

El «terrorismo» fiscal^(*)

JOSE MARIA RODRIGUEZ DEVESA
Catedrático de Derecho penal

Repetidas veces y con razón se ha condenado a los Estados «terroristas», cuando se utiliza el aparato estatal para aniquilar a los adversarios políticos, sea por la impunidad asegurada de antemano a quienes cometen asesinatos, malos tratos de obra, en ocasiones de suma crueldad, o los discriminan, sea alegando que tales hechos han sido cometidos por «grupos incontrolados» o acudiendo incluso a utilizar la legislación penal y la vía judicial, en el caso de que se trate de puros «delitos» de opinión y no de variar por la fuerza las instituciones políticas. También es frecuente, desde todos los ángulos y perspectivas, aducir argumentos morales, incluso religiosos (1), de ética ciudadana, para combatir el llamado «fraude fiscal», la elusión del pago de tributos, llegando en algunas legislaciones a crear «delitos tributarios», en la nuestra un «delito fiscal», para hacer frente a los casos que se reputan de mayor gravedad con el recurso a la amenaza de penas genuinas más allá de las simples sanciones administrativas. Pero no tengo noticia de que nadie haya llamado la atención hasta ahora sobre el clima de auténtico «terrorismo» estatal que se cierne cual negra nube

(*) Este trabajo ha sido escrito para el libro que se prepara en homenaje a Lucas BELTRÁN FLORES, catedrático de Economía Política, con motivo de su próxima jubilación: un gran maestro y un entrañable amigo.

(1) Véase el *Evangelio según San Mateo*, 22,17 ss. Cuando los fariseos preguntan capciosamente si “está permitido pagar tributos al César o no”, Jesús pide “la moneda del tributo” y le muestran un denario, y al preguntar de nuevo de quién es la efigie responden “del César”. La réplica es rotunda: “Pues lo que es del César devolvédsele al César, y lo que es de Dios, a Dios”. Hoy no hay denarios, ni Césares, ni efigies y, aun me atrevería a decir con Zilberberg en su artículo sobre *La civilización de papel*, publicado en *La Prensa* de Buenos Aires el 12 de agosto de 1980, ni siquiera moneda. En fechas recientes, SS. Juan Pablo II (Mercedes GORDON, en *Ya* del 8 de noviembre de 1980), ha dicho al dirigirse a los congresistas de la Confederación Fiscal Europea, que hay que reconocer “que el impuesto legal y justo es cosa difícil y que ninguna sociedad se puede vanagloriar de haberlo resuelto bien”, y que los ciudadanos “deben ser educados para asumir la justa parte de las cargas públicas”. El subrayado es mío. Allí donde cesa la justicia o la injusticia es evidente, cesa también el deber moral de pagar los tributos.

sobre los ciudadanos al Este y al Oeste del llamado Telón de Acero en materia fiscal, considerando legales acciones que realizadas por una persona física o jurídica serían estimadas cuando menos como constitutivas de gravísimas infracciones administrativas y, desde luego contrarias al mínimo del mínimo ético que se dice debe presidir en materias penales. La inflación generalizada por la que atraviesa el mundo ha venido a poner de manifiesto este fraude estatal de dimensiones inauditas y generalizadas hasta el punto de poner en peligro la más elemental seguridad y los medios mismos de subsistencia de las víctimas.

Colocand^o, como es obvio, en primer término los problemas españoles, examinaré ante todo las perspectivas del llamado delito fiscal, introducido por la ley de 14 de noviembre de 1977 («BOE», núm. 274, del 16) sobre medidas urgentes de reforma fiscal, que dio nueva redacción al artículo 319 del Código penal, analizando someramente el Anteproyecto de 1979, el Proyecto del Ministerio de Justicia y el Proyecto de Ley orgánica de Código penal publicado el 17 de febrero de 1980, así como las enmiendas presentadas. Después trataré de subrayar algunos de los hechos reales subyacentes a la temática jurídica que suscita un Estado cada vez más omnipotente y precisado de recursos, bajo las más variopintas etiquetas políticas, con una burocracia que se alimenta a sí misma, de papeles, impresos o no, con absoluto desprecio por el valor del tiempo de aquellos que han de trabajar para que la maquinaria no se detenga, bien entendido que, cuando me refiero al Estado englobo a las empresas estatales en las que éste tiene una participación mayoritaria o exclusiva, cuando no predominante, y que cuanto se diga de la Hacienda estatal ha de trasladarse, *servata distantia*, a las locales y a las de las incipientes Comunidades autónomas. Concluiré, finalmente, con algunas observaciones a modo de colofón.

I

PERSPECTIVAS DEL «DELITO FISCAL»

La ley 50/1977, del 14 de noviembre («BOE», núm. 274, del 16), modificó el artículo 319 del Código penal (2), alterando al mismo tiempo la rúbrica del cap. VI, tít. III, del libro. II, que antes era «de la ocultación fraudulenta de bienes o industrias» (3), sustituida por la de «Del delito fiscal». Las nuevas figuras de delito, por más que desentonaran dentro del título de las falsedades, fueron acogidas con general aplauso por tirios y troyanos, y pueden caracte-

(2) Véanse indicaciones bibliográficas en el *Suplemento a la séptima edición (Reforma hasta el 31 de diciembre de 1979) a mi Derecho penal español, Parte especial* (ed. 1977), Madrid, 1980, págs. 107 ss.

(3) Sobre la anterior redacción, RODRÍGUEZ DEVESA, *Derecho penal español, Parte especial*, 7.^a ed., 1977, págs. 899 ss.

rizarse, como viene ocurriendo por lo común con las que está padeciendo el Código penal, por la falta de transparencia legislativa y por la ligereza o, si se prefiere emplear otros términos, el apresuramiento, unidas al habitual ingrediente de la más crasa ignorancia del contexto sistemático del novedoso artículo y de las reglas más elementales de la técnica jurídico penal. El cambio de la palabra *tributos*, consignada en el proyecto de ley que presentó el Gobierno y se publicó en el «BOCG», núm. 4 del 8 de agosto de 1977, por la de *impuestos*, era y sigue siendo de la máxima trascendencia, puesto que la ley general tributaria de 1963 da en su artículo 26, 1, una definición de tributos, clasificándolos en tasas, contribuciones especiales e impuestos, de suerte que los «tributos» constituyen el género del que los «impuestos» son una de las especies. Se desconocen las razones que pudo haber para tal cambio (4), razonable, por lo demás, por restringir, pero factor grave de confusión al mantenerse, en el apartado 2 del artículo 319, que para «la determinación de la cuantía de las defraudaciones» hay que atenerse a la única y exclusiva distinción entre «tributos periódicos» y «tributos que no tengan carácter periódico». No es el momento de insistir en los múltiples defectos de esa redacción, dictaminada en su día por la Comisión de Economía y Hacienda, sin que ni en el texto del proyecto, ni en las variantes introducidas por la Comisión, ni en la redacción definitiva de la ley se expliquen por fundamentaciones, preámbulos o exposiciones de motivos de ninguna clase. Me limitaré a algunos extremos que desde que entró en vigor la reforma debieran abrir los ojos más cerrados. En el texto reformado sobresalen algunas «curiosidades». Por ejemplo, en los «tributos» no periódicos, un sujeto puede defraudar a la Hacienda veinte millones de pesetas sin incurrir en responsabilidad criminal, si se trata de conceptos distintos por los que en cada hecho imponible no defraude más de 1.999.999,99 pesetas, mientras que otra persona que, en el mismo día, que el que queda exento de responsabilidad criminal realizó los veinte actos defraudatorios, defrauda por un solo hecho imponible y un solo concepto dos millones o más se halla incurso en el artículo 319,1. Otro caso sorprendente es el de la «Sociedad, Entidad o Empresa», donde aunque el empresario sea una persona física, o una persona física haya adquirido por sí o persona interpuesta la totalidad de las acciones, nunca responde criminalmente, desplazando la ley su furor sobre personajes secundarios (5).

Para despejar toda duda de que estamos ante un «delito de papel», ante el clásico «engaño» del ruedo ibérico, la Agencia EFE ha difundido la noticia de que en los nueve primeros meses de 1980 —tres años después de entrar la ley en vigor— la Inspección de Hacienda levantó 34.000 actas en toda España «correspondien-

(4) Véase *Suplemento*, pág. 111, núm. 18.

(5) Vid. RODRÍGUEZ DEVESA, *Derecho penal español, Parte especial*, 8.ª ed., 1980, págs. 971 ss.

tes a los fraudes cometidos hasta 1978» (6) por una deuda tributaria total de 40.000 millones, destacando que el número de actas levantadas es un 50 por 100 menos que las del mismo período del año anterior, si bien «el volumen del fraude descubierto es el doble» (7). Claro es que, por más que en el artículo 319 no haya ninguna indicación específica y, por tanto, estemos ante un delito perseguible de oficio, mientras la Administración de Justicia penal no reciba la noticia de que alguien ha eludido impuestos o ha disfrutado ilícitamente beneficios fiscales en cuantía igual o superior a dos millones de pesetas, no cabe iniciar un procedimiento criminal para comprobar si, en efecto, el delito ha sido cometido y quién o quiénes son los culpables. La inspección de las declaraciones de 1979 no había comenzado todavía en octubre de 1980. ¿Cómo va a proceder un juez, falto de los poderosos instrumentos de la Hacienda pública y abrumado por un número de asuntos penales muy superior al que de modo razonable podría llevar personalmente? ¿Qué sentido tiene una «controversia» procesal constreñida a constatar que la Hacienda ha comprobado la elusión fiscal o el ilícito disfrute de beneficios fiscales por cuantía que señala el artículo 319?

La reforma en curso no ofrece perspectivas más halagüeñas. En el Anteproyecto de 1979, los artículos 362 y 363, se producen en el Proyecto del Ministerio de Justicia, artículo 370 y 371, manteniéndose sin variantes y con los mismos números en el proyecto de ley orgánica del Código penal que publicó el «BGC», núm. 108-I del 17 de enero de 1980. A mi juicio suponen una regresión, en cuanto vuelven la espalda a una realidad que jamás ha sido objeto del análisis que la configuración de un nuevo tipo delictivo demanda. El artículo 370 prescinde de los apartados del actual artículo 319, añade las Haciendas autónomas a las estatales y locales, que ahora son las únicas mencionadas, y retorna a la expresión «tributos» en lugar de la de impuestos, que por razones desconocidas se impuso en 1977. Eleva la cuantía de la frontera entre el delito y la infracción administrativa a tres millones, con tácito reconocimiento de que la inflación ha sido desde 1977 igual o superior a un 50 por 100. Omite la referencia a la falsedad o anomalías en la contabilidad y a la negativa u obstrucción de la actividad investigadora de la Administración. Establece, además de una cualificación por la reincidencia, que la autoridad judicial procederá de oficio, pero que «antes de proceder» tiene que reclamar a «la Administración tributaria» los antecedentes necesarios, si ésta no los hubiera ya remitido.

No contento con esto, el proyecto añade en el artículo 371 el delito de obtener «una subvención pública, falseando las condicio-

(6) Según *El País* del 31 de octubre de 1980.

(7) Véase el *Ya* del 31 de octubre de 1980, según noticia de la Agencia EFE.

(8) Véase el lugar citado del *Ya* en la nota anterior.

nes requeridas para su concesión o no, declarándolas (*sic*) que la habrían impedido» y el incumplimiento de «las condiciones establecidas alterando sustancialmente sus fines» cuando se desarrolle una actividad subvencionada con «fondos públicos». Aquí no hay límites de cuantía. Lo mismo están incurso el que disfruta de una beca que un gran empresario. El único acierto es subordinar tales delitos a la rúbrica de «delitos contra la Hacienda pública», aunque el cap. VII se halle dentro del tít. VII, que lo coloca bajo el común denominador de ese extraño grupo de «delitos contra el orden socioeconómico» que podría servir para no importa qué clase de delitos, pues también el asesinato o el hurto tienen repercusiones en el orden social y económico.

Del total de las 1.801 enmiendas presentadas en el Congreso contra el proyecto de 1980, únicamente diez se refieren a los artículos 370 y 371, sin que ninguna de ellas entre en el fondo de la cuestión que es la de su impracticabilidad, la de la falta de trabajos previos, la ausencia de estudio de hasta qué punto serían suficientes otros preceptos del Código si se aplicaran de modo efectivo. Sólo una, la 611, del grupo Socialista, alude al artículo 371, para propugnar, al igual que la 609 al artículo 370, que se sustituya la reincidencia por la habitualidad. Las ocho restantes pudieran clasificarse así: cuatro pretenden una reducción de las fronteras entre la infracción puramente administrativa y la criminal, colocándola en un millón de pesetas (enmiendas 191 y 608 de los grupos parlamentarios socialista y socialistas de Cataluña) o en 500.000 pesetas (enmiendas 1.126 y 1.777 de los G. P. Comunista y Vasco, respectivamente), una pide que el delito se restrinja a los fraudes a la Hacienda estatal (enmienda 231 de Herrero Rodríguez de Miñón, del grupo centrista-UCD), con el argumento de que omitir «las Haciendas autónomas y locales» se justifica «en razón del inferior grado de certeza de estos últimos ordenamientos tributarios y de la imperfección en ocasiones de sus instrumentos de gestión, circunstancias ambas que ocasionarían... una evidente inseguridad jurídica», dos enmiendas piden que el delito se persiga de oficio, suprimiendo toda referencia a consulta con la Administración (enmiendas 192 y 610 de los grupos parlamentarios socialistas de Cataluña y socialistas), mientras que la enmienda 231 de Herrero Rodríguez de Miñón (G. p. centrista) trata de que «sólo sean perseguibles a instancia de la Administración, sin necesidad de querrela». Ni una palabra sobre el hecho incontrovertible de que en los tres largos años de vigencia del artículo 319 en su actual redacción no se ha iniciado ningún procedimiento penal, ni sobre el hecho, también evidente, de que la capacidad inspectora de la administración tributaria no llegaba en el momento de presentarse las enmiendas más allá del año 1978. Ni una pregunta sobre el porqué de la ineficacia de las nuevas figuras de delitos. Nada en la Exposición de Motivos del proyecto de 1980 que esclarezca las razones que han aconsejado las novedosas figuras que se proponen

sobre la «estafa de subvenciones», ni mención alguna de que este hecho se repite una y otra vez, sin duda de buena fe, cuando el becario o el investigador considera la beca o la ayuda a la investigación como un simple complemento salarial. Ningún trabajo serio. Nada, aparte de los clamores periodísticos y de palabras grandilocuentes sobre sucesos que, como la creciente corrupción administrativa y los devaneos políticos, acceden diariamente a la Prensa.

II

LA TRISTE REALIDAD

El caos jurídico en materia fiscal es inenarrable. En su afán de estrujar a los ciudadanos para hacer frente a unos presupuestos increíbles, en gran parte consumidos por esa burocracia en constante aumento, alimentada por el papel y el tiempo de los ciudadanos, para ella sin importancia, trayéndolos y llevándolos de una oficina a otra por empleados públicos, casi siempre malhumorados, con sueldos insuficientes y cada vez menores en términos reales, sin posibilidad de una entrega completa a sus funciones y la inexorable secuencia de que más de una vez den una información equivocada o declaren lisa y llanamente que ignoran a dónde debe dirigirse el que desea cumplir con sus deberes fiscales, dando la impresión de pequeños sátrapas para quienes es indiferente que tras una larga espera en una «cola» su misión sea decir al paciente que ha estado en ella que debe dirigirse a otra ventanilla, y volver a iniciar su calvario para retornar a una nueva ventanilla. Los deberes fiscales han adquirido tal grado de complejidad que para poder cumplirlos no basta con tener estudios universitarios, ni estar animado de los mejores propósitos. Por doquier prolifera —como ocurre con los negocios de las puertas blindadas, cerraduras de seguridad, seguros contra robos, cajas de caudales— la especialización de personas dedicadas a asesorar al contribuyente a formular sus declaraciones fiscales, especialidad nada fácil, que engendra cursos especiales sobre derecho tributario que proporcionan pingües ingresos a quienes los imparten y unos conocimientos rápidamente envejecidos por la proliferación de las normas fiscales que dejan muy atrás a los más prolíficos roedores, destruyendo el equilibrio «ecológico» entre el pacífico contribuyente y el Estado y otros múltiples entes fiscales que por generación espontánea nacen cada día.

Como ejemplo de esta intolerable situación puede citarse el *primer volumen* sobre «Haciendas locales», escrito por Gallego Anabitarte y Gil Francés, con un total de 850 páginas, la advertencia de que es una edición cerrada «en septiembre de 1980» y de que lleva más de mil notas y concordancias a pie de página, sin ir más

allá de la normativa estatal y del régimen especial y ordenanzas de Madrid, obra que a no dudar quedará anticuada en cuanto se aprueben los presupuestos generales del Estado. Ya no estamos ante el horizonte de una normativa estatal, sino que la «descentralización fiscal nos coloca de pleno dentro de la inseguridad jurídica» a que alude la enmienda 231 al artículo 370 del proyecto de 1980, inseguridad aumentada porque el proyecto de 1980, lo mismo que el artículo 319 vigente, deja en la mayor de las indeterminaciones si las cifras de defraudación a la Hacienda estatal han de sumarse con las de las defraudaciones a las Haciendas locales y en, caso de prosperar el Proyecto, a las de las Comunidades autónomas, a los efectos de determinar la cuantía, o se han de computar por separado, tema nada baladí porque el paso de una cuantía a otra, aun por céntimos, puede conllevar un cambio de pena, hoy de hasta seis años de privación de libertad, que pueden convertirse en doce si media multirreincidencia y el tribunal hace uso de las facultades que le concede la regla 6.ª del artículo 61 del Código penal en vigor.

La determinación de la cuantía, que el contribuyente ha de extraer de su patrimonio para que pase a las manos de la Hacienda estatal, local o de las Comunidades autónomas, se ve complicada por dos hechos: la determinación de las bases tributarias por la propia Administración «en régimen de estimación directa» (ley 21 junio 1980, art. 4.º, 1) y el sistema de «presunciones» (ley 21 junio 1980, art. 4.º, 4). El que se permita benévolamente que el sujeto pasivo pueda enervar la base que la Administración determina aduciendo la prueba pertinente (ley 21 junio 1980, art. 4.º, 5) no resta un ápice a la facultad exorbitante que se otorga a la Administración, puesto que el estimar si la prueba es convincente o no, queda al arbitrio de los órganos gestores o, en su caso, del tribunal económico administrativo que ha venido a sustituir a los Jurados tributarios y a las Juntas Arbitrales de Aduanas (9). Cuando la frontera entre el delito y la simple infracción administrativa depende de la cuantía de lo defraudado, el que ésta no se pueda determinar con precisión de antemano o su determinación depende de lo que decidan en última instancia los tribunales, es contrario a las más elementales reglas de seguridad jurídica que deben regir en materia penal, trátase de haciendas estatales, locales o de comunidades autónomas. Una peseta más o menos puede suponer, y supone, imponer o no una pena, o bien imponer una pena inferior o superior en un grado. Algo de todo punto inadmisibles con la óptica penal.

Imagínese lo que esto implica cuando la obligación de declarar

(9) Adviértase que la Ley 34/1980, del 21 de junio, contiene una disposición final autorizando al Gobierno y al ministro de Hacienda para dictar las disposiciones reglamentarias que precise su ejecución y unas disposiciones transitorias. Una crítica de esta novedosa ley, por Ildefonso SÁNCHEZ GONZÁLEZ, *La jurisdicción tributaria en España*, en *La Ley*, año I, núm. 15, del 21 de octubre de 1980, págs. 1 s.

comienza a partir de unos ingresos anuales de trescientas mil pesetas con arreglo al artículo 34,1, de la ley 44 de 8 de septiembre de 1978 y el artículo 138 del reglamento dictado para su aplicación. Aunque sea un analfabeto.

Pero no quedan aquí las cosas. La omnipotencia de la Administración a todos los niveles deja en la mayor de las impunidades conductas que realizadas por simples particulares serían constitutivas de delito, situación que, como al principio quedó dicho, hace resaltar la inflación en aumento por la que atraviesa el país. Si una persona física o jurídica se retrasa en el pago de sus obligaciones con el fisco se le reclama por la vía de apremio lo que adeuda con un recargo del 20 por 100. Pero si es la Administración la que se retrasa en devolver lo que adeuda al contribuyente, sea por haberlo percibido de antemano con exceso «a cuenta», por haber sufrido un error, o por haberle obligado a prestar un servicio que conlleva el abono de gastos y dietas (10), no solamente se limita a satisfacer con considerable retraso, de ordinario, la cantidad adeudada, sino que ni abona intereses de demora ni tiene en consideración la pérdida de valor real de la «moneda» en que efectúa el pago retrasado, que muchas veces, a pesar de constarle el número de su cuenta corriente bancaria y de obrar en su poder los documentos necesarios para percatarse del error sufrido o de la obligación de reintegrar la cantidad indebidamente percibida, y pasa a engrosar muchas veces el Erario público bajo el pretexto de «ejercicios cerrados». Nótese que las retenciones «a cuenta» comienzan a partir de unos ingresos de 166.667 pesetas anuales, con arreglo al artículo 157 del reglamento de la ley 44/1978, publicado por R. D. núm. 2.615/79, del 2 de noviembre.

Los ejemplos podrían multiplicarse *usque ad sidera*. Mencionaré algunos. Comencemos por las multas indebidas. Me refiero al caso de *multas* que tratan de hacerse efectivas después de haber prescrito la infracción correspondiente, esto es, el plazo para exigir las, lo cual sucede al menos con la misma frecuencia del impago al que la Administración se hace sorda. Pongamos el ejemplo de una multa coercitiva impuesta por conducir una motocicleta a causa de una mala regulación del tubo de escape. Han transcurrido más de dos años desde que ocurrió el hecho. La citación, con un solo apellido, se recibe en el domicilio del padre que nunca ha tenido motocicletas ni sabe, extraño caso, conducir. Acude, sin embargo, a pagar la multa correspondiente a la infracción cometida por su hijo que ya no habita en el domicilio familiar. No es suficiente con el abono, le dicen, ha de presentar la motocicleta para su revisión. Vuelve resignado, aunque pese a no haberle admitido el pago se halla en la imposibilidad de presentar el vehículo en cuestión. Le pasan meses después un aviso notificándole que ha de abonar la

(10) Véase en MUFACE núm. 15, nov. 1980, en la sección dedicada a "Correo del mutua'lista", la carta de Elena Giervós Madrid, sobre "Las dietas no cobradas y el 'derecho al pataleo'".

multa sobredicha con el consabido recargo, lo que no hace porque ha prescrito el derecho de la Administración la que no vuelve a insistir por ser consciente de ello, por más que hubiera ingresado en sus arcas la cantidad si hubiera tropezado con un ingenuo desconocedor del derecho. Un engaño que podría haber determinado un perjuicio patrimonial, constitutivo de estafa si lo realizara un particular.

Otro supuesto. La reorganización administrativa ha llevado en Madrid a redistribuir las oficinas de recaudación. Un contribuyente tiene domiciliado el pago de sus impuestos. Recibe con sorpresa la notificación de que está en descubierto y ha de abonarlos con el consabido recargo. Reclama en la Delegación de Hacienda donde con toda amabilidad, le dicen que se ha cometido un error y que no se preocupe porque el recargo quedará sin efecto, como así sucede. Pero otro, ingenuo, que se halla en el mismo caso, abona el 20 por 100 de recargo que jamás le será devuelto, porque cree que su destino es pagar lo que exija la Administración. Si un particular recibe indebidamente una cantidad y se apropia de ella teniendo la obligación de devolverla, aquí el exceso, comete una apropiación indebida castigada en el artículo 535 del Código penal.

La Administración, pongamos por caso, ha traído a cuenta del impuesto sobre la renta 24.800 pesetas, cuando en realidad el contribuyente no debe satisfacer más que 24.600 pesetas. Este, cándidamente, le dice a su asesor fiscal, si la Hacienda me devuelve 200 pesetas quedamos en paz. Pero el experto le aclara: usted tiene que satisfacer las 24.600 pesetas, y ya le devolverán las 24.800 que le han cobrado a cuenta. Qué otro remedio le quedaba al honesto ciudadano que atenerse a la ley. Efectivamente, en 1980 le devuelven 24.800 pesetas, después de pedirle que vuelva a presentar unos documentos que ya había presentado al hacer su declaración, para lo que tiene que invertir toda una mañana, faltando a su trabajo, y por cuya expedición le cobran en un lugar una póliza de 150 pesetas que abona con resignación, pues no se trata de que Hacienda le devuelva doscientas pesetas, sino de más de veinticuatro mil pesetas. El Fisco no sólo tenía los documentos en su poder, sino que sabía también el número de su cuenta corriente bancaria, y no sólo no le abona el valor real, pues satisfizo el anticipo en una «moneda» que ha perdido más de un 35 por 100 de su valor en el transcurso de los dos años, por mor de la inflación reconocida por el propio Estado, y desde luego sin abono de interés alguno por la dilación. Si alguien pidiera a otra persona una cantidad de dinero con la promesa engañosa de devolverle igual suma transcurridos dos años, estaríamos ante un claro delito de estafa, en este caso impune.

En fechas recientes, con motivo de la liberalización o no de los tipos bancarios de interés, un grupo de Bancos ha manifestado que atraer el ahorro al sector público en condiciones que no se permite ofrezca la Banca privada sería competencia desleal si se

realizara por una empresa particular (11). La inflación pesa también en el pago de pensiones o del seguro de desempleo, que cuando menos se verifica con dos meses de retraso por el «papeleo» que lleva consigo, sin que al abonar los atrasos se tenga presente la depreciación mensual ni los intereses correspondientes a los haberes devengados y no satisfechos, lo que resulta muy grave por afectar a personas, por lo general, poco pudientes.

La manifiesta injusticia que supone el cargar el peso del fisco sobre las clases con menores ingresos es palmario con el abuso de los impuestos indirectos, que se calcula para el ejercicio de 1981 pasarán a cubrir el 41,5 por 100 de los ingresos del Estado (12). El incremento a interés compuesto de los gravámenes sobre la gasolina no discrimina entre el modesto poseedor de un utilitario y el que dispone de cinco vehículos de lujo para cada uno de los miembros de su familia; el aumento del abono al servicio de teléfonos no diferencia entre el modesto usuario y aquél para quien es una bagatela en el capítulo de sus gastos generales. Los impuestos indirectos pesan sobre todos los que doblan el espinazo y trabajan para que ese moderno Leviatán que es el Estado pueda subsistir. No menos grave me parece el hecho de que una misma base se tome como tal para exprimir al sufrido contribuyente, que por respetar las leyes y no utilizar vehículos de motor ajenos sustraídos contra la voluntad de sus dueños, es vulnerable y no puede impedir que ya en el momento de adquirir su vehículo le graven con un impuesto y que le exijan otro por el hecho de usarlo y otro por aparcar en su propio barrio, y además se lo tomen en consideración a efectos del impuesto sobre el patrimonio. Los ejemplos de agravios comparativos se podrían multiplicar hasta el infinito, tanto para los gravámenes como para las desgravaciones y beneficios fiscales y de todo orden, beneficios que implican por vía indirecta un recargo para el resto de los ciudadanos.

III

A MODO DE CONCLUSIONES

Las cuestiones que para un criminalista suscita la situación encubierta por el eufemismo de «aumento de la presión fiscal» se plantean en dos planos distintos. Uno de ellos es el *de lege lata*. ¿Qué necesidad hay de multiplicar las figuras de delito cuando con

(11) Informe de la AEB (Asociación Española de la Banca Privada) (Ya del 11 noviembre 1980).

(12) Véase: Angel TOMÁS SORIANO, *Un presupuesto para la inflación*, en Ya del 23 de noviembre de 1980. El mismo matutino, en su editorial del 5 del mismo mes y año, afirmaba que "del total de los ingresos por impuestos, los de naturaleza directa representan el 50,3 y los indirectos el 49,7 por 100".

los de falsedad en documentos públicos, oficiales o de comercio, y la falsedad en documentos privados podría hacerse frente, si se aplicaran, a las conductas más graves del contribuyente que rehúye el pago de los tributos? La pregunta es en particular explosiva cuando el propio Estado admite so capa de «regularización de balances» la práctica impunidad de hechos de esta clase. También en este orden habría que preguntarse por las razones de la práctica inaplicación de los artículos 200 a 204 relativos a imposición y exacción ilegal de impuestos cuyas previsiones abarcan desde los Ministros hasta el último de los funcionarios. ¿Es posible que todos y cada uno de los que intervienen en la imposición y exacción de los impuestos —terminología, por cierto, imprecisa— jamás se hayan apartado de la ley, cuando hemos citado ejemplos, como el de la exacción ilegal de recargos, que se dan cotidianamente?

Desde otro punto de vista, hay que distinguir dos géneros de problemas. Uno de tipo individual y otro que roza con el llamado *derecho de resistencia*. Es y sigue siendo inexplicable que para la legítima defensa de los bienes el Código penal, con el laudable propósito de ampliar una jurisprudencia restrictiva, defina la agresión ilegítima, a efectos de legítima defensa, cuando se trate de un ataque «contra los bienes», en los casos denunciados contra el bolsillo del contribuyente, exigiendo no sólo que el ataque a los mismos constituya delito (concepto valorativo muy difícil de precisar a no ser por un experto en Derecho penal) y, además, que los «ponga en peligro de deterioro o pérdida inminentes», circunstancias que no se darán sino en el caso de exacciones ilegales en las que se haya llegado a consumir el importe de la indebida exacción. Como la analogía no está prohibida salvo para crear delitos, penas, causas de agravación y medidas de seguridad o corrección, entiendo que cabe aplicar la definición de agresión ilegítima en caso de defensa de los bienes, tal y como la recoge el artículo 8.º, 4.º, 1.ª, párrafo segundo, si estamos ante una exacción ilegal y el principio de *solve et repete* lleva consigo la pérdida de la cosa, aunque luego sea resarcido al entablar los oportunos recursos o acciones criminales por la Administración. La racionalidad del medio habría que interpretarla, a efectos de una legítima defensa, como un derecho a la ocultación de la base fiscal o del hecho imponible. El tercero de los requisitos de la legítima defensa: «falta de provocación», concurre siempre en estos supuestos.

El *derecho de resistencia* suscita las mismas espinosas cuestiones que en el orden político y en cuanto negación del derecho del Estado a hacer efectivos los tributos excede los límites de este modesto y superficial estudio que no tiene otro objeto que el de llamar la atención sobre una realidad que está ahí, dentro y fuera de nuestras fronteras, y unos problemas que el autor se reconoce incapaz de resolver o de ofrecer para su resolución nada que no sea el humilde ruego al Estado fiscalmente despótico, en que esta-

mos inmersos, que frene sus apetencias de recaudar y se «apriete el cinturón» como demanda a los ciudadanos de a pie, y que tenga presente que los recursos del país y de los que en él vivimos no son ilimitados, lo que obliga a establecer un orden de preferencias en función de las necesidades más perentorias, y a posponer para mejores tiempos el césped y las zonas peatonales, cuando las aceras de la ciudad y las carreteras principales y secundarias están en un estado cada vez más peligroso e intransitable, por no hablar de los pequeños núcleos urbanos por completo sumidos en el olvido.