

Las infracciones tributarias ante el Derecho penal español (*)

GERARDO LANDROVE DIAZ

Profesor Adjunto de Derecho penal de la Universidad de Santiago de Compostela

SUMARIO: I. DETERMINACIONES PREVIAS.—II. LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA Y EL DERECHO PENAL.—III. CONCIENCIA FISCAL Y RESISTENCIA AL IMPUESTO.—IV. LAS PREVISIONES DEL CÓDIGO PENAL ESPAÑOL: 1. *Consideraciones generales*.—2. *El artículo 319*.—V. CONCLUSIONES.

I. DETERMINACIONES PREVIAS

El Derecho penal es relativamente dependiente en sus *presupuestos*, porque la facultad punitiva del Estado está vinculada al total ordenamiento jurídico; el Derecho penal parte del concepto general de injusto, «el Derecho penal se encuentra frente al injusto, no lo crea» (1).

El legislador penal, y mediante el *proceso de tipificación*, incluye en los catálogos de delitos una serie de tipos; recoge conductas injustas y las tipifica; no crea el injusto *ex novo* y no lo crea porque el Derecho penal no es absolutamente autónomo. Se otorga, en definitiva, relevancia jurídico-penal a un sector específico del injusto general, que se considera «más intolerable». A ello alude H. WELZEL (2) cuando afirma que el Derecho penal solamente contiene la protección de los bienes jurídicos contra *determinada clase* de agresiones.

Esta función de reaccionar contra las conductas especialmente reprobadas de los ciudadanos imprime claramente su sello sobre la

(*) Este trabajo ha sido realizado con la ayuda de una generosa *Beca de Investigación Conde de Fenosa*, concedida al autor por la «Fundación Pedro Barrié de la Maza, Conde de Fenosa», durante el año de 1970.

(1) En este sentido, vid.: R. MAURACH, *Tratado de Derecho penal*, traducción y notas de Derecho español por J. Córdoba Roda, Ediciones Ariel, Barcelona, 1962, I, págs. 30 y sigs.

(2) Cfr.: H. WELZEL, *Derecho penal*, Parte general, traducción de C. Fontán Balestra y E. Friker, Depalma, Buenos Aires, 1956, pág. 6.

figura del Derecho penal, atribuyéndole como característica fundamental la de realizar valoraciones de signo ético (3).

Se exige, en consecuencia, para la reacción jurídico-punitiva la existencia de una especial repulsa, cristalizada en el acceso de específicas conductas a la ley penal, esto es, de la vigencia de una amenaza específica (*nulla poena sine lege poenali*).

En la especificación de las conductas a que aludimos debe partirse de la idea de la unidad del ordenamiento jurídico. El ordenamiento jurídico —afirma MAURACH (4)—, lejos de haber surgido por la concentración en un todo de partes originariamente autónomas, ha seguido, por el contrario, y a lo largo de su evolución, un proceso discriminatorio; proceso que, si bien ayuda a la división del trabajo y al perfeccionamiento de las distintas instituciones jurídicas, no da lugar a una independencia entre estas instituciones que permita a un ámbito considerar *injusto* aquello que en un ámbito distinto es calificado como *justo*. Por ello, la variedad de consecuencias jurídicas vinculadas por los diversos sectores del ordenamiento al concepto unitario de injusto constituye, tan sólo, una consecuencia de la diversidad de funciones y no el resultado de una *valoración diferente*.

Destaca el Profesor alemán cómo el Derecho penal no pretende abarcar todo el injusto, sino solamente un especial sector del mismo: las formas más graves del comportamiento antijurídico, aquellas necesitadas materialmente de punición. Por ello, entiende por «injusto punible» un subgrupo del injusto general *realzado*, precisamente, por su inclusión en los tipos penales.

Por otro lado, constituye un fenómeno ligado inseparablemente al general desarrollo cultural el incremento y reducción del Derecho penal, tanto desde el punto de vista cuantitativo (número de tipos de conducta punible), como cualitativo (gravedad de las condenaciones penales). Cuando nuevas formas de delito obligan al legislador a seguir el compás del proceso técnico se produce una ampliación del Derecho penal completamente natural: piénsese, por ejemplo, en las figuras de usura, estafa, quiebras o concursos, como concretas manifestaciones de una nueva dimensión del tráfico económico-jurídico, o en aquellas formas de delincuencia surgidas con la aparición de la electricidad, las distribuidoras automáticas, etc.

II. LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA Y EL DERECHO PENAL

Ello sentado, ¿constituye el fraude fiscal una de estas conductas *más intolerables* que justifican la incidencia del Derecho penal?, ¿nos encontramos ante una conducta que se hace acreedora de un juicio

(3) Al respecto, vid.: H. NAWIASKY, *Teoría general del Derecho*, traducción de la segunda edición alemana por J. Zafra-Valverde, Ediciones Rialp, Sociedad Anónima, Madrid, 1962, págs. 153 y sigs.

(4) Cfr.: MAURACH, *Tratado de Derecho penal*, cit., I, pág. 35.

social de reproche de gran intensidad? Creemos que en esta materia se ofrece con especial radicalidad el proceso de incremento cuantitativo, perfectamente normal, del Derecho punitivo a que antes nos referíamos. La moral nueva, fruto maduro de una nueva mentalidad y que no tiene nada de formal, es el resultado de una específica noción de la disciplina social, de una concepción positiva del civismo y del espíritu de fraternidad del hombre.

Como ha destacado con singular acierto R. LEGROS (5), en la actualidad la moral no se encuentra exclusivamente ligada a la familia, las costumbres, la propiedad... Existe una ética de la carretera, una moral de los negocios, un orden económico-social... Es evidente que, de la misma forma que el Derecho penal clásico tenía necesariamente la coloración moral de su tiempo, el Derecho penal nuevo nace de nuevas exigencias —sociales, económicas, técnicas, internacionales... y *fiscales*—. No tiene, en consecuencia, nada de artificial, de material, sino que refleja de manera orgánica el espíritu de tiempos nuevos, de una sociedad que tiene su moral propia, sus valores y sus ideales.

Hasta no hace mucho tiempo —afirma LEGROS— el fraude fiscal estaba considerado como una especie de legítima defensa del individuo contra el Estado; en la actualidad, y sobre todo para los jóvenes, aparece como moralmente más reprochable que muchas de las infracciones *clásicas*.

El cambio de mentalidad, de perspectiva vital ante estas realidades, impone como lógica consecuencia una nueva dimensión jurídica de aquellos fenómenos. La pervivencia de sistemas concebidos y dictados para otras estructuras sociales, y para otras valoraciones morales, no puede ser mantenida, bajo pena de caer en la más grave de las incongruencias.

Ante la problemática examinada, ha expresado RUIZ VADILLO (6) que el Estado necesita de forma imprescindible medios materiales para cumplir sus fines; la obtención se realiza a través de los correspondientes ingresos, y especialmente de los impuestos y de las tasas; obtención que necesariamente ha de tener como vehículo idóneo una política fiscal justa, es decir, que el sistema de distribución de cargas públicas ha de servir a una idea de justicia, distribuyendo mejor la riqueza nacional y promocionando cultural y económicamente al que lo necesita. Consecuentemente, cada contribuyente presunto que defrauda al Fisco defrauda a sus conciudadanos, proyectando sobre ellos la carga económica que sobre él pesa.

Esta idea tan elemental —afirma— entraña un *cambio de mentalidad* por parte de todos: en lo que al Estado atañe, debe éste dar

(5) Vid.: R. LEGROS, *Imputabilité pénale et entreprise économique*, en «Revue de Droit pénal et de Criminologie», 1969, págs. 367 y sigs.

(6) Vid.: E. RUIZ VADILLO, *Algunos aspectos de la actividad económica como objeto del Derecho penal*, en «Revista de Derecho Judicial», números 38-39, 1969, págs. 240 y sigs.

una gran claridad, justicia y sinceridad a sus esquemas presupuestarios; por su parte, en la sociedad debe germinar la idea de que defraudar al Estado es defraudar a los demás, abandonándose, también, la tan arraigada idea de que si el Estado exige cien es simplemente para que paguemos cincuenta (7).

En la especulación acerca de la posibilidad y conveniencia de que el Derecho penal incida en la materia examinada, conviene tener muy presente, como ya destacó F. ANTOLISEI (8), que el Estado moderno, lejos de limitarse a la función puramente negativa de armonizar los intereses de los individuos y dirimir sus conflictos, despliega una acción eminentemente *activa* que se orienta a la transformación de las condiciones de vida y aún de la conciencia del pueblo, para asegurar su progreso, dirigiéndolo hacia específicas finalidades; el Estado actual, además de tutor del orden público es maestro y educador del pueblo. Función evolutiva que se manifiesta también en el ámbito del Derecho penal, por ser la pena, precisamente, uno de los medios más eficaces con que el Estado puede promover y modificar la vida social (9).

Por ello, la pena, en cuanto más enérgica reacción jurídico-penal, no es solamente una manifestación de potencia al servicio de la conservación social, es también un instrumento para el progreso del pueblo. El Derecho y, naturalmente, el Derecho penal, debe realizar una función *activa* dirigida a promover el desarrollo y la elevación de las condiciones de existencia del agregado social y de sus miembros.

Ha destacado WELZEL (10) que es misión del Derecho penal amparar «los valores fundamentales» de la vida de la comunidad, es decir, aquellos valores sin los cuales la convivencia comunitaria sería imposible. No existe, en consecuencia, esta protección jurídico-penal sobre todos los intereses de los particulares y de la sociedad, sino sólo sobre los de carácter fundamental.

(7) En estrecha vinculación con lo mencionado se encuentra lo que A. GARRIGUES WALKER (*La represión del fraude fiscal*, publicado por la «Asociación para el Progreso de la Dirección», Madrid, 1967, pág. 17), denomina «círculo vicioso que crea el propio fraude fiscal», y que ostenta dos diferentes vertientes: de un lado, el Estado aumenta la *presión fiscal* teórica para compensar la defraudación; de otro, el contribuyente se resiste a pagar en su integridad unos impuestos incrementados artificialmente en función de un determinado grado defraudatorio. Consecuentemente, el Estado, a la vista del aumento del fraude fiscal, eleva más y más los tipos impositivos y ello, naturalmente, engendra a su vez actividades defraudatorias. Por ello —afirma—, la situación de fraude es un estado «natural e insalvable», a la vista de los esquemas vigentes en la actualidad.

(8) Cfr.: F. ANTOLISEI, *Manual de Derecho penal*, Parte general, traducción de J. Del Rosal y A. Torío, UTEHA Argentina, Buenos Aires, 1960, páginas 9 y sigs.

(9) Los graves riesgos que puede suponer una *hipertrofia* de esta misión, sobre todo conjugada con específicas finalidades políticas, han sido destacados en la doctrina española por J. DEL ROSAL (*Política criminal*, Casa Editorial Bosch, Barcelona, 1944, fundamentalmente págs. 122 y sigs.).

(10) Cfr.: WELZEL, *Derecho penal*, Parte general, cit., págs. 1 y sigs.

Bajo pena de incurrir en una visión parcial del mismo, no puede ignorarse la función de promoción de los valores morales, políticos, culturales y económicos que hoy adorna al Derecho penal. La verdadera función del ordenamiento jurídico-penal en el momento actual consiste no ya en el aseguramiento de las condiciones fundamentales de la vida en común, sino también en promover el desarrollo y el mejoramiento de la sociedad.

El papel más profundo que desempeña el Derecho penal —afirma WELZEL—, es de naturaleza *positivo-ético-social*: proscribiendo y sancionando el apartamiento realmente manifestado de los valores fundamentales del pensamiento jurídico, el Estado exterioriza la validez inviolable de estos valores positivos, forma el juicio ético-social de los ciudadanos y fortalece su sentimiento de permanente fidelidad al Estado. Se alude, en definitiva, al *contenido ético-social* del Derecho penal, que modela así y consolida eficazmente el juicio moral y el sentido jurídico de los hombres sometidos a una comunidad de Derecho.

El cumplimiento por el ciudadano de sus deberes fiscales y la consecuente percepción de bienes por el Estado en este concepto, ¿es un interés jurídicamente protegido que debe comportar consecuencias jurídico-penales para aquellos que evadan tal obligación?, ¿nos encontramos, pues, ante un valor fundamental para la vida comunitaria? (11).

Cualquiera que sea la perspectiva de naturaleza estrictamente *política* en que nos situemos, creemos que la respuesta ha de ser forzosamente afirmativa. Dentro de los supremos intereses de un moderno Estado de Derecho, está el de que su economía se desarrolle plenamente, es decir, que se cumpla al máximo aquello que G. MILLE (12) ha denominado «el hecho económico nacional». Más aún, en la materia examinada creemos que la función evolutiva, de signo eminentemente *activo*, que hoy cabe atribuir al Derecho penal, se siente con especial intensidad, en cuanto instrumento idóneo para la formación y orientación de la «conciencia fiscal» de los ciudadanos. La pena, como ya hemos expresado, es uno de los medios más eficaces con los que el Estado puede orientar y promover el desarrollo del pueblo.

Con relación a nuestra patria, creemos que otros sistemas esgrimidos por los Poderes públicos, incluso el actual, no han sido lo suficientemente enérgicos para lograr, de un lado, la consolidación de una conciencia fiscal colectiva y, de otro, para perseguir en términos radicales y ejemplares las transgresiones en la materia.

(11) Con relación al contenido sustancial de las infracciones objeto de nuestra atención, véase el planteamiento de carácter general que acomete T. DELOGU en su obra *L'oggetto giuridico dei reati fiscali* (en «Studi in onore di Francesco Antolisei», Giuffrè, Milano, 1965. I, págs. 403 y sigs.).

(12) Cfr.: G. MILLE MILLE, *Delitos contra la economía nacional*, Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1968, pág. 11.

Por ello, cabe deducir que la mayor gravedad que comportan las sanciones penales sería el medio idóneo para alcanzar el logro de la política fiscal del Estado y apartar al ciudadano de los fraudes que proliferan en España al respecto.

Creemos que la entidad del bien jurídico objeto de protección impone tal solución. Nada puede empañar la inteligencia de que en un verdadero Estado de Derecho es un valor capital la justa distribución de la riqueza y, más concretamente, de las cargas fiscales.

Como ha puesto de relieve DEL ROSAL (13), la *estructura externa* del Derecho tributario o fiscal proporciona adecuada recepción para la ideología penal, ya que es posible elaborar un conjunto de disposiciones penales orientadas a la intimidación (*prevención general*) y sancionamiento de los comportamientos ilícitos individuales (*prevención especial*), con cuyo aparato preventivo-represivo se centra la actitud y se crea una especial «sensibilidad jurídico-tributaria» en la liquidación de los justos impuestos estatales. Así tienen formalmente su asiento, y sin contravenir la pureza metódica del Derecho fiscal, las normas penales fiscales, porque la propia estructura externa no ofrece dificultad alguna respecto de su tipificación.

Como *razones prácticas* de la existencia del Derecho penal tributario, alude, de modo simplemente indicativo, el Profesor DEL ROSAL a la acuciante necesidad de reprimir 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 doblegar posiciones de abierto contraste o rebeldía, y d) la exigencia de disponer de un conjunto de disposiciones penales como instrumento sancionatorio y a la vez de garantía.

Otro tanto sucede —afirma—, si se contempla esta problemática desde el plano exclusivamente *sustancial*, desde el cual cabe esgrimir una serie de argumentos indicadores del servicio que presta el Derecho penal tributario. De entre los cuales ya hemos tenido la oportunidad de referirnos al resaltamiento de la *justicia distributiva*.

Argumentaciones todas que indefectiblemente conducen a la inteligencia de que la *criminalización* de las evasiones a que nos referimos es el único vehículo idóneo para reforzar y ayudar al mejor cumplimiento de la finalidad asignada al Derecho fiscal. Disposiciones de naturaleza penal-tributaria integradas sustancialmente por un deber jurídicamente exigible que afecta a las condiciones fundamentales de la vida comunitaria en su plano económico.

(13) Vid.: J. DEL ROSAL, *Ideas sobre la aplicación de los principios de Derecho penal a la infracción tributaria*, en «Anuario de Derecho penal y Ciencias penales», 1963, págs. 10 y sigs. (trabajo en el que se recoge la Ponencia presentada por el autor a la X Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, 1962).

Si como sintéticamente afirma GONZÁLEZ NAVARRO (14), es finalidad del tributo procurar una situación de justicia social, mediante una adecuada distribución económica en la comunidad, la infracción tributaria se constituye claramente en un obstáculo para la consecución de una comunidad organizada con criterios de justicia, en cuanto impide esa distribución adecuada de los medios económicos. La infracción tributaria atenta, pues, contra bienes fundamentales de la vida comunitaria, en cuya defensa cabe arbitrar una protección de índole penal.

Sin embargo, se ha destacado hasta la saciedad que la alarma social que provoca un delito común es siempre de superior entidad que la suscitada por una infracción tributaria (15). Se esconde en tal afirmación un innegable fondo de verdad que no cabe ser marginado, y ello a pesar de ciertas revisiones de tan simplistas criterios que se han producido con el nacimiento de una *nueva mentalidad* que es cristalización de un enfoque más maduro de la convivencia social y de sus consecuencias para el ciudadano.

La alarma social que provoca una evasión fiscal varía sensiblemente de uno a otro núcleo social, y en gran medida, de una a otra nación. Quizá en España, como en la generalidad de los países latinos, exista en este sentido una falta de madurez derivada, probablemente, del radical individualismo que es una de nuestras más acusadas características. No cabe desconocer que en nuestra patria, históricamente ha suscitado una mayor alarma social una lesión de la propiedad privada, operada a través de un simple hurto, que evasiones fiscales de cierta entidad. Tal criterio, aunque no absolutamente desterrado de nuestra sociedad, creemos que actualmente puede ser sometido a una seria revisión.

Ante la insensibilidad que socialmente puede producirse ante un caso de infracción tributaria, que puede poner en peligro bienes inalienables de la colectividad, afirma gráficamente GONZÁLEZ NAVARRO (16), que se produce algo semejante a lo que ocurre con una enfermedad cuyas manifestaciones patológicas son perceptibles

(14) Vid.: F. GONZÁLEZ NAVARRO, *Naturaleza y calificación de la infracción tributaria*, en «X Semana de Estudios de Derecho Financiero», Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1962, págs. 544 y sigs.

(15) En este sentido, y con referencia a la *delincuencia económico-financiera*, destaca E. R. AFTALIÓN (*Derecho penal económico*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1959, págs. 31 y sigs.), cómo el gran público, víctima principal de esta especie de delinquentes, «no los reprueba en la medida que lo merecen». Muchas personas que se horrorizarían si se les propusiese un delito común —afirma—, no se coartan en interesarse por la mecánica para evadir fraudulentamente las reglamentaciones impositivas; conocidos infractores en la materia, lejos de ser socialmente repudiados, son envidiados por su éxito económico y son muchos los que esperan una oportunidad idónea para seguir sus pasos. En términos semejantes, véase también: H. B. VILLEGAS, *Derecho penal tributario*, Ediciones Lerner, Buenos Aires, 1965, págs. 21 y sigs.

(16) Cfr.: GONZÁLEZ NAVARRO, *Naturaleza y calificación de la infracción tributaria*, cit., pág. 546.

a simple vista y otra que permanezca oculta; por regla general, cuando esta última llega a manifestarse, el proceso ha llegado a un punto tal que la ciencia médica se encuentra ya impotente para arbitrar un remedio adecuado.

Por ello, estima que la falta de *conciencia fiscal* no quiere decir que las infracciones tributarias no constituyan un atentado a valores fundamentales de la vida comunitaria y que, en consecuencia, el legislador mediante el oportuno *proceso de tipificación*, debe despertar en la comunidad un sentimiento de repulsa, de rechazo social, hacia esta clase de ilícitos, que así se configurarían como verdaderos *ilícitos penales*.

Como ha puesto de relieve G. FONROUGE (17) en su caracterización del *ilícito tributario*, las modernas concepciones acerca del impuesto, que ha evolucionado de simple medio de obtener recursos a elemento esencial para la existencia del propio Estado y la consecución de sus específicas finalidades, a las que hoy adorna una dimensión que en el pasado no ostentaban, han determinado un nuevo enfoque del aspecto relacionado con la violación de las normas tributarias.

En nuestro Derecho positivo, establece inequívocamente el artículo 4 de la *Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963* que «los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender las exigencias de estabilidad y progresos sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional». Precepto de la *Ley General Tributaria* que supone el reconocimiento de que el instrumento fiscal cumple un papel protagonista en la marcha económica de los países, que debe ser utilizado para lograr el desarrollo del producto nacional y su mejor distribución, y que cabe referir al *principio fundamental IX* de los promulgados el 17 de mayo de 1958, por el que se otorgó rango constitucional al derecho de todos los españoles a una equitativa distribución de la renta nacional (18).

La violación de las obligaciones tributarias no supone solamente un atentado a los derechos pecuniarios de un sujeto encarnado en

(17) Vid.: C. M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho financiero*, Depalma, Buenos Aires, 1962, II, pág. 545.

(18) En la *Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963* se refiere expresamente el legislador español al principio de legalidad (art. 2), al principio de capacidad contributiva, a los principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria, art. 3), y al principio según el cual los tributos sirven como instrumentos de la política económica (art. 4). Estos principios son fiel reflejo de aquellos establecidos en las leyes constitucionales o fundamentales españolas.

Con relación a la mencionada ley, en la que se establecen «los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico del sistema tributario español» (*Preámbulo* y artículo 1); véase el libro de M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *Ordenamiento tributario español* (Editorial Tecnos, Madrid, 1968), que constituye una sistemática exposición institucional de los preceptos de la *Ley General Tributaria*.

el Estado o una simple desobediencia a los mandatos de la Administración pública, sino que integra una sensible alteración del orden jurídico de incuestionable dimensión pública. De ello, cabe deducir que las sanciones engendradas por tales conductas lesivas deben tener una finalidad sancionadora (represiva o intimidatoria), y no circunscribirse exclusivamente a la reparación del daño.

Consecuentemente, se ha destacado en nuestra patria como «la reacción defensiva de la Ley sancionadora fiscal no se limita al restablecimiento del equilibrio jurídico perturbado», esto es, que el legislador ante la infracción tributaria no se limita a exigir la cuota devengada pero que no se hizo realmente efectiva, sino que se trata de alcanzar otras finalidades. El mecanismo sancionador se arbitra para la inhibición del fraude fiscal, para inspirar un saludable temor que vede los propósitos defraudatorios del contribuyente (19). La dimensión penal de estas sanciones pueden ser elemento decisivo para el logro de las expresadas finalidades.

III. CONCIENCIA FISCAL Y RESISTENCIA AL IMPUESTO

El encuentro del ciudadano con los problemas fiscales, y más concretamente con el fenómeno impositivo, nos pone en contacto con la *conciencia fiscal*, íntimamente vinculada a la *conciencia económica*, y que, en definitiva, no supone más que la referencia a la *mentalidad fiscal* en cuanto conjunto de actitudes que predominan en una época o pueblo determinados con relación a la imposición. De esa mentalidad derivan la *moral fiscal* del individuo concreto, es decir, su postura ante la infracción tributaria, y su *disciplina fiscal*, esto es, su tendencia a observar o no sus deberes fiscales (20).

Dada la naturaleza de nuestro trabajo, la referencia a esta *mentalidad fiscal* ha de ser forzosamente breve. Es evidente que las actitudes de grupo respecto a la observancia o negligencia de sus deberes fiscales interesan especialmente a la Psicología social o a la Criminología (21).

La mentalidad fiscal, históricamente contemplada, se refleja en la opinión pública y en la idea que ésta tenga de los llamados «fundamentos de la imposición», sobre los que se justifica la Política impositiva de un momento histórico determinado, al propio tiempo que informan a los ciudadanos del por qué de las leyes fiscales.

(19) Vid.: GONZÁLEZ NAVARRO, *Naturaleza y calificación de la infracción tributaria*, cit., págs. 550 y sigs.

(20) En este sentido, vid.: G. SCHMÖLDERS-J. DUBERGÉ, *Problemas de Psicología financiera*, traducción y estudio preliminar de J. M. Martín Oviedo, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1965, págs. 73 y sigs.

(21) Cfr.: G. HOUCHON, *Psicosociología del fraude fiscal*, traducción de A. Quiroz Cuarón, en «Cuadernos Criminalia», núm. 26, México, 1964, página 15.

La *mentalidad fiscal*, de la misma forma que el superior concepto de justicia fiscal, se caracteriza por su extraordinaria inestabilidad y por las sensibles diferencias que cabe establecer en la materia entre una y otra nación. Diferencias que, como destacan SCHMÖLDERS y DUBERGÉ (22), se deben no sólo a la moral fiscal específica de cada pueblo, sino también al éxito o fracaso de determinados impuestos y al carácter general de su sistema tributario. Así, los pueblos latinos manifiestan ante todo tipo de autoridad, y muy especialmente frente a la autoridad fiscal, una desconfianza innata y una secular repulsa, a las que cabe oponer la disciplina inglesa o escandinava y la sumisión de los eslavos.

Habida cuenta que el pago del impuesto supone por parte del contribuyente una renuncia de signo económico inevitable, se soporta como una privación que cristaliza en serias oposiciones psicológicas. Por ello, el Poder público trata de forjar una serie de representaciones colectivas que integren el impuesto como una prestación racional o moralmente aceptada. Sin embargo, y con mayor vigencia que las teorías puramente racionales, la formulación ética de la obligación fiscal y el concepto de impuesto como imperativo categórico de la vida social (23), pueden jugar un papel protagonista respecto del consentimiento al impuesto por parte del contribuyente. Esta noción de deber fiscal, y por su naturaleza afectiva, puede ser instrumento de adhesión más idóneo que los intentos puramente lógicos de justificación, y ello en base de que los vínculos que unen al individuo con la sociedad tienen un carácter más moral que racional.

Consecuentemente, la sumisión voluntaria a la obligación fiscal, presupone un sentimiento de pertenencia a la comunidad al propio tiempo que la consolida. La espontaneidad y sinceridad en la ejecución de las obligaciones fiscales son sintomáticas del grado de cohesión y estabilidad de una sociedad determinada. Por ello, la desobediencia fiscal va íntimamente vinculada a un complejo de opresión que puede desembocar, y de hecho desemboca muy frecuentemente, en una oposición decidida a las instituciones vigentes en un momento histórico determinado, con las implicaciones de signo exclusivamente político que ello supone (24).

Otro aspecto de la cuestión que no cabe desconocer es la problemática planteada por la *legalidad* del tributo, esto es, de atribución

(22) Cfr. SCHMÖLDERS-DUBERGÉ, *Problemas de Psicología financiera*, cit., página 75.

(23) Cfr.: L. MEHL, *Elementos de Ciencia fiscal*, traducción de J. Ros y J. M. Bricall, Casa Editorial Bosch, Barcelona, 1964, pág. 314.

(24) En este sentido, es profundamente indicador que una de las causas decisivas de la Revolución Francesa haya sido, precisamente, el defectuoso sistema fiscal de lo que se ha denominado el *antiguo régimen* y el derroche de los caudales públicos para la atención de los caprichos de los monarcas del vecino país. Más recientemente, y en la propia Francia, el movimiento Pujade, cuya etiología es de naturaleza puramente fiscal, se transformó, y por las razones apuntadas, en un verdadero partido político.

de la potestad impositiva al Poder político soberano (25). En un moderno Estado de Derecho, cabe destacar dos exigencias fundamentales: de un lado, la constitucionalidad de la ley fiscal, en el sentido de que la ley impositiva ostente el rango determinado por la Constitución del Estado de que se trate; de otro, la participación real del cuerpo social en la fase de establecimiento o formulación legal de los tributos. El puntual cumplimiento de ambas exigencias será eficaz disolvente de resistencias colectivas, nacidas precisamente del divorcio del cuerpo social del poder político soberano en el momento de la formulación legislativa.

Con relación a nuestra patria, y como recientemente ha apuntado M. COSTÉS DOMÍNGUEZ, el establecimiento del *principio de legalidad tributaria* en el *Fuero de los Españoles* y en la *Ley General Tributaria*, no supone más que la recepción de una tradición secular que ha consagrado el principio de que los súbditos deben aprobar los tributos que han de pagar (26). Principio cuya peripecia histórica ha estado unida a las vicisitudes políticas, sociales y económicas que han ido moldeando el perfil de las instituciones políticas en el devenir de los tiempos, y en el que ha incidido con especial intensidad la secular pugna entre los poderes ejecutivo y legislativo. Incluso antes de la consagración del dogma de la separación de poderes, esta aprobación por el pueblo de los ingresos y gastos públicos, se manifestaba con la fisonomía de una serie de instituciones y actos, en los que cristalizaba la lucha entre el súbdito que ha de pagar los impuestos y la autoridad que ha de percibirlos y utilizarlos.

Es evidente que la identificación de las estructuras político-sociales con las expresadas exigencias y la justicia de la forma impositiva debe concretarse en una solidarización de los ciudadanos con la Política fiscal del Estado, que ya sentirán como propia, y que les conducirá a evitar resistencias psicológicas y *de facto* al impuesto, al propio tiempo que contribuirá a la fijación de una educación ciudadana en la materia, que se traducirá en un rechazo social de las evasiones fiscales.

Alcanzada esta cota, se habrá operado la sensibilización de la comunidad a la dimensión ética de la problemática examinada, al mismo tiempo que el Estado se encontrará ya en disposición de actuar sus más enérgicos medios de reacción, incluidos los exclusi-

(25) Vid.: J. RUIZ GIMÉNEZ, *Infracción fiscal y estructura política* (Notas para un coloquio), en «IX Semana de Estudios de Derecho Financiero», Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1961, págs. 296 y sigs.

(26) Cfr.: COSTÉS DOMÍNGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, cit., página 37. El principio contenido en el artículo 9.º del *Fuero de los Españoles* de que nadie estará obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos con arreglo a la ley votada en Cortes, late con toda claridad en muchos de los preceptos de la *Ley General Tributaria* y, sobre todo, en la inequívoca declaración que se contiene en su artículo 2.º: «la facultad originaria de establecer tributos es exclusiva del Estado, y se ejercerá mediante ley votada en Cortes».

vamente jurídico-penales, para poner fin a los atentados que pueden producirse contra su Política fiscal en formas de evasión; actitudes de aquellos ciudadanos que no se encuentran vinculados a la sociedad por lazos ético-sociales y que, al realizar agresiones contra valores fundamentales para la vida comunitaria, se hacen acreedores de sanciones de entidad paralela a la gravedad de sus conductas antisociales.

Ello sentado, es indudable, como destaca MEHL (27), que sean cuales fueren las reservas que puedan formularse sobre la justicia y eficacia de un sistema fiscal, un Estado no puede aceptar un repudio, individual o colectivo, de un impuesto legalmente sancionado, sin resquebrajamiento de su total estructura; la tolerancia de la desobediencia fiscal y la atenuación de las obligaciones de esta naturaleza de determinados grupos sociales, conducen indefectiblemente a la lesión de la noción de deber fiscal y al nacimiento de una sensación de ridículo en el contribuyente honesto, que le incita al fraude. Como todos los valores morales —afirma—, el concepto de deber fiscal se desvanece con rapidez si no comporta sanciones tipificadas en el Derecho positivo y efectivamente aplicadas por el Poder público.

En la materia, no cabe ignorar el juego de lo que el propio MEHL ha denominado *sanción difusa*, por obra del ambiente y de la opinión en torno al contribuyente recalitrante o defraudador; sanción que, en ocasiones, resulta más eficaz que la estrictamente positiva. Sin embargo, resulta innegable que esta *sanción difusa* es evidentemente débil, cuando no inexistente, en las estructuras sociales en que se ignora el sentido del deber fiscal.

Siendo el civismo fiscal uno de los más candentes temas que engendra la realidad impositiva, se encuentra aquél estrechamente vinculado, como ya hemos apuntado, a la mentalidad nacional que en cada país influye sobre la resonancia social de la defraudación, acentuándola o reduciéndola según los casos (28).

(27) Cfr.: MEHL, *Elementos de Ciencia fiscal*, cit., pág. 314.

(28) En este sentido, ejemplifica la autorizada voz de LAURÉ (*Tratado de Política fiscal*, traducción de M. García-Margallo Rianza y prólogo de F. Estapé, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1960, págs. 425 y sigs.), con dos exponentes extremos: la mentalidad dominante en los Estados Unidos de Norteamérica y la vigente en Francia. Califica LAURÉ de *puritana* la mentalidad nacional de los Estados Unidos en este extremo. Si es descubierto, el defraudador norteamericano no solamente sufre una sanción de extraordinaria severidad, sino que por añadidura pierde la estimación de sus conciudadanos. Esta mentalidad nacional crea un ambiente de civismo en el cual el defraudador no se siente de antemano disculpado o tratado con tolerancia, como ocurre en otros países, sino condenado en términos radicales. Por el contrario, ante idénticas realidades, la mentalidad francesa —afirma LAURÉ— adopta una postura *ironizante* y *escéptica*; si la evasión de los deberes fiscales no llega a ser exaltada en Francia, es indudable que no se hace acreedora de un juicio de reproche social en cierta entidad, antes bien es una actitud que se contempla con picaresca benevolencia.

Establecidos estos dos puntos extremos de las diversas mentalidades na-

Hasta aquí, hemos examinado muy someramente la actitud del contribuyente con relación a sus deberes fiscales. No aludíamos aún a *conductas*, sino a simples *actitudes*. Se ha destacado (29), sin embargo, que esta actitud se vincula estrechamente a una determinada conducta, de tal modo que en aquélla queda, y en cierta medida, predeterminada ésta.

La oposición psicológica al impuesto a que antes nos referíamos, variable según las diversas mentalidades nacionales, se concreta en una serie de reacciones de los contribuyentes ante el fenómeno impositivo, ante las que en ocasiones quiebran las medidas impositivas o de signo emocional arbitradas por el Poder público. *Resistencia al impuesto* que, fundamentalmente, utiliza como vehículo de aparición las dos formas siguiente:

a) La *remoción*, esto es, el supuesto de que el contribuyente trata de no pagar un determinado impuesto, modificando sus planes de producción o consumo. Como ejemplo típico utilizado en la literatura especializada de esta colocación del contribuyente en una situación legal que le exima de satisfacer un impuesto en concreto, suele aducirse la de aquél que deja de fumar para no pagar el impuesto que pesa sobre el tabaco.

b) Surge la *evasión*, por el contrario, cuando el contribuyente trata de evitar, en todo o en parte, el pago del impuesto por medios ilegales, que pueden ser multiformes: oposición abierta al pago, ocultación, disimulación o deformación de la base impositiva, etc.

Naturalmente, nuestra indagación debe ser centrada en los supuestos de *evasión* de impuestos; la *remoción* no supone más que una forma de legítima resistencia fiscal, que ningún juicio de disvalor puede engendrar, ya que la maniobra de esquivar el impuesto se articula sobre una modificación de los propios planes de producción o consumo y no sobre artificiosas alteraciones de la realidad impositiva.

IV. LAS PREVISIONES DEL CÓDIGO PENAL ESPAÑOL

1. Suscitada la problemática de la incidencia del Derecho penal en las infracciones tributarias, y al margen de cualquier planteamiento y solución de índole personal, resulta obligada la referencia a las precisiones al respecto de nuestro Código penal. La indagación es profundamente sintomática y, al propio tiempo, forzosamente breve,

cionales en la materia, justo es reconocer que la mentalidad española se encuentra más cercana al escepticismo francés que al clima de solidaridad vigente en los Estados Unidos. El español, latino y ferozmente individualista, mal comprende el espíritu solidario que, siendo la base del éxito en el ámbito de la productividad económica, facilita sobremanera la productividad de un régimen tributario.

(29) Cfr.: SCHMÖLDERS-DUBERGÉ, *Problemas de Psicología financiera*, cit., pág. 102.

dado el laconismo en la materia de nuestra legalidad punitiva. Además, la exigua aportación jurisprudencial nacida del precepto más interesante de los que tendremos ocasión de examinar, nos otorgará una realista visión de la problemática acometida y una idea exacta de las limitaciones del artículo en cuestión.

Con relación al posible asiento en nuestro Código de tipos orientados a la sanción de infracciones tributarias, agrupa GOZÁLEZ NAVARRO diversos artículos de aquel cuerpo legal; preceptos que —en su opinión—, «parecen dictados pensando en este tipo de infracciones» (30), y alude a los siguientes:

- a) Artículos 200 y 201: *establecimiento ilegal de impuestos.*
- b) Artículo 202: *exacción ilegal de impuestos.*
- c) *Participación en el delito previsto en el artículo 202.*
- d) Artículo 319: *ocultación del objeto del impuesto.*
- e) Artículo 402: *exacción ilegal de tasas.*

Sin embargo, y con relación a los tres primeros ejemplos aducidos, creemos con QUINTANO RIPOLLÉS (31), que basta la lectura del epígrafe de la Sección («De los delitos cometidos por los funcionarios públicos contra el ejercicio de los derechos de la persona reconocidos por las Leyes»), y las del Capítulo y Título en que se integran, para percatarse de que las infracciones allí ubicadas afectan a la protección de valores de índole político-constitucional, concretamente al derecho subjetivo del ciudadano a la estricta legalidad de los impuestos que solemnemente se proclama en el *Fuero de los Españoles* (32). Criterio que se reafirma con el específico examen de la tipología de exacciones ilegales contenida en los artículos 200 y siguientes, orientados a la protección de los intereses del contribuyente, que no de los del Fisco (33), por lo que la perspectiva de in-

(30) Cfr.: GONZÁLEZ NAVARRO, *Naturaleza y calificación de la infracción tributaria*, cit., pág. 547.

(31) Vid.: A. QUINTANO RIPOLLÉS, *Tratado de la Parte especial del Derecho penal*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1965, III, página 840.

(32) Se establece en el artículo 9.º del *Fuero de los Españoles* de 17 de julio de 1945 que «los españoles contribuirán al sostenimiento de las cargas públicas según su capacidad económica. Nadie estará obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos con arreglo a ley votada en Cortes».

Principios generales del orden tributario que, asimismo, se contienen en los artículos 2.º y 3.º de la *Ley General Tributaria* de 28 de diciembre de 1963.

(33) Efectivamente, tipifican los preceptos mencionados lesiones a los *intereses económicos y derechos políticos* de los ciudadanos. La estructura objetiva de los artículos 200 y 201 es idéntica, si bien en el primer caso se alude a cualquier clase de impuesto, y en el segundo, a los de carácter municipal o provincial; además, se exige en el artículo 200 la condición personal de Ministro en el sujeto activo. En el artículo 202 se describe y sanciona la conducta de los funcionarios públicos que exigieren a los contribuyentes para el Estado, la Provincia o el Municipio, el pago de impuestos no autorizados por las leyes o Corporaciones respectivas.

crimination es diametralmente opuesta a la de evasión tributaria, objeto de nuestra indagación.

Creemos que tales argumentaciones pueden predicarse, en no escasa medida, de la exacción ilegal de tasas del artículo 402, a que se refiere GONZÁLEZ NAVARRO, por la que se sanciona al funcionario público que exigiere, directa o indirectamente, mayores derechos de los que le estuvieran señalados por razón de su cargo, y ello al margen de las objeciones técnicas que al artículo 402 puedan hacerse. En efecto, en la hipótesis de que el funcionario no oculte el exceso de lo pedido, nos encontraremos ante un supuesto de cohecho, ya que en la conducta se percibe claramente una solicitud de dádiva; por el contrario, si la exigencia de mayores derechos se construye sobre el engaño, la calificación técnicamente más correcta, sería la estafa.

2. Especial atención queremos prestar, por el contrario, a las precisiones del artículo 319 de nuestro Código penal. Muy criticada y criticable tipicidad, por la que se establece que «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, incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo del importe de dichos impuestos sin que, en ningún caso, pueda bajar de 5.000 pesetas» (34).

Delito introducido en la legislación penal española con el Código de 1870, en cuyo artículo 331 se consagró una redacción idéntica a la que hoy contiene en el 319, con la única y lógica variación de la cuantía de la pena de multa, que en el texto primitivo no podía bajar en ningún caso de 125 pesetas, y que hoy tiene como tope mínimo la cantidad de 5.000 pesetas.

Cabe destacar, además, cómo en el Código de 1870 el tipo objeto de nuestra atención se integraba en un capítulo destinado a la punición de falsedades *de acto*, en el que encontraban ubicación el falso testimonio y la acusación y denuncia falsas. Ya GROIZARD (35), destacó en su momento el íntimo parentesco existente entre las dos falsedades citadas en último lugar y la distinta naturaleza que con relación a las mismas, ostentaba el tipo de ocultación fraudulenta de bienes o de industria, que hoy se encuentra independizado en un capítulo propio.

Expresa el ilustre comentarista la lógica que encerraba la *criminalización* de actividades de esta índole en base del necesario fortalecimiento de los medios ordinarios de apremio de la Administración del Estado para hacer cumplir sus mandatos en orden al

(34) Artículo 319 que integra el Capítulo VI del Título III (Libro II), del Código penal, que entre las *falsedades* alude a las que nos referimos, esto es, la *ocultación fraudulenta de bienes o de industria*.

(35) Cfr.: A. GROIZARD, *El Código penal de 1870, concordado y comentado*, Burgos, 1874, III, pág. 668.

pago de las debidas contribuciones; eludir el pago de los impuestos —afirma—, y ocultar fraudulentamente los bienes o industrias a tal efecto, «es enfermedad antigua y difícil de curar en nuestra patria, y que toma grande incremento y desarrollo en épocas políticas anormales en que los vínculos que unen a los ciudadanos con los poderes públicos se aflojan y decrece el prestigio de las autoridades». Afirmaciones todas con las que se manifiesta la necesidad agudamente sentida de que el Derecho penal incida en materia tan esencial para la vida económica comunitaria como es la examinada, apuntando, además, las implicaciones políticas que pueden seguirse del relajamiento fiscal, por el desasosiego que produce en los ciudadanos y que no tarda en traducirse en un claro antagonismo con las estructuras políticas vigentes en un momento histórico determinado.

Aún reconociendo los plausibles motivos que determinaron el nacimiento del artículo 319 a la vida jurídica nacional, es lo cierto que en el devenir histórico son dos las notas más características que se han predicado del mismo: de un lado, la infrecuencia de su aplicación por nuestros Tribunales de Justicia y, de otro, las severas críticas esgrimidas, no sólo con relación a los términos en que se encuentra concebido, sino también respecto de su colocación sistemática en nuestra Ley punitiva.

A) Las críticas a la ubicación legal del precepto, como ya hemos apuntado, tienen su origen en la aportación de GROIZARD. Críticas que se construyen sobre la inteligencia de que el simple hecho de ocultar el todo o parte de los bienes o el oficio o la industria que se ejerce, no puede ser correctamente estimado como un ataque a la *fe pública*, sino a la *economía nacional* o a la *Administración del Estado*, en cuanto se contempla un quebrantamiento de las obligaciones de todos los ciudadanos de pagar los correspondientes impuestos, origen fundamental de los ingresos nacionales (36).

Matiza RODRÍGUEZ DEVESA (37), la radicalidad de las críticas apuntadas, afirmando que para una correcta valoración de la colocación sistemática del artículo 319, conviene tener muy presente que los datos que se ocultan o el requerimiento del funcionario competente tienen, en todo caso, un reflejo documental en la práctica administrativa, y que examinada la cuestión bajo este punto de vista, no se muestra como capital defecto la inclusión del tipo entre las falsedades.

(36) En este sentido, vid.: F. PUIG PEÑA, *Derecho penal*, Parte especial, sexta edición, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1969, III, páginas 303 y sigs.; A. FERRER SAMA, *Comentarios al Código penal*, Murcia, 1948, III, pág. 381, quien afirma que la incorrecta colocación de este delito entre las falsedades, únicamente encuentra explicación en el hecho de que nuestro Código penal no contiene un apartado propio para los delitos contra la *economía nacional*.

(37) Cfr.: J. M. RODRÍGUEZ DEVESA, *Derecho penal español*, Parte especial, tercera edición, Madrid, 1969, págs. 843 y sigs.

Sin embargo, sale FERRER SAMA (38) al paso de argumentaciones de este tenor, afirmando que la circunstancia de que en la mayoría de los casos de ocultación de bienes tenga ésta reflejo documental, con lo que parece acrecentarse su parentesco con las falsedades, no es razón suficiente para la defensa de la actual sistemática legal en la materia, porque en los supuestos en que tal ocultación se articule sobre una falsedad de documento, o sería de estimación la existencia de los tipos delictivos en concurso, o se daría paso a la absorción del delito descrito y sancionado en el artículo 319, por el otro de falsedad documental, en exacta aplicación de la legalidad sobre el concurso de leyes.

En la materia examinada, se ha puesto de relieve la naturaleza claramente fiscal tributaria que parece derivarse de la estructura finalista y de tendencia del referido artículo 319; naturaleza que se desvirtúa al exigirse la condición previa del requerimiento, que ha de ser personal y no deducido de ordenamientos genéricos como los que generalmente establecen obligaciones impositivas (39). Por ello —afirma QUINTANO RIPOLLÉS (40)—, el pretendido delito tributario constituye en realidad una figura de *desobediencia tipificada*, construida sobre la rebeldía al requerimiento del funcionario, que no sobre el incumplimiento de las obligaciones de declaración o pago.

La pureza técnica de muchas de las objeciones expresadas, resulta incuestionable, evidenciándose con ello, de un lado, la criticable integración sistemática del precepto aludido en nuestro Código y, de otro, la deficiente construcción del mismo que desvirtúa, en gran medida, el primitivo intento del legislador penal español de 1870 de *criminalizar* (41), al menos en parte, las infracciones tributarias.

Esbozada a muy grandes rasgos la casi general repulsa que en nuestra doctrina se ha producido con relación al artículo 319 y su ubicación legal, aludiremos muy someramente al escaso reflejo jurisprudencial que el mismo ha tenido en España. Aplicación prácticamente nula del precepto que es profundamente sintomática y que, en cierta medida, ya había pronosticado GROIZARD en sus comentarios al Texto punitivo de 1870.

(38) Cfr.: FERRER SAMA, *Comentarios al Código penal*, cit., III, página 382.

(39) Interpretación restrictiva de los términos en que el *requerimiento* del funcionario administrativo competente ha de producirse, ya abonada por GROIZARD (*El Código penal de 1870, concordado y comentado*, cit., III, página 670), y con la que se minimiza el precepto de referencia, ya que de la redacción del mismo no surge con demasiada nitidez la exigencia de un *requerimiento personal*.

(40) Vid.: QUINTANO RIPOLLÉS, *Tratado de la Parte especial del Derecho penal*, cit., III, págs. 841 y sigs.

(41) Por el contrario, y a la vista del precepto mencionado, es francamente optimista S. VIADA (*Código penal reformado de 1870, concordado y comentado*, Madrid, 1926, IV, pág. 159, en nota), respecto de su aplicación. Afirma, además, que la severidad del artículo hoy 319 viene determinada, no por la entidad de la pena en el mismo señalada, sino por la inclusión del hecho en la categoría de *delito*, con el consiguiente *procesamiento*.

B) Si partimos de la base de que las conductas que en el artículo 319 se describen y punen, son de aparición relativamente frecuente en la realidad fáctica, hay que reconocer la lógica extrañeza que su inaplicación por nuestros Tribunales de Justicia ha despertado (42).

Efectivamente, y a pesar del siglo de vigencia que ya ostenta el expresado precepto en nuestro Derecho positivo, son muy escasas las sentencias recaídas en base de sus pronunciamientos, y las pocas existentes son de muy notoria antigüedad.

La única sentencia condenatoria data de 5 de febrero de 1898 (43). Sentencia en la que a tenor del artículo hoy 319, se sancionó a un sujeto al que se le ocuparon en su casa tres corderos destinados a la venta, y que no habían sido sacrificados en el Matadero municipal, maniobra con la que eludió el preceptivo pago de consumos y defraudó los intereses del Municipio. Se estimó por nuestro más alto Tribunal de Justicia que tales hechos eran constitutivos de un delito de defraudación de un impuesto indirecto y punibles, en consecuencia, según lo expresado en el precepto de referencia.

Por el contrario, es absolutoria la *sentencia de 17 de junio de 1899* (44), en la que se declaró haber lugar al recurso interpuesto contra el fallo condenatorio pronunciado por la Audiencia Provincial de Barcelona. Sentencia de 1899 en la que se expresó que para la aparición del delito de defraudación del impuesto de consumos no era suficiente que uno de los procesados fuese dueño del aceite cuya introducción concertaron todos realizar en Sabadell, sino que debiera constar, además, que dedicado éste a fabricarlo o expendirlo, trató de sustraerlo a la fiscalización administrativa con el designio de eludir el pago de los impuestos, porque, de otra suerte, no puede admitirse la ocultación de bienes constitutiva de la infracción a que nos referimos.

La falta de jurisprudencia sobre este delito demuestra —en opinión de FERRER SAMA (45)—, que no tiene aplicación el artículo 319 en los casos en los que la defraudación de derechos se comete mediante falsedad, pues en caso contrario, abundarían las sentencias en las que se sancionase a tenor del mismo. Lo que ocurre —afirma—,

(42) En este sentido se pronuncia RUIZ VADILLO (*Algunos aspectos de la actividad económica como objeto del Derecho penal*, cit., pág. 242, en nota), expresando su perplejidad por el silencio que en la materia existe en nuestros repertorios de jurisprudencia y por el hecho de que en sus ya largos años al servicio de la Administración de Justicia, no haya conocido ni un solo caso, no ya de aplicación, sino incluso de incoación de un sumario por un delito de esta naturaleza.

Al respecto, véase también: DEL ROSAL, *Ideas sobre la aplicación de los principios de Derecho penal a la infracción tributaria*, cit., pág. 14.

(43) En *Jurisprudencia criminal*, Tomo 60, núm. 42, págs. 90 y sigs.

(44) En *Jurisprudencia criminal*, Tomo 62, núm. 214, págs. 452 y sigs.

(45) Cfr.: FERRER SAMA, *Comentarios al Código penal*, cit., III, página 382.

es que, en dichas hipótesis, el Tribunal Supremo estima, acertadamente, la falsedad documental y no la del precepto a que nos referimos, que queda absorbido por aquélla. Por otro lado, la solución del requerimiento personal de la obligación impositiva coarta, en gran medida, las posibilidades de incriminación. Si a ello añadimos las fundadas críticas que a su redacción y colocación sistemática se han hecho, se comprende en mayor grado la realidad de su inaplicación en la vida jurídica nacional.

V. CONCLUSIONES

Lo que sí aparece claro es que la incriminación de las infracciones tributarias en nuestro Código penal no puede ser más precaria (46), y que a la vista de la legalidad vigente, esta temática está descartada de los tipos contenidos en el mismo, y ello a pesar de los intentos del legislador español en determinado momento histórico, en que se acometió una tipificación francamente desafortunada de estas realidades.

Por ello, ha destacado ORTEGO COSTALES (47), la ausencia en nuestro Texto penal de una coherente y ordenada defensa de intereses comunitarios de tan fundamental trascendencia como los tributarios, que no se pueden considerar suficientemente tutelados con el artículo 319, circunscrito al castigo como falsedad de la ocultación de bienes o industria a requerimiento del funcionario administrativo competente. Con relación al resto de los preceptos existentes en nuestra Ley penal en que tangencialmente se alude a la realidad tributaria, ya hemos tenido en su momento oportunidad de expresar nuestro criterio de que se arbitran fundamentalmente para una adecuada protección de los intereses del contribuyente, que no para proscribir y sancionar actitudes de evasión, a las que ahora nos referimos.

De todo lo mencionado, cabe deducir la indubitada falta de eficacia del régimen actual de prevención de las infracciones tributarias en España. Ello choca, evidentemente, con la conciencia social vigente en la actualidad, que ha pasado de una contemplación condescendiente de actividades de este tenor a un estado de madurez que ha cristalizado en un serio juicio de reproche sobre las mismas. La consideración que el puntual cumplimiento de las obligaciones fiscales es un valor fundamental de la convivencia social, determina,

(46) Cfr.: QUINTANO RIPOLLÉS, *Tratado de la Parte especial del Derecho penal*, cit., III, pág. 844.

(47) Cfr.: J. ORTEGO COSTALES, *Ensayo sobre la Parte especial del Derecho penal*, Publicaciones de la Universidad de La Laguna, 1959, pág. 76; véase también en este sentido: GARRIGUES WALKER, *La represión del fraude fiscal*, cit., pág. 21.

con toda lógica, un juicio de *disvalor* (48), sobre la actitud del defraudador.

Todo ello, conjugado con la función eminentemente activa de promoción y desarrollo social que hemos atribuido al Derecho penal, nos pone en contacto con la posibilidad de su incidencia en este ámbito específico del *injusto*. No se nos ocultan, naturalmente, las serias dificultades técnicas con que se tropieza para una correcta redacción de las posibles tipicidades e incluso de elección para ubicar las mismas en el Código penal común o en una Ley penal especial (49).

Por el contrario, de muy distinto signo es la solución alcanzada por QUINTANO RIPOLLÉS, uno de los penalistas españoles que más detenida atención ha prestado a la problemática examinada (50). En su opinión, y aún en la inteligencia de que el legislador es, en un principio, perfectamente libre para adoptar el sistema de *criminalización* o de mantenimiento de las ilicitudes en el ámbito administrativo, no cabe ignorar una realidad dogmática dada, cual es el reconocimiento de que el sistema español en tema de infracción tributario es ajeno a la esfera jurídico-penal, ya en sus esquemas formales. Solución que considera técnicamente superior que la que postula la incidencia del Derecho penal en las ilicitudes fiscales, en vez de ceñirlas al ámbito del Derecho administrativo. Creemos, sin embargo, que la problemática más importante que en tema de fraude fiscal puede plantearse en España no es la de su caracterización de infracción administrativa o penal en base de criterios estrictamente formales (51). El planteamiento que debe ser abordado, y a la vista de la ineficacia del régimen legal vigente, es el que nos conduzca a la solución del interrogante de si esta infracción *debe ser* penal o simplemente administrativa.

Es evidente que la última palabra en tan espinoso terreno ha de pronunciarla el legislador español, con base en una fina valoración

(48) En este sentido, es profundamente expresiva la Exposición de Motivos del *Decreto Ley de 3 de octubre de 1966* (B. O. E. del día 4), en la que se caracteriza al tributo de «instrumento de primer orden al servicio de la política social», y al fraude tributario de «antisocial», en cuanto atentado al principio de solidaridad. *Decreto Ley de Ordenación económica* cuyo Capítulo II se destina a la represión del fraude fiscal y establecimiento de medidas de técnica tributaria (arts. 5.º a 9.º).

(49) En este sentido, merece ser destacada la muy interesante aportación de F. BENZO MESTRE que, optando por la solución de la legislación especial, ha redactado un *Esbozo de Bases para una Ley penal fiscal española* (en «X Semana de Estudios de Derecho Financiero», cit., págs. 575 y sigs.).

(50) Vid.: QUINTANO RIPOLLÉS, *Naturaleza y calificación de la infracción tributaria*, en «X Semana de Estudios de Derecho Financiero», cit., fundamentalmente, págs. 536 y sigs.; *Tratado de la Parte especial del Derecho penal*, cit., III, págs. 828 y sigs.

(51) Al respecto, véase: GARRIGUES WALKER, *La represión del fraude fiscal*, cit., págs. 10 y sigs. En la doctrina italiana: A. MALINVERNI, *Il contenuto del Diritto penale tributario*, en «Studi in onore di Francesco Antolisei», cit., II, pág. 194.

de la *conciencia fiscal nacional*, esto es, del juicio de reproche que pronuncia nuestra sociedad sobre estas infracciones para otorgarles rango delictivo. Sin desconocer, por otro lado, la dimensión educadora y de promoción social que hemos atribuido al Derecho punitivo.

Como no puede menos que reconocer QUINTANO RIPOLLÉS, el sentido intimidatorio que encierra la *criminalización* de las infracciones tributarias es un factor positivo que no cabe desconocer al pronunciarse en uno u otro sentido. La superior entidad del juicio de reproche social que implican las sanciones pronunciadas judicialmente, con relación a las puramente administrativas, debe jugar, en nuestra opinión, un papel protagonista. Nada puede empañar la evidencia de que la honestidad y la deshonestidad fiscal son muy directa consecuencia de la gravedad y trascendencia con que se prevengan las infracciones en la materia.

Sin embargo, estima el desaparecido Catedrático de Madrid que la integración de estas ilicitudes en el Derecho penal produciría una artificial inflación del mismo con la consiguiente merma de eficacia. Afirma que nos encontraríamos, y en el supuesto de que se diese el paso de *criminalización*, ante delitos de estructura artificial sin correspondencia en el orden ético o sentimental hoy vigente (52). Ya en su momento, hemos puesto de relieve nuestra convicción de que tales afirmaciones pueden predicarse, en efecto, de tiempos hoy preteritos pero que en la actualidad la conciencia social, la *conciencia fiscal* en este caso, ha evolucionado en los últimos tiempos hasta el punto de que tales afirmaciones no pueden ser acogidas más que con serias correcciones. Además, la trascendencia de la objetividad jurídica en juego es elemento no desdeñable para que el Estado ejerza la función eminentemente activa que hoy tiene atribuida en tema de convivencia social, sobre todo habida cuenta la ineficacia de soluciones de otro signo.

Por otro lado, es sintomático como destaca SÁINZ DE BUJANDA (53), y al margen de las matizaciones de técnica exclusivamente penal que cabe hacer a su argumentación, que en nuestra *Ley General Tributaria* se configuran *sanciones* que no se orientan a la obtención de la prestación tributaria, ni a resarcir al ente público acreedor del

(52) Además, esgrime QUINTANO RIPOLLÉS (*Naturaleza y calificación de la infracción tributaria*, cit., pág. 538), otra argumentación, que nos parece de menor importancia, habida cuenta la trascendencia social de la problemática suscitada: las lentitudes y formalismos inherentes al procedimiento criminal que pugnan —en su opinión—, con la expeditiva rapidez que reclama la represión fiscal, en la que la eficacia económica tiene un papel preponderante. Si bien no deja de admitir la posibilidad de soluciones de signo ecléctico, es lo cierto que se trata de un problema marginal al que ahora nos ocupa y cuya correcta solución entraña menos dificultades que el pronunciamiento sobre la conveniencia y posibilidad de aparición de un *injusto penal-tributario*.

(53) Vid.: F. SÁINZ DE BUJANDA, *En torno al concepto y al contenido del Derecho Penal Tributario*, en «Anuarios de Derecho penal y Ciencias penales», 1968, págs. 103 y sigs.

daño experimentado por una prestación morosa, sino a *castigar* al infractor. Esta sanción, de contenido diverso (privación de libertad, multa, comiso...), tiene como específica finalidad, no el aseguramiento de derechos patrimoniales del Fisco, sino de intimidación y represión de las infracciones que allí se contienen. Se trata sin ningún género de dudas —afirma— de una verdadera *pena*, en su concepción lógica, a pesar de la terminología que al respecto arbitra nuestra legalidad tributaria.

En íntima vinculación con la problemática suscitada, ha puesto de relieve RODRÍGUEZ DEVESA (54) como la *Ley de contrabando y defraudación*, cuyo texto refundido se aprobó por Decreto de 11 de septiembre de 1953, no puede ser catalogada «formalmente» entre las leyes penales: en ella se ha abandonado la denominación primitiva de delitos y faltas, que se sustituye por la de «infracciones» (de mínima, menor o máxima cuantía) que se someten al conocimiento de tribunales y procedimiento administrativos. Con ello —afirma— se apunta una sensible crisis del Derecho penal y una incontenible invasión del Derecho administrativo, que exigen una firme y tajante delimitación entre ambas esferas jurídicas. El proceso de *administrativización* operado impide dar a la expresada ley el carácter de penal, en sentido «formal», pero «materialmente» resulta incuestionable que lo es, ya que a tenor de la misma pueden ser impuestas auténticas penas privativas de libertad, al margen de la terminología que en el texto se utiliza.

El camino que en la materia se ha andado —concluye RODRÍGUEZ DEVESA— es peligroso en extremo; siguiendo esta pauta podría llegarse incluso a la imposición de la pena capital por vía administrativa, porque, siguiendo la técnica mencionada más arriba, bastaría con la declaración de que no se trataba de una sanción penal.

Las razones que han movido al legislador español, según SÁINZ DE BUJANDA, a no conceptualizar como penas «sanciones pecuniarias que carecen de significación indemnizatoria y que se asocian a la infracción tributaria» son dos: de un lado, la estimativa de que la infracción mencionada no alcanza el grado de antijuricidad que se estima necesario para su calificación de «ilícito penal»; de otro, porque se considera que la lucha contra las infracciones tributarias debe instrumentarse como función administrativa de contenido represivo, que no como función jurisdiccional atribuida a la autoridad judicial, y ello en base de la mayor flexibilidad que cabe atribuir a los cauces administrativos frente al formalismo que implica el proceso judicial penal.

Sobre estas dos razones basilares parece haberse construido en España la *degradación* de lo que lógicamente es pena para atribuirle la distinta calificación de sanción administrativa o civil, por ejemplo. Creemos, por el contrario y como ya hemos puesto de relieve, que

(54) Cfr.: J. M. RODRÍGUEZ DEVESA, *Derecho penal español*, Parte general, Madrid, 1970, pág. 118.

en buena técnica nada parece oponerse a la consideración de la infracción tributaria como «ilícito penal» y que la consecuencia lógica de la misma habrá de ser necesariamente la atribución de su conocimiento a las autoridades judiciales.

Lo que resulta indudable es que el artículo 319 del Texto punitivo español es letra muerta en la vida jurídica nacional, como ha destacado unánimemente nuestra doctrina y como pone de relieve el obligado silencio a que sobre el mismo se ve abocado nuestro supremo Tribunal de Justicia. Las objeciones que a la redacción del precepto mencionado pueden hacerse son, en efecto, de gran entidad; sin embargo, cremos que con relación al mismo la más sintomática afirmación que puede sentarse es la de su carencia de aplicación e incluso invocación ante los Tribunales. Quizá venga ello determinado, en no escasa medida, por el peso de una negativa tradición, ya secular, de disculpa de actitudes defraudatorias de esta naturaleza que hoy, sin embargo, empieza ya a quebrarse. A ello debe apuntarse en un Estado de Derecho que, además de proteger, incluso con la gravedad que comporta la específica reacción jurídico-penal, valores fundamentales de la ordenada convivencia social, debe erigirse en instrumento de progreso del pueblo, orientándolo hacia específicas finalidades. Ello supone, en definitiva, la superación de la inteligencia de que el Derecho es, tan sólo, un instrumento de conservación social y una expresión de potencia con la que se arbitra y protege una determinada estructura comunitaria.

Como certeramente se ha destacado, el *clima fiscal* no lo crea exclusivamente el Estado, pero es indudable que él constituye, con sus específicos medios de actuación, uno de sus más decisivos componentes. El recto ejercicio de las facultades normativas, la aplicación escrupulosa de los preceptos, el ajuste a la legalidad de las funciones liquidadoras, comprobadoras e investigadoras y, sobre todo, la ausencia de estímulos oficiales a la pereza contributiva (encarnados en muchas moratorias y amnistías), determinan, incluso en mayor grado que la sensibilidad y actitud de los contribuyentes, a que el fraude proliferare o se restrinja (55). De ahí, precisamente, que el reforzamiento del juicio de ilicitud de la infracción tributaria, alcanzado mediante su *criminalización*, pueda ser vehículo idóneo para lograr un clima fiscal de signo positivo.

No postulamos, sin embargo, una integración *indiscriminada* de todo lo que hoy cabe considerar «ilícito fiscal» en el ámbito del Derecho punitivo, esto es, de *criminalización* de todas y cada una de las posibles infracciones tributarias.

Es evidente que la técnica legislativa a utilizar no puede basarse en un simple trasplante del ilícito fiscal al campo del Derecho penal positivo. Si bien ya hemos expresado nuestra convicción de que la

(55) Vid.: F. SÁINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, III, pág. 373.

importancia del bien jurídico objeto de protección y la vigente conciencia fiscal, tan distinta de la que podemos calificar de «tradicional», son argumentaciones decisivas respecto de la posibilidad y conveniencia de que el Derecho penal incida en la materia, no es menos cierto que solamente las más graves, las más intolerables conductas de evasión fiscal deben alcanzar el rango delictivo.

Mediante un adecuado *proceso de tipificación* se salvarían las diferencias, en ocasiones abismales, que existen actualmente entre infracción tributaria e infracción penal. Así, por ejemplo, serían temas a tratar con especial meticulosidad el respeto al principio de culpabilidad, de matiz estrictamente penal y en franca pugna con el de responsabilidad objetiva que muchas veces informa al Derecho tributario, la vigencia absoluta del principio de legalidad, la distinción entre capacidad tributaria y capacidad penal, el establecimiento de criterios idóneos para una correcta decantación de responsabilidades criminales nacidas en el seno de los entes sociales con relación a sus deberes tributarios, y tantos otros que exigen una acabada técnica tributaria y un absoluto respeto de los más arraigados principios del Derecho penal moderno.