

SECCION DOCTRINAL

«Ideas sobre la aplicación de los principios de Derecho Penal a la infracción tributaria» (*)

JUAN DEL ROSAL

Catedrático de Derecho Penal de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid y de la Escuela Judicial

SUMARIO: 1.º Consideraciones preliminares: A) Aclaración terminológica; B) Situación metódica; C) Valoración de la institución.—2.º Del alcance técnico-dogmático de las posiciones penales, en referencia concreta con el Derecho tributario: A) Dispositivo intelectual a seguir; B) De la recepción de las ideas penales en el campo tributario.—3.º Construcción dogmática y eficacia práctica del sistema postulado.—4.º Conclusiones.

1.º *Consideraciones preliminares.*

Por exigencias técnico-dogmáticas y, en consecuencia, también prácticas, se requiere el enunciado de un epígrafe en que, al menos, tangencemos algunos extremos que, hasta ahora, andan, como cabos sueltos, en los estudios y monografías de la temática tributaria y que, por desgracia, engendran, a la postre, más confusión y oscuridad que cualquier otra cosa.

A) *Aclaración terminológica.*

El primer contacto de extrañeza que experimenta un penalista, apenas se da de cara con la problemática —parte de la cual vamos a tratar—, es la falta de concordia en cuanto a la terminología usada.

Ni que decir tiene que constituye la primera y elemental expresión de una actitud mental, raída de seriedad jurídica. Es curioso, por ejemplo, que en obras expresamente destinadas a la elaboración jurídica se halle uno por de pronto con estas expresiones: “Derecho tributario penal” o “Derecho fiscal penal”; predomina tamaña designación en el grupo italiano (1); en tanto que los alemanes emplean una

(*) Ponencia presentada a la “X Semana de Estudios de Derecho Financiero”. Madrid, enero 1962.

(1) Conviene a este respecto examinar la obra de A. D. GIANNINI, *Instituciones de Derecho Tributario*, Traducción y estudio preliminar, por Fernando Sáinz de Bujanda, Madrid. Ed. de Derecho Financiero, 1957, sobre todo las páginas 7 y 305 y sig. Tampoco debe olvidarse, entre otras, por ejemplo, la obra de ANGELO DUS, *Teoria generale dell'illecito fiscale*. Milano, Giuffrè, 1957, sobre todo, págs. 10 y sigs.

expresión más correcta, correspondiente, pongo por caso, al llamado "Derecho penal tributario o de impuestos" (2).

Estas dos designaciones revelan en el fondo sendas contemplaciones guardadas con respecto al alcance y relación entre el Derecho penal y el Derecho tributario, y aunque en ambas deben reducirse sus imperfecciones terminológicas, no cabe duda que *siempre* es más exacta la de stirpe germana que la italiana.

Si no media una unanimidad en punto a la intitulación del saber de la especialidad que vamos a explicar, dicho se está que las discrepancias serán todavía mayores si se piensa en los esfuerzos dialécticos por buscar semejanza entre ambos sectores jurídicos, esto es, el tributario y el penal.

Planteamiento, en principio, *radicalmente erróneo* —dicho sea con perdón de las ilustres opiniones contrarias—, pues esto me recuerda cuando en nuestro estamento jurídicopenal se polemiza entre "acción y omisión" o entre "dolo y culpa", sin pensar que se debe aceptar de antemano la variedad ontológica, o más modestamente axiológica, pues con ello no se quebranta la interna cohesión del sistema jurídicopenal.

De suerte que resulta curioso —aunque sea censurable este estado de la cuestión— que para dar con la naturaleza del injusto penal tributario se saque a relucir que no es penal. ¡Esto ya se sabe! La confusión sólo germina en mentes preparadas para ella. La distinción entre el injusto penal y el injusto penal tributario está a la vista: dimana precisamente de la caracterización que le confiere el término de "tributario" o "fiscal".

¿Por qué esa machacona insistencia en distinguir ambos injustos? Quizá la razón provenga de que no se tiene cabal cuenta ni del uno ni del otro. Con saber lo que *es constitutivamente* el injusto penal, conocemos a la par la índole del injusto tributario penal.

Es inexplicable la alegación, tan al alcance de cualquier fortuna, cuando se dice que el injusto penal tributario es distinto del injusto penal a secas. La cosa no tiene vuelta de hoja; entre otras numerosas razones, porque la delimitación de la realidad jurídicopenal queda *matemáticamente* determinada por el tipo, especie de instrumento formal con el que se acuña y troquea el elenco delictivo. Por fuera del cual sólo existen comportamientos exangües de coloración penal.

Luego si el tipo reduce las categorías penales a las estrictamente contenidas en aquéllos, dicho se está que sólo es injusto penal aquel que transgrede o pone en peligro una norma concreta del ordenamiento jurídicopenal.

El injusto tributario penal se conforma por contradicción con una norma tributaria; en consecuencia, el ilícito fiscal o tributario no sólo quebranta un determinado precepto de aquella clase, sino que aparea la puesta en juego de una sanción igualmente fiscal o tributaria.

(2) Entre otras la valiosa aportación de WALTER ROBERT PFUND, *Das Steuerstrafrecht. Ein Beitrag zu seiner Fortbildung auf Strafrechtliche Grundlage*, 1954. Basel, págs. 22 y sigs.

Rige, por tanto, el mismo principio de legalidad de los principios y de las penas: sólo concurre un injusto fiscal si se lesiona o pone en peligro una disposición de esta naturaleza, en la que previamente se ha determinado también la sanción correspondiente.

Ya de suyo constituye una sorpresa, por demás interesante, que adquiera carta de naturaleza la denominación de “derecho penal fiscal o tributario”. La designación constituye, por de pronto, una definición, máxime cuando no se olvide que lo “fiscal” o “tributario” viene a ser el adjetivo de la sustantiva y clásica leyenda de “Derecho penal”.

¿Por qué—cabe preguntar—, se emplea tamaña nomenclatura en la literatura jurídica-alemana, suiza e italiana, por sólo mencionar las más caracterizadas al respecto? La semántica de la titulación nos dará, en cierto modo, la clave de esta ponencia, siempre y cuando se corte de raíz cualquier malévolo confusiónismo, al que por desgracia propende la mentalidad jurídica. Veámoslo brevemente:

Cuando se discurre sobre el *nomen iuris* de “Derecho penal fiscal o tributario” quiere decirse, sin más, que nuestra disciplina acude en apoyo del cumplimiento de lo fiscal o tributario, en una palabra, que el aparato coactivo penal se enfila hacia la finalidad perseguida por “todo el derecho tributario, el cual está preordenado a un solo fin: asegurar la percepción de los tributos devengados por la Ley. Y el número y la naturaleza de los ilícitos fiscales y la entidad de las sanciones, prevalentemente pecuniarias, están en función de su finalidad. Debe, pues, reconocerse que en todo el Derecho tributario, y por esto igualmente en el Derecho tributario penal (3), es inmanente la razón fiscal” (4).

B) *Situación metódica.*

Conviene no olvidar, por tanto, que nos movemos en una órbita radicalmente de *especialidad* jurídica. Entiéndase bien, que en tanto el Derecho penal y el Derecho tributario forman fila del cuadro jurídico, a nadie se le ocurre pensar que acontezca otro tanto con el Derecho penal tributario, puesto que su esencia es de suyo problemática; con lo que dicho se está que la “especialidad” siempre obedece a razones puntualmente formativas de tal o cual estamento; especialidad, por otra parte, que proviene de finalidades fundamentalmente prácticas, incardinadas, además, en una técnica jurídica, deparada por una disciplina “madre”, cabría decir, empleando el viejo término escolástico, que da sentido general y fundamento a la especulación en particular.

Así, pues, la necesidad de la *especialidad* nace de un orden de exigencias prácticas y teóricas que representan, en fin de cuentas, una

(3) Véase, por tanto, la transcripción que se hace, en vez de Derecho penal tributario se dice Derecho tributario penal, lo cual, a nuestro modo de ver, produce un completo cambio en el planteamiento del problema.

(4) V. A. Dus, *Teoria generale dell'illecito fiscale*. Milano, Giuffrè, ed. 1957, página 13.

modalidad de los principios generales del Derecho penal. En nuestro caso, nos hallamos con que el llamado *Derecho penal tributario fiscal* es una rama singular del Derecho penal. Obsérvese, por tanto, que no es el Derecho penal, simplemente, porque tanto *formal* cuanto *sustancialmente* existen diferencias que nutren a la vez la *singularidad* de su existencia.

Decir, por ejemplo, que sólo existe el Derecho penal es una perogrullada de tres a cuarto; como de igual modo puede pensarse cuando se oye por doquier que nada tiene de común la infracción tributaria o, mejor dicho, su construcción jurídica con la del delito.

La distinción de las disposiciones jurídicas no obedece, sin más, a una reflexión formal: es penal porque se haya inscrito en el Código penal o porque se trata de una Ley de esta clase. En tanto que es civil por iguales argumentos, por su pertenencia al Código civil. El criterio formal nada nos expresa de su potencia. Ni tampoco el jurista puede permitirse el lujo de separar por contenidos sustanciales, que sería tanto como incidir en un irracionalismo, de espaldas al orden racional exigido ontológicamente por el *ius positum*.

La colocación metódica viene flechada, dentro del concierto de las demás ciencias jurídicas, por los vocablos sustantivos que forman su designación *Derecho penal*, calificado a la vez de *fiscal o tributario*. Luego, habrá de situársele en el Derecho penal, como una rama especial, y dentro del Derecho tributario, como una parte, acaso la más importante, si bien la última palabra la tienen los especialistas de esta materia y, mejor aún, las apelaciones de la vida práctica del Derecho, en su dimensión de imposición de tributos (5).

C) *Valoración de la intitulación.*

Así las cosas: ¿Qué valor y contenido entraña el nombre adoptado de Derecho penal tributario o fiscal? Simplemente el largo periplo que supone una interpretación semántica de la intitulación, que podría quedar del modo siguiente:

1. Que ante todo es una especialidad del Derecho penal, lo que convierte de buenas a primeras esta disciplina en "tributaria", valga el vocablo, del Derecho penal.

2. Así cobrará sentido el tema de la presente ponencia, puesto que ya es posible establecer un contacto continuado por el que discurra el venero de la técnica penal tributaria o, por mejor decir, acuñar formalmente de estructura de las leyes fiscales con moldes deparados de la construcción tecnicopenal.

3. Incluso se llegará a más, no sólo a intervenir en la política legislativa con cierta mentalidad penalística, sino a realizar el Derecho tributario con las garantías exigidas dogmáticamente por el Derecho penal.

(5) Cfr. A. Dus, *Obra cit.*, pág. 86.

4. Sin desnaturalizar el Derecho tributario —¡Dios nos libre de ello!—, indiscutiblemente ejercerá la ideología penal provechosa lección en cuanto al aspecto sancionatorio, y lo que es mejor todavía, en referencia al *preceptum legis*, es decir, en la descripción fáctica de la disposición tributaria.

2.º *Del alcance técnico-dogmático de las posiciones penales, en referencia concreta con el Derecho tributario.*

Si el Derecho tributario se considera, por un ilustre maestro, como parte del Derecho administrativo, esto quiere decir que tropezaríamos en cualquier aspecto que se toque de aquél, con la espesa y casi estéril discusión en torno a la naturaleza y distinción entre Derecho penal y Derecho penal administrativo. Aunque recientemente se ha reavivado el tema, sin embargo, la visión práctica de la dogmática del año 1936 (H. Mayer) dió al traste con este y otros tantos problemas, cuando observa que la distinción pende de una cuestión de política criminal, esto es, que el legislador eleve al rango penal lo que hasta ayer era simple injusto administrativo (6).

Por tanto, sin necesidad de traer a colación ninguno de los criterios formal o económico, usado por los tributistas; ora la apelación a las dimensiones sustancial y legal de los penalistas, con vistas a la separación de ambos sectores jurídicos; es mucho más hacedero partir del principio, por los demás aceptado sin excepción, de la *realidad* del llamado Derecho penal tributario o fiscal, denominado plásticamente “instrumento del Derecho de impuestos” por la técnica alemana (7), o bien, aunque criticablemente, como “una amplia zona del Derecho tributario... aquélla tiene por objeto las sanciones, de carácter penal, establecidas en las leyes para las más graves transgresiones de las normas tributarias” (8).

En consecuencia, nos interesa resaltar dos corrientes de opinión —sin matizar otras (9)—, que en buena medida se contraponen:

a) La representada por los que no concetúan como verdadera especialidad el Derecho penal tributario o fiscal, sino que se contrae exclusivamente el problema de las sanciones.

b) La seguida por los que plantean, en toda su extensión, la cuestión como de una especialidad del Derecho penal y, en consecuencia,

(6) V. la aportación del Prof. F. CASTEJÓN, *Faltas penales, gubernativas y administrativas*. Madrid, 1950, *passim*.

(7) Se plantea por algunos autores suizos (especialmente por Pfund) si en verdad, a la vista del artículo 333 del Código penal federal suizo, será una especialidad el Derecho penal fiscal o de impuestos, o, por el contrario, se trata de insertarlo en la doctrina general del Derecho penal. V. W. R. PFUND, *obra citada*, pág. 12.

(8) Concretamente, se dice por Giannini: “el Derecho tributario es, por tanto, aquella rama del Derecho administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos”. Cfr. *Obra supra, cit.*, pág. 7.

(9) Cfr. W. R. PFUND, *Obra cit.*, pág. 12.

se ven obligados a pensar en una construcción técnico-penal, al modo como se hace en el Derecho penal, si bien no debe olvidarse que se trata de una *especialidad*.

A) *Dispositivo intelectual a seguir.*

Los caracteres convenidos por los monografistas del tema al llamado Derecho penal tributario nos impelen, con vocación irrenunciable de jurista, a inscribirnos en la segunda de las opiniones aducidas, siquiera la elaboración penal está todavía en agraz como para que rinda sus frutos en la práctica de recaudación de impuestos, en la forma que deseamos.

Así, abogamos por la *especialidad* de esta rama jurídica, inscrita dentro del amplio campo punitivo, pero enraizada, por tanto, en el amplísimo mundo administrativo, o más justamente, en el Derecho tributario o fiscal.

La estructura externa y las vértebras en que descansa la teoría jurídica de la infracción, o comportamiento tributario o fiscal, es de semejante hechura a la conducta delictiva, siquiera concurren divergencias, surgidas precisamente de la impronta que confiere una posición especial, cuales son, a mi entender, dos:

- a) La llamada por Giannini "relación jurídico impositiva" (10), que difiere de la relación jurídicopenal entre estado y delincuente, y
- b) de otra parte, el "contenido" de la infracción, constituido por unos objetos jurídicos que difieren a veces de los que integran los comportamientos penales.

Por lo demás, no existe inconveniente en plantear, dentro de una postura de *lege ferenda*, claro está, un conjunto de problemas que afectan a los principios ideologicopenales y que en su día podrán tener vigencia en el ámbito del *Derecho penal tributario o fiscal*.

B) *De la recepción de las ideas penales en el campo tributario.*

La *estructura externa* del Derecho tributario o fiscal (11) proporciona adecuada recepción para la ideología penal, por cuanto es posi-

(10) Cfr. A. D. GIANNINI, *Obra cit.* pág. 13.

(11) Véanse, entre otras obras, G. LAMPIS, *Le norme per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*. Cedam. Padova, 1936, sobre todo, los tres capítulos primeros; L. SECHI, *Diritto penale e processuale finanziario*. Milano, Giuffré, 1960, fundamentalmente el capítulo segundo; F. ANTOLISEI, *Manuale di Diritto penale. Leggi complementari*. Milano, Giuffré, 1959, de indiscutible valor técnico, por cuanto reforma con ademán de penalista la materia económica contraída al campo penal; CHARLES PINOTEAU, *Législation pénale en matière économique et financière*. París, 1959; se trata de una obra que pone al día una serie de infracciones de distintos órdenes económicos, de relación inmediata con el problema actual; G. SPINELLI, *Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*. Milano, Giuffré, 1957; es un buen comentario a la legislación financiera vigente. Y, últimamente, por no alargar esta nota, véase la literatura reseñada en la *obra cit.* de PFUND, en que prepondera la germana. De interés también, LANNATS, VILLEGUERIN y ACCARIAS, *Droit pénal financier*, tomos I-II. París, 1947.

ble elaborar un conjunto de disposiciones penales enfiladas a la intimidación (prevención general) y sancionamiento de los comportamientos ilícitos individuales (prevención especial), con cuyo aparato preventivo-represivo se encaja la actitud y se crea una sensibilidad jurídico-tributaria en la liquidación de los justos impuestos estatales (12).

De suerte que *formalmente* tienen su asiento, sin contravenir la pureza metódica del Derecho tributario o fiscal, las llamadas normas represivas penales financieras o tributarias, por cuanto la propia estructura externa no ofrece dificultad alguna en punto a su tipificación (13).

Ahora bien; el *telos* de los propios preceptos tributarios demanda, imperativamente, la presencia del "aparato" por antonomasia de la "técnica del impuesto", esto es, del Derecho penal tributario o fiscal, puesto que el buen uso del mismo subviene a reprimir, entre otros, los siguientes supuestos:

- a) Graves transgresiones del ordenamiento tributario.
- b) Comportamientos de absoluto y radical desprecio a los deberes dimanantes de aquel orden jurídico.
- c) Necesidad de dobligar la posición de abierto contraste o rebeldía, por chocar con el fondo hedonístico o egoísta de la persona.
- d) La exigencia de la actividad legislativa de manejar como instrumento de seriedad sancionatorio y, a la par de garantía, de disponer de un manojito de disposiciones penales.

Con lo que ya se enuncia, siquiera sea sucintamente, las *razones prácticas* de su presencia.

Otro tanto sucede si se contempla desde el plano puramente *sustancial*, desde el cual surgen una serie de argumentos que dan paso y refuerzan el servicio que presta el derecho penal tributario. Con ello se comprueba, igualmente, la receptibilidad de este Derecho por cuanto ha de alojar, en su seno, preceptos de índole penal, ya que la fenomenología ilícita, sumamente extendida, por desgracia, de la actitud de los ciudadanos; la significación, lo mismo que en el Derecho penal, de la caracterización de leyes odiosas, en el sentido canónico del vocablo; el resorte que entraña la entrada en el bolsillo de la persona; el resaltamiento de la llamada justicia *distributiva* por contraposición a la que rige penalmente, designada *commutativa* (14); todo ello obliga

(12) Se emplea por buena parte de autores sinónimamente las designaciones de Derecho tributario o fiscal, aunque el primero, se dice, también expresa un concepto restringido, puesto que sólo comprende las normas concernientes al tributo ordinario. Y, generalmente, se define "como aquel conjunto de normas que disciplina la recogida, gestión y "erogazione" de los medios económicos de la vida del Estado y de los otros entes menores". (Cfr. L. SECHI, *Obra citada*, pág. 17).

(13) El problema de la justicia del tributo entraña una cuestión sustancial, de largo alcance, llena de interés filosófico jurídico. Forma parte, en fin de cuentas, del repertorio de preguntas que el penalista inquiriere del orden.

(14) Véanse G. RADBRUCH, *Vorschule der Rechtsphilosophie*. Verlag Scherer, 1948, pág. 23; idem, trad. esp. México, 1951, pág. 33; H. COING, *Die obersten Grundsätze des Rechts. Ein Versuch zur Neugründung des Naturrechts*.

a ponderar del mejor modo posible las ideas penales. Igualmente, el desánimo jurídico, o como se dijo por Rippert, ese "espíritu de desobediencia" (15), se materializa en el Derecho tributario de un modo drástico, sobre todo, en referencia a determinadas reacciones del español, por fortuna, en parte no tan radicalizadas.

Lo hasta aquí expuesto abona, en definitiva, la inexcusable apelación al viejo tronco punitivo, con objeto de reforzar y ayudar al mejor cumplimiento de la finalidad asignada al Derecho tributario o fiscal.

Conviene, en este orden de cosas, no dejarse atrás que las disposiciones de naturaleza penal están integradas *sustancialmente*, o por mejor decir, el "contenido" de ellas son intereses de la más diversa índole, si bien de todas nacen deberes jurídicamente exigibles: algunos, afectan a condiciones esenciales de la coexistencia social, económicamente observada; otros, por el contrario, se contraen a problemas formales de la administración, o bien representan escuetamente intereses penales de orden común, cuales son, pongo por caso, las diversas manifestaciones de fraude, especialmente calificado, y que dará pábulo para el montaje de un tipo de estafa (16).

También los monografistas distinguen normas genuinamente penales, con intervención de la autoridad judicial, y otras civiles o administrativas, en las que participa la autoridad administrativa (17).

3.º *Construcción dogmática y eficacia práctica del sistema postulado.*

Quedamos, pues, en la constitutiva *especialidad* del llamado Derecho penal tributario o fiscal; con lo que ya es posible penetrar abiertamente en las cuestiones a que nos obliga contestar el tema fijado para esta ponencia: "*ideas sobre la aplicación de los principios de Derecho penal a la infracción tributaria*".

En forma enumerativa intentaremos explicar aquellos principios que *realmente* son de primer rango para la construcción juridicopenal de la infracción tributaria, entendida ésta en su *ethos* de suma gravedad, cuando la transgresión o puesta en peligro de los intereses jurídicamente protegidos, o de los valores que representan, repercute en la finalidad esencialmente atribuida al Derecho tributario. Veamos una buena parte de las consideraciones al respecto:

Primero. El más importante a causa de la distancia en que ha vivido el Derecho tributario y por culpa del cual ha existido un di-

Heidelberg, 1947, pág. 28; particularmente en relación con el extremo del texto, véanse págs. 36 y sigs., sobre todo, págs. 105-113.

(15) Cfr. G. RIPPERT, *Le déclin du droit*. París, 1949, pág. 95. De interés las consideraciones críticas a la tesis de Rippert de G. DELITALA, *La crisis del Derecho en la sociedad contemporánea* (trad. esp. de M. Cobo), en "Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid", núm. 9, 1960, páginas 689 y sigs.

(16) Para un entendimiento general del problema, véase la obra, por demás interesante, de JOSÉ VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*. Dalloz. París, 1957, especialmente págs. 63 y sigs.

(17) Cfr. L. SECHI, *Obra cit. supra*, pág. 20.

vorcio entre la técnica tributaria y la penal, se refiere al "principio de culpabilidad", informante de la especulación penal. En tanto que el Derecho tributario se montó sobre una evaluación por el resultado, esto es, una responsabilidad objetiva, en una palabra, en que no es necesario que el evento sea imputado personal y concretamente al comportamiento de la persona (18).

Y cuyo carácter, ontológicamente de capital importancia para la estructura interna de la infracción tributaria, conforme lo ha recogido Dus, en su dimensión *subjetiva* como real y efectivamente le corresponde. Es decir, que aplica exactamente el molde constructivo de la dogmática de los caracteres del delito, destacando finalmente la culpabilidad.

Sin embargo, la actual referencia se conecta a uno de los principios clave, sin el cual no es posible encajar la infracción tributaria dentro de la técnica penal. Su aplicación es posible y necesaria; es problema de colaboración del tecnicismo penal con el tributario, sobre todo en su proyección de actividad legislativa.

Segundo. También estimo de rango primario la vigencia del principio de legalidad del hecho y de la sanción, aunque en referencia a infracciones de escaso rango se dote de carácter de fuente jurídica a otras de categoría inferior.

Por el grado de *certeza* que representa, y también por la garantía que supone, así como por la conformación de la realidad juridicotributaria, debe clamarse por su aplicación al Derecho tributario.

La vigencia de este brocardo entraña, sin más, la absoluta irretroactividad de los preceptos tributarios, especialmente los de índole penal tributaria, por si ya no fuere poco de suyo el carácter jurídicamente "inattractiva" de la ley, por emplear un término corriente.

Tercero. En vez de abroquelarse en una terminología, de abo-lengo privativista, al modo italiano ("capacidad tributaria equivalente a capacidad penal, cabe decir, entre otras"), es preferible construir

(18) Ya se planteó en toda su extensión el actual problema en las aportaciones de WACKERNAGEL, *Die Steuerumgehung und die Verhütung*. Basel, 1949. Pero, sobre todo, se aboga por este principio en: H. BRASSE, *Erfolgsprinzip und Schuldprinzip im Fiskalstrafrecht, dargestellt an den fiskalgesetzen des Bundes und einiger Kantone*. Diss. jur. Zurich, 1952; M. E. WIDMER, *Die steuerstrafrecht*. Diss. jur. Zurich, 1952; T. MICHEL, *Les infractions fiscales et leur repression dans la doctrine et la legislation suisses*. Dis. jur. Lausanne, 1953.

Para bibliografía, cfr. la obra cit. *supra*, de PFUND.

(19) V. F. SÁINZ DE BUJANDA, *El Derecho, instrumento de política económica*, en la "Revista de Derecho Financiero", marzo 1958, págs. 235-266, especialmente págs. 242-243. Vale la pena citar textualmente: "Se trata de señalar que el principio de legalidad tributaria, que tantas y tan importantes misiones ha cumplido a lo largo de los siglos, no puede desdeñarse en el actual momento histórico, invocando razones de tipo económico para explicar su abandono. Por el contrario, son razones de este tipo las que en la hora presente vienen a unirse a otras, siempre vivas, de índole políticojurídica, para justificar el mantenimiento del principio en la órbita tributaria e incluso su extensión a otros sectores de la vida económica de los que ha estado hasta ahora ausente casi por completo, tales como el de la seguridad social, la ordenación de la Industria y el Comercio Exterior."

técnicamente, en la forma clásica de dimensión objetiva y subjetiva del delito, dentro de cuyo parvo esquema se insertarían los caracteres del mismo. Dicha visión metódica es perfectamente aplicable a la infracción tributaria, que ganaría en precisión tecnicodogmática.

Cuarto. Dentro ya del repertorio, o dicho de mejor manera, de la dogmática de los caracteres del delito, de inmediata proyección en la infracción, conviene introducir un cambio de acento, puesto que así como en los Códigos nos hallamos con un catálogo de acciones —salvo contadas excepciones (20)—, en la redacción de los preceptos tributarios habrá de darse entrada en algunos supuestos al “principio de autor”, sustituyendo en esas ocasiones al “principio de hecho”, puesto que la tributación reclama por imperio de la justicia a la que responde y del principio ético, *suum cuique tribuere*, tener en cuenta la persona del contribuyente y su potencia económica. Incluso sin percatarse del relieve de este principio, nos hallamos con que vale la reincidencia como circunstancia agravante (21).

Quinto. La creencia que representa un papel importante la distinción entre el injusto penal y el administrativo es totalmente errónea. entre otras consideraciones porque se trata de un problema que resuelve la actividad legislativa. En cambio, sí interesa señalar que el injusto tributario es injusto penal especial, si ha sido acuñado en una figura de carácter penal, en las leyes fiscales o tributarias; y puede ser injusto materialmente penal, como todos aquellos casos penales, recortados en entes del Código penal ordinario, cuyo motivo de exaltación al libro II del Código penal obedece a la significación e importancia que les ha conferido el legislador.

Sexto. La redacción de figuras delictivas cuyo “contenido” descansa en la protección de una objetividad jurídica relacionada con el Derecho tributario, como resulta, entre otros, con el artículo 318 del Código penal vigente, en que habrá de darse el medio comisivo del “fraude”. Con ello se nos da a entender cómo la carencia de una seria construcción penal, dentro del Derecho tributario, obliga a recurrir a un instrumento sancionatorio o supletorio de las demás ramas jurídicas, al Código penal. Y, precisamente, la citada figura delictiva es de nula eficacia práctica, lo cual prueba que una buena lucha contra el fraude fiscal sólo se podrá lograr —una vez fallados los medios de convicción— mediante el instrumento ofrecido por el orden penal tributario o fiscal.

Séptimo. Ni que decir tiene que la Justicia será el valor absoluto del orden tributario. Una Justicia fundada en los preceptos éticoperennes. Así paliará, en buena medida, la teleología utilitaria y económica de la denominada justicia *fiscal*.

De modo que las sanciones que se decreten, o los principios que informan los preceptos tributarios, deben participar de la justicia,

(20) V. J. DEL ROSAL, *La personalidad del delincuente en la técnica penal*. Valladolid (2.ª edición), 1953, *passim*.

(21) V. *En torno a la reforma del régimen de inspección de Hacienda*, por A. RODRÍGUEZ ROBLES, en la “Rev. de Derecho Financiero”, marzo 1953, pág. 29.

como pauta axiológica del Derecho y no siempre forzosamente ubicada en la utilidad. En una palabra, se debe hablar de moral y de justicia, que se dijera por el pensamiento jurídico actual.

Así, será posible redactar los preceptos tributarios o fiscales no simplemente como expresiones de necesidades prácticas, sino que los tipos estarán encajados en una idea de moral y de justicia; con lo que se alejará el peliagudo problema de las *leyes meramente penales*.

Octavo. Se debe buscar en entroncamiento de la infracción tributaria, en cuanto a su construcción, más que en el tan inútilmente discutido Derecho penal administrativo —uno de los temas más decadentes en nuestra problemática—, en el Derecho penal general, para nutrirse de sus dimensiones tecnicodogmáticas de la teoría jurídica del delito.

De esta manera, las disposiciones penales hoy existentes en las leyes vigentes, pongo por caso, las leyes de impuesto de Derechos reales y sobre Transmisiones de bienes, de 21 de marzo de 1958, y de Timbre, de 3 de marzo de 1960 (22), tendrían un montaje más perfeccionado penalmente, e incluso darían entrada a supuestos penales no recogidos y que son hipótesis reprochables desde el ángulo de la defraudación tributaria (23).

(22) En la Ley de Impuestos de Derechos reales, de 21 de marzo de 1958, conviene observar la penalidad decretada en el artículo 56, que va de arresto de uno a treinta días y multa de 1.000 a 10.000 pesetas, y sólo recoge la defraudación.

Obsérvese, valga de cita, el núm. 2 del artículo 56, en que se define una falsedad, con una técnica penal, por demás, imperfecta. La caracterización penal es completa, puesto que exige la imposición de la pena por la autoridad judicial ("la pena de arresto se impondrá por la autoridad judicial, mediante el procedimiento que especifique el Reglamento").

Y se sienta, además, un precepto que avala la significación penal, cuya aplicación dará lugar a la práctica de la *especialidad*, consistente en que no registrá la condena condicional en estos casos.

Ahora bien; en seguida salta el establecimiento de una responsabilidad solidaria, concretada en el artículo 58, que desmiente la pureza de la responsabilidad por la culpabilidad.

De igual modo interesa, a efectos penales, observar en la Ley del Timbre de 3 de marzo de 1960 el Título IV, denominado de "responsabilidades y sanciones", en que se concreta, como sujeto activo, la persona moral, artículo 102, en contra de la *communis opinio* de la doctrina y legislación penal, a excepción de lo que se decretó en el famoso juicio de Nüremberg. Incluso se llega en el artículo 103 a la transmisibilidad de la responsabilidad, como es sabido. Defectos que se hubieran obviado de emplear una técnica penal, totalmente ausente en punto a estos extremos. Es decir, que las leyes citadas son especies de contrafiguras de la técnica penal. Siguen enclavadas en viejas concepciones, plagada de defectos de lenguaje y de técnica, puesto que su *caracterización* penal es elemental y anticuada; la técnica penal no ha vendido su eficacia por no haberla utilizado.

(23) No debe olvidarse en la formalización de las especies penales del ordenamiento tributario, cómo, en verdad, existe una variante singular que no guarda semejanza alguna con el Derecho penal común y que fué apuntada anteriormente. Ocurre que las dos vertientes sustanciales de las que se alimentan las provincias punibles son: a) Infracciones por los particulares o representantes de las personas morales; y b) Infracciones efectuadas por la Administración.

Cabría decir, sin exageración, que ambas leyes representan penalmente dos expedientes anticuados, en que el "instrumento de la técnica del impuesto", como se ha bautizado al Derecho penal tributario o fiscal, está *radicalmente* ausente, por no decir, expresado inadecuadamente.

Noveno. En punto a la penología, se deberá tener en cuenta el predominio de la pena de multa en el castigo de los injustos fiscales, sin olvidar cómo en estos casos la graduación de aquélla se hará depender no sólo de la índole de la infracción, sino del caudal del condenado. Principio elemental de medición de pena que rigen los textos penales ordinarios (24).

4.º Conclusiones.

En forma leamática destacaremos únicamente tres, de carácter general:

Primera. Necesidad operativa y práctica de emplear la técnica penal en la modelación de las disposiciones penales tributarias, aumentando el casuismo y desterrando, por entero, los inservibles medios, hasta ahora, empleados.

En cuanto a la infracción tributaria o fiscal general ganará jurídicamente si de igual modo se asimila, por de pronto, dos de los grandes principios penales.

Segunda. La entrada del "principio de culpabilidad", por contraposición al hoy inoperante, catalogado como de responsabilidad por el hecho, sin más. Esto es: la punición según la participación personal y concreta del individuo.

Tercera. Vigencia del principio de legalidad del hecho, con la secuela de garantías que supone, y de limitaciones, por otra parte, exigido por la sensibilidad jurídica moderna.

po error o a sabiendas. Estas segundas, en buena parte, están recogidas en los Códigos penales ordinarios.

En consecuencia, la relación jurídicoprocesal se nos ofrece con una doble cara, que conviene no olvidar.

Un esfuerzo digno de estima representa la tesis doctoral de FERNANDO BENZO MESTRE, *Estudio preliminar y Bases para una Ley penal fiscal española*. Leída en el año 1958, y cuyas observaciones relativas al moderno uso de la técnica penal fueron en su momento formuladas.

(24) Modelo en cuanto a un anteproyecto de la Ley penal fiscal pudiera ser la que redacta al término de su obra PFUND, *Obra cit. supra*, pág. 165.

Se recogen: a) Defraudaciones. b) Errores de las autoridades impositivas, siempre que sean dolosas o se empleen falsos medios de prueba. c) La estafa del impuesto. d) Los peligros del impuesto; y e) Algunas otras formas.

De igual modo se concreta la participación y el encubrimiento, y algunos otros extremos de singular relieve.