que la presunción legalmente consignada del ánimo de defraudar asumiría un carácter eminentemente funcional, en el sentido de que la presunción queda supeditada en orden a la relevancia que la misma permite sustentar para la concreción del tipo delictivo.

En este sentido, la presunción legal del ánimo defraudatorio cobra plena significación dogmática, en la medida en que tal presunción positiva sirve para completar y clarificar el alcance de la descripción del comportamiento típico del delito fiscal.

En efecto, desde esta perspectiva de valoración, el ánimo de defraudar habría de estimarse como un genuino elemento típico subjetivo del injusto del delito fiscal, bien que implícitamente contenido en la descripción del núcleo esencial de la acción típica, representado por la conducta de defraudación a la Hacienda estatal o local, mediante uno de los medios alternativos posibles de producción de tal resultado típico, constituidos por la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales.

Si la presunción legal del ánimo defraudatorio asume efectivamente un carácter dogmático funcional, en orden a la determinación del contenido material de la figura legal del delito fiscal, habría que estimar que el comportamiento típico en el marco positivo de este delito queda recortado para las modalidades defraudatorias generadas a través de los medios alternativos de comisión descritos en la norma penal, precisamente inspiradas en el ánimo defraudatorio que ha de impulsar finalistamente y orientar el comportamiento del autor.

En esta perspectiva, se obtiene además un resultado favorable, desde el punto de vista material de valoración sustantiva del contenido de injusto del tipo legal de referencia, por cuanto el criterio puramente objetivo del resultado material de irrogación de un perjuicio defraudatorio a la Hacienda pública, patrimonialmente apreciable en la cuantía económica expresamente prevista en la norma penal, experimenta una restricción de tipicidad importante, a través de la exigencia de la concurrencia, en la actitud psicológica del autor, del singular elemento subjetivo del tipo de injusto representado por el ánimo de defraudar.

En base a este planteamiento, podría encontrarse un argumento significativo de demarcación positiva de tal supuesto típico de configuración legal de un comportamiento delictivo, conminado en el Código penal, en relación con la hipotética significación tributaria de infracciones puramente administrativas, marginales al genuino Derecho penal criminal.

La congruencia de significación restrictiva del tipo legal, en relación con los postulados propios del principio *in dubio pro reo*, evidencia, en el plano de Justicia penal material, la conveniencia de acoger un cri-

terio típicamente restrictivo de la figura legal incriminadora del delito fiscal.

En el orden de la determinación de exigencias de Justicia penal material en concordancia con los planteamientos dogmáticos de la configuración típica del delito de referencia, convendría también hacer expresa mención, si quiera sucinta, a la positiva previsión normativa de la incriminación de los sujetos deudores de la cuota defraudada o titulares de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida que no sean constitutivos de un sujeto activo unilateral, representado individualmente por la persona física, sino precisamente integrado por la persona jurídica, moral o colectiva.

En efecto, para evitar la injusta situación de ausencia de punibilidad para la realización de un comportamiento defraudatorio cuantitativamente relevante en el tipo legal de referencia por parte de los órganos de administración de una persona jurídica, el art. 319, número 3, del Código penal prevé una específica normativa que permite la incriminación de determinados sujetos individuales por la cualificada intervención de los mismos en la realización efectiva de los medios comisivos de causación de la defraudación de la Hacienda pública prevista en la norma penal incriminadora del delito fiscal.

El citado precepto, contenido en el número 3 del art. 319 del Código penal, dispone que "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 delic-

tivo se efectuará al autor material, sin perjuicio de la responsabilidad que incumba a los otros partícipes”.

La consideración crítica de este precepto asume la exigencia de una estimación de doble sentido. De una parte, será preciso estimar en sentido positivo el contenido de la descripción gradual y subsidiaria de la responsabilidad penal de determinadas personas intervinientes en la defraudación tributaria concerniente a obligación fiscal correspondiente a sociedad, entidad o empresa colectiva, en el plano histórico-legislativo, por cuanto el indicado precepto vino a colmar en cierta medida una patente laguna legal perceptible de un modo singularmente relevante en el marco de comportamientos delictivos que entrañan la realización de actos jurídicamente vinculados con el comportamiento propio de la persona jurídica que incide sobre la esfera de garantía de la norma penal, como el supuesto de referencia.

En esa perspectiva histórica estimativa de nuestra legislación penal, la disposición aludida asumió, aunque imperfectamente, un cometido político-criminal de cierta significación, en tanto la específica previsión normativa contenida en el precepto de referencia posibilitaba el reconocimiento de responsabilidad penal a sujetos individuales que habían intervenido en el marco de la acción propia de sociedad jurídica.

Ahora bien, los términos de consignación de la atribución positiva de responsabilidad penal a los sujetos individualmente consignados en la norma penal adolecían en todo caso de significativas deficiencias, toda vez que el precepto positivo parecía concentrarse con el establecimiento de un criterio escalonado, progresivo y subsidiario de determinación de responsabilidad penal de diversos sujetos,

respecto de los que legalmente se presumía una intervención ejecutiva en la realización del comportamiento típico descrito en la norma penal.

El mayor inconveniente de esta descripción positiva, sin duda, estriba en la irrogación de una presunción legal de responsabilidad penal a través de la estimación de autoría presunta, de los sujetos legalmente especificados. Tal presunción legal de culpabilidad individual, subsidiariamente determinada, comporta además una exigencia igualmente negativa de orden procesal penal, representada por la inversión de la carga de la prueba en orden a la demostración de la efectiva ausencia de responsabilidad penal por parte de los sujetos presuntamente culpables en el marco de la tipificación legal.

De este modo, este principio normativo, básicamente inspirado en una correcta pretensión de Justicia penal material, resulta mediatizado por la significación de la presunción casuística de culpabilidad de los sujetos hipotéticamente implicados, que además comporta una inversión de la prueba en orden a la demostración de su ausencia de responsabilidad.

Como subsidiaria modalidad de atribución de responsabilidad penal, según la descripción del tipo legal de referencia, aparece la asignación del comportamiento delictivo al autor material, en el supuesto en el que efectivamente se haya llegado a demostrar la ausencia de responsabilidad de los sujetos cuya culpabilidad presume en primera instancia la norma penal.

Por último, de forma inevitablemente superflua, la norma penal prevé expresamente la consignación de la responsabilidad penal que en todo caso incumba respectivamente a los demás intervinientes de la realización delictiva cometida por el autor principal,

que es integrado por los sujetos de responsabilidad penal presunta, representados en primera instancia por los directores, gerentes, consejeros delegados o personas que efectivamente ejerzan la administración de la sociedad jurídica, y, en segundo lugar, subsidiariamente, para el supuesto de la demostración de ausencia de responsabilidad de los mismos, por el autor material, en cuyo supuesto evidentemente es reconocida la responsabilidad, que proclama formalmente, de nuevo, en el marco específico del tipo legal, la norma penal incriminadora del delito fiscal para los partícipes en la realización delictiva.

En una perspectiva de consideración sistemática relativa a la apreciación de la relevancia de la norma incriminadora del comportamiento de los sujetos indicados, que inciden sobre la esfera de conducta propia de una persona jurídica en el plano del delito fiscal, surge el contraste normativo que la tipificación de este comportamiento sustenta con el principio general de la responsabilidad penal de quien actúa en nombre de otro, que, tras la reforma urgente y parcial del Código penal de 25 de junio de 1983, instaura el nuevo artículo 15 bis del texto punitivo.

En efecto, a partir de la reforma de 1983, el Código penal incorpora, en el ámbito de regulación general de las personas responsables criminalmente de los delitos y las faltas, respecto al marco regulativo propio de la doctrina genérica de la autoría y de la participación, el principio de la responsabilidad de quien actúa en nombre de otro, consignado en el art. 15 bis del Código penal, que dispone: "El que actuare como directivo u órgano de una persona jurídica o en representación legal o voluntaria de la misma, responderá personalmente, aunque

no concurra en él, y sí en el entidad en cuyo nombre obrare, las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo.

Aparece de esta suerte configurado un nuevo principio general determinativo de la responsabilidad penal, a título de autoría o de complicidad, en relación con el comportamiento típico realizado en el marco de la conducta propia de la persona jurídica. Junto a la proclamación en el art. 12 del Código penal de los títulos básicos de la responsabilidad criminal por la comisión de delitos y faltas por los autores, cómplices y encubridores, el art. 15 bis del Código penal aporta un criterio genérico de responsabilidad penal del sujeto que actúa en nombre de otro sin reunir por sí mismo las condiciones, cualidades o relaciones exigidas en la correspondiente figura legal.

La determinación de este criterio general de responsabilidad penal, en el ámbito regulativo de la doctrina de la autoría y de la participación, conlleva la exigencia de proclamación de una nueva vía de incriminación de las personas que actúan a través de una actitud usurpatoria de cualidades o condiciones o relaciones requeridas en los singulares tipos legales.

Especial relevancia ofrece la cualificación de tales condiciones legales en la esfera de comportamiento de la persona jurídica, por cuanto la incapacidad de acción típica, de culpabilidad y de punibilidad de la misma exige la previsión de una posible responsabilidad de la concreta persona física que se sitúa con su actuación en el tráfico jurídico en el lugar de la actuación que es propia de la persona colectiva. Este principio general es ahora precisamente establecido en el art. 15 bis del vigente Código penal, en térmi-

nos que por cierto sustancialmente discrepan ya del alcance regulativo históricamente significativo de la disposición contenida en el art. 319, 3 del Código penal.

En efecto, la supresión de los inconvenientes técnicos, derivados de la previsión de la subsidiaridad de la responsabilidad penal, del casuismo descriptivo y de la instauración de la inversión de la carga de la prueba de la presunción de culpabilidad de los sujetos individualmente previstos en el art. 319, 3 del Código penal, por el criterio general incorporado en el actual art. 15 bis, comporta, no sólo una disidencia nomológica, sino incluso un fragmentario contraste normativo de regulación del alcance positivo de ambos preceptos penales, que a mi modo de ver implica una proclamación de prevalencia regulativa del art. 15 bis del Código penal en el plano técnico de ponderación de la responsabilidad de quien actúa en nombre de otro a través de la actitud usurpatoria de cualidad típica del sujeto activo específicamente prevista en la norma penal.

La evidencia de este contraste positivo requiere, en todo caso, una adecuada rectificación legislativa, que permita de modo inequívoco excluir toda sospecha de previsión de una especial doctrina de autoría y participación singularmente relevante en el marco típico del delito fiscal, con supeditado acomodo estricto a las exigencias normativas inherentes al sistema legal de regulación de la doctrina de la autoría y la participación en el vigente Código penal español.

IV

La Ley orgánica de 29 de abril de 1985, de reforma

del Código penal en materia de los delitos contra la Hacienda pública, dota de nuevo contenido regulativo al Título VI del Libro II del Código, que históricamente estuvo dedicado a la incriminación de los juegos ilícitos, hasta quedar derogado en la reforma urgente y parcial del Código penal de 25 de junio de 1983.

Comprendiendo el originario Título VI aludido de los artículos 349 y 350, la Ley de reforma de 29 de abril de 1985 incorpora además un artículo adicional dentro del indicado Título, que bajo la rúbrica general de los "Delitos contra la Hacienda pública" resulta comprensivo de los vigentes artículos 349, 350 y 350 bis del Código penal.

La Ley orgánica de reforma del Código penal en los delitos contra la Hacienda pública de 29 de abril de 1985 proclama expresamente que la previsión legislativa del delito fiscal conforme a la Ley de 14 de noviembre de 1977, en sustitución del originario delito de ocultación fraudulenta de bienes o de industria, no llegó a alcanzar, por muchas razones, los frutos deseados y, especialmente, el efecto de prevención general al que tiende todo precepto penal, pues existen todavía no pocas situaciones fraudulentas en las que, mediante acciones u omisiones deliberadas, se atenta de hecho contra los principios de generalidad y capacidad del art. 31 de la Constitución española, en cuya virtud todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema justo y no confiscatorio.

La tipificación contenida en los nuevos artículos 349, 350 y 350 bis, que incluye en el vigente Código penal la Ley de 1985, no sólo asume alcance sistemático, reemplazando a históricos tipos de bagatela pretendidamente moralizantes de ancestrales tradicio-

nes arraigadas en los usos sociales, como eran los tipos de juegos ilícitos, sino que comporta notorias novedades en la positiva configuración de la materia de la tipicidad propia de los delitos contra la Hacienda pública.

De esta suerte, la nueva incriminación del delito fiscal en nuestro Ordenamiento punitivo abarca diferentes tipos legales, descritos en los diversos preceptos ubicados bajo la aludida rúbrica general de los delitos contra la Hacienda pública, que, según manifiesta expresamente el propio legislador, no se limita a eliminar una barrera prejudicial para reprimir el fraude fiscal, sino que aparece como avance, en cierto modo, de lo que podrá ser el nuevo Código penal que se proyecta, aspirando a mejorar los textos sustantivos con otras dos modificaciones.

A. Defraudación a la Hacienda estatal, autonómica o local, por elusión del pago de tributos o disfrute indebido de beneficios fiscales.

El primer tipo de delito que configura la presente Ley de reforma del Código penal en materia de delitos contra la Hacienda pública es el de defraudación a la Hacienda pública, que describe y conmina el art. 349 del Código penal.

La configuración del tipo de delito de defraudación determina como sujeto pasivo del mismo a la Hacienda pública, estatal, autonómica o local, según especifica positiva y expresamente el texto legal.

La modalidad típica de realización de la conducta delictiva defraudatoria de la Hacienda pública, que alcanza diversos ámbitos de capacidad tributaria, se concreta alternativamente a través de la específica referencia a las básicas modalidades de la elusión del pa-

go de tributos, de un lado, y del disfrute indebido de beneficios fiscales, de otro.

Se subraya, en la nueva configuración del tipo de defraudación a la Hacienda pública, el carácter puramente defraudatorio de la acción descrita, que conlleva un perjuicio patrimonial efectivo a la Hacienda pública, resultando en este sentido objetivamente configurado el tipo de injusto, por cuanto será suficiente para su concreción la irrogación del real perjuicio defraudatorio al fisco que alcance una cuantía mínima excedente de 5.000.000 de pesetas.

La defraudación comporta consiguientemente, en el ámbito de tipificación de la nueva figura legal de referencia, la exigencia de causación de un perjuicio patrimonial que supere el importe mínimo de 5.000.000 de pesetas. De esta suerte, la presencia de una mera motivación finalista cifrada en el propósito de defraudar a la Hacienda pública, sobre la base de un comportamiento típico objetivo, no será en ningún caso suficiente para la concreción del tipo de injusto, en la delimitación de la nueva incriminación penal.

Ahora bien, la irrogación del indicado perjuicio económico no es indeterminadamente descrita en la norma penal. En efecto, en virtud de la misma, no será materia delictiva cualquier causación del perjuicio patrimonial en la cuantía consignada, sino por el contrario exclusivamente aquella causación del mismo que sea precisamente producida a través de la realización de uno de los momentos de conducta típica que con carácter alternativo requiere la propia norma penal, a saber: la elusión del pago de tributivos o el disfrute indebido de beneficios fiscales.

La configuración típica del presente delito responde a la estructura propia de un delito plurisubsistente, compuesto de dos actos: uno de naturaleza común y constante, representado por la defraudación a la Hacienda pública, y otro de carácter alternativo, integrado por los momentos de acción constituidos por los comportamientos de eludir el pago de tributos o de disfrutar indebidamente de beneficios fiscales.

Es preciso tener presente que la relación que conecta a ambos momentos diferentes de acción, el elemento común y el alternativamente variable, es una relación de causalidad típica, en el sentido de que el elemento alternativo de la alusión del pago de tributos o el disfrute indebido de beneficios fiscales habrá de constituir la causa generadora de la defraudación a la Hacienda pública.

En este contexto, es de consignar que el efecto patrimonial de la defraudación a la Hacienda pública integra el resultado material, causalmente vinculado con el primer momento de acción de índole alternativa, a que se ha hecho referencia.

De otra parte, el resultado material de la defraudación fiscal, en cuanto es exigido en la cuantía legalmente fijada, requiere por lo demás una efectiva producción del mismo, de conformidad con la estructura propia de un delito objetivamente configurado, que no incorpora la exigencia de ningún elemento subjetivo de injusto, de modo genérico, ni en particular el integrado por la intención finalista del autor de pretender la consecución del efecto defraudatorio.

En sede de tipicidad se plantea básicamente, en el presente ámbito positivo, la problemática relativa a la consideración de si la exigencia de la cuantía mínima del resultado material del presente delito, que ha de

exceder de 5.000.000 de pesetas, es constitutiva, bien de un elemento integrante del propio resultado material, bien de una mera condición objetiva de punibilidad.

A este respecto, si bien la doctrina mayoritaria se manifiesta en favor de la apreciación de una condición objetiva de punibilidad, ha de tenerse en cuenta que la delimitación de la esfera de relevancia apreciada en la tipicidad de este delito se condiciona a la determinación de la cuantía del resultado material en el importe que la norma positivamente expresa, no haciendo depender la mera punición del delito de la producción de un resultado que aparezca sólo causalmente vinculado con el comportamiento del autor, sin dependencia de la culpabilidad personal por el injusto típico.

En efecto, el perjuicio patrimonial positivamente exigido en cuantía superior al importe defraudatorio mínimo de 5.000.000 de pesetas no es constitutiva de una mera condición objetiva de punibilidad, conectada con una pura relación causal con el comportamiento del sujeto agente, sino momento esencial del resultado material, perteneciente a la manifestación de voluntad de acción del autor y al propio tiempo plenamente asumido por las condiciones de culpabilidad personal del mismo por la realización del tipo de injusto.

Es de hacer notar a este respecto que, si bien el art. 349 del vigente Código penal no configura subjetivamente el tipo de injusto del delito fiscal, el indicado precepto requiere básicamente la concurrencia del dolo en la conducta del autor, por exigencias de la propia dinámica de la acción conminada en la norma penal, en cuanto la descripción positiva exige conciencia y voluntad de realización de fraude en que esen-

cialmente se sustancia el comportamiento subsumible en el tipo de referencia.

La estructura del tipo de injusto objeto de consideración, en cuanto no requiere la presencia de ningún elemento subjetivo del injusto, satisfaciéndose con la básica concurrencia del dolo, suscita precisamente la problemática de la posibilidad de exclusión del dolo y consiguiente admisión de la culpa, en todos aquellos supuestos de error de tipo o de error de prohibición superable o vencible, en que resulta exigible la evitación por parte del sujeto del resultado típico que, sin embargo, es producido por el mismo sin el conocer y querer propio del dolo.

En tales hipótesis, la exclusión del dolo, en virtud de error superable o vencible, no determina la correspondiente exclusión de la punición del tipo de injusto, como sucedería en el supuesto de la exigencia de un elemento subjetivo de injusto, sino que antes bien posibilita la comisión culposa del mismo, haciéndose el sujeto acreedor al juicio de reproche más atenuado de la culpabilidad culposa, en cuanto le era jurídicamente exigible un comportamiento en cuya virtud el sujeto hubiera evitado precisamente la producción del resultado, que pudo y debió haber previsto y excluido.

De otra parte, al igual que las restantes figuras delictivas tributarias, el presente tipo de delito fiscal resulta configurado de conformidad a la estructura de una ley penal necesitada de complemento, habiendo de delimitarse el alcance y contenido de los conceptos típicos normativos de la elusión del pago de tributos y del indebido disfrute de beneficios fiscales a tenor de la vigente legislación fiscal, a la que necesariamente se remite.

Es de resaltar, en orden a la conminación de la

presente figura delictiva la determinación de una doble penalidad, que afecta tanto a la privación de libertad como al patrimonio del sujeto, mediante la concurrencia de una pena de prisión menor y una pena pecuniaria del tanto al séxtuplo de la correspondiente cuantía de la defraudación fiscal irrogada, pretendiéndose acaso un tanto utópicamente el aseguramiento por vía acumulativa de la función de prevención de la sanción penal.

Desde esta perspectiva, en efecto, se trata de garantizar la eficacia preventivo-general y preventivo-especial de la multa establecida con la concurrente imposición de la pena privativa de libertad de prisión menor, atendiéndose a la básica indicación político-criminal de que el establecimiento de una penalidad exclusivamente pecuniaria podría concluir en una mera asunción de riesgos asentada en una pura estimación de cálculos económicos, por completo contraindicada a la finalidad del precepto penal.

La diversificación típica de los diferentes supuestos legales previstos en el nuevo Título VI del Libro II del Código penal, en la vigente incriminación de los delitos contra la Hacienda pública, ha permitido básicamente ponderar la determinación de la penalidad correspondiente a las singulares figuras delictivas, de modo más particularizado y en todo caso con mayor precisión y al propio tiempo menor casuismo con que era determinado el anterior ámbito de tipicidad de la presente figura de delito fiscal, conforme a precedente configuración legal de 1977.

En este sentido, la defraudación fiscal de referencia, en la cuantía material requerida por la elusión del pago de tributos o el indebido disfrute de beneficios fiscales, es conminada positivamente con la imposición de la pena de prisión menor y la multa del

tanto al séxtuplo de la cuantía de la defraudación tributaria irrogada, en un alarde punitivo que por lo demás es extendido a otras difusas figuras de delitos fiscales.

En orden a la penalidad, finalmente interesa explicitar que, acaso en un excesivo prurito de acumulación punitiva y de ponderación desvalorativa del resultado material de la defraudación fiscal, el precepto inculpativo en su configuración legal de 1985, junto a la penalidad básica establecida, ha determinado la imposición al responsable de la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial, así como del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un periodo de tres a seis años.

La última cláusula de penalidad aulida, que contiene el párrafo III del art. 349 del vigente Código penal, suscita la cuestión de si la pérdida de la posibilidad de futura obtención de subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales, durante el lapso temporal establecido, constituye una mera cuota adicional de penalidad de la presente figura de delito, o bien una consecuencia sancionadora administrativa de carácter extrapenal.

La indicada pérdida de expectativas crediticias fiscales o la privación del derecho de disfrute de beneficios o incentivos fiscales no constituyen, en sentido propio, ninguna pena de las imponibles con arreglo al Código penal, no figurando incluida en la escala general de las mismas que el texto legal establece. Pero tal verificación jurídico-formal no permite en todo caso extraer la conclusión de la estimación de aquélla como mera sanción administrativa, por cuanto en un plano sustantivo la aplicación de la misma habrá de ser efectuada en sede jurídico-penal, en vir-

tud de los presupuestos fundamentadores de la culpabilidad del autor del injusto típico, determinante de la sanción establecida en la vigente norma punitiva.

El art. 349 citado contiene la descripción del tipo genuino de fraude fiscal, que en orden a la determinación del exacto alcance de su ámbito normativo exige tomar en consideración el presupuesto de la ley penal representado por la vigencia de los diversos conceptos jurídico-fiscales, tanto de tributos periódicos o de declaración periódica como de tributos cuyo periodo impositivo fuere inferior a doce meses, para cuya exacta determinación será preciso atender a las previsiones contenidas en la normativa fiscal vigente.

En cualquier caso, a este respecto, será previsible la relevancia del error de tipo, singularmente apreciable en los supuestos de variaciones de carácter extrapenal que se introduzcan en la configuración normativa de los tributos cuyo periodo impositivo experimente modificación legal.

B. Obtención falsaria de subvención o desgravación pública

El art. 350, I del vigente Código penal tipifica la conducta de quien obtuviere una subvención o desgravación pública en más de 2.500.000 pesetas, falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido, y la conmina con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la misma.

La conducta delictiva descrita en el presente tipo legal de delito, a que la norma impone idéntica penalidad a la determinada al denominado tipo genui-

no de defraudación fiscal, constituye una modalidad típica de fraude fiscal correlativo.

En orden al carácter desvalorativo de la conducta descrita en este tipo legal, procede tener presente que el mismo constituye una especie de defraudación fiscal que incide primordialmente sobre la perspectiva patrimonial del *lucrum cessans*, lo que implica una estimación axiológica en el plano jurídicopenal que guarda paralelo con la valoración normativa de la omisión como modalidad típica de conducta junto a la acción positiva.

No obstante, desde el punto de vista criminológico, cabe estimar que la defraudación generada en el contexto de la tipicidad comprendida en esta figura legal tiene presente la distinta situación objetiva básica del originario beneficio ilícito por vía de subvención o desgravación fiscal mediante la evasión del pago de tributos o el indebido disfrute de beneficios fiscales.

Prueba de esta desvaloración de la conducta defraudatoria fiscal podría encontrarse justamente en la exigencia, por el tipo de obtención ilícita de subvención o desgravación fiscal, de una peculiar forma de acción, consistente bien en la falsificación de las condiciones requeridas para la concesión, bien en la ocultación de las que la hubiesen impedido.

Desde esta perspectiva, no obstante, habría que tener en cuenta que la conducta típica de referencia de obtención ilícita de subvención o desgravación pública es positivamente cualificada en mayor medida que la modalidad típica, correspondiente a la segunda alternativa posible prevista en el tipo legal descrito en el art. 349 del Código penal, referente al disfrute indebido de beneficios fiscales, por cuanto en esta con-

ducta típica no se exige ingrediente alguno de comportamiento falsario.

A este respecto, es preciso consiguientemente ponderar un doble criterio valorativo, que incide en la estimación axiológica operada por el legislador, de una manera precisamente incongruente con los respectivos términos de descripción de las singulares conductas típicas incorporadas.

En efecto, en el art. 349 del Código penal se atiende a la desvaloración de la genuina conducta defraudatoria de la Hacienda pública por causación perjudicial de efectivo *damnum* tributario, en tanto que en el ámbito descriptivo del art. 350 del Código penal se desvalora específicamente la obtención falsa de subvención o desgravación pública, que de modo primordial afecta materialmente a la dimensión económica del *lucrum* ilícito.

Esta valoración de ambos criterios, reveladores de manifestaciones criminológicas de comportamiento fiscal delictivo, es básicamente inspiradora de la configuración positiva incorporada en el Código penal por la Ley de 29 de abril de 1985, de reforma del Código penal en materia de delitos contra la Hacienda pública.

Ahora bien, el criterio axiológico básicamente tomado en consideración ha sido incongruentemente aplicado por el propio legislador penal, quien, con independencia de la corrección o no del indicado criterio, incurre en una contradicción interna sustantiva, al equiparar positivamente, en el marco del art. 349 del Código penal, la defraudación a la Hacienda pública por disfrute indebido de beneficios fiscales con la defraudación por elusión del pago de tributos.

Si queda constatada la coincidencia entre el indebi-

do disfrute de beneficios fiscales, de una parte, y la obtención de subvención o desgravación pública, de otra, por cuanto los presupuestos objetivos de ambas modalidades de conducta típica se entienden referidos a la esfera trazada por el *lucrum* ilícito, resulta de todo punto incongruente extraer el indebido disfrute de beneficios fiscales del ámbito típico de la obtención ilícita de beneficios fiscales, descrita en el art. 350, I, para incorporarla incorrectamente a la esfera de la defraudación lesiva a la Hacienda pública, incriminada en el art. 349 del Código penal.

Si se estimara, en sentido contrario, que el disfrute indebido de beneficios fiscales no se mantiene exclusiva ni necesariamente en la esfera defraudatoria de la incidencia propia del *lucrum cessans*, sino que desde la perspectiva del comportamiento delictivo implica una efectiva defraudación lesiva a la Hacienda pública, lo que justificaría su efectiva inclusión en el ámbito del tipo genuino de la defraudación descrita en el art. 349 del Código penal, no se alcanza a comprender por qué análogamente el comportamiento típico de obtención de subvención o desgravación pública conminado en el art. 350, I del Código penal no se valora también desde la óptica de la incidencia lesiva en la Hacienda pública, lo que inexcusablemente exigiría su incorporación en el tipo genuino de la defraudación a la Hacienda pública.

En efecto, el sentido del razonamiento teórico puede ser dispar, según la acepción interpretativa que se asuma del efecto lesivo o lucrativo del resultado material propio de cada tipo legal de delito, pero en todo caso la asunción de un criterio legal requiere la dispensa de un tratamiento positivo lógico y coherente en ambas esferas típicas, por lo que no se alcanza a comprender el sinsentido normativo de la diversi-

ficación gratuita, arbitraria, y por demás sustancialmente injusta, que a este respecto se ha establecido en la última reforma infligida al Código penal en materia de los delitos contra la Hacienda pública.

Si desde un punto de vista teórico se manifiesta la discordancia que queda apuntada, reveladora de la total incongruencia y de la falta de coherencia valorativa en el criterio axiológico asumido por el legislador penal, es de advertir que aún se incrementa el alcance de la antinomia legal de que adolece el tipo descrito en el art. 350, I en relación con el conminado en el art. 349 del Código penal, si se tiene presente que, además de la disparidad básica de criterio valorativo, se incurre en una ulterior discriminación normativa, a todas luces inconstitucional, por contradecir las exigencias del principio de igualdad.

En efecto, para la figura básica de la defraudación fiscal en su modalidad típica de indebido disfrute de beneficios fiscales, incriminada en el art. 349 del Código penal, se requiere la causación de un resultado material en el que la cuantía del beneficio fiscal obtenido exceda de 5.000.000 de pesetas, en tanto que en el ámbito de la obtención ilícita de subvención o desgravación pública, conminada en el art. 350 del Código penal, se reduce la cuantía del resultado material justamente a la mitad del importe anteriormente fijado, es decir, a 2.500.000 pesetas, lo que equivale en la esfera penal a una duplicación punitiva del comportamiento fraudulento tipificado.

Ha de tenerse en cuenta que no sólo se produce un grave dislate de carácter cuantitativo, en cuanto se genera una duplicidad desvalorativa con relación a idéntico comportamiento básico sustancial defraudatorio, sino que incluso se exaspera cualitativa-

mente el agravio al principio de igualdad en que ambos preceptos incurren, en tanto la delimitación del tipo de obtención ilícita de subvención o desgravación pública conminado en el art. 350, I del Código penal requiere un nuevo elemento típico normativo, ajeno por entero al tipo de indebido disfrute de beneficios fiscales descrito en el art. 349 del Código penal, cual es la positiva exigencia de la falsificación de las condiciones requeridas para la obtención de la subvención o desgravación pública, o bien, alternativamente, la ocultación de aquellas condiciones que hubiese impedido la aludida obtención ilícita.

La penalidad establecida a ambos tipos de delito responde a una tan acentuada deficiencia de desvaloración cuantitativa y de discriminación cualitativa, en la tipificación de las conductas descritas, que la norma penal, en su nueva configuración, en lugar de servir a la mejor Justicia penal inaterial a través de la salvaguarda de los bienes jurídicos susceptibles de protección punitiva en la esfera de la Hacienda pública, constituye un precepto viciado de inconstitucionalidad, por vulnerar el principio de igualdad; y con ello, en un orden de Justicia preconizado por el Estado social y democrático de Derecho, hace presagiar que su mejor destino, para la evitación de tan patentes injusticias, será de nuevo la absoluta inaplicación de los aludidos preceptos incriminadores.

De otra parte, procede significar que, si bien desde un punto de vista formal podría efectivamente apreciarse una discrepancia de contenido entre la falsificación indicada y la ocultación aludida en el art. 350, I del Código penal, desde un punto de vista axiológico y sistemático convendría más bien una interpretación estimativa de una equivalencia de sig-

nificado de la conducta típica en las modalidades formales alternativas de falsificación y de ocultación, en el sentido de que ambas formas de acción equivalen a una falsaria manifestación de la voluntad de ilícita obtención de subvención o desgravación pública.

De igual modo, es preciso tener presente que la estructura asignada a la configuración típica a que se hace referencia conforma un delito plurisubsistente, en el que, junto a ambas modalidades alternativas de falsificación u ocultación de las condiciones requeridas para la concesión de subvención o desgravación pública, se requiere la efectiva obtención de la misma, y precisamente en una cuantía que es expresamente determinada en la Ley, aunque de modo tan incorrecto como incongruente.

Es finalmente de señalar que la sanción extensiva, no constitutiva de pena genuina, es asimismo en el presente tipo establecida por igual periodo de duración, de tres a seis años, que en el tipo defraudatorio a la Hacienda pública descrito en el precedente art. 349 del Código penal.

C. Inobservancia de los fines sustanciales de actividad subvencionada con fondos públicos, por incumplimiento de las condiciones establecidas para el desarrollo de la misma

El art. 350, II del vigente Código penal describe un tipo delictivo de defraudación fiscal, consistente en la inobservancia de los fines sustanciales para los que la subvención fue concedida, por incumplimiento de las condiciones establecidas para el desarrollo de la actividad subvencionada.

Si bien la descripción de esta figura delictiva revisite, al igual que las precedentes, una estructura plura-

lista integrada por la concurrencia de varios actos, propia de los delitos plurisubsistentes, se hace preciso observar con detenimiento el contenido de descripción de la norma legal y la concreta forma de expresión de la descripción positiva de la misma.

A este respecto, en un sentido puramente formal, existe indudablemente una duplicidad de actos ejecutivos del comportamiento típico, a saber: el incumplimiento de las condiciones establecidas en el desarrollo de una actividad subvencionada con fondos públicos, de una parte, y la sustancial alteración de los fines para los que la subvención fue concedida, de otra.

Sin embargo, sin perjuicio de la verificación cronológica de los distintos momentos de conducta típica reseñados, parece conveniente estimar, en una esfera valorativa del contenido material de la conducta típica descrita, que la esencia del núcleo del verbo de acción configurador del tipo no se halla propiamente integrada por el incumplimiento de las condiciones legalmente establecidas, sino por la sustancial alteración de los fines para los que se otorgó la subvención con fondos públicos.

Desde esta perspectiva valorativa, los dos diferentes momentos cronológicos de acción mantienen entre sí una relación típica de causalidad, en cuya virtud cabría determinar que el núcleo de la acción se halla representado por la sustancial alteración de los fines para los que la subvención fue concedida, siendo tal inobservancia de fines sustanciales precisamente generada por el incumplimiento de las condiciones establecidas en el curso del desarrollo de la actividad subvencionada con fondos públicos.

De esta suerte, la apreciada relación de causalidad entre los dos momentos de acción cumple el básico

cometido de restringir el ámbito de tipicidad de la conducta de inobservación de los fines sustanciales de la subvención concedida, en virtud del incumplimiento de las condiciones que han de regir el desarrollo de la actividad subvencionada.

De este modo, el incumplimiento de las condiciones establecidas para el desarrollo de una actividad subvencionada con fondos públicos delimita el alcance de la alteración sustancial de los fines atendidos con la subvención, y en su virtud ha de preceder cronológicamente a la inobservancia de tales fines. De otra forma, no sería imaginable lógicamente que la inobservancia de los fines sustanciales para los que la subvención pública fue concedida generase el incumplimiento de las condiciones establecidas.

La exigencia lógica de la realización de esta conducta de plural contenido de acto conlleva una relación de precedencia cronológica y de significación causal, en orden a la concreción del núcleo del verbo de acción típica, que desde esta perspectiva se cifra en la sustancial alteración de los fines de la subvención.

La configuración positiva de la conducta típica de inobservancia de los fines sustanciales de la subvención concedida no implica, conforme a la estructura conferida al tipo de defraudación fiscal, una configuración subjetiva, que requiera la concurrencia de elemento típico subjetivo de injusto trascendente más allá de la esfera propia del dolo.

En efecto, la inobservancia de los fines sustanciales de una subvención concedida con cargo a fondos públicos no comporta una configuración típica subjetiva, que entrañe la exigencia de elemento subjetivo del tipo de injusto ni de elemento de carácter finalista, por desviación de los fines propios de la actividad

subvencionada, teleológicamente orientada hacia la consecución de una meta ulterior.

Antes bien, la descripción positiva de la inobservancia de los fines sustanciales de la subvención concedida con fondos públicos, por incumplimiento de las actividades legalmente establecidas en orden al desarrollo de la actividad subvencionada, corresponde a la estructura de un tipo objetivamente configurado, que en cuanto tal puede ser realizado tanto dolosa como culposamente.

Desde el punto de vista de las exigencias dogmáticas requeridas por la presente figura legal, no existe obstáculo alguno para la concreción culposa del tipo de injusto, en todos aquellos supuestos en los que, por faltar alguno de los elementos esenciales del dolo, el reproche de culpabilidad se fundamenta en la inobservancia del deber objetivo de cuidado, exigible personalmente al sujeto autor de la alteración sustancial, no dolosa ni intencional, de los fines de la actividad subvencionada con fondos públicos en concordancia con las condiciones legalmente establecidas.

De otra parte, interesa consignar que el resultado material de la alteración típica sustancial de los fines de la actividad para cuyo desarrollo fue concedida la subvención de fondos públicos no es un concepto puramente desprovisto de una catalogación valorativa de incidencia económica, sino que antes bien ha de asumir una relevancia de esta índole, que la ley taxativamente fija en la causación de un resultado cuyo importe supere 2.500.000 pesetas.

De este modo, el resultado material del presente tipo de delito se equipara, respecto a su importe económico, justamente a la cuantía establecida para el resultado material del tipo defraudatorio fiscal de ob-

tención de subvención o desgravación pública, por falsificación de las condiciones requeridas para la misma o por ocultamiento de las que la hubieren impedido, descrito en el art. 350, I del Código penal.

Aún más, la estructura típica de la figura de delito de inobservancia de los fines sustanciales de actividad subvencionada con fondos públicos, conminada en el art. 350, II del Código penal se equipara estructuralmente al precedente tipo de delito, descrito en el art. 350, I del Código penal, por cuanto en los fines de la subvención se exige una alteración sustancial que equivale a una modalidad falsaria de manifestación de conducta fraudulenta por parte del autor, generadora de idéntico resultado material.

Concordando efectivamente en diversos elementos configuradores del respectivo tipo legal ambas modalidades delictivas, previstas en los párrafos I y II del art. 350 del Código penal, discrepan en cambio estructuralmente entre sí en la dinámica de la acción respectiva. Mientras en el tipo descrito en el párrafo I la presencia de la conducta típica estriba en la obtención ilícita de la subvención o desgravación pública, a través de la falsificación de las condiciones requeridas para su concesión o el ocultamiento de las que la hubiesen impedido, el núcleo central del verbo de la acción conminada en el párrafo II reside en la falsaria inobservancia de los fines mediante alteración sustancial de los mismos, precisamente por incumplimiento de las condiciones establecidas para el desarrollo de la actividad públicamente subvencionada.

A su vez, en cierto sentido, existe una relación cronológica de sucesión entre ambas conductas, respectivamente descritas en los párrafos I y II del citado art. 350 del Código penal. En tanto el párrafo I incrimina la conducta de la ilícita obtención de subvención o

desgravación pública, el párrafo II conmina penalmente una modalidad del comportamiento típico de ilícito desarrollo de la actividad subvencionada, consistente en la inobservancia de los fines sustanciales por incumplimiento de las condiciones establecidas.

Desde esta perspectiva, podría suscitarse la cuestión relativa a la dispensa de un posible trato discriminatorio, conferido por la propia norma legal, de una parte, a la subvención y, de otra, a la desgravación con fondos públicos.

En efecto, en tanto se tipifica la conducta de obtención de una subvención pública que exceda de 2.500.000 pesetas por falsificación u ocultación de las condiciones requeridas para su concesión y se describe asimismo la inobservancia de los fines sustanciales por el incumplimiento de las condiciones establecidas en el desarrollo de una actividad subvencionada, en cambio, queda completamente al margen de la tipificación penal la conducta del posterior aprovechamiento del importe de la desgravación pública en idéntica cuantía básica excedente de 2.500.000 pesetas, respecto de la cual podría haberse arbitrado un sistema incriminador paralelo al previsto para el ejercicio típico de actividad subvencionada.

No obstante, habida cuenta de la dificultad dogmática que la incriminación autónoma de un ulterior comportamiento de beneficio de la desgravación pública excedente de 2.500.000 pesetas falsariamente obtenido comportaría en el ámbito de la tipicidad, por la irrelevancia del agotamiento del delito, y por la propia significación penal de la receptación y del encubrimiento, podría resultar procedente dispensar un tratamiento discriminatorio al otorgado al comportamiento típico básico, representado por la obtención de subvención o desgravación pública.

De *lege ferenda* parece preferible asimilar el comportamiento de obtención de desgravación pública, descrito en el inciso segundo del art. 350, I del Código penal, a la conducta típica de defraudación por disfrute indebido de beneficios fiscales, conminada en el inciso segundo del art. 349 del Código penal.

En favor de este tratamiento de *jure condendo*, no sólo opera la mayor similitud morfológica de la conducta de obtención de desgravación pública con la de disfrute indebido de beneficios fiscales que con la de ilícita obtención de subvención pública, a que el Código la equipara, sino también una más equitativa valoración de la conducta de desgravación pública y de su ulterior disfrute, por cuanto ambas manifestaciones de comportamiento podrían tener adecuada cabida en el ámbito descriptivo del tipo defraudatorio de disfrute indebido de beneficios fiscales.

Junto a este tratamiento más ponderado y ecuánime de la indicada modalidad típica de la obtención y en su caso disfrute de desgravación pública, en relación con el tipo genuino de fraude fiscal, descrito en el art. 349 del Código penal, la restricción de la materia de tipicidad descrita en el art. 350, I del Código penal subsanaría, siquiera parcialmente, la complejidad que para la configuración típica implica la incorporación como elemento esencial de la conducta el comportamiento falsario de las condiciones requeridas para la obtención de la desgravación pública.

De este modo, en tanto de *lege ferenda* el tipo genuino defraudación fiscal descrito en el art. 349 del Código penal comprendiera la defraudación a la Hacienda pública, por elusión del pago de tributos o el disfrute indebido de beneficios fiscales con específica asimilación de la obtención y el disfrute de desgravación pública, el art. 350 del Código penal que

daría reservado a la descripción de la obtención ilícita de subvención pública, como primer tipo cronológico de delito, y a la inobservancia de los fines sustanciales de la subvención pública por incumplimiento de las condiciones establecidas para el desarrollo de la actividad subvencionada, como segunda modalidad cronológica de conducta delictiva.

En orden a la penalidad, la conducta delictiva de inobservancia de fines sustanciales de actividad subvencionada con fondos públicos de *lege lata* es sancionada con idéntica penalidad que el comportamiento típico de obtención ilícita de desgravación o subvención pública, por falsificación u ocultamiento de las condiciones esenciales, esto es, con pena privativa de libertad de prisión menor y con multa del tanto al séxtuplo del importe del resultado material, fijado en ambos supuestos en el límite mínimo de 2.500.000 pesetas.

Asimismo, al igual que respecto de la obtención ilícita de subvención o desgravación pública por falsificación u ocultación de las condiciones esenciales, la inobservancia de los fines esenciales de la actividad subvencionada con fondos públicos conllevará la imposición de la sanción atípica e innominada de pérdida de derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un periodo de tres a seis años, impuesta por el art. 350, III del Código penal.

En cualquier caso, interesa consignar que la determinación de tal penalidad innominada, que adicionalmente establece el art. 350, III del Código penal, adolece de grave imprecisión positiva, por cuanto no queda exactamente especificado el presupuesto normativo al que se anuda la indicada penalidad, toda vez que el establecimiento de la misma abarca indiscriminadamente tanto la pérdida de la posibilidad de

obtener subvenciones públicas o crédito fiscal como la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales, y no determina puntualmente si tales privaciones de facultades jurídicas inciden alternativa o acumulativamente sobre las diversas conductas respectivamente descritas en los párrafos I y II del art. 350 del Código penal.

A este respecto, es cierto que, desde un punto de vista gramatical, parece existir una mayor proclividad interpretativa hacia el sentido de la afección de la indicada penalidad a la pluralidad de las conductas descritas en los diversos tipos delictivos.

Ahora bien, desde una perspectiva sistemática y en concordancia con criterios axiológicos, parece preferible entender que la aludida penalidad adicional es correlativamente asignada a cada una de las respectivas modalidades de acción típica comprendidas en los diversos supuestos legales de delito, conminados en el art. 350 del Código penal: a la subvención pública y a la desgravación pública, por separado entre sí, de una parte, y a la inobservancia de los fines sustanciales inherentes a la actividad subvencionada con fondos públicos, de otra.

En tal sentido, a cada una de estas singulares acciones típicas correspondería la respectiva penalidad adicional que prevé la cláusula genérica, irregular e indeterminada, del párrafo III del art. 350 del Código penal, que abre un cauce de imprecisión e inseguridad jurídicas gravemente atentatorias al principio constitucional de legalidad penal y sancionadora, que invalida fundamentalmente al precepto punitivo por tantos motivos autoritariamente arbitrario e inconstitucional.

D. Tipos de llevanza ilícita de contabilidad mercantil o fiscal

El art. 350 bis del vigente Código penal incorpora la descripción de una pluralidad de tipos legales, cuyo ámbito de descripción parcialmente incide en la esfera delictiva de las falsedades, y genuinamente en aspectos formales de mayor o menor significación relativos a las exigencias de contabilidad mercantil o de registro fiscal.

En efecto, el art. 350 bis del Código penal sanciona con la pena de arresto menor y multa de 500.000 a 1.000.000 de pesetas al que, estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales, incurriere en alguno de los supuestos de llevanza ilícita de contabilidad mercantil o fiscal que seguidamente se describen.

La incorporación de las diversas hipótesis típicas en esta figura legal, de acentuada pretensión extensiva del Ordenamiento punitivo a esferas jurídicas en principio ajenas a los peculiares bienes inherentes a la noción penal de Hacienda pública, aparece configurada según la estructura de una norma penal mixta alternativa, comprensiva de los tipos legales de delito que a continuación se consideran.

a) Incumplimiento absoluto de la obligación tributaria de contabilidad o registro

El art. 350 bis, a) del Código penal describe el tipo legal de incumplimiento absoluto de la obligación tributaria de llevanza de contabilidad mercantil o libros o registros fiscales, en régimen de estimación directa de bases tributarias.

Esta primera modalidad típica de llevanza ilícita de contabilidad mercantil o fiscal se caracteriza por la

exigencia del absoluto incumplimiento de la indicada obligación establecida por ley tributaria.

Siendo determinada una penalidad acumulativa de arresto mayor y multa para el comportamiento delictivo, es de advertir que el establecimiento de la cuantía de la pena pecuniaria impuesta no guarda paralelo alguno con la estimación del importe del lucro ilícito o de la causación de perjuicio patrimonial lesivo del erario público, por parte del autor del incriminado incumplimiento absoluto de la obligación de la llevanza de contabilidad legalmente establecida.

Si bien formalmente la descripción típica corresponde a la estructura de un delito de omisión pura, no existe inconveniente dogmático en el reconocimiento de la posibilidad de la concreción del tipo tanto a través de un hacer activo como de un omitir, determinantes de la absoluta inobservancia de la obligación legal consignada, sin exigencia de la producción de resultado material alguno.

b) Llevanza de contabilidad distinta ocultista

La llevanza de contabilidad distinta ocultista es descrita en el apartado b) del art. 350 bis del Código penal, que incrimina con idéntica penalidad al que lleve contabilidades distintas que, referidas a coincidentes actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la Empresa.

La presente incriminación contenida en el apartado b) citado dificulta la debida delimitación de este tipo con respecto a una falsedad documental dotada de incriminación autónoma en el propio sistema punitivo, por cuanto sustenta conexión lógica con el tipo conminado en el apartado precedente, en el siguiente sentido.

En tanto el tipo descrito en el apartado a) del artículo 350 bis del Código penal implicaría la ausencia absoluta de contabilidad legalmente exigida, el descrito en el apartado b) parece apuntar a la llevanza de una contabilidad mercantil o fiscal paralela de la que es legalmente exigida, a través de una ocultación absoluta de la contabilidad real por medio de la falsa.

Desde esta perspectiva, surge el interrogante relativo a si la llevanza de esta contabilidad distinta ocultista y supuestamente paralela de la contabilidad legalmente exigida se hace acreedora a un mismo desvalor jurídico-penal que el correspondiente a la pura omisión formal de llevanza de contabilidad mercantil o fiscal, requerida positivamente en la nueva norma penal.

Desde una óptica criminológica, la constatación de la presente llevanza de contabilidad ocultista paralela a la legalmente requerida parece propiciar una desvaloración de injusto más elevada que la correspondiente al mero incumplimiento formal de la obligación contable legalmente consignada, no sólo por la mayor gravedad de la manifestación falsaria de la conducta del autor, sino sobre todo por la más acentuada potenciación de la dinámica defraudatoria fiscal que la norma penal trata de precaver.

En esta dimensión, si sobre la base de una misma incidencia sustancial en la objetividad jurídica protegida se aprecia una modalidad delictiva particularmente cualificada, en el marco del tipo delictivo de referencia resulta incongruente la determinación de idéntica penalidad genérica para ambos supuestos, claramente divergentes entre sí.

En síntesis, de una parte, se evidencia la defectuosa delimitación en que incurre el tipo legal de refe-

rencia respecto a la esfera típica básica de las falsedades en documento mercantil, y, de otro lado, la incongruencia en la asimilación punitiva con la penalidad asignada a un tipo legal de delito de naturaleza puramente formal y sin implicación alguna de ocultación o simulación de la situación fiscal verdadera.

No deja a este respecto de sorprender que el legislador penal, al pretender conminar la conducta de contabilidad paralela determinada por el comportamiento de cualesquiera sujetos de relación tributaria, involucre en la indicada esfera de defraudación fiscal la problemática criminológica de la llevanza de contabilidad paralela, afecta exclusivamente a la real situación de empresas. Es efectivamente de todo punto insólita y sectaria la unilateral referencia normativa final, efectuada por la disposición legal aludida, a la verdadera situación "de la Empresa".

En este plano, se advierten importantes deficiencias en la delimitación típica de la conducta objeto de conminación penal, así como un no exiguo margen de imprecisión normativa. No se determina exactamente si la conducta incriminada en el apartado b) del art. 350 bis del vigente Código penal es constitutiva de un delito especial propio exclusivamente de empresas, o si, por el contrario, corresponde a la configuración de un delito no especial, propio ni impropio, pero que necesariamente ha de afectar al ocultamiento o a la simulación de la verdadera situación "de la Empresa".

Sería técnicamente inadecuado por completo entender que el tipo descrito en el apartado b) del art. 350 bis del Código penal integra un delito especial propio de empresa, por cuanto no existe una específica limitación del alcance de la autoría a los órganos de gestión y administración de la sociedad sujeta a la

obligación tributaria de llevanza de contabilidad mercantil o fiscal.

Desde otra perspectiva, el entendimiento de que la conducta típica realizada por cualquier sujeto activo indeterminado ha de incidir necesariamente, por vía de ocultamiento o de simulación, sobre la esfera de la verdadera situación de la empresa, no representa tampoco en modo alguno una línea plausible de configuración positiva, porque básicamente sería preciso preguntarse, en relación con la alusión positiva a la "verdadera situación de la Empresa", de qué empresa se trata, a qué empresa se refiere el legislador, en qué empresa piensa acaso obsesivamente el mismo.

c) Omisión de anotación y anotación falsa

Al incriminar el art. 350 bis, en su apartado c), la conducta de quien no hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiere anotado con cifras distintas a las verdaderas, incurre de nuevo el legislador penal precisamente en todos y cada uno de los defectos técnicos y de las incongruencias valorativas, con vulneración de los principios de legalidad y de tipicidad, en que fundamentalmente ha fracasado en la descripción de los apartados precedentes, pero incrementando tales deficiencias singulares.

En efecto, en el inciso primero del apartado c) del art. 350 bis, describe la omisión de anotación en libros de registro obligatorio de actuaciones, lo que implica parcial inobservancia de la obligación de contabilidad legalmente exigida, y en el inciso segundo conmina la parcial ocultación de la anotación verdadera, legalmente requerida, con la ulterior matización de la exigencia casuística, a mayor abundamiento, de cifras distintas a las verdaderas.

Con independencia de las deficiencias técnicas aludidas, desde el punto de vista de Justicia material, se incurre en una grave contradicción valorativa, por cuanto se sanciona con igual penalidad que el incumplimiento pleno un comportamiento que, por la propia extensión de los márgenes de tipicidad, es fragmentario respecto de la manifestación absoluta de la infracción, con lo cual se están vulnerando, junto a elementales requerimientos penales sustantivos, los postulados axiológicos fundamentales de desvalor de injusto típico y de reproche de culpabilidad personal, en evidente contraste con las garantías jurídicas preconizadas por la Teoría del delito.

Como correctivo insuficiente e imperfecto de la deficiencia normativa anteriormente advertida, el propio legislador pretende introducir una limitación a tan incorrecta demarcación típica, exigiendo en el párrafo final del art. 350 bis del Código penal que la cuantía en más o en menos de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 10.000.000 de pesetas.

d) Anotación contable ficticia

El art. 350 bis del Código penal incrimina finalmente, en su apartado d), la conducta de quien hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

Al no explicitar la norma punitiva el alcance exacto del elemento típico singular de las anotaciones ficticias, habrá de entenderse, desde un punto de vista atento a las exigencias sistemáticas de interpretación del precepto, que las mismas no constituyen anotaciones distintas de las reales, sino imaginarias o irreales, correlativas al ámbito falsario inherente a la falsedad ideológica, pretendiendo *per viam negationis* cubrir una laguna legal.

Es de reseñar que la imprecisión y la indeterminación normativas de la materia objeto de la tipicidad en la presente hipótesis legal se halla, al igual que la precedente, en todo caso sometida a los condicionamientos limitativos que establece el art. 350 bis, párrafo final, del Código penal, al disponer que se requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía en más o en menos de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 10.000.000 de pesetas de cada ejercicio económico.

En síntesis, con ello nítidamente se conjugan, en el marco de esta residual figura de tipología fiscal, un elemento que hace singular concesión al plano de lo hipotético por vía estimativa de la ficción, y un factor típico que viene en conferir perdurabilidad positiva al decimonónico criterio axiológico de la evaluación penal objetiva.