

GARCIA RADA, D.: "El delito tributario". Lima, 1975, 366 págs.

Se divide la obra en dos partes, ocupándose la primera de conceptos generales del deber tributario en base a la obligación que tiene el contribuyente de aportar su colaboración económica al Estado. Esta obligación ha de establecerse por ley, pues su creación corresponde al Derecho público, ya que la voluntad de los individuos expresada mediante un contrato no puede dar origen a un tributo. Se establecen una serie de limitaciones al poder tributario, en base a los principios de legalidad, igualdad ante el tributo y no confiscación; por otra parte, también debe negarse la posibilidad de la doble imposición, en cuanto que no se pueden pagar dos veces impuestos por el mismo concepto.

Considera el autor que el delito fiscal se consuma en el momento de la declaración falsa, sin ser necesario que se llegue a no pagar el impuesto. Distingue la infracción tributaria del delito tributario en base a la intención; el delito ha de ser siempre voluntario; en aquéllas lo que se tienen en cuenta es el resultado, ya que se presume que la conducta no es dolosa. El delito fiscal tiene sus peculiaridades en relación con los delitos recogidos en el Código penal, por lo que conviene su regulación en ley especial.

En relación a las penas se estima que en el delito tributario es posible la pluralidad de sanciones. El principio "non bis in idem" no es tan rígido en lo tributario como en el campo estrictamente penal. Se recogen algunas excepciones a ese principio en el Código tributario peruano; en el artículo 165 del mismo se establece que las sanciones penales son independientes del cobro de los tributos y de las medidas administrativas que procedan, con ello se acepta la sanción penal y la administrativa. En materia tributaria el fin principal de la sanción es la de compensar el fraude, de ahí que a veces la sanción no sea privativa de libertad, sino el pago de una cantidad que puede ser hasta diez veces la que fue objeto de fraude. En el derecho peruano las sanciones por delito fiscal son: prisión, multa o confiscación.

La segunda parte se ocupa principalmente del desarrollo del delito tributario positivo, para lo que se estudia el Código tributario peruano de 1966. Cabe destacar: el delito fiscal se encuentra recogido en el artículo 174, donde se establece "el que valiéndose de cualquier artificio, astucia o engaño, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, en provecho propio o de tercero, incurrirá en el delito de defraudación y será reprimido con prisión no mayor de seis años, ni menor de un mes". Solamente se admiten las formas dolosas, por lo que se excluyen las culposas (art. 163).

Dentro de las circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, figura como atenuante o agravante, según los casos, el grado de cultura del defraudador, así como su conocimiento en relación con su deber tributario; también la conducta observada durante la investigación del fraude (art. 167, 2 y 4). La responsabilidad solidaria se establece para los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras y los de sociedades y otras entidades, "cuando por su acción u omisión se produce el incum-

plimiento de las obligaciones tributarias de las personas o entidades correspondientes" (art. 7, 3).

Como derecho supletorio del Código tributario rige el Código penal, lo mismo que en materia de procedimiento. Sin embargo, es la jurisdicción ordinaria la competente en materia de delito fiscal.

Alfonso SERRANO GÓMEZ

GERLAND, Heinrich: "Bemerkungen zum Begnadigungsrecht" ("Observaciones sobre el derecho de gracia"), en "Festgabe für Reinhard von Frank", Band II, Tübingen, 1930 (p. 215-228).

La recensión de este artículo se justifica, a pesar de los años transcurridos desde su publicación, porque expone una problemática que se encuentra hoy en España de plena actualidad: la excepción de la concesión de amnistía a ciertos sectores o personas. Además de los años pasados desde su salida a la luz, hemos de tener en cuenta que el texto se refiere al Derecho alemán, a pesar de lo cual es válida su aplicación en términos generales a nuestro Derecho.

El trabajo se halla dividido en dos partes. En la primera, su autor hace una aproximación al tema y sienta las bases de lo que después aplicará, en la segunda parte, a un caso concreto.

Distingue dos categorías de sentencias por su contenido: sentencias imperativas (imperative Urteile) y ejecutivas o constitutivas (exekutive oder konstitutive Urteile).

Las primeras son aquellas que infligen un "mal" o castigo sobre el sentenciado y contienen una orden a los órganos competentes para que ejecuten la condena. La sentencia no afecta, en sí mismo, directamente al sentenciado. Pertenecen a esta categoría las condenas que suponen penas privativas de libertad o las que imponen sanciones pecuniarias. Las sentencias ejecutivas, por el contrario, afectan de forma directa al condenado, ya que el "mal" o sanción se hace realidad automáticamente con la fuerza normativa de la sentencia, sin que sea necesaria la intervención de otro órgano. A esta categoría pertenecen las sentencias que implican una disminución de la capacidad de obrar del condenado o la pérdida del cargo (revocación o destitución) que detentaba.

El autor parte de estas dos categorías para establecer el concepto de gracia, por lo que divide a ésta en imperativa y constitutiva.

La gracia imperativa se refiere siempre a sentencias imperativas y consiste en una orden emanada de un órgano superior (Gobierno) dirigida a los órganos ejecutores para que la condena "no sea ejecutada o no siga ejecutándose, o por lo menos que se ejecute en otra forma más suave" (pág. 218).

La gracia constitutiva actúa sobre las sentencias ejecutivas. "No contiene ningún tipo de órdenes dirigidas a otros órganos" (pág. 218). Es ella misma quien suprime el efecto de la condena. Restituye en el plano de hecho y de derecho el primitivo estado de las cosas, en lo que sea po-