

DERECHO PENAL FINANCIERO:

EL DELITO TRIBUTARIO

Madrid, 1940

SUMARIO:

Título II: El delito tributario

Necesidad de su configuración específica.—Repercusión del ordenamiento político en el sistema tributario.—Cómo regular las nuevas relaciones.—Investigación ontológica.—Antijuricidad.—Fundamento etiológico del delito tributario.—Fundamento ético-social del delito tributario.—Concepto del delito tributario.

Título III: El delito tributario ante la legislación española

El delito tributario en la legislación española.—Interpretación de la ley tributaria.—Preceptos de tipo penal tributario en el Derecho español.—Anuncio de reorganización económica y fiscal.—Quienes deben soportar los daños ocasionados por la guerra.—El tributo deja de ser «carga» para convertirse en «servicio».—Cómo justifica el legislador italiano el delito tributario.—Sanción tributaria compatible con el delito común, medio de ejecutar la evasión.—Influencia de la educación ciudadana en la disminución del fraude.

TITULO II

NECESIDAD DE SU CONFIGURACION ESPECIFICA

Repercusión del ordenamiento político en el sistema tributario.

Como dice Pío Ballesteros (1), citando a otros autores, la estructura de los Estados debe ir paralela con el sistema fiscal: ya en 1528 decía Carlos I a los aragoneses reunidos en las Cortes de Monzón cuánto convenía borrar las barreras fiscales internas. La implantación de una especie de alcabala, el año 1571, recrudece las sublevaciones de Flandes contra España, y en 1773, lo «tea duties» y el grito «No taxation without representation» indican el alzamiento de las colonias norteamericanas contra Inglaterra. La unión alemana se inicia mediante el «Zollverein» y cristaliza en el Imperio. José Chamberlain, primero de la esclarecida dinastía de estadistas británicos, al querer renovar y fortalecer los vínculos de la metrópoli con sus territorios allende los mares, propugna medios políticos a la par que otros de orden fiscal en sus campañas de 1903.

El desarrollo de la vida financiera en Francia, que marca un principio de ordenamiento financiero bajo Enrique IV y el Ministro Sully, perfeccionado después bajo Luis XIV por Colbert, se precipitó en un caótico sistema de empréstitos ruinosos que determinaron los famosos «Assignados» (2) con un infinito número de privilegios que tanta influencia tuvieron en la revolución, en base de la cual, y bajo el fraudulento principio de igualdad y falso pretexto de reivindicaciones sociales, se terminó destruyendo el Patrimonio nacional. Bajo el Imperio se pro-

cedió a una reorganización financiera con claridad de conceptos y con equilibrio igualitario, en base de precisos criterios jurídicos y de progresos de la ciencia económica.

Vemos, pues, cómo sobre la ordenación económica de cada momento ha gravitado el ordenamiento político de cada fase de la Historia, razón por la que ha de ejercer influencia tan destacada en el Derecho económico lo que son fines inmanentes del Estado.

Cómo regular las nuevas relaciones.

Ya en otra ocasión dije (3): «Vana es la obra de quien, político o jurista, quiere a toda costa encontrar en leyes pasadas la regulación de nuevas relaciones. Urge, en cambio, elaborar la nueva ley, la cual, sin subvertir las normas fundamentales de moral y civilización, integre las instituciones vigentes con los nuevos necesarios institutos. Se trata de un problema nacional vital y para contribuir a resolverlo se precisa, sobre todo, ser español».

El estudio histórico de la trayectoria recorrida por la organización financiera de los diversos Estados, permite afirmar que al lado del impuesto surgía la sanción correspondiente, si bien no respondía al principio jurídico-básico de todo derecho punitivo.

Investigación ontológica

La investigación ontológica sobre el Derecho penal financiero fiscal ha sido desenvuelta por Pagani en una admirable monografía. Dice Pagani: «La lucha del fisco para asegurar la vida económica de la nación procede por grados en relación a la génesis ontológica intrínseca de la acción contraria. Para asegurar aquella

(1) «Los principios internacionales del Derecho tributario español». Madrid, Editorial Reus.

(2) Véase: «La Monarquía contra la fuerza del dinero», por M. C. Nair Wilson; traducción de José Ignacio Escobar. Editorial Cultural Española, 1937.

(3) Conferencia pronunciada en el Colegio Central de Titulares Mercantiles de España, el 30 de junio de 1936, sobre «Necesidad de valorar y revalorizar la economía nacional».

existencia contra la percepción del impuesto, y con la recaudación del impuesto no satisfecho, el Estado, al lado de las disposiciones de orden claramente precautorio, como los privilegios en la forma de exacción, la excepcionalidad del procedimiento ejecutivo, etc., llega al punto más modesto de la contribución mediante la aplicación a los negligentes o mal intencionados de sobre-tasas, que toman genéricamente el nombre de multas fiscales. Sólo cuando el Estado se encontró frente a la extensión de las acciones de la masa de ciudadanos dirigidas a sustraer con los medios más astutos e impensados, a la satisfacción de este deber cívico, y por la importancia cada vez mayor de las contribuciones, y cuando vio de otro lado la insuficiencia de las disposiciones precautorias es cuando, para defenderse contra este tácito y fraudulento engaño respecto a la exacción tributaria, y por repercusión necesaria y directa de su misma existencia, hubo de añadir a la contribución financiera la sanción penal proporcionada a la peligrosidad del delito, limitándola a veces a la pena pecuniaria en sus varias formas de fija, gradual y proporcional, y en otros casos, en los más graves, añadiendo o sustituyéndola por la pena limitativa de la libertad personal».

Antijuricidad

Se hace preciso analizar la antijuricidad del delito tributario para que penetre en la conciencia del pueblo, porque si la prisión por deudas ha sido abolida de las modernas orientaciones del Derecho penal, tiene que parecer extraño se pretenda aplicar sus normas a quienes resulten deudores al Estado.

Las más remotas sanciones al defraudador no respondían al principio jurídico en que debe basarse toda pena, ya que eran represiones arbitrarias, consecuencia de que los tributos gravitaban sobre pueblos vencidos y sometidos, en condiciones de servidumbre. El Derecho roma-

no reconoció sin ambages un «jus vitali ac necis» del Estado frente al deudor o defraudador del impuesto. En el período feudal existieron severísimos castigos contra quienes se sustraían a las contribuciones y a los diezmos. El derecho penal de la República veneciana y genovesa sancionaba con graves y feroces penas aquellas conductas. En los tiempos modernos es difícil que se cree un tributo que no vaya acompañado de la fuerza coactiva de una pena pecuniaria o de libertad.

Por otra parte, incluso los Estados totalitarios —sirva de ejemplo el Gobierno fascista italiano—, reconocen que es indispensable una disminución tributaria para coadyuvar a la moralización del contribuyente. El Ministerio de Hacienda italiano, en 6 de noviembre de 1928, advertía que la lucha contra la evasión no tiene tanto un fin fiscal como un fin de justicia y de preparación del terreno para ulteriores y graduales reducciones.

Es evidente que la moderna concepción del ordenamiento del sistema tributario no puede prescindir de aquellos principios reconocidos como columnas básicas del mismo: uniformidad, generalidad del impuesto en el sentido de que debe gravar a todos los ciudadanos en proporción a su patrimonio, e igualdad de tributo, entendida como equiparación de la singular capacidad contributiva del ciudadano.

Si el Estado no sabe mantener el debido equilibrio entre el impuesto, el patrimonio y la capacidad contributiva, surge la evasión que deja de ser antijurídica, porque no va contra la norma de cultura del pueblo (4). A veces estará justificada

(4) «No debe reputarse causa legítima para disminuir a los obreros el salario, la ganancia menor debida a la negligencia, pereza o descuido en atender al progreso técnico y económico; mas si las empresas mismas no tienen entradas suficientes para poder pagar a los obreros un salario equitativo, porque, o se ven oprimidas por cargas injustas, o se ven obligadas a vender sus productos a precios menores de lo justo, quienes de tal suer-

por la injusticia que produce al no recaer en un régimen de igualdad relativa al plano en que estén colocados los ciudadanos, o bien porque sobrepasa la capacidad contributiva; lo que debe proporcionar el contribuyente no sale de lo que debe ser la verdadera fuente (5) de que debe nutrirse un tributo concebido en su pureza jurídica y moral. No menos importancia tiene la inseguridad en el uso lícito del impuesto por parte de los administradores del caudal público. Podría creársele al ciudadano la difícil situación de enfrentarse con la defensa de dos bienes jurídicamente protegidos que si en el terreno del Derecho escrito no tendría equitativa solución, sí la tiene ante la conciencia, produciendo situaciones como la del hurto famélico, que sólo puede tener existencia en regímenes fruto del liberalismo económico.

¿Cuál será, pues, el fundamento de la pena del delito tributario?

Fundamento etiológico del delito tributario

Scialpi ha publicado una monografía en la que intenta aclarar el fundamento etiológico del delito tributario, y propone medios para prevenirle. Después de precisar el carácter de este delito poniéndole en relación con los fines que el legislador persigue (defensa social y enmienda del culpable), estudia las numerosas causas que dan vida al delito, señalando como las más principales: excesiva elevación de las cuotas, injusta reducción del mínimo imponible, desigualdad entre las rentas,

te las oprimen, reos son de grave delito, ya que privan de su justa remuneración a los obreros, que se ven obligados por la necesidad a aceptar un salario inferior al justo.» Encíclica «Quadragésimo anno», párrafo 79.

(5) Fuente del impuesto es la riqueza de la que realmente se obtiene la contribución. Objeto es la cosa o acto sobre el que se establece y que sirve de fundamento para determinar su cuantía. Sujeto es la persona física o jurídica que tiene la obligación de contribuir o que soporta el gravamen.

opinión difusa respecto a la naturaleza vejatoria de los actos que derivan del Poder ejecutivo, gravitando sobre los propios intereses, ignorancia de las normas tributarias y, finalmente, los factores atávicos y psicológicos relativos a la personalidad del que evade el impuesto.

Del examen etiológico que hace el autor se deducen diversas conclusiones y reflexiones que éste formula y que son profundamente exactas, de las que merecen destacarse las siguientes:

1.^a El fenómeno de la evasión fiscal es inversamente proporcional al florecimiento económico de los pueblos. Ello permite derivar el principio del substrato económico del delito fiscal.

2.^a La evasión fiscal puede ser un acto moral si tiende a eliminar una injusticia en la incidencia del impuesto, y es siempre un acto inmoral cuando conduce a una desigualdad distributiva.

3.^a En el vigente sistema corporativo, la legislación fiscal tiende a obtener el carácter de directriz suprema y uniforme de la existencia nacional e individual, hermanando las diversas contribuciones de forma que graven sobre todas las rentas sin preferencias ni privilegios.

4.^a Las Comisiones administrativas de impuestos deben desaparecer para dejar paso a una magistratura tributaria completamente independiente del Poder ejecutivo.

Manzini (6) se expresa como sigue:

«Debemos augurar que nuestro Derecho penal financiero se reforme completamente junto con todo el sistema tributario italiano, hasta hacerle equitativo y moral. Desde el punto de vista ético es deseable que la creciente educación moral y política del pueblo, disminuyendo los fraudes, induzcan al Estado a redu-

(6) «Tratatto di dir. penale italiano seconde il cod.», 1930, vol. I, págs. 136 y sigs.

cir la enormidad de las sanciones pecuniarias y el peso de las cuotas tributarias, lo cual, a su vez, es causa del fraude.

»Desde el punto de vista administrativo es oportuno atenuar el peso y las molestias de las obligaciones financieras de los ciudadanos para facilitar el abandono del fraude y la reconciliación ética con la actividad fiscal del Estado.

»Desde el punto de vista técnico legislativo es de esperar que, al elevarse la cultura de nuestra Administración pública, cese el actual empirismo desordenado y dañoso y se logren para los delitos financieros todos los principios del Derecho penal común. Es absurdo, en efecto, someter las infracciones menos graves a un régimen más duro y menos garantizado que el de las infracciones mayores.»

El Derecho penal financiero, el Derecho penal tributario, como dice Pagani en su monografía ya citada, es una rama del Derecho penal común, fruto y producto de los nuevos tiempos y de las nuevas necesidades de la organización social que toma incremento con la evolución y la intensificación de la acción del Erario en la vida del ciudadano.

El Derecho penal financiero tiene en sí, por su finalidad específica, por su carácter ontológico, la misma naturaleza que anima al Derecho penal común, ya que, como éste, está dirigido a combatir la delincuencia en una forma especial social que, aisladamente considerada, puede parecer que no tenga la importancia de su hermana la común, pero que, evidentemente, tiene una importancia y no pequeña, dadas las repercusiones que tal delincuencia, así como la lucha que contra ella se debe mantener, tienen en la vida económica y moral de la nación.

Fundamento ético-social del delito tributario

La evolución jurídica ha hecho que la evasión fiscal se eleve a delito por el interés vital con que aparece ligada la pres-

tación en favor del bien común. Es interesante seguir el desarrollo de la reunión de Estudios Corporativos Sindicales celebrada en Ferrara el año 1933, donde se puso de relieve el sano principio que preside la nueva economía que no permite retornar hacia el demoliberalismo ni hacia utopías bolcheviques de identificación entre el Estado y el individuo. Las conclusiones a que se llegó son interesantes en relación al fundamento ético-social del delito contra el Erario, decidiéndose orientar las reformas futuras hacia una transformación económica cada vez más radical, aprobándose que las relaciones del Estado corporativo habían de dirigirse hacia una economía en la que se resumieran las energías activas de la nación organizadas en la insuperabilidad de las relaciones entre empresas, sindicatos, corporación y Estado.

La tradición liberal disociaba esencialmente el individuo y su derecho de la nación de su interés, no fijando límites ni condiciones al derecho de la propiedad y, sobre todo, no reconoce relación alguna entre el deber del trabajo o de la contribución. Con la economía corporativa basada sobre la concepción de la solidaridad integral del Estado, la actividad del individuo debe ser coordinada siempre a los fines supremos de la nación. No se niega, como en las tesis extremas de inspiración soviética, la propiedad y la riqueza privadas, pero se quiere que esta riqueza contribuya al robustecimiento económico y social del Estado. Se protege el trabajo de un lado y la propiedad de otro como fuentes de producción (7) y, por lo tanto, fuentes de riqueza para la nación. Se condena por ello el ocio parasitario (8) y la inutilización de la propiedad, hasta el punto de autorizar al Gobierno para su explotación racional (Ley sobre saneamiento de la tierra). El desarrollo ulterior de esta concepción llevaría, lógicamente, en el campo tributario a una ma-

(7) Véase Fuero del Trabajo. Declaraciones I y VIII, 1.º

(8) Declaración I, 5.º, y XI, 1.º y 2.º

yor gravedad de disposiciones de la renta pura, a una mitigación fiscal en las relaciones de la renta productiva.

En el régimen fascista se da cada vez mayor importancia a la obligación tributaria. Todos los ciudadanos deben contribuir para subvenir a las necesidades del Estado, y nadie puede sustraerse en el límite de su capacidad contributiva. Por ello, se eleva a delito la denuncia, inexacta o infiel en materia de impuestos directos, la ocultación de actividades con el fin de evadir el impuesto, la insolvencia fraudulenta y otras figuras análogas creadas por la Ley de 9 de diciembre de 1928, número 2.834, acogidas en el texto único del Decreto de 17 de septiembre de 1931, número 1.608.

El Ministro de Justicia, en la justificación del nuevo Código penal italiano, precisa así aquellas relaciones:

«No es cierto que el individuo sea el fin de toda la vida y de toda la actividad social. Es cierto, al contrario, que la sociedad, considerada con el organismo que resume la serie indefinida de generaciones y el Estado, que es su organización jurídica, tiene fines propios y vive para ellos, mientras que el individuo no es más que un elemento infinitesimal y transeúnte del organismo social, a cuyos fines debe subordinar la propia acción y la propia existencia. En esta concepción más justa de la sociedad y del Estado aparece evidente el error de la afirmación kantiana de que el individuo como es un fin no puede asumir el valor de medio. No. El individuo es cabalmente un medio de fines sociales que exceden en mucho su vida. Por lo tanto, no es extraño que a los fines inmanentes de la sociedad se sacrifiquen, en caso necesario, los fines del individuo.»

Como dice el Padre J. Azpiazu, S. J., apoyándose en diversas Encíclicas de los Santos Padres (9): «el bien común del Estado es temporal, confinado a la vida presente y que no se alarga más allá de

los límites de la vida terrena —Pío XI—; es un bien exterior a toda la sociedad, sin limitación de ningún género a grupos o personas en particular —León XIII—, estímesese el bien común como un bien que debe refluir en las personas particulares y en los grupos ya de antemano constituidos, y que debe causar a la vez un bienestar público y privado; nótese que es un bien, este bien común, inmanente, que termina en el individuo y en la persona; que es sencillamente humano; sobre todo, que está subordinado al último fin del hombre, que es siempre el que en todo momento ha de privar sobre lo demás.»

Seguidamente añade: «Santo Tomás (De rege et regno, I. I, c. 14) argumenta magníficamente:

«Gobernar es conducir a *su fin* a los gobernados; ahora bien, el fin último Sobrenatural de los gobernados es el más importante y el primero de los fines; luego hacia él hay que enderezar a los súbditos, o lo que es lo mismo, que, dentro de su finalidad temporal, el Estado no puede perder de vista el fin espiritual.» Como dice el mismo Santo Tomás, «el Estado ha de conducir al súbdito *sicut navis ad portum*». «Si los hombres, arguye el mismo Santo doctor, sólo para vivir se reunieron, también los animales podrían reunirse.»

Concepto del delito tributario

Aun cuando soy enemigo de formular definiciones, recojo las de algunos destacados profesores:

Manzini, fundador de la escuela jurídica, considera objetivamente el delito tributario como la infracción de la ley que tutela el interés financiero del Estado.

Carano Donvito define el delito fiscal como el acto de una persona contrario a la ley y sancionado con una pena y por medio del cual se violan las disposiciones legales de control.

Para Carnevale, el delito contra el Era-

(9) «El Estado Católico». Ediciones Rayfe, Madrid-Burgos, 1939, pág. 17.

rio está caracterizado por una sustracción voluntaria a ciertas cargas legalmente impuestas, correlativas al deber de contribución frente al Estado.

De Matteis considera como delito tributario la conducta voluntaria positiva o negativa que ocasiona un evento lesivo o peligroso para el interés financiero del Estado o de las otras entidades a quienes se ha reconocido poder financiero, conducta que se reprime por la ley con una pena.

TITULO III

EL DELITO TRIBUTARIO EN LA LEGISLACION ESPAÑOLA

Ya hemos dicho que se requiere una precisa especialización, no sólo para la formación científica del Derecho penal tributario, sino también por parte del Juez para el correcto encaje dentro de la ley penal de la conducta del evasor.

Ello es tanto más preciso cuanto que en los delitos comunes existe casi siempre un fondo de inmoralidad y de anti-juridicidad absoluta tan evidenciado, que toda persona sensata lo pueda advertir y sentir. El homicidio, por ejemplo, ataca tan hondamente a la personalidad humana que no es preciso conocer el Código penal para saber de su ilicitud. En los delitos tributarios no siempre va comprendido ese carácter absoluto y natural de inmoralidad y anti-juridicidad, o por lo menos no se advierte por la mayor parte de los ciudadanos, ya que puede llegar, incluso, a caer en la arbitrariedad, en la injusticia y en lo antinatural, razón por la que la colectividad puede no sentir el fundamento ético-jurídico del precepto violado.

La multiplicidad de leyes tributarias (10), su complejidad y la propia dificul-

tad de su aplicación aun por los no profanos, pueden ser causa de que el incumplimiento de las mismas no sea originado por una conducta dolosa. Es preciso tener muy presente aquellos casos en que, no obstante una buena voluntad, no se hubiera adquirido el conocimiento preciso de las disposiciones vigentes, o cuando el inculpado logra demostrar que, a pesar de su diligencia, no acertó a evitar la infracción de la norma tributaria, y mucho más si ello se debe a un criterio interpretativo que justifique la carencia de dolo, culpa o negligencia. El Tribunal Supremo italiano, en sentencias de 18 de octubre de 1929 y 7 de febrero de 1930, mantiene la doctrina de que, probada la voluntad de observar la ley, no es jurídico, equitativo ni siquiera materia fiscal, estimar que el particular, de buena fe, está obligado

Derecho Privado, pág. 7: «Existen numerosas disposiciones legislativas aplicables a una serie de conceptos jurídicos generales, pero no tienen el debido enlace recíproco; es necesario acudir a la Constitución de 9 de diciembre de 1931, a la ley de Contabilidad de 1.º de julio de 1911, al Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas de 29 de julio de 1924, al de la Inspección de la Hacienda pública de 13 de julio de 1926, al Estatuto de Recaudación de 18 de diciembre de 1928, a la ley de Contrabando y Defraudación de 14 de enero de 1929..., por no citar sino cuerpos legales aplicables a variedad de contribuciones o impuestos. Pero después de ello resulta obligado espigar en las diversas leyes peculiares de cada contribución o impuesto, e incluso en sus Reglamentos, que en algún caso (el de la contribución sobre utilidades de la riqueza mobiliaria) han sido factores de mudanza radical en la orientación del tributo, merced al acogimiento que, frente a preceptos poco claros del legislador, obtuvieron prácticas que trazaban orientaciones bien distintas de las que en un principio parecieron insinuarse. Una Ordenanza de Exacciones, no ya parecidas a las que el Estado exige a las entidades locales en el art. 321 del Estatuto municipal de 1924 para cada impuesto, sino de carácter general, comprensiva de los conceptos jurídicos fundamentales, resulta cada vez más imperiosa ante esta multiplicidad legislativa.»

(10) Pío Ballesteros: «Teoría del Sistema Contributivo español», Editorial Revista del

a la interpretación más rigurosa de un texto legal oscuro.

Interpretación de la ley tributaria

No puede desconocerse que ante la mayor parte de los fraudes fiscales, el público permanece indiferente por no haberse logrado provocar alarma social. Es de esperar que, con la sucesiva evolución ética que forzosamente ha de producirse, se advertirá la inmoralidad del fraude fiscal. Que hoy no existe, se explica también como un residuo de la concepción individualista de la propiedad y en la escasa educación política de los pueblos, ligado con las irregularidades producidas en la puesta en práctica del tributo. Como causa determinadora de tal efecto puede señalarse también la carencia de un sistemático ordenamiento jurídico tributario y que la promulgación de las disposiciones fiscales no siempre responde a la capacidad tributaria de los ciudadanos.

Las legislaciones de los Estados modernos se orientan en el sentido de que las infracciones tributarias deben sancionarse, al menos las más principales, con verdaderas normas de Derecho penal, normas que, aun particulares y de carácter especial, descansan en la sistemática del Derecho penal común.

En España, hasta ahora, existe un confusiónismo perturbador, porque preceptos de tipo penal aplicables a la generalidad de las infracciones tributarias fraudulentas, hállanse diseminados, y su ignorancia puede estar justificada por parte del contribuyente.

El Código penal común, art. 324, bajo la rúbrica «De la ocultación fraudulenta de bienes o de industria», tipifica como delito: «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 debiera satisfacer, incurrirá en una mul-

ta del tanto al quintuplo del importe de los impuestos que debiera haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de 250 pesetas.»

Preceptos de tipo penal tributario en Derecho español

El art. 555 prevé: «El que intencionalmente o por cualquier medio destruir, inutilizar o dañar una cosa propia de utilidad social o de cualquier otro modo la sustrajera al cumplimiento de los deberes legales impuestos en servicio de la economía nacional, será sancionado con las penas de arresto mayor y multa de tanto al triplo del valor de la cosa o del daño producido.»

La ley de Contrabando y Defraudación de 14 de enero de 1929 lo es penal y procesal, constituyendo en esta materia el Cuerpo legislativo más completo de los producidos en España. El art. 26 de la ley de los Impuestos de Derechos reales y sobre Transmisión de bienes de 11 de marzo de 1932, señala penas, incluso privativas de libertad, a los delitos que la propia ley tipifica. El Reglamento de 4 de octubre de 1924 sobre la Renta del Alcohol define delitos que se castigan con las penas y procedimientos señalados en la ley de Contrabando y Defraudación. La ley de 18 de abril de 1932 sobre impuestos del Timbre del Estado cubre el título IV con la rúbrica «Investigación y sanciones correccionales», dedicando a estas últimas su capítulo II, y merece destacarse su art. 227 en relación con el 324 del Código penal anteriormente citado y su artículo 231, en cuanto remite al Código penal común —arts. 311 al 313— para sancionar los hechos que allí se especifican.

Anuncio de reorganización económica y fiscal

Es así, en este ambiente jurídico penal tributario, como tiene vida la ley de 5 de enero de 1939 sobre beneficios extraor-

dinarios que marca saludables orientaciones que es preciso subrayar. En primer término es heraldo de una reorganización económica y fiscal que ha de responder a los principios fundamentales en que descansa la construcción del nuevo Estado y que hará desaparecer «el maremágnum fiscal» a que se refiere Pío Ballesteros. Por eso, en el preámbulo con que se presenta y justifica se afirma: «La reorganización económica y fiscal que, como consecuencia del Movimiento Nacional ha de producirse, está siendo objeto de especial estudio por parte del Gobierno, y habrá de responder en su día a los principios fundamentales en que descansa la construcción del nuevo Estado.»

Quiénes deben soportar los daños ocasionados por la guerra

Tiende, además, y esto es de suma importancia, a equilibrar los daños producidos por la guerra en las economías privadas; va contra el principio inmoral de que la guerra, causa de quebranto de muchas economías, haya sido motivo de enriquecimiento para unos cuantos que, en general, no son precisamente los que han sufrido directamente los rigores del dominio rojo, sino aquellos privilegiados que tuvieron la suerte de estar en las regiones nacionalistas y no saben de la guerra más que el resultado que produce la consecución de aquellos beneficios. Por eso dice el preámbulo: «Que el beneficio obtenido por no pocos sirva, a través del Estado, para atenuar en lo posible los quebrantos sufridos por muchos, es norma que se ha tenido especialmente en cuenta en la redacción de esta ley y que, extendida a quienes nada perdieron con la guerra, habrá de inspirar futuras decisiones del Poder público, que estima como obligación inexcusable la de atender con una equitativa y ponderada distribución de cargas a la gran obra de la reconstrucción española y del engrandecimiento nacional.»

El «tributo» deja de ser «carga»... para convertirse en «servicio»

En su primer aspecto, como política encaminada a la afirmación de un Estado fuerte y nacional, se ve éste precisado a acentuar la lucha contra los incumplidores de la carga, la cual en un Estado nacional deja de ser tal carga para convertirse en deber, en servicio, como es un deber el de la defensa de la Patria. Recuérdese la certera frase de Mussolini: «Los evasores del impuesto son los peores parásitos de la sociedad nacional.» Ello es así porque el fraude tributario, al constituirse en un régimen de excepción y privilegio a favor de los defraudadores, sitúa a éstos fuera del régimen de comunidad y hermandad en que vive y se desarrolla el resto de los nacionales. Lo que ellos defrauden repercute en las demás economías privadas, y al constituir un atentado a la aplicación rigurosa de la ley tributaria impide al Estado incrementar los ingresos y correlativamente disminuir los tributos.

Véase cómo se justifican en la nueva ordenación tributaria del Estado fascista italiano las sanciones penales al delito tributario: «No tanto como un fin fiscal cuanto con fines de justicia, de equidad y de preparación del terreno necesario para ulteriores y graduales disminuciones de las cuentas.» (Ley de 9 de diciembre de 1928.)

Cómo justifica el legislador italiano el delito tributario

En el Decreto de 17 de septiembre de 1931 se exponen las siguientes consideraciones de política penal tributaria: «En el curso de los trabajos, el Gobierno ha tenido presente que las sanciones contenidas en justo límite y adecuadas al volumen de la infracción realizada, no sólo responden a exigencias de justicia, sino que persiguen una elevada finalidad ética. Estableciendo justas sanciones pueden obtenerse, entre otras cosas, aque-

lla moralidad del delincuente que se propone el Gobierno y la Comisión Parlamentaria, y cuando, mediante normas procesales, se ha logrado una tutela válida de los intereses del contribuyente a través también de seguras garantías de los órganos jurisdiccionales, se debe reconocer que el Gobierno ha triunfado en la tarea de facilitar el cumplimiento de sus obligaciones por parte de los contribuyentes, creando al mismo tiempo medios de defensa para éstos. De otro lado, se recordará a los funcionarios del impuesto la necesidad de poner atención, cautela, sentido de justicia y de equidad en el cumplimiento de la difícil misión de la determinación de las rentas. Puede esperarse que de esta forma un sentido mutuo de confianza podrá llegar a la Administración y al contribuyente.»

En el primer aspecto es evidente que la ley de 5 de enero que es objeto de este estudio ha sido bien acogida por el público; no le ha sucedido como es corriente suceda con las leyes tributarias, en mérito de que encaja en la ética más escrupulosa al intentar que la guerra, causada de tanto dolor, no sea motivo de enriquecimiento para unos pocos.

Sanción tributaria compatible con el delito común, medio de ejecutar la evasión

A los principios expuestos, básicos de la estructuración tributaria del nuevo Estado, responde una modalidad penal que puede decirse contiene la ley comentada, no obstante su mesura y parquedad. Nos referimos a su art. 14, en cuanto no se limita a señalar una penalidad pecuniaria al defraudador, sino que de una manera expresa preceptúa: «Lo establecido en este artículo se entenderá, sin perjuicio de que la Administración dé cuenta a los Tribunales de justicia de los hechos que pudieran ser constitutivos de delito de falsedad u otro cualquiera, realizados por los contribuyentes a

los efectos de la responsabilidad penal que a los mismos pudiera alcanzar, hecho que adquiere mayor relevancia cuanto que el Jurado a que dicha ley se refiere apreciará, incluso, si las tercerías que se susciten en el procedimiento de apremio seguido para la exacción del gravamen existe simulación o interposición de personas.»

Tal orientación ya apareció marcada en el artículo 6.º de la Orden del Ministerio de Hacienda de 11 de octubre de 1938 sobre aplazamiento de pago del impuesto sobre intereses de obligaciones cuando éstos no se hayan pagado a los obligacionistas, al preceptuar que: «La falsedad o inexactitud comprobada y las declaraciones y demás documentos que, a virtud de esta Orden, deben presentar las entidades a que la misma afecta, serán castigadas con independencia de las responsabilidades de orden penal.» Ciertamente que, sin necesidad de esta advertencia, en este tributo como en otro cualquiera, la Administración que descubre un hecho delictivo viene obligada a ponerlo en conocimiento de los Tribunales de justicia, de acuerdo con lo que dispone el art. 364 del Código penal, en relación con el 262 de la Ley de Enjuiciamiento criminal (11).

(11) Art. 359 del Código penal: «El funcionario público que, faltando a la obligación de su cargo, dejare maliciosamente de promover la persecución y castigo de los delinquentes, incurrirá en la pena de inhabilitación especial.»

Art. 262 de la Ley de Enjuiciamiento criminal: «Los que, por razón de sus cargos, profesiones y oficios, tuvieren noticia de algún delito público, estarán obligados a denunciarlo inmediatamente al Ministerio Fiscal, a los Tribunales competentes, al Juez de instrucción y, en su defecto, al municipal o al funcionario de policía más próximo al sitio, si se tratare de un delito flagrante. Los que no cumplieren esta obligación incurrirán en la multa señalada en el art. 259 que se impondrá disciplinariamente. Lo dispuesto en este artículo se entiende cuando la omisión no produjera responsabilidad con arreglo a las leyes.»

*Influencia de la educación ciudadana
en la disminución del fraude*

Es de esperar que la mejor educación de los ciudadanos, la escuela del deber que comienza a enseñarse ampliamente desde la más tierna edad, el culto al Estado y a la Patria que se inspira a los jóvenes, dará por resultado que el delito tributario suscite la desaprobación pública y produzca aquella turbación y repugnancia que determina la delincuencia común. La nueva orientación de la economía productiva de la nación hace esperar una reorganización íntegra de las contribuciones y de los sistemas, sanciones y control en armonía con los nuevos fines inmanentes del Estado y el

futuro incremento de la riqueza nacional.

Ya antes de ahora, en ocasión no muy lejana, hube de ocuparme del fraude tributario (12), y entonces como ahora sostengo que: «las puertas del fraude es preciso queden cerradas herméticamente. La llave de las mismas ha de ser custodiada por el Código penal. Pero la principal misión del Estado es prever, impedir, que los hechos sucedan; sólo cuando sea impotente y acaezcan, entonces sancionarlos».

(12) Véase mi dictamen a la Bolsa de Madrid sobre la titulada «Cuenta corriente de valores» o «Cuenta de efectos tal y como la practica un sector de la Banca catalana», editado por el Colegio de Agentes de Cambio y Bolsa de Madrid, año 1935, págs. 130 y 143.