

En torno al concepto y al contenido del Derecho Penal Tributario

Texto de la intervención en las I Jornadas Luso-hispano-americanas de Estudios financieros y fiscales y texto de sus Conclusiones

FERNANDO SAINZ DE BUJANDA
Catedrático de Hacienda pública en la
Facultad de Derecho de Madrid

SUMARIO: I. ANTECEDENTES: A) *Génesis de las "Jornadas Luso-hispano-americanas de Estudios financieros y fiscales"*. a) Propuestas de "Mesa redonda" formuladas en el seno del Comité científico permanente de la "International Fiscal Association". Primeras realizaciones: su insuficiencia. b) El propósito renovador es formalmente acogido por los especialistas portugueses e iberoamericanos y ulteriormente apoyado por el grupo nacional español de la *Ifa*. Aparición de las "Jornadas Luso-hispano-americanas de Estudios financieros y fiscales". B) *Celebración de las I Jornadas*. a) Trabajos de organización realizados por el grupo portugués. b) Las sesiones de trabajo. Deliberación en torno a la naturaleza de la infracción tributaria.—II. INTERVENCIÓN ORAL: a) Palabras preliminares. Conexión de estas Jornadas con las reuniones de México. b) Conceptos jurídicos y legislaciones positivas. c) Concepto jurídico de sanción y de pena. d) Concepto y naturaleza jurídica de la infracción tributaria. Extensión del concepto de pena al área fiscal: sus consecuencias. e) Conceptos lógico-jurídicos y conceptos legales. Razones de su eventual distanciamiento en el área de la infracción tributaria. f) ¿Derecho penal tributario o Derecho tributario penal? Fundamento científico de la primera denominación. Razones prácticas y didácticas que explican la perduración de la segunda.—III. CONCLUSIONES: a) Comité de redacción y aprobación. b) Texto de las conclusiones aprobadas. c) Glosa final. Criterios jurídico-penales en que se inspiran las conclusiones. Su fecundidad para el imperio de la ley en las relaciones tributarias.

I. ANTECEDENTES

A) *Génesis de las "Jornadas Luso-hispano-americanas de Estudios financieros y fiscales"*.

En el horizonte científico acaba de aparecer una nueva entidad colectiva (exenta, por ahora, de personalidad jurídica) que ofrece consagrarse al estudio del fenómeno financiero. Aludo a las "Jornadas Luso-hispano-americanas de Estudios financieros y fiscales", que, iniciadas en Curía (Portugal) en el mes de septiembre de 1966, habrán de celebrarse en lo sucesivo, una vez al año, verosimilmente a continuación del Congreso que, con periodicidad igualmente anual, celebra la "*International Fiscal Association*" (*Ifa*).

Son estas Jornadas una nueva manifestación del propósito de contribuir, merced al trabajo coordinado de grupos de especialistas, al robustecimiento de los estudios financieros, especialmente en la vertiente fiscal, a los que ya se consagran, desde 1937, dos entidades internacionales bien conocidas (la "*International Fiscal Association*" y el "*Institut International de Finances Publiques*") y, desde años más recientes, una institución iberoamericana de sólido prestigio (el "*Instituto Latino Americano de Derecho tributario*").

Tengo el convencimiento de que en las tareas de estas "Jornadas" no dejarán de suscitarse los problemas de delimitación del objeto de estudio y de selección de métodos de trabajo que acompañan siempre a todo intento de elaboración corporativa de disciplinas científicas (1). Pero aún es pronto para averiguarlo y, por otra parte, no es eso lo que me propongo al redactar estas páginas. Lo que con ellas pretendo es mostrar las circunstancias en que las "Jornadas" han sido concebidas y los rasgos que enérgicamente las singularizan y distinguen de otros tipos de reuniones y actividades. Para hacerlo, es imprescindible conectar estas consideraciones con las tareas de la *Ifa*, no sólo por la coordinación temporal que aspira a establecerse entre las "Jornadas" y las reuniones anuales de la Asociación, sino, sobre todo, por haber sido en el seno de esta última, o, más precisamente, con ocasión de sus trabajos, como nació la idea de organizar las "Jornadas". En algún sentido, se quiso con estas últimas superar algunos de los inconvenientes que una agrupación de personas excesivamente vasta y heterogénea —como lo es hoy la *Ifa*— opone al despliegue de un diálogo fecundo sobre temas de estudio. Al dar noticia de la aparición de las "Jornadas" es, asimismo, de entera justicia referir el esfuerzo y la ilusión desplegados por los colegas portugueses para realizar el proyecto, precisamente en contraste con otras actitudes más propicias a seguir instaladas, por comodidad o conveniencia, en estructuras corporativas poco idóneas para la labor investigadora.

(1) Sobre este particular me remito a mi trabajo *La elaboración corporativa de las disciplinas financieras*, publicado en "Hacienda y Derecho", vol. V (Introducción), Madrid, 1967.

Estimo de alguna utilidad precisar bien, en estas horas inaugurales, los aspectos a que acabo de referirme, porque no deberían echarse en olvido al orientar el futuro desarrollo de las "Jornadas". Presumo, además, que algún día, tal vez no lejano, será necesario recordarlos, para evitar las desviaciones que con harta frecuencia perturban el recto desenvolvimiento de esta clase de actividades, al hacerlas discurrir por cauces para las que no fueron proyectadas.

- a) *Propuestas de celebración de "Mesas redondas" formuladas en el seno del Comité científico permanente de la "International Fiscal Association". Primeras realizaciones: su insuficiencia.*

La "International Fiscal Association" (en lo sucesivo, *Ifa*) es una entidad internacional consagrada, fundamentalmente, al estudio del Derecho internacional fiscal y del Derecho fiscal comparado. Su más importante método de trabajo consiste en la celebración de Congresos anuales, que, iniciados en 1937, han venido celebrándose, sin interrupción, desde el término de la segunda guerra mundial hasta el año en que estas páginas se escriben. El número de sus afiliados ha crecido sin cesar desde su fundación, y en 1963, fecha de las Bodas de oro de la entidad, su presidente, el Dr. Mitchell B. Carroll, proclamaba con satisfacción que sus componentes —personas físicas y personas jurídicas— rebasaban los dos millares. Los temas elegidos para los Congresos se han situado en diversos campos científicos y es difícil encontrar —sobre todo en los últimos años— criterios precisos y constantes para su selección. Por otra parte, la heterogeneidad de los afiliados —profesores, funcionarios, asesores de empresas y simples "curiosos" de la "fiscalidad"—, así como el régimen de las deliberaciones —en las que todos los asistentes tienen derecho, al menos de origen consuetudinario, a participar— ofrece obstáculos nada desdeñables al desarrollo de trabajos de calidad científica satisfactoria. Todo esto explica un visible retraimiento de los afiliados procedentes del sector universitario, que en medida creciente se abstienen de inscribirse en los Congresos, o de intervenir en ellos si, por razones extracientíficas, se han visto obligados a solicitar la inscripción. Un merecido prestigio, ganado con la publicación de Ponencias y de comunicaciones de alta calidad, amenaza derrumbarse si no se pone remedio a los males apuntados.

En las expresadas circunstancias, es normal que algunos directivos de la *Ifa* vengán afanándose por descubrir y poner en práctica medidas renovadoras, que salven a la entidad de un crecimiento hipertrófico, o que, al menos, si ello fuera ya inevitable, que brinden, en el seno de esa abigarrada multitud, métodos de trabajo más eficaces de los que hoy se emplean (2).

(2) Una referencia más extensa a todos estos extremos puede encontrarse en el trabajo citado en la nota anterior. En él se enuncian las medidas que juzgo más convenientes e inaplazables.

No es posible desconocer que el Consejo de Administración de la *Ifa*, atento a la creación de nuevas ramas nacionales y a engrosar las filas de la Asociación, se ha mostrado excesivamente liberal a la hora de aplicar criterios selectivos de reclutamiento y a la de regular las intervenciones en el desarrollo de los Congresos.

Pero la situación ha sido, en cambio, reiteradamente estudiada por otros órganos de la entidad, por varios de sus miembros más conspicuos, e incluso, recientemente, por una de sus más antiguas y brillantes ramas nacionales (3).

En vanguardia de estos esfuerzos renovadores ha de situarse el Comité científico permanente, que desde hace algunos años viene insistiendo, en sus reuniones primaverales (preparatoria de cada uno de los Congresos que en septiembre se celebran), en la necesidad de adoptar, sin pérdida de tiempo, medidas que conduzcan: 1.º A establecer criterios selectivos para la admisión de nuevos afiliados. 2.º A vigorizar la autonomía de las ramas nacionales, para que la *Ifa* vaya transformándose, en cierta medida, en una confederación de asociaciones. 3.º A delimitar, con un mínimo rigor, el campo de estudio de la entidad. 4.º A establecer un régimen preciso para las reuniones, aun cuando ello haya de conseguirse con merma de las manifestaciones sociales y de la horrenda plaga "turística", que amenaza con anegarlo y degradarlo todo —incluso a los verdaderos viajeros, que nada tienen que ver con los turistas; y 5.º A atraer la presencia activa de los profesores universitarios y, en general, de los hombres de ciencia, escasamente atentos en la actualidad, por razones ya descritas, a los trabajos de la entidad.

Los reiterados aldabonazos del Comité científico no han despertado aún de modo suficiente al Consejo de Administración, al que competen las altas funciones directivas y ejecutivas de la entidad, pero no han dejado por ello de provocar ciertas decisiones saludables. En varias ocasiones se ha conseguido, en efecto, que en los Congresos figuren, junto a los temas de discusión —llamando así a los que producen Ponencias nacionales y un Informe general, que es objeto de deliberación en el pleno del Congreso, y que habitualmente da origen a "conclusiones" o a "recomendaciones"— otros que se denominan de estudio ("*sujets d'étude*") y que sirven para promover la redacción de comunicaciones, cuyo análisis se confía a Comités de trabajo más reducidos, y que, eventualmente, pueden llegar a transformarse en temas de debate de sucesivos Congresos. En esa misma línea, de renovación de métodos de trabajo, pueden situarse algunas "Mesas redondas" o "Coloquios", en los que determinados núcleos de congresistas han tenido ocasión de ser informados sobre los aspectos más salientes de la vida fiscal de los países visitados (v. gr.: sobre el

(3) Con notable acierto, el grupo nacional italiano, acogiendo las sagaces y oportunas indicaciones del profesor Cesare COSCIANI, ha resuelto plantear los problemas enunciados en la próxima reunión de la *Ifa*, en Estocolmo (septiembre, 1967), de la que bien pudieran surgir los remedios salvadores.

sistema tributario británico, en el Congreso de Londres, de 1965, o sobre el sistema tributario portugués, en el de Lisboa, de 1966). Pero este último tipo de reuniones, enmarcadas en los Congresos, y superpuestas a las actividades de programación habitual y obligada, han recargado, a veces en demasía, la agenda de los participantes, sin darles, por otra parte, ocasión de mantener un diálogo íntimo, riguroso y suficientemente prolongado sobre los temas examinados. Las "Mesas redondas", así organizadas, han cumplido una función más informativa que coloquial. De ahí su radical insuficiencia.

- b) *El propósito renovador es formalmente acogido por los especialistas portugueses e iberoamericanos y apoyado ulteriormente por el grupo nacional español de la Ifa. Aparición de las "Jornadas Luso-hispano-americanas de Estudios financieros y fiscales"*.

Así las cosas, surgió la idea de que el coloquio científico, el cambio riguroso de impresiones entre especialistas que, a escala mundial —que es la propia de la *Ifa*— ofrecía dificultades insuperables, o de muy lejana solución, pudiera, al menos, realizarse en un sector amplio, pero bien acotado: el iberoamericano (dando a este vocablo su sentido más comprensivo, que incluye al mundo portugués).

Varias razones de mucha enjundia aconsejaban esta solución. Ante todo, la comunidad lingüística. El empleo exclusivo, en las comunicaciones escritas y en los debates orales, de dos lenguas —la portuguesa y la española—, comprendidas, si no habladas, por todos los participantes, facilitaba el entendimiento, sin la fastidiosa interposición de los auriculares y de las traducciones simultáneas, que, sin dejar de ser una maravilla de la técnica de nuestros días, ofrecen versiones mutiladas de cuanto se dice, y, en muchas ocasiones, más aptas para regocijo de los oyentes que para su correcta información. En segundo lugar, la existencia de afinidades culturales muy marcadas entre todos los países del bloque iberoamericano, especialmente significativos en el ámbito jurídico, tan sensible a las raíces éticas y a la psicología de los pueblos. En fin, el hecho innegable de que el Derecho financiero, en su conjunto, y su rama tributaria, en particular, han alcanzado, dentro de esa comunidad hispano-lusitana —o iberoamericana, como se prefiera—, un grado de desarrollo muy superior al de los restantes países europeos, con la excepción egregia de Italia (4).

(4) No desconozco, al hacer esta afirmación, el valor de algunas obras alemanas, suizas, holandesas, belgas y francesas aparecidas en los dos últimos decenios. Bastará recordar los nombres preclaros de Bühler y de Spitaler; de Blumenstein y de Imboden; de Adriani y de Riedel; de Van Houtte; de Trotabas, de Mehl y de Lalumière. (Sólo menciono a juristas.) Pero las obras de estos eminentes autores no aparecen engarzadas dentro de amplios equipos de trabajo. Su actuación es muy distinta, por ejemplo, a la que en Argentina, Uruguay y Brasil realizan, respectivamente, los profesores Jarach, Valdés Costa y Gomes de Sousa, que han forjado verdaderas escuelas de tributaristas, sin

Pero a estas razones, que pudiéramos llamar de fondo, vinieron a asociarse ciertas circunstancias que aconsejaban que el proyecto de unas reuniones entre estudiosos de los países de lengua portuguesa y española se llevara a cabo sin dilación. La *Ifa* se mostraba propicia —aun cuando no existiera aún una decisión definitiva al respecto— a acoger la invitación que el profesor VALDÉS COSTA le había dirigido en representación del grupo nacional de su país para celebrar su Congreso de 1968 en Montevideo. La eventualidad de una próxima reunión en la capital uruguaya aconsejaba un previo acercamiento de los especialistas americanos, que habían de organizar el expresado Congreso, con aquellos miembros de la *Ifa* que, formando parte de la comunidad cultural ya aludida, tenían experiencia de semejante tipo de reuniones, por haber participado extensamente en ellas con anterioridad. El referido acercamiento estaba, pues, llamado a cumplir dos objetivos conexos, pero claramente diferenciados, a saber: impulsar el proceso renovador de la *Ifa*, especialmente en cuanto se refiere a sus métodos de trabajo, y crear un dispositivo que favoreciera el intercambio de ideas y de propósitos entre los juristas iberoamericanos consagrados al cultivo del Derecho financiero.

Pero si las metas eran claras, no podía decirse otro tanto de los medios de que, en forma inmediata, podía disponerse para alcanzarlas. La iniciativa portuguesa fue, en este sentido, decisiva. Debe recordarse.

Celebrábase en Londres, en la primavera de 1965, la reunión del Comité científico permanente de la *Ifa*, en cuyo orden del día figuraba la organización del XX Congreso de la Asociación, que había de tener lugar en Lisboa, en septiembre del siguiente año. Como en ocasiones anteriores, varios miembros del expresado Comité expresamos un punto de vista resueltamente favorable a una renovación de estructuras y, sobre todo, de técnicas de trabajo de la *Ifa*. Se reiteraron propuestas que ya habían sido formuladas en ocasiones anteriores (5) y que apenas habían tenido eco en las altas esferas directivas de la Asociación. Por supuesto, tampoco en aquella ocasión tuvieron los expresados deseos una acogida más favorable. Pero las razones expuestas para apoyarlos prendieron, en cambio, en el ánimo de los delegados que el grupo portugués había designado para asistir a la reunión del Comité científico, y para ayudarle, con su insustituible asesoramiento, a preparar el congreso lisboeta del siguiente año. Fueron esos delegados el Excmo. Sr. CONDE DE CARÍA y su joven colaborador el Dr. JOAO LOPES ALVES. En conversación con ellos y con el profesor VALDÉS COSTA, unido a nosotros desde los primeros momentos, surgió la idea de celebrar unas reuniones periódicas —anua-

parangón posible en la Europa de allende los Pirineos (dejo nuevamente a salvo a Italia).

(5) Las que yo hice fueron razonadas y ampliadas en el curso de la conferencia pronunciada en Lisboa, el día 6 de septiembre de 1966, dentro del programa de actividades del XX Congreso. Aparece recogida en el estudio *Elaboración corporativa de las disciplinas financieras*, ya citado en la nota 1.

les, a ser posible— de estudiosos iberoamericanos del Derecho financiero y tributario.

Sobre la denominación que a las reuniones proyectadas había de dárseles, hubo un rápido acuerdo. Era indispensable destacar el área geográfica y cultural a la que el llamamiento se extendía: Portugal, España y los países del continente americano en los que se habla la lengua portuguesa o la española. Era necesario, además, eliminar añejas y estériles controversias sobre la calificación que debían recibir los pueblos de ultramar a los que la convocatoria se extendía: bastaría con hacer una referencia a la doble comunidad (lusitana e hispánica) en que los estudios habían de producirse y una mención al continente americano, al que casi todos los países convocados pertenecen. Una razón de justicia, y de elemental cortesía, aconsejaba que la referencia al área lusitana fuera colocada en cabeza de la denominación, toda vez que había sido la delegación lisboeta la que, con ejemplar fervor, hizo posible que tomara cuerpo una idea que había sido desoída cuantas veces se expuso y, sobre todo, porque fue ella, con el apoyo de la rama portuguesa de la *Ifa*, la que echó sobre sus espaldas —ya muy cargadas por la organización del XX Congreso de la entidad— el peso adicional de unas reuniones minoritarias de estudio.

Para fijar la denominación de estas nuevas reuniones era necesario emplear, además, otro tipo de criterios, de signo objetivo, que permitieran acotar con rigor, no exento de la apetecible elasticidad, su propia parcela de trabajo. Se estimó conveniente delimitar la esfera de estudio, merced a una invocación a los temas financieros y fiscales. Con ella no se prejuzgaba el enfoque metodológico que hubiera de darse a los temas, dejando a los participantes en libertad para fijarlo, pero se excluía, eso sí, el riesgo de posibles infiltraciones en campos ajenos o demasiado lejanos a la actividad financiera, esto es, a la que se dirige a la obtención y empleo de recursos pecuniarios para el cumplimiento de los fines de los entes públicos. Era, en suma, peligroso que las nuevas reuniones, con un afán omnicomprensivo o excesivamente dilatado, vinieran a incurrir en el grave defecto de indeterminación de propósitos que ya había venido percibiéndose en la que pudiéramos llamar su entidad madre, esto es, en la *Ifa*.

Y así surgió la denominación. A las reuniones proyectadas habría de llamárselas “Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Financieros y Fiscales”.

El proyecto no quedó en el aire, como uno de tantos buenos propósitos que no llegan jamás a realizarse. Para que los fervores fundacionales no se volatizaran, al dispersarse el minúsculo grupo que los había sentido, decidimos, en aquellos mismos encuentros londinenses, que las primeras Jornadas tuvieran lugar en tierra portuguesa y en fechas inmediatamente posteriores a las reservadas para el XX Congreso de la *Ifa*. Y así sucedió en efecto, como el lector tendrá ocasión de comprobar, si tiene la paciencia de leer hasta el fin este escrito.

B) *Celebración de las I Jornadas.*a) *Trabajos de organización realizados por el grupo portugués.*

A su retorno a Lisboa, los delegados portugueses que habían asistido a la reunión del Comité científico permanente iniciaron, sin pérdida de tiempo, una intensa labor dirigida a organizar no sólo el XX Congreso de la *Ifa*, sino también —y creo que con un cariño muy especial y entrañable— las I Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Financieros y Fiscales. En esa tarea, la Asociación Fiscal Portuguesa —grupo nacional de la *Ifa*— puso a contribución todos sus recursos humanos y materiales, acrecentados con el apoyo recibido de la Asociación Española de Derecho Financiero y del Instituto Latino-Americano de Derecho tributario. El sector universitario no se mostró, esta vez, indiferente ni escéptico. Sin duda advirtió que el nuevo giro que se daba a este tipo de trabajos —“Mesa redonda”, en vez de “Congreso”— ofrecía mayores posibilidades de cooperación que el que tradicionalmente se le había venido dando. Quizá esto explique que profesores de la valía de MARCELLO CAETANO, TEIXEIRA RIBEIRO, RODRÍGUEZ QUEIRO y CORTÉS ROSA prestaran a las Jornadas su adhesión fervorosa y su esfuerzo intelectual.

Las Jornadas se celebraron en el Palace Hotel de Curia, enclavado en un amplio parque, lejos del bullicio urbano, y en un ambiente de laboriosidad y de íntimo recogimiento. Los asistentes (una treintena, aproximadamente) tuvimos ocasión de conocernos, de hablarnos, de razonar y de rectificar nuestros criterios, de penetrar en el fundamento de las opiniones discrepantes, de alcanzar, en fin, unas conclusiones que no fueron fruto de una actividad más o menos “diplomática” —como tantas veces sucede en los solemnes Congresos, tan sensibles a las repercusiones “políticas” de sus tareas—, sino de una aproximación de posiciones intelectuales, obtenida por la vía del convencimiento y, sobre todo, como resultado de una adecuada “articulación” de ideas, que mostró la compatibilidad de muchas de las actitudes que al comienzo parecían irreductibles (6).

b) *Las sesiones de trabajo. Deliberación en torno a la naturaleza de la infracción tributaria.*

Los temas estudiados fueron dos: 1.º La infracción tributaria; concepto y naturaleza y 2.º Medidas fiscales de apoyo a la exportación. El Ponente general del primer tema fue el doctor Manuel José CORTÉS ROSA, profesor asistente de Derecho penal en la Universidad

(6) Una información precisa sobre los asistentes a las Jornadas y sobre el desenvolvimiento de sus tareas puede obtenerse en la *Crónica financiera* redactada sobre ellas por José Luis YUSTE GRIJALBA y publicada en la “Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública” (Madrid, vol. XVII, núm. 68, págs. 87 y sigs.).

de Lisboa; el del segundo, Mariano SEBASTIÁN, titular de una de las dos Cátedras de Hacienda Pública de la Facultad de Derecho de Madrid. “Quizás por su mayor complejidad doctrinal y dogmática —escribe YUSTE GRIJALBA— el estudio de la infracción fiscal suscitó un interés desbordante” (7). Pienso que los dos temas estudiados ofrecían una importancia e interés parejos. Pero como es inevitable que sucediera, la atención se polarizó en torno al tema sobre el que los participantes —juristas en su mayoría— habían realizado estudios más penetrantes y depurados.

Sea de ello lo que fuere, me importa hacer constar que si lo acojo como objeto de este breve trabajo la elección no se sustenta en ninguna valoración sobre la importancia relativa de los temas debatidos, sino estrictamente en la circunstancia de que la obra a la que se destina (8) se nutre de estudios de Derecho financiero, y sólo atiende a los temas económicos o de política económica en la medida en que ofrecen una instrumentación jurídica, que es la que específicamente se analiza.

El debate en torno al concepto y a la naturaleza de la infracción tributaria suscitó, ciertamente, como YUSTE escribe, un interés desbordante. Se trata, en verdad, de uno de los temas más apasionantes del Derecho de nuestro tiempo. Va ligado a aspectos esenciales de la vida política y se conecta, por diversas vías, con la amplia y compleja teoría de la educación tributaria (8 bis). De ahí que, a pesar de haber sido extensamente tratado en la Semana de Estudios de Derecho financiero, celebrada en Madrid en enero de 1961, y de que muchos de los que participamos en aquellas tareas nos encontráramos también entre los asistentes a la reunión de Curia, pudiéramos descubrir, en esta segunda ocasión, una variadísima gama de aspectos que el problema ofrece, y que, en una primera aproximación al mismo, no pudimos ni siquiera sospechar. Debemos reconocer que a estos últimos esclarecimientos contribuyó en forma decisiva el luminoso informe general, redactado, como antes dije, por el profesor CORTÉS ROSA. Su condición de penalista puso una vez más de relieve que la entraña de la infracción tributaria y el amplio repertorio de problemas que suscita, sólo puede llegar a conocerse con el auxilio insustituible de la dogmática jurídico-penal. Cualquier investigación que en este campo pretenda realizarse con el empleo *exclusivo* o *predominante* de conceptos administrativos está irremisiblemente condenada a la esterilidad científica, sin descontar que con ellos puede llegarse a “concepciones” gratas a cierto tipo de gobernantes y de funcionarios, más atentos a

(7) *Crónica financiera* cit., pág. 87.

(8) *Hacienda y Derecho*. Vol. V, Madrid, 1967.

(8 bis) Sobre estas conexiones juzgo innecesario extenderme en estas notas. Me remito a los estudios *Teoría de la educación tributaria y Aspectos de la educación tributaria en España*, incorporados a “Hacienda y Derecho”, vol. V (capítulos II y III), Madrid, 1967.

la libertad de maniobra de la Administración pública que al imperio de la ley en las relaciones tributarias (9).

Mis criterios personales sobre el tema aparecen expuestos en la intervención oral, que se reproduce en los siguientes epígrafes, y en mi breve comentario a las Conclusiones de las Jornadas. Sólo deseo subrayar, desde ahora, que el debate, iniciado en torno al concepto de la "infracción", desbordó rápidamente ese escueto campo y hubo inexorablemente de proyectarse sobre otras nociones conexas, hasta desembocar, como era deseable que ocurriera, sobre el concepto y el contenido del *Derecho penal tributario*, en cuyo seno aparece lógicamente enmarcada la teoría de la infracción y de las sanciones fiscales. Esto explica el título de estas Notas, con el que se ha pretendido sacar a la superficie, desde el inicio, lo que en las conclusiones aparece como un complemento indispensable del tema específicamente sometido a debate.

II. INTERVENCIÓN ORAL

Reproduzco a continuación el texto, debidamente revisado y anotado, de mi intervención oral en las I Jornadas. En él se articulan mis puntos de vista personales sobre el problema del Derecho penal tributario. Lo incorporo íntegramente a este trabajo, porque en la intervención quedan expuestos muchos criterios sobre los que luego, al hacer la glosa final de las Conclusiones, no habré de insistir apenas. Bastará con hacer las remisiones pertinentes. Mis palabras fueron estas:

- a) *Palabras preliminares. Conexión de estas Jornadas con las reuniones de México.*

"Estimados colegas y amigos:

Estamos celebrando hoy, en este apacible y acogedor lugar, donde todo invita al diálogo sosegado, la primera sesión de trabajo de las I Jornadas Luso-hispano-americanas de Estudios financieros y fiscales. En mi circunstancia personal tienen, sin embargo, inevitable y venturosamente, el carácter de una prolongación de trabajos iniciados, hace muy pocas semanas, con otros queridos y admirados colegas de la otra orilla atlántica. Acaban de dar fin, en la capital mexicana, los actos conmemorativos del trigésimo aniversario de la fundación del Tribunal Fiscal de la Federación, en los que, merced a la generosidad

(9) No hay que decir que el manejo de nociones jurídico-administrativas es no sólo útil, sino indispensable para elaborar una doctrina cabal de la infracción y de las sanciones tributarias. Lo que se repudia es que sea ese tipo de nociones el que sirva de sustentación a la expresada doctrina, que por razones que en seguida se explicarán, debe básicamente nutrirse de *principios* extraídos del *Derecho penal* común.

de aquel país tan entrañable, he tenido el alto honor de participar (10). Mi permanencia de varias semanas en aquella tierra me ha permitido conocer varias de sus Universidades y centros de cultura y, claro está, departir con amplitud sobre temas de nuestra permanente dedicación con los hombres que, desde la Cátedra o en puestos de la Administración pública, se ocupan del cultivo de las disciplinas financieras o de la rectoría de la Hacienda pública. No olvidaré nunca las cordiales y, para mí, extremadamente provechosas conversaciones que en torno a los temas centrales del Derecho financiero he tenido la oportunidad de mantener con el licenciado Carlos del RÍO RODRÍGUEZ, presidente del Tribunal, y con todos los ilustres magistrados, entre los que recuerdo con especialísimo afecto a Margarita LOMELI y a Dolores HEDUÁN, pletóricas de gentileza y de avidez intelectual; a los profesores Ernesto FLORES ZAVALA y Humberto BRISEÑO, de la Universidad Nacional Autónoma de México, autores de libros prestigiosos de Hacienda pública y de Derecho procesal tributario, respectivamente; a los licenciados Emilio MARGAIN y Sergio F. DE LA GARZA, que con tanto brío se ocupan de infundir rigor y amplitud a los estudios jurídico-financieros y tributarios en la Universidad de San Luis Potosí y en el Instituto Tecnológico de Monterrey; al licenciado DE LA MORA, que con amabilidad inigualada se ofreció para acompañarme en alguno de mis largos recorridos, y al que debo una información preciosa sobre aspectos muy salientes de la organización de los estudios fiscales y de la Administración financiera; y a tantos otros que si ahora no menciono no es por olvido o ingratitud, sino porque comprendo que mi intervención en este acto ha de ceñirse a límites de tiempo irrebables.

Tengo, sin embargo, que hacer constar que mi estancia en México no me permitió sólo conocer a los colegas de aquel país, sino también a algunos especialistas eminentes de otras naciones americanas de lengua española. El Tribunal Fiscal tuvo el acierto de invitar a los profesores Dino JARACH y Eduardo RIOFRÍO VILLAGÓMEZ, de las Universidades de Buenos Aires y de Quito, respectivamente, y a Carlos M.^a GIULIANI FONROUGE, que si no regenta oficialmente ninguna Cátedra es, sin embargo, maestro indiscutido de Derecho financiero por su obra, bien conocida, y por su valiosa participación en la redacción de Anteproyectos legislativos en la esfera de la codificación tributaria.

Formóse así un grupo de estudiosos iberoamericanos de nuestra disciplina, en el que la presencia de Cesare COSCIANI, titular de una Cátedra de Hacienda pública en la Facultad de Derecho de la Universidad de Roma, no fue nota discordante, ya que el admirado colega italiano, amigo de muchos años, está embebido de cultura hispá-

(10) Remito al lector al estudio *Teoría de la Educación tributaria* (ya citado en la nota anterior), que constituye el texto de mi conferencia en la sede de aquel alto organismo de la Justicia fiscal mexicana.

nica, ama la lengua española —que conoce a fondo— y ha pasado largas temporadas, para estudiar su economía, en países americanos que hablan nuestro idioma.

No hay, pues, exageración al afirmar que, aunque no tuvieran oficialmente ese nombre, las reuniones mexicanas fueron, en realidad, un digno pórtico de estas Jornadas Luso-hispano-americanas que hoy iniciamos. El expresado carácter se acentúa si se considera que, aunque no estuviera físicamente presente, sí lo estuvo en espíritu el profesor GOMES DE SOUSA, de la Universidad de San Pablo (Brasil), por haber sido él uno de los redactores del Anteproyecto de Código tributario elaborado por encargo conjunto de la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo, cuyo texto se encargó de glosar en su conferencia GIULIANI FONROUGE, que fue otro de los redactores.

Pero no fue tan sólo la procedencia de los conferenciantes, y el marco en que las reuniones se desarrollaron, lo que permite ver en ellas un preludio de las que ahora celebramos. Tan importante como todo aquello fue, en mi sentir, la circunstancia de que en la mesa de conferencias del Tribunal fiscal uno de los invitados de más valía —innovador egregio, en años que empiezan ya a ser lejanos, de los estudios tributarios en tierra argentina— se sentara para hablarnos precisamente del ilícito tributario y de su naturaleza. Este fue, en efecto, el objeto de la excelente disertación del profesor JARACH, cuyas aceradas y escuetas palabras, cargadas siempre de profundo sentido jurídico, quedaron indeleblemente grabadas en mi espíritu, y que aún hoy, al levantarme a hablar del mismo tema del que él se ocupó, siento que han de venir en mi auxilio para que mi pensamiento, muy próximo al suyo, no se extravíe en los difíciles vericuetos por los que ha de discurrir. La empresa se verá facilitada por otras dos razones. La primera consiste en que el propio colega de Buenos Aires nos ha enviado una comunicación ejemplar, en la que, como es natural, reaparecen las ideas que ya expuso en México; la segunda, que reputo decisiva, es que el Informe general de estas Jornadas, del que es autor el profesor CORTÉS ROSA, se sitúa en una línea de pensamiento —la que adscribe doctrinalmente la infracción tributaria al área del ilícito penal— que ha penetrado profundamente en el campo de la dogmática jurídica y en la que hoy, en que la Administración propende a arrogarse tan omnímodas atribuciones, militamos cuantos sentimos la necesidad imperiosa de que los principios cardinales del Derecho penal común o fundamental —me refiero, claro es, a la tipicidad, antijuricidad y culpabilidad— informen también, de modo efectivo, al toscamente llamado Derecho tributario represivo, y eviten, en lo posible, las arbitrariedades que con tanta frecuencia se producen al aplicar sanciones tributarias.

b) *Conceptos jurídicos y legislaciones positivas.*

Y voy a entrar ya en el examen del tema que ahora debatimos, esto es, en la naturaleza de la infracción tributaria.

Lo primero que debo advertir es que de este problema, tan sugestivo en el orden teórico, y tan lleno de consecuencias prácticas, me ocupé ya con alguna atención en el marco de la Semana de Estudios de Derecho financiero, que se celebró en Madrid en el mes de enero de 1961. Para esa Semana redacté una breve comunicación, explicada y ampliada después en el curso de las deliberaciones que en aquella se produjeron. En el referido estudio adopté, como punto de partida, el concepto de infracción, sostuve la identidad sustancial u ontológica de la infracción tributaria y de la llamada infracción penal o criminal y mantuve, en consecuencia, la tesis del encuadramiento *doctrinal* del llamado Derecho tributario sancionador en el ámbito del Derecho penal, sin desconocer por ello —y así lo hice constar— las razones que, en un orden práctico o aplicativo, explican que la actividad sancionadora de los ilícitos tributarios se encomiende generalmente por las legislaciones a la Administración pública, y no a la autoridad judicial (11).

Todas las ideas expuestas en aquella comunicación y en su ulterior desarrollo siguen pareciéndome válidas. Es más: encuentro que mis convicciones sobre estos extremos se vigorizan a medida que observo el desarrollo de la literatura jurídico-penal y, sobre todo, cuando contemplo el uso y el abuso que los órganos de gestión fiscal hacen de la competencia sancionadora que se les reconoce al amparo de la concepción “administrativista” de la infracción tributaria y de su represión.

Sin embargo, no voy a repetir hoy, *ad litteram*, lo que ya está dicho y escrito. Voy, claro está, a abordar ese mismo tema, y algunos de sus problemas anejos, porque aquél y éstos son los que aparecen inscritos en el orden del día de estas Jornadas. Pero me propongo hacerlo desde otras bases de partida y con una distinta articulación del razonamiento. *Eadem sed aliter*; lo mismo, pero de otra manera.

Las nuevas bases de partida van a ser tres conceptos jurídicos, que aparecen claramente escalonados en un orden lógico, y que nos conducen desde la noción de “pena” a la de “Derecho penal”, pasando por la de “infracción penal”. El concepto de pena se alcanza, a su vez, como veremos, dentro de una construcción sistemática de las sanciones en el campo jurídico, y el Derecho penal tributario se obtiene por derivación del concepto más amplio de Derecho penal.

El razonamiento que hoy me propongo emplear se articula, pues, de distinto modo que en la ocasión anterior, porque en vez de pasar

(11) Cfr. *Nota para un coloquio sobre la naturaleza de la infracción tributaria*, incorporada a “Hacienda y Derecho”, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962, vol. II, págs. 207 y sigs.

del concepto de infracción al de pena, y de éste al de Derecho penal (común y tributario), voy a iniciarlo tomando como punto de arranque la *idea de sanción*, que es la más genérica, hasta llegar a la de Derecho penal tributario, que es, dentro de nuestro campo de estudio, la más específica. Iré, en suma, en suave escalonamiento, de lo general a lo particular.

Sin embargo, al tomar como punto de partida el concepto de pena (que es una modalidad de la idea más amplia de sanción) no pienso seguir los derroteros, puramente positivistas, por los que discurre —aunque ya se inicia una feliz rectificación (12)— un amplio sector de la literatura italiana, sino otros que estimo lógicamente más correctos, y que conducen nuestros pasos en sentido inverso, esto es, no desde la ley positiva a la esfera doctrinal, sino desde el área de los conceptos jurídicos al ámbito de los preceptos positivos. Bien sé que al formular esta declaración, de tipo metodológico, corro el peligro de que mis reflexiones sobre esta materia se tachen de “conceptualistas”, con todo el desprecio que este vocablo, que evoca “construcciones” que se estiman superadas, provoca en bastantes juristas de nuestros días. Pero no temo el reproche. Ante todo, porque los excesos del conceptualismo jurídico no autorizan razonablemente a incurrir en el exceso contrario, esto es, a renegar, sin más, de los conceptos jurídicos, que han sido, son y serán siempre el único instrumento idóneo para la elaboración de la ciencia del Derecho. En segundo lugar, porque cuando afirmo que voy a seguir la ruta que conduce de los conceptos jurídicos a la legislación positiva, no niego que sea posible y fecundo el camino inverso, es decir, que el atento estudio de la normativa positiva pueda facilitar la elaboración de nociones jurídicas. Lo que afirmo es que estas últimas no son *tan sólo* un *producto inducido* de las disposiciones legales, sino que se nutren, asimismo, de consideraciones abstractas, de razonamientos formalmente correctos, que contribuyen, a su vez, al esclarecimiento del contenido concreto de los preceptos positivos y a su encuadramiento en categorías lógicas, sin las que tales preceptos perderían casi todo su sentido y harían difícil, por no decir imposible, la tarea del científico del Derecho y la del intérprete y aplicador de la norma. Problema éste de la relación entre las categorías lógicas y las formulaciones de la ley (13) que atrae desde antiguo a todos los juristas y, muy particularmente, a los filósofos del Derecho. Bien comprenderán ustedes que no puedo convertir ese problema en eje de mi intervención, y que si lo he abordado ha sido porque me era indispensable para justificar mi modo de proceder al examinar el tema que específicamente nos

(12) Cfr., en tal sentido de rectificación, el excelente estudio de MALINVERNI, *Principii di Diritto penale tributario*, Padova, Cedam, 1962, al que más adelante volveré a referirme.

(13) En los últimos años ha dedicado al tema estudios muy notables Euclíde ANTONINI, recogidos en un librito que titula precisamente así: *La formulazione della legge e le categorie giuridiche*, Milano, Giuffrè, 1958.

ocupa. Lo que mantengo, en suma, es que las relaciones sociales, generadas por la convivencia y ordenadas por el Derecho, pueden ser objeto de soluciones *pensadas* con criterio jurídico, lo que no supone que esas soluciones hayan de plasmarse en los ordenamientos positivos en idéntica forma a como la lógica es capaz de concebirlas. Lo cierto es que se produce un proceso de recíproca fecundación, en virtud del cual los esquemas abstractos pueden plasmarse, con mayor o menor pureza, en los cuadros del Derecho positivo, y éstos influir en el despliegue del puro razonamiento jurídico. Lo único que, sin temor, puede calificarse de radical disparate es la actitud que llega a desconocer la validez científica del razonamiento jurídico —y, por tanto, de los conceptos elaborados con él— por el hecho de que ese razonamiento discorra, en ocasiones, sin el íntegro refrendo de los preceptos positivos. Esta actitud encierra un intento de cercenar la actividad intelectual, vetándole que se manifieste en uno de los campos más necesitados del esfuerzo creador e imaginativo de la mente humana. Esta es capaz de pensar fórmulas y construcciones, tanto para explicar los esquemas del Derecho positivo como para influir en la transformación de esos mismos esquemas.

Vuelvo, pues, a lo que apuntaba hace unos instantes. No voy a seguir —decía— el método adoptado por un amplio sector de la literatura italiana, sino otro que toma en consideración ciertos conceptos generales para explicar, *desde ellos*, la peculiar situación en que se encuentra, dentro de la ciencia del Derecho, el tema de la infracción tributaria y el del Derecho penal tributario.

Para que mi modo de razonar no parezca estéril, por irreal, me veo precisado a ampliar algo estas consideraciones metodológicas, de tipo preliminar, con las que trataré, de paso, de poner de relieve que la quimera se aloja más bien en la construcción que se opone a la que postulo, es decir, en aquella que pretende convertir la voz imperativa del legislador en creadora de todo Derecho y, lo que es más inconcebible, en artífice de la ciencia que lo explica. Me veo, en suma, obligado a recordar, para refutarlo, lo que un sector, ya aludido, de autores italianos piensa del tema. De sobra sé que todos ustedes conocen a fondo esa posición teórica que repudio, pero necesito invocarla para contrastarla con la que he de proponerles en seguida, que parece abrirse venturoso camino en el marco de la literatura.

Cuando en Italia se planteó, en términos agudos, la necesidad de separar los ilícitos tributarios “administrativos” —cuya represión quedaba confiada a la Administración financiera— de los llamados ilícitos tributarios “penales” —cuya sanción competía a los órganos del Poder judicial (14)— un amplio grupo de escritores entendió que la solución podía encontrarse distribuyendo las sanciones en dos amplios

(14) Históricamente, la cuestión se suscitó a raíz de la abolición de lo contencioso-administrativo y, consiguientemente, de la necesidad de proceder a un deslinde de competencias, en materia de infracciones tributarias y de aplicación de sanciones, entre la Administración financiera y la autoridad judicial.

sectores: uno, el de las de tipo "penal"; otro, el de las de carácter "civil" o "administrativo". Serían delitos o contravenciones las infracciones a las que estuviere aparejada una sanción encuadrada en el primer grupo; serían infracciones tributarias, de naturaleza no penal, las que llevaran asociada, por imperativo legal, una sanción del segundo grupo. De este modo, el problema no quedaba, sin embargo, resuelto, sino que únicamente cambiaba de signo o, si se prefiere, experimentaba un simple desplazamiento dentro del sistema jurídico: si lo que hasta entonces se había discutido era la naturaleza de la infracción, lo que habría en adelante que resolverse era la naturaleza de la sanción. Ahora bien, ¿cómo saber si esta última era una "pena" o una mera sanción "civil" o "administrativa"? Para saberlo se pensó que habían de abandonarse los criterios teóricos, adscritos a distinciones sustanciales u ontológicas, y acoger un criterio puramente positivo: que fuera la ley la que, en cada caso, prescindiendo por entero de la esencia de la sanción, dijera si ésta era o no era pena. La distinción se resolvía así por vía autoritaria: serán penas —se pensó— "tales y tales" sanciones (las que el legislador reputa conveniente calificar de ese modo) y serán medidas represivas, de naturaleza no penal, "tales y tales" sanciones (las que el legislador entienda que deben excluirse del grupo penal). Este modo de pensar se abrió camino en el ordenamiento italiano y es hoy el que rige.

La fórmula italiana deja, al parecer, al jurista en vacaciones: ya no tiene que pensar. ¿Para qué? El legislador le dirá lo que cada sanción *es* (si es pena o si no es pena) y, consiguientemente, le resolverá cómo y por quién ha de reprimirse cada una de las infracciones que se produzcan. En concreto, la legislación italiana atribuye el carácter de "penas criminales" (que es algo así —lo que ya es raro— como hablar de "penas penales") no sólo a las restrictivas de la libertad personal, sino también a otras dos que consisten en la exacción de sumas de dinero por razón de la infracción cometida, a saber: la "multa" y la "ammenda" (esta última, sin traducción posible al castellano; se trata, en rigor, de un tipo de multa aplicable a las contravenciones y no a los delitos); y considera, en cambio, sanciones administrativas (es decir, "penas no criminales", o, más raro aún, "penas no penales") a las que los textos llaman "pena pecuniaria" y "tributos recargados" o "tributos penalizados" (*sopratassa*) (15).

(15) La traducción del término *sopratassa* ofrece cierta dificultad porque, en rigor de doctrina, debe separarse el recargo, entendido en sentido técnico estricto (que es una cantidad adicional que debe satisfacerse sobre el importe de la cuota tributaria), del tributo "recargado o penalizado", que es un tributo cuyos elementos de cuantificación (generalmente, el tipo de gravamen) se aplican, cuando ha habido alguna infracción, con un módulo más elevado que el normal.

Por razones que luego explicaré, entiendo que el recargo, en su acepción de interés de demora, no es pena, sino sanción indemnizatoria, aplicable por retraso en el pago, en tanto que el "tributo recargado" es pena, por su finalidad represiva e intimidatoria.

Con esto se dio por resuelto el problema. Bastaría con ver si una infracción, cometida en el ámbito tributario, lleva aparejada una u otra clase de sanción para saber si es infracción penal (delito o contravención, en la terminología italiana) o infracción administrativa. Calificada la infracción quedaría resuelto el problema de la competencia (judicial o administrativa) y, por añadidura, el de deslinde de disciplinas: será Derecho penal tributario el que se ocupe de las infracciones de carácter criminal (que son, como sabemos, con arreglo al aludido criterio, las que llevan asociadas penas restrictivas de la libertad personal, multas o “ammendas”), y será Derecho tributario represivo el que se ocupe de las infracciones tributarias de índole administrativa (que son las que llevan aparejadas sanciones no penales, esto es, “pena pecuniaria” o “recargo” —*soprattassa*—).

Pero las cosas no son (“*helas!*”) tan sencillas. El legislador puede hacer muchas cosas (en nuestro tiempo se habla mucho de la “omnipotencia del legislador”), pero no puede, como ya se ha expresado, cambiar, por vía de autoridad, la realidad de las cosas, esto es, la idea que de ellas se tiene, atendida su génesis y su finalidad, fuera del marco de los textos positivos.

Pensemos en lo que ahora nos ocupa, es decir, en la sanción, concebida en sentido general, y en la pena, considerada como modalidad de sanción. Pues bien, la ley podrá clasificar las sanciones con sujeción a criterios que los preceptos positivos libremente adopten, y podrá, porque esa es misión estrictamente suya, decretar los efectos que, *dentro del ordenamiento*, cada tipo de sanción provoque. A través de un estudio sistemático del ordenamiento podremos llegar a conocer la *realidad normativa* de las sanciones, y estaremos en condiciones de precisar los efectos que la propia normativa imputa a las sanciones que ella define y clasifica. Pero esto no supone que el pensamiento jurídico haya de quedar paralizado o prisionero en las mallas del dispositivo legal. Por el contrario, a través de reflexiones que sólo quedarán subordinadas a las reglas de un correcto razonamiento lógico estaremos en estado de decidir si el legislador ha ajustado su construcción normativa a un orden de conceptos cuya validez sea anterior a los preceptos positivos e independientes de ellos, o si, por el contrario, ha estimado preferible, por razones de orden práctico —esto es, para la producción de determinadas consecuencias— adoptar convencionalmente un orden distinto de conceptos, válidos tan sólo en el marco del ordenamiento positivo, y cuya eficacia será exclusivamente la que éste pueda asignarle. Por supuesto, el legislador no podrá llevar demasiado lejos esa facultad de *inventar* conceptos propios, porque

Por supuesto, el resargo al que esta nota se refiere nada tiene que ver con las cuotas adicionales, también llamadas “recargos”, que, en ocasiones, se imponen, sin que se haya producido *infracción*, sobre la cuota estatal, con un destino determinado (v. gr.: para el Municipio; para fines de política social o económica, etc.).

tal comportamiento le conduciría a la creación de un ordenamiento jurídico aberrante, estéril en sus propias virtudes operativas.

Hechas estas reflexiones, volvamos al tema de las sanciones y de la pena. Mi criterio es que, a través de un razonamiento estrictamente lógico —que no le impide tomar en consideración, en la medida en que los juzgue útiles para su propio desenvolvimiento, los esquemas del Derecho positivo— puede elaborarse, con *criterio jurídico*, un cuerpo de doctrina sobre la materia. Esa doctrina estará constituida por un conjunto articulado de conceptos que ofrezcan una explicación racional de lo que la sanción, concebida *in genere*, significa dentro del Derecho, y de las modalidades que, por vía de hipótesis —más o menos contrastadas por la experiencia—, pueda aquélla adoptar. En la construcción de esta doctrina, como en cualquier otra producida dentro del campo jurídico, se combinan, en diversa medida, los datos de la experiencia positiva —quiere decir, fórmulas incorporadas a los usos consuetudinarios o a los textos escritos— con ideas *libremente pensadas* o, más exactamente, con ideas que sólo obedecen a las reglas de la lógica jurídica, y que no tienen por qué plegarse a los contenidos concretos de cada legislación positiva. De ahí que, sobre cada una de las realidades que el Derecho regula, sea posible al estudioso —de hecho lo hace casi siempre en sus escritos— distinguir el concepto jurídico del concepto legal y que puedan ambos, en ocasiones, tener difícil encaje o entrar, incluso, en irreductible colisión. A esta última posibilidad se alude cuando, respecto a algo sobre lo que se posee un determinado concepto jurídico, se declara que tiene una “conceptuación legal” distinta, o, dicho de otro modo, que esa realidad está “legalmente conceptuada” de una manera peculiar.

Demos un nuevo tirón a nuestro razonamiento y atraigámoslo a la órbita concreta de la sanción y de la pena. Con criterios de lógica jurídica es posible definir lo que son una y otra; ello no es obstáculo, sin embargo, para que la ley positiva, animada por el propósito de provocar determinados efectos, “conceptúe” como pena lo que, en términos estrictamente teóricos no deba reputarse así o, a la inversa, para que niegue carácter penal a sanciones que, en un orden lógico, son verdaderas penas. Pues bien, esto es, en verdad, lo que acontece cuando, por ejemplo, la legislación italiana no conceptúa como “penal” la sanción que los textos tributarios —traicionando, por cierto, en su propio lenguaje, la verdad que tras ella se oculta— denominan “pena pecuniaria”. Es obvio que esta última es, sustantivamente, una auténtica pena, y que, en términos lógicos, de ese mismo modo habrían de conceptuarse por los textos positivos si no fuera porque el legislador, para el logro de ciertos fines de tipo normativo —en concreto, para que la aplicación de la “pena pecuniaria” se produzca por la Administración y no por la autoridad judicial, y para que la insolvencia del deudor no arrastre, como subsidiaria, la aplicación de una pena privativa de libertad personal— prefiera darle el carácter de sanción ad-

ministrativa, esto es, conceptuarla de modo distinto a como la lógica, atendida la naturaleza del instituto, enseña (16).

Pues bien, lo que yo deseo mostrar en mi intervención de hoy son tres cosas que reputo básicas para un cabal entendimiento de los problemas sobre los que hemos de deliberar. La primera consiste en que la doctrina ha creado, efectivamente, un repertorio de conceptos en torno a la sanción y a sus clases —incluida, claro está, la pena— que se apoyan, *como es lógico*, en el contenido, y, sobre todo, en el fundamento o finalidad de cada tipo de sanción, y que, como tales conceptos lógicos, no se supeditan —no tienen necesidad racional de supeditarse— a las definiciones y clasificaciones que el legislador —cada legislador— haga de tales sanciones en los textos que promulga. La segunda estriba en que los “conceptos” o calificaciones legales responden, por lo común, a exigencias normativas cuyo fundamento —aun cuando se aleje de los puros esquemas teóricos— no debe desconocerse, ya que a través de él es como mejor pueden llegar a descubrirse las causas que provocan, en ocasiones, un distanciamiento entre los conceptos jurídicos “puros” —con ese calificativo quiero aludir estrictamente a los que poseen autonomía respecto a las decisiones autoritarias del legislador, plasmadas en las disposiciones que dicta— y los conceptos “legales”. La tercera, en fin, consiste en que, para una delimitación científica de las disciplinas debe atenderse *preferentemente* a los conceptos jurídicos, sin perjuicio de que, al hacer el acotamiento de las distintas ramas del Derecho, se consideren también, como orientadores y complementarios, los criterios utilizados por la ley para “conceptuar” los distintos institutos jurídicos. Esta última consideración nos procurará una orientación muy precisa para descifrar el enigma que consiste en que una misma parcela del ordenamiento sea designada por los autores con denominaciones de apariencia similar, pero de alcance ciertamente muy distinto. En nuestro caso podremos, con ese criterio, llegar a saber por qué se habla, por unos, de “Derecho penal tributario”, y, por otros, de “Derecho tributario penal”, y, lo

(16) En sentido acorde con lo manifestado se expresan ciertos penalistas y, sobre todo, los especialistas del Derecho penal tributario. Entre los primeros, ANTOLISEI advierte que la línea de demarcación del Derecho penal no es en modo alguno rígida, y que ha experimentado en el pasado cambios importantes. “La dificultad de la delimitación —puntualiza— deriva también del hecho de que el Derecho administrativo contiene normas que establecen, como consecuencia de las violaciones que en su ámbito se producen, sanciones que, en sustancia, son penas, en cuanto implican una disminución de los bienes del individuo” (Cfr. *Manuale di Diritto penale*, Milano, 1963, págs. 217 y sigs.). Entre los especialistas, MALINVERNI advierte, con agudeza, que la “pena pecuniaria” (establecida en las leyes tributarias) cumple la misma función que la multa (regulada en el Código penal). “En ambos institutos —escribe— está presente, y tiene una importancia fundamental, la finalidad de prevención general mediante intimidación, o, si se prefiere, la finalidad de retribución. Con la “pena pecuniaria”, al igual que con la “multa” o que con la “ammenda”, la ley se propone crear un motivo de inhibición más fuerte que el deseo de lucro que impulsa a la evasión tributaria. (Cfr. *Diritto penale tributario*, Padova, Cedam, 1962, pág. 27).

que reputo aún mucho más interesante y *significativo*, por qué hay autores —entre los que me encuentro— que *prefieren* la primera expresión y otros que otorgan su preferencia a la segunda. Resulta, en efecto, que al aspecto puramente cognoscitivo del tema se asocia otro claramente *valorativo*, que no debe en modo alguno desdeñarse.

c) *Concepto jurídico de sanción y de pena.*

La sanción —la posibilidad de sancionar— es consustancial al Derecho. Sobre este punto no creo que deba extenderme. Acabo de enunciar una idea que, explícita o implícitamente, aparece a lo largo y a lo ancho de la literatura. El ordenamiento jurídico nos da la imagen de una vida social que se estructura y desenvuelve con arreglo a una idea de justicia y con un designio de seguridad. Es, en efecto, misión de las normas dar seguridad, *asegurar* que las realidades sociales, modeladas y reguladas por ellas, *serán*, efectivamente, *como deben ser*, esto es, como esas mismas normas quieren que sean.

La seguridad, de esencia al Derecho, supone, entre otras cosas, que aquél posee capacidad de reacción frente a las transgresiones que, bajo una u otra forma, y con móviles y efectos variadísimos, puedan sobrevenir. Llamamos, *in genere*, infracción del orden jurídico a cualquier violación de las normas en las que ese orden se establece. Las infracciones son, por tanto, una amenaza a la seguridad; son, incluso, una ruptura “transitoria” de la seguridad. El ideal —un ideal inasequible— sería que el Derecho hiciera imposible la perpetración de infracciones. Pero el poder de las normas no alcanza a tanto; frente a la infracción, sólo puede arbitrar un remedio: la sanción.

Supuesta la necesidad de la sanción —para asegurar el mantenimiento del orden jurídico, conculcado por la infracción—, el razonamiento jurídico nos sitúa, de modo insoslayable, ante un núcleo de cuestiones que pueden enunciarse así: 1.^a ¿Quién es, fundamentalmente, la víctima de la infracción, es decir, quién padece sus dañosas consecuencias, y en qué pueden éstas consistir?; 2.^a ¿Qué remedios pueden emplearse para eliminar o reducir esos nocivos efectos?; 3.^a ¿Qué tipo de sanción es el que procura el remedio adecuado?

A las tres interrogantes formuladas habría de dárseles una respuesta unitaria, de conjunto, porque, en estricto rigor, son aspectos de un solo problema. Cabe, empero, escindirlos idealmente, y considerarlos de modo sucesivo, con tal de que no perdamos conciencia de su estrechísima conexión.

Ante todo, ¿quién es la víctima de la infracción? A esta pregunta cabría responder que el cuerpo social, considerado en bloque, padece *siempre* los nocivos efectos de cualquier tipo de infracción. El orden jurídico es un bien del que todos disfrutan, un bien que pertenece a la sociedad, y, en consecuencia, es ella siempre víctima de cualquier transgresión de las normas en que ese orden se plasma. Sin embargo,

existen en este punto gradaciones muy sensibles, que el ordenamiento positivo no puede dejar de tener en cuenta. Hay veces en que la infracción lesiona de modo particularmente intenso la esfera jurídica de miembros perfectamente individualizados del cuerpo social, sin que con ella se violen, simultáneamente, bienes jurídicos consustanciales al orden social instaurado por el Derecho, o, al menos, sin que la violación que en este último orden se produzca justifique, por su cualidad y por su magnitud, una represión específica. (Ejemplo: el incumplimiento, por una de las partes, de un contrato privado de cualquier índole.) En otras ocasiones, hay una víctima particular individualizable, pero, a diferencia del supuesto anterior, con la infracción se conculca, además, un tipo de bienes jurídicos que son fundamento de la vida social organizada por el Derecho. (Ejemplo: el homicidio, el robo, o cualquier otro delito contra la vida o la propiedad de las personas.) Cabe, en fin, que la infracción no lesione de modo directo y mensurable la esfera jurídica de individuos determinados, pero sí la de la sociedad jurídicamente organizada, esto es, la del Estado o la de cualquier otro ente público. (Ejemplo: los delitos contra la seguridad del Estado o el incumplimiento de las obligaciones tributarias.)

Adviértase bien que, al formular esa trilogía de infracciones, no me he atenido en absoluto a los criterios diferenciales en que se sustentan las clasificaciones dogmáticas tradicionales (v. gr.: la de ilícitos penales o civiles, o, dentro de los primeros, la de delitos públicos y privados). He querido sólo mostrar, en una aproximación al problema, que los efectos nocivos que la infracción siempre provoca suelen ser soportados o sentidos de muy diversa manera por los individuos particulares o por el Estado (pensando siempre que éste es la colectividad jurídicamente organizada).

Esta manera de enfocar el problema permite, por sí sola, y de modo que reputo suficientemente claro, encararse con el segundo aspecto del tema, es decir, con el que atañe a los remedios. Veamos.

Si la infracción pertenece a la primera de las categorías mencionadas, lo que primordialmente el ordenamiento jurídico tiene que *asegurar* es que con ella no queden burlados los derechos de quienes más directamente la padecen. En el caso del contrato incumplido, el Derecho tendrá que arbitrar remedios para que el contratante de buena fe pueda compeler al infractor a que realice la prestación a la que se comprometió, y, además, para que deshaga los daños y perjuicios que el incumplimiento haya podido irrogarle. La reacción del Derecho ante este tipo de infracción ha de consistir, por lo pronto, en hacer posible que la víctima directa de la infracción mantenga, después de cometida ésta, la integridad de su esfera jurídica y, consiguientemente, de su patrimonio. Cabría, por vía de hipótesis, que el Derecho se ocupara también de procurar remedio específico contra el daño difuso que, para toda la colectividad, deriva de este tipo de conculcaciones del orden jurídico. Pero la realidad de las legislaciones muestra que ello no es así, y que el mantenimiento del orden jurídico se reputa

conseguido con asegurar a la víctima directa de la infracción la efectividad de sus derechos y la integridad de sus intereses. La sociedad, interesada en que los contratos se cumplan, queda satisfecha dando a la víctima del incumplimiento una *posibilidad de reacción*, y se abstiene de actuar en defensa de ese cumplimiento si el particular interesado no lo hace. (El cumplimiento puede ser eventualmente exigido por el poder público si los intereses que el contrato regula rebasan la órbita patrimonial privada y se insertan profunda y decisivamente en los de la comunidad; pero esta hipótesis, cuyas vías técnicas de realización no es éste el lugar de examinar, lejos de ser una derogación de la tesis expuesta, viene a corroborarla, ya que lo que en ella acaece es que la sociedad pasa al plano de víctima directa de la infracción.)

Si, por el contrario, la infracción pertenece a la segunda de las categorías enunciadas, los remedios habrán de ser más enérgicos y complicados. No bastará, en tal supuesto, dar satisfacción a la víctima particular, esto es, a la persona que haya directamente sufrido los nocivos efectos de la infracción; será necesario, además, arbitrar remedios para que la violación no se reitere, sea por obra del propio infractor, sea por la conducta de otros miembros del cuerpo social. En la medida en que ello sea posible habrá, pues, que reintegrar a la víctima al pacífico e íntegro disfrute de sus derechos; pero será necesario, también, dar satisfacción al orden jurídico conculcado, esto es, mostrar que el simple hecho de su violación —abstracción hecha de las dañosas consecuencias que en cada caso irrogue a personas determinadas— constituye, en sí mismo, un mal que no puede prevalecer ni repetirse.

Con todo el anterior razonamiento se pone a la vista un sistema lógico de sanciones, que vienen a remediar esas diversas consecuencias que las infracciones producen.

La primera sanción consistirá en dar a la víctima facultades o poderes jurídicos para compeler al infractor al cumplimiento de las obligaciones o deberes contraídos; la segunda será dar, a la propia víctima, el derecho a la indemnización de los daños o perjuicios que la infracción le haya causado; la tercera, en fin, consistirá en *castigar* al infractor por la transgresión del orden jurídico, imponiéndole una pena, esto es, infligiéndole un sacrificio con finalidad represiva e intimidatoria. Por supuesto, no he de referirme para nada aquí a las diversas escuelas y doctrinas que a lo largo de los años —de los siglos— se han ido forjando sobre el fundamento del *ius puniendi*, y, más concretamente, en torno a la finalidad de la pena. Lo que, por razones de sistema, me importa resaltar son dos notas que nos ofrecen el perfil auténtico de la pena. Una es de carácter negativo (la pena no se impone para compeler al infractor al cumplimiento de una obligación o de un deber conculcados, ni en concepto de pago de daños y perjuicios patrimoniales sufridos por la víctima); la otra es de índole positiva (la pena se inflige para reparar un daño ideal o inmaterial: el que se ha perpetrado por la simple violación o trans-

gresión de ciertas normas del ordenamiento jurídico, o, más precisamente, por el quebranto causado en ciertos bienes jurídicos, valiosos para toda la colectividad, que el ordenamiento se ocupa de salvaguardar).

Hasta aquí hemos operado con criterios de pura lógica jurídica. No nos hemos pronunciado sobre si estas o aquellas sanciones, tal como se configuran y aplican en un determinado ordenamiento positivo, deben ser, a la vista de los textos legales, conceptuadas como penas o de otro modo diverso. Nos hemos limitado a mostrar que, dentro de un esquema teórico, que atienda de modo exclusivo al contenido y al fundamento de la sanción, ésta puede ir dirigida a compeler al infractor a un determinado comportamiento (realización de la prestación debida y/o pago de daños y perjuicios) o a castigar y prevenir la infracción.

Al adoptar esta trilogía de sanciones adopto enteramente —no sé si con fidelidad, porque no tengo ahora a la vista su comunicación escrita, pero sí recuerdo las palabras pronunciadas en México— la construcción que formula al respecto el profesor JARACH. No puedo precisar tampoco, por la circunstancia a la que acabo de aludir, si el razonamiento que he empleado es idéntico o similar al del profesor argentino, pero estimo que lo importante es el resultado, es decir, la ubicación que a la pena corresponde dentro de un sistema de sanciones jurídicas.

- d) *Concepto y naturaleza jurídica de la infracción tributaria. Extensión del concepto de pena al área fiscal: sus consecuencias.*

Dije antes que al enfocar en esta intervención el tema específico que se debate —es decir, el concepto y naturaleza jurídica de la infracción tributaria— me proponía hacerlo tomando como punto de partida una construcción sistemática de las sanciones jurídicas, y, dentro de ella, el concepto de pena, para llegar de ese modo a decidir, con fundamento, si la infracción tributaria pertenece o no al grupo de las que comúnmente se denominan “infracciones penales”.

Pienso que, después de todo lo que llevo expuesto, estoy en condiciones óptimas para adoptar una postura lógica en este punto. Desde luego me encuentro, para hacerlo, en una posición mucho más favorable que si hubiera iniciado el examen de la infracción sin preámbulo alguno, quiero decir, sin los esclarecimientos conceptuales y metodológicos que sobre la sanción y sus clases han quedado ya formulados. Estos esclarecimientos nos sitúan, en efecto, en un plano más elevado, desde el que se divisa, con toda claridad, un vasto panorama, dentro del que se percibe de modo preciso el contorno de cada objeto, su silueta específica.

Se nos pregunta qué son las infracciones tributarias y cuál es su

naturaleza. La primera de esas preguntas puede ser contestada en muy breves términos, porque no ofrece, en verdad, dificultades técnicas apreciables. En forma clara y sintética, ha destacado el maestro GIANNINI que “la determinación de los casos en que se debe el impuesto, de las personas obligadas al pago, de su cuantía, de los modos y formas en que el propio impuesto debe ser liquidado y recaudado, es materia que en el Estado moderno aparece regulada por el ordenamiento jurídico con disposiciones imperativas a cuya observancia quedan obligados tanto los órganos del Estado como las personas sujetas a su potestad. De estas disposiciones, por tanto, surgen entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídica impositiva”. Pues bien, partiendo de esa premisa, puse de relieve, en 1961, que “por infracción tributaria hemos de entender, en sentido genérico, toda vulneración de las obligaciones nacidas de esa relación jurídica tributaria, o si se prefiere, toda conculcación de las normas jurídicas en que esas obligaciones aparecen previstas y definidas” (17).

Hoy podemos introducir algunas consideraciones adicionales sobre este concepto. Sabemos, en efecto, que de las normas jurídicas tributarias derivan para los sujetos no sólo *obligaciones*, en sentido técnico estricto (esto es, vínculos jurídicos en los que al sujeto que ocupa la posición pasiva le corresponde realizar una prestación pecuniaria) sino también *deberes* (es decir, vínculos que constriñen a un comportamiento que carece de contenido patrimonial, y que suele cifrarse en prestaciones de hacer o de no hacer, dirigidas a facilitar la exacción del tributo, esto es, a colaborar con la Administración en su tarea gestora). De ahí que el concepto de infracción pueda y deba enriquecerse incluyendo en su contexto, no sólo la hipótesis de transgresión de normas de las que deriven obligaciones sustantivas de pago, sino también la de violaciones de preceptos que impongan deberes formales de colaboraciones con el Fisco.

Aclarado esto, y antes de penetrar en el espinoso tema de la *naturaleza* de la infracción —en seguida veremos que muchas de sus espinas desaparecen con el auxilio de las nociones, ya expuestas, sobre sanción y pena— conviene que digamos algo, lo indispensable tan sólo, sobre la índole de las consecuencias dañosas que la infracción tributaria provoca. Conocidas esas consecuencias, nos será fácil señalar sus remedios, esto es, el tipo de sanción aplicable, y, determinada ésta, quedará indefectiblemente resuelto el problema del concepto del Derecho penal tributario.

¿A quién daña la infracción tributaria? ¿Quién es su víctima? ¿Qué efectos nocivos derivan para esa víctima de la conculcación de normas que la infracción lleva consigo?

(17) Cfr. *Ideas para un Coloquio sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria*, en “Hacienda y Derecho”, Madrid, Inst. Est. Pol., vol. II, 1962, pág. 207.

Ya dejé señalado en el momento oportuno que cualquier transgresión del ordenamiento jurídico causa daño, en todo caso, a la sociedad. Pero este nocivo efecto surge, unas veces, de modo indirecto y difuso —esto es, como consecuencia mediata de infracciones que lesionan, en cambio, directamente, la esfera jurídico-privada de determinados sujetos— y otras en forma muy directa y concreta. Será difícil encontrar un ejemplo que tenga mayores merecimientos que la infracción tributaria para figurar en la lista de las transgresiones que pertenecen a este segundo grupo. Con la infracción tributaria —sea de obligaciones sustantivas, sea de deberes formales— es la colectividad la que aparece *siempre* en un primer plano, como víctima directa de la violación jurídica que aquélla lleva consigo. La colectividad actúa, ciertamente, en el campo del Derecho, en forma jurídicamente organizada, es decir, bajo alguna técnica de *personificación*, que le permite manifestarse como titular de poderes, de potestades o de derechos subjetivos de la más variada índole. Hablamos, por ello, de las potestades o derechos de los entes públicos (Estado, Municipio u otros). Pero es obvio que, en todo caso, tales entes son portadores e intérpretes de intereses colectivos, que gestionan y salvaguardan valiéndose de los instrumentos jurídicos que el ordenamiento pone, con ese fin, a su alcance. De ahí que toda infracción de normas que desconozca cualesquiera de esas potestades o derechos, o que abiertamente los vulnere, causa daño directo a la colectividad, que el ente público encarna en el escenario de la vida jurídica.

¿En qué consiste ese daño? ¿Cuál es su contenido?

La clasificación general de las infracciones jurídicas, que fue antes esbozada, puesta en contacto con la distinción entre obligaciones (sustantivas) y deberes (formales), tan fecunda en el área fiscal, permite contestar con precisión a estas interrogantes.

Comencemos con las obligaciones, esto es, con vínculos sustantivos que se traducen en una relación jurídica entre acreedor y deudor. Los entes públicos (fundamentalmente, el Estado) son titulares, merced al mecanismo de la *obligatio-ex lege* (18), de derechos de crédito frente a los sujetos pasivos de la imposición, que asumen en esas relaciones una posición deudora. Cabe, por tanto —primer supuesto, fundamental, de infracción tributaria— que los sujetos que aparecen como deudores en el seno de la obligación tributaria no cumplan, o cumplan tardíamente, su prestación. A ese resultado pueden llegar a través de comportamientos variadísimos, que van desde la adopción de una simple actitud inhibitoria, de pura pasividad, hasta la comisión de actos complejos y hábilmente articulados, presididos por una intención fraudulenta. No es ahora significativa la

(18) El mecanismo de la "*obligatio ex lege*" aparece minuciosamente descrito en mi trabajo o sobre *El nacimiento de la obligación tributaria*, inserto, como capítulo I, en la obra "Hacienda y Derecho", Madrid, Inst. Est. Pol., Vol. IV, 1936, al que me remito sobre este punto.

descripción casuística de esos diversos tipos de comportamiento. Sólo importa, a efectos del análisis que me propongo realizar, poner de relieve que el daño que de la infracción aludida se desprende —considerada esa infracción *in genere*, es decir, como incumplimiento, o cumplimiento intempestivo, de la prestación debida— se cifra en una pérdida de recursos monetarios para el ente público, y, consiguientemente, en una merma de los medios de que éste podría legalmente disponer para servir los fines de utilidad general cuya consecución tiene encomendada. Es, pues, la comunidad, la que sufre, la que directamente se daña con la infracción, ya que el Estado no es, en rigor, sino el *nomen iuris* que a la comunidad se da en el despliegue de las obligaciones tributarias, como en el de tantas otras relaciones que el Derecho conoce y regula.

Pero sigamos el análisis. Puede ocurrir que los súbditos, o, si se prefiere, los administrados, lo que incumplan sean sus deberes de colaboración con el Fisco (v. gr.: no comuniquen determinados datos a las oficinas gestoras del tributo o impidan que la actividad inspectora se desenvuelva en los términos legalmente previstos). No es siempre seguro que ese comportamiento —esos tipos de infracción— arrastre un incumplimiento paralelo de las prestaciones pecuniarias debidas, ya que, por ejemplo, un sujeto pasivo que se muestre remiso, o abiertamente hostil, a la comunicación de datos o a la acción inquisitiva del Fisco —lo que, por sí mismo, supone la comisión de infracciones— ha podido, sin embargo, satisfacer, en tiempo y forma, la totalidad de su débito tributario. Lo frecuente, empero, será que la infracción de deberes formales constituya un instrumento del que el contribuyente se sirva para perpetrar infracciones de tipo sustantivo, esto es, para eliminar, reducir o retrasar los pagos pecuniarios debidos. En todo caso, como ya he señalado, la infracción supone siempre una violación de normas de ineludible acatamiento.

Pues bien, después de echar esta ojeada sobre el campo de las infracciones tributarias y de sus claras consecuencias dañosas, e identificada la víctima que las soporta, resulta fácil, en un *esquema lógico*, trazar el inventario de los remedios, o lo que es lo mismo, de las sanciones que es pertinente aplicar.

Ante todo, el Derecho tributario —o, más ampliamente, todo el Derecho público, incluido el procesal y el administrativo— confiere al ente público medios coercitivos para que la prestación debida por el contribuyente se cumpla, merced a ellos, si no hubiere sido realizada de modo espontáneo. La Administración financiera tiene, ante todo, a su alcance una sanción que pudiéramos calificar de primaria o fundamental: la de obtener, en procedimiento ejecutivo regulado por el ordenamiento, la suma tributaria debida y no satisfecha en período de recaudación voluntaria. Pero en el área tributaria, como en cualquier otra en la que se engendren obligaciones de contenido pecuniario, el acreedor puede sufrir un daño patrimonial derivado del retraso del deudor en el cumplimiento de la prestación pecuniaria,

bien sea porque pague sin requerimiento después del plazo previsto, bien porque el ente público se haga cobro ejecutivamente sobre el patrimonio del deudor. Pues bien, cuando el sujeto pasivo no paga su deuda en tiempo legal, nace para el ente público un derecho de crédito al cobro del "interés de demora". El devengo de este interés previsto en el ordenamiento constituye una segunda modalidad de sanción, de contenido *indemnizatorio*, generada por mora en el cumplimiento (19).

Cabe, en fin, que la norma tributaria configure una sanción que no vaya dirigida a obtener el cumplimiento de la prestación tributaria de contenido pecuniario, ni a resarcir al ente público acreedor del daño experimentado por una prestación morosa, sino a *castigar* al infractor por la transgresión del ordenamiento que la infracción —cualquiera que sea su modalidad— entraña. Esa sanción puede tener contenidos diversos (v. gr.: privación de libertad, multa, comiso de géneros, etc.), pero su finalidad —*esto es lo decisivo*— no consiste en asegurar los derechos de contenido patrimonial que al Fisco acreedor corresponden dentro de una relación jurídica concreta —lo que puede obtener con los tipos de sanción que hasta aquí hemos examinado— sino en intimidar al contribuyente —tanto al infractor actual como a cualquier otro infractor en potencia— para que la conducta contraria al ordenamiento tributario no se reitere o no llegue a producirse. La sanción es, entonces, netamente represiva o punitiva. Se trata, en suma, de una *pena*.

No hay que decir que las leyes tributarias de todos los países contienen un repertorio variadísimo de sanciones del tipo al que

(19) La Ley general tributaria declara que "el interés de demora, que será el legal del dinero", forma parte de la deuda tributaria (cfr. art. 58, apartado 2, epígrafe c), pero lo excluye del repertorio de sanciones. De modo expreso declara en el artículo 86 que "no tendrán la consideración de sanciones, y serán compatibles con ellas, los intereses y demás recargos aplicables por demora, aplazamiento y apremio". Claramente se comprende el erróneo criterio que ha presidido la exclusión. El legislador español ha confundido el concepto de "sanción" con el de "pena". Lo que realmente se proponía declarar es que el interés de demora no es una sanción "penal", o, lo que es lo mismo, que no es una "pena pecuniaria". Pero ha cometido el error de negarle, incluso, el carácter de "sanción", lo que carece de todo sentido en el caso de que dicho interés deba satisfacerse —según está previsto— como consecuencia de una infracción del sujeto pasivo. Cosa distinta acontece si el interés o recargo se satisface por aplazamiento o fraccionamiento de pago de la cuota, autorizado, uno u otro, reglamentariamente por la Administración fiscal. En estos dos últimos supuestos, es obvio que el interés no constituye sanción, sino simple resarcimiento o medida indemnizatoria por el pago aplazado. El interés de demora cae, en cambio, de lleno bajo el concepto de sanción —lo que no es óbice para que también tenga, como el de aplazamiento autorizado, finalidad indemnizatoria—, siempre que se aplique como *reacción del ordenamiento frente a una transgresión de sus normas*, que es precisamente lo que acontece cuando la infracción consiste en el pago retrasado de la deuda tributaria, sin autorización del aplazamiento.

acabo de referirme. Salvo contadas excepciones, consisten en multas o penas pecuniarias (20).

Resulta, pues, que el *concepto lógico* de pena se extiende al área fiscal, aun cuando la ley tributaria haga, a veces, remilgos al vocablo “pena” y prefiera sustituirlo por la expresión de “sanción pecuniaria”, separada y distinta —eso sin remilgos— del interés de demora (supuesto de la Ley general tributaria española), o bien no tenga reparo en hablar de “penas pecuniarias, pero con la advertencia de que tales penas no pueden asimilarse a las que —como la “multa” o la “ammenda”— se aplican a las infracciones criminales, esto es, a los delitos y contravenciones (supuesto del ordenamiento italiano).

En seguida veremos cuáles son las razones de orden práctico y normativo que inducen a ciertos legisladores a adoptar las habilidades técnicas que acaban de describirse, es decir, a *modificar el proceso lógico de conceptualización* por otro que reputan más idóneo para los fines que se persiguen. Pero lo que no puede negarse es que las leyes tributarias imponen verdaderas penas, que esa, y no otra, es la esencia —descubierta por su sentido y finalidad— de las sanciones pecuniarias descritas. Y si ciertas infracciones llevan asociadas penas —que pueden ser compatibles con los intereses de demora (21), lo que revela que esas penas no tienen carácter indemnizatorio, sino fundamento expiatorio y finalidad intimidatoria— ¿cómo podrá negarse que se trata de infracciones “penadas”?

Adviertan ustedes bien el vocablo que he elegido: he dicho “penadas”, en vez de “penales”. En mi sentir, una infracción penada es —como luego intentaré demostrar— una infracción penal, pero quiero marcar ahora la distinción terminológica por dos razones. La primera, porque después de las reflexiones que acabo de formular no creo que pueda razonablemente discutirse que una infracción a la que se aplica una sanción que sólo puede lógicamente encasillarse bajo el concepto de pena, acaba siendo una infracción “penada”; la segunda, porque esa sutil distinción —como tantas otras sutiles distinciones— nos pone en la pista de lo que realmente ocurre cuando ciertos grupos de autores y de profesionales del Derecho —e incluso sectores amplios de la población— no tienen inconveniente en admitir que ciertas infracciones llevan aparejadas “multas” (terminología española) o “penas pecuniarias” (terminología italiana) y se resisten, en cambio, enérgicamente, a que las infracciones así penadas sean consideradas “infracciones *penales*”. Esta actitud está apoyada en razones que no son ajenas al propio ordenamiento positivo, y de las que ya es hora que me ocupe brevemente.

(20) La ley general tributaria habla de “sanciones pecuniarias” (art. 58, apartado 2, epígrafe e), que aparecen, después, desenvueltas y graduadas bajo la denominación del “multas”, cuya cuantía se determina en función de la gravedad de la infracción cometida (Cfr. art. 83 de la citada ley general).

(21) Véase, en tal sentido, el artículo 86 de la Ley general tributaria.

- e) *Conceptos lógico-jurídicos y conceptos legales. Razones de su eventual distanciamiento en el área de la infracción tributaria.*

A lo largo de todo lo que antecede he hecho ya abundantes alusiones al divorcio que con frecuencia se produce entre el proceso de conceptualización lógico-jurídico y el proceso de conceptualización legal. He apuntado, incluso, algún ejemplo, extraído del ordenamiento italiano, en el que ese distanciamiento se revela con particular energía. Me refiero al caso de que las leyes se encarguen expresamente de decir que las “penas pecuniarias” que se asocian a la comisión de infracciones tributarias no son penas *strictu sensu*, es decir, penas como las que se establecen en el Código penal y en las llamadas leyes penales especiales, sino sanciones, que unas veces se califican de civiles y otras de administrativas.

¿A qué obedece este fenómeno? La razón es clara, y no tengo más remedio que reiterar aquí algunas observaciones que ya formulé en el coloquio abierto sobre el tema dentro de la Semana de Estudios de Derecho financiero, celebrada en Madrid en 1961. En este punto, tras haber seguido rutas distintas, converge el razonamiento de entonces con el de ahora. Me reafirmo, en efecto, en la idea de que si el legislador no conceptúa como “penas” a sanciones pecuniarias que carecen de significación indemnizatoria y que se asocian a la infracción tributaria, esa actitud se explica por dos razones capitales 1.^a Porque, dentro de un determinado nivel de cultura y de educación social, se estima que la infracción tributaria no alcanza el grado de antijuridicidad que se reputa necesario para que una determinada conducta, transgresora de normas, se tipifique como “ilícito penal” o “ilícito criminal” (expresiones, estas últimas, de significación idéntica) y 2.^a Porque se considera que la lucha contra las infracciones tributarias debe legalmente ordenarse como función administrativa de contenido represivo, y no como función jurisdiccional confiada por la ley a la autoridad judicial. A este fundamento primordial —que entraña, como se ve, una subestimación político-social del carácter antijurídico de la infracción tributaria y, a la vez, un criterio pragmático de la distribución de poderes y competencias— se anexionan criterios o propósitos que derivan, en rigor, de las dos razones básicas que acabo de apuntar. Ejemplo: no se desea —y así lo subrayan algunos autores— que la falta de pago por insolvencia del infractor de una multa tributaria pueda traer consigo la aplicación de una sanción subsidiaria de privación de libertad; también se huye de que el autor de infracciones tributarias tenga, por el hecho de haberlas cometido, “antecedentes *penales*”; se quiere, en fin, sobre todo, que la represión del fraude fiscal discurra por cauces administrativos, en razón a la flexibilidad que les distingue del rigor y formalismo generalmente adosados al proceso judicial penal.

Para lograr todo esto, el ordenamiento corta por lo sano: a lo que “lógicamente” es pena lo desposee de esa conceptualización en el marco

legal y le confiere una calificación diversa (por ejemplo, la de sanción administrativa o civil).

Con el apoyo de esa mutación legal en la naturaleza de la sanción, se cambia también, dentro del ordenamiento positivo, la naturaleza de la infracción, que deja de ser "penal", porque no se sanciona, según él, con una pena, sino con una sanción civil o administrativa, y, siguiendo esa dirección positivista, un sector de la literatura decide despojarse de todo condicionamiento puramente lógico para montar sus esquemas teóricos con los exclusivos materiales que le suministran los textos.

¿Qué pensar de este distanciamiento entre los conceptos lógicos y las calificaciones legales? ¿Qué hacer cuando el legislador se decide —como en nuestro caso— a declarar que, dentro del ordenamiento, las cosas no van a significar lo mismo que fuera de él, sino algo que puede, incluso, entrar en pugna con los esquemas de un razonamiento lógico-jurídico?

Es evidente que el Derecho confiere a las relaciones que regula una entidad autónoma, distinta, en cierto, sentido, de la que les corresponde fuera de los esquemas normativos. Estos consisten, precisamente, en calificaciones que el ordenamiento hace, y que generan la imputación de un núcleo de efectos que son los que procuran la silueta jurídico-positiva de cada instituto. Pero la misión del jurista no se agota en una mera comprobación de lo que el legislador ha hecho, para aplicarlo de modo automático —si es un jurista que ejerce una tarea jurisdiccional— o para describirlo con la indiferencia de un naturalista —si es un jurista científico—, sino que comprende una indeclinable misión crítica, de signo valorativo, sin la que todas las restantes quedarían sin sentido.

Pues bien, en el caso del aplicador del Derecho, el divorcio entre las calificaciones legales y las conceptualizaciones lógico-jurídicas deberá conducirlo a una indagación de las motivaciones profundas que han provocado ese distanciamiento, con el fin de que las consecuencias o efectos que de él deriven no se extiendan, en la práctica, más allá de los estrictos límites en los que, sin duda, han querido confirmarse por las propias normas —verosimilmente excepcionales— que lo han provocado. En el caso del estudioso, la labor crítica puede ser más profunda y llevarle a averiguar si el distanciamiento está o no *justificado* y cuáles son, en su caso, los métodos que podrían conducir a una aproximación de las calificaciones positivas a los esquemas lógicos. No se trata, claro está, de que el Derecho positivo se convierta en una construcción puramente racional y abstracta, en la que trate de aprehenderse, aun a costa de su deformación, a la realidad viviente que ha de regular, sino de que exista armonía entre al lógica jurídica y los esquemas positivos, dando por supuesto que la lógica jurídica ha de ser permeable a la íntima naturaleza de las relaciones vitales subyacentes. En todo caso, mientras esa aproximación llega a producirse en el plano positivo, el teórico del Derecho puede laborar eficazmente para

ofrecer una explicación sistemática de los fenómenos, dentro de la cual el divorcio entre la lógica-jurídica y ciertos núcleos de preceptos positivos, que consagren calificaciones contrarias a aquélla, no genere consecuencias más que en el área estricta para la que ese distanciamiento ha sido querido e instaurado por el legislador, dando, en cambio, generosa entrada, fuera de esa excepcional zona, a los conceptos jurídicos de validez general.

Con los criterios expresados, los principios inspiradores del Derecho penal común o fundamental —esto es, del Derecho penal *tout court*— vendrían a vigorizar y a racionalizar los esquemas excepcionales creados por el núcleo de normas que, dentro de la legislación tributaria, se ocupan de regular las infracciones y las sanciones.

- f) *¿Derecho penal tributario o Derecho tributario penal? Fundamento científico de la primera denominación. Razones prácticas y didácticas que explican la perduración de la segunda.*

Sobre el tema a que se refiere el enunciado de este epígrafe se contienen también pronunciamientos que siguen pareciéndome válidos en la Nota que redacté para la Semana de estudios de Derecho financiero, celebrada en 1961. Dije entonces que lo que ha dado en llamarse Derecho tributario sancionador o Derecho tributario penal debe denominarse “Derecho penal tributario”. En apoyo de esa tesis alegué, en aquella ocasión, varias razones que juzgo útil recordar, precisamente para enlazarlas y completarlas con todo lo que acabo de exponer, y, más precisamente, para considerarlas a la luz del nuevo enfoque metodológico que he dado al tema en esta intervención, esto es, tomando como punto de arranque el concepto lógico-jurídico de pena y de infracción “penada”.

Las razones expuestas en 1961 fueron las siguientes: 1.^a La infracción tributaria constituye, lisa y llanamente, una especie de infracción del orden jurídico, de naturaleza sustancialmente idéntica a las incorporadas al Código penal y a las leyes penales especiales. 2.^a La circunstancia de que esas infracciones, y las sanciones inherentes a ellas, se contengan en leyes de tipo tributario, no altera la validez de la anterior afirmación, ya que no debe confundirse la *naturaleza de las normas* con la *denominación de las leyes*. Indudablemente —advertí— siempre que una norma jurídica contempla una posible conculcación del orden jurídico y asocia a la conducta infractora una pena, estaremos en presencia de una norma penal, y como tal habremos de calificarla, cualquiera que sea la denominación que se dé a la ley en la que esa norma aparezca inserta (22). Advertan ustedes que mi primera afirmación, punto de partida de todo el razonamiento, iba

(22) Cfr. *Nota para un coloquio sobre la naturaleza de la infracción tributaria*, en “Hacienda y Derecho”, Madrid, Inst. Est. Pol., 1962, vol. II, pág. 210 y pág. 211, nota 3.

referida a la identidad sustancial de la infracción tributaria y de la infracción penal, y sólo en segundo término me refería a la calificación penal de la norma que asocia una pena a una infracción. Pero no presté suficiente atención, en mi Nota de entonces, al concepto lógico-jurídico de la pena, que hoy me parece no contradictorio ni distinto de la afirmado hace cinco años, sino complementario y esclarecedor de aquella tesis, que mantengo. Efectivamente, no es concebible que se niegue el carácter de infracción “penada” a una infracción que se sanciona con una “pena”, ni es tampoco razonable que, elaborado el concepto de pena en el campo de una teoría general de las sanciones jurídicas —con el apoyo, incluso, de nociones extraídas de los textos legales fundamentales—, se destruya, después, ese concepto, por vía autoritaria, esto es, por imperativo de una disposición positiva, cuando las sanciones que reúnen todos los requisitos lógicos, intrínsecos, para ser calificadas como penas, se asocian a una infracción que no tiene de específico más que el producirse en el ámbito tributario. Quiéralo o no el legislador, una infracción a la que se asocia una pena es una infracción “penada”, porque, como dije al comienzo, las leyes, por mucho que sea su poder, no pueden trastocar el razonamiento lógico y las reglas de la gramática. Ahora bien, ¿qué es lo que el legislador se propone cuando declara, por ejemplo —como hace el ordenamiento italiano—, que las “*penas pecuniarias*”, aplicables a las infracciones tributarias, no infunden a éstas la naturaleza de infracciones “*penales*”? Lo que se propone es, ni más ni menos —ya lo advertí antes—, sustraer la jurisdicción penal, en materia tributaria, del poder judicial, para conferírsela a la Administración pública, con todas las consecuencias, ya descritas, que ese desplazamiento de competencia lleva aparejadas. Idéntico es el propósito que el legislador persigue cuando —como ocurre en España— no habla de “*penas*” pecuniarias, sino de “*sanciones*” pecuniarias (Cfr. art. 58, ap. 2, epígrafe *e*) de la Ley general tributaria), aunque luego resulte que tales sanciones son “*multas*” (Cfr. art. 83 de la Ley citada), es decir, un tipo de sanción que aparece incorporado al elenco de penas que tipifica el Código penal y las leyes penales especiales. El legislador español no ha sentido en este punto el rubor del italiano, que ha eludido cuidadosamente el empleo del vocablo “*multa*”, dentro del repertorio de sanciones tributarias, precisamente para que no pudiera hacerse la objeción que acabo de formular.

Tengo buen cuidado en advertir que la atribución de funciones jurisdiccionales a la Administración pública no es nada que deba sorprendernos, ni que rompa los esquemas en los que se apoya la clasificación de disciplinas jurídicas en el marco del Derecho público. Con indudable acierto, los administrativistas han puesto claramente de relieve, sobre todo en los últimos tiempos (en España, por ejemplo, lo ha hecho con toda claridad GARRIDO FALLA), que no debe confundirse una estructura orgánica de poderes con una clasificación de funciones y que, por tanto, la Administración pública no se limita a

administrar —aunque ese sea su primordial cometido—, sino que puede ejercer, y en todos los países ejerce, funciones normativas y jurisdiccionales, de igual modo que un Parlamento no sólo legisla, sino que puede, por ejemplo, administrar ciertos recursos o enjuiciar determinadas actuaciones. Todo se reduce, por tanto, en la materia que nos ocupa, a un *juicio de valor*. Precisamente el que dé respuesta a estas preguntas: ¿Quién *debe*, dentro del Estado, juzgar y sancionar las infracciones tributarias, la Administración pública o la autoridad judicial? En caso de que ambos poderes, el ejecutivo y el judicial, deban concurrir —es la hipótesis normal— en el ejercicio de esa función jurisdiccional: ¿Cuáles *deben* ser los límites de su respectiva competencia? En todo caso, cualquiera que sea el juzgador, ¿en qué principios básicos *debe* apoyar su labor jurisdiccional?

Pienso que sobre las cuestiones formuladas en interrogante pueden mantenerse posiciones muy variadas. Personalmente me inclino en pro de un ensanchamiento progresivo de la competencia judicial en todos los supuestos de infracción cometida *mediante fraude* y, más aún, en favor de la aplicación de los principios cardinales del Derecho penal común o fundamental —tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad— en los supuestos —que siempre son abundante— en los que esa función jurisdiccional deba seguir atribuida a la autoridad administrativa. Son principios que, lejos de *oprimir* al contribuyente, como en apariencia pudiera creerse o temerse, fortalecen su estatuto jurídico, precisamente en una de las esferas —la de la actividad sancionadora— en la que mayores peligros ofrece un crecimiento desmesurado de la discrecionalidad administrativa o la simple laxitud de las normas. El principio de culpabilidad habrá de ser especialmente acogido —porque es uno de los más descuidados o postergados en la actualidad— en el ámbito tributario.

Pero volvamos al tema de este epígrafe. Si lo que el legislador se propone es situar los ilícitos tributarios —o, al menos, una parte importante de ellos— en la esfera de la competencia jurisdiccional de la Administración, aunque se tenga conciencia de que las sanciones que esta aplica son, en su mayoría, penas, no habrá razón *teórica* alguna para que se niegue a talas infracciones carácter penal. Estaremos, a lo sumo, en presencia de un núcleo de infracciones penales —las tributarias juzgadas por la Administración— en las que, por razones reiteradamente expuestas, no se aplica la regla "*nulla poena sine previo iudicio*", al menos si por juicio se entiende exclusivamente una actividad jurisdiccional que se desenvuelve por la autoridad judicial, y no por los órganos de la Administración. Aun así, ¿no será oportuno postular que esa actividad jurisdiccional, de tipo sancionador, y, en muchos casos, penal, que la Administración ejercita, se desenvuelva con formas y garantías que la aproximen, hasta casi identificarla, con un auténtico proceso? A esa meta, tan deseable, sólo nos aproximaremos en la medida en que en el área tributaria rijan *efectivamente* —y no, como muchas veces sucede, en declaraciones pura-

mente verbalistas y formularias— los principios básicos del Derecho penal común. Habrá, para que eso ocurra, que eliminar de los textos legales las presunciones genéricas de culpabilidad de los sujetos pasivos de la imposición, habrá que autorizar al contribuyente para la alegación de pruebas que pongan de manifiesto, en su caso, la ausencia de culpabilidad y, sobre todo, será necesario revestir a toda la actividad inquisitiva de la Administración de las mismas garantías que rodean a la labor de los órganos judiciales en el proceso penal. No es razonable ni admisible que en los “expedientes administrativos”, incoados con ocasión de infracciones tributarias, opere una presunción legal de rectitud y honestidad de los funcionarios actuantes y otra de culpabilidad del contribuyente expedientado. ¿Qué razones ofrece la realidad para apoyar ese extraño sistema de presunciones? ¿No nos está ofreciendo, por el contrario, la práctica cotidiana, pruebas concluyentes de que los abusos y las torcidas y egoístas pretensiones germinan, por igual, en uno y otro campo, en el de los funcionarios y en el de los contribuyentes? Sólo cabe un remedio frente a esta situación: el imperio riguroso y estricto de la ley para ese doble grupo de protagonistas y la aplicación, igualmente rigurosa y estricta, de sanciones para las infracciones que unos y otros cometan. Sin que pueda olvidarse, por otra parte, que los “gestores” de los intereses fiscales ejercen esa actividad profesionalmente y son expertos en la materia, lo que induce a pensar que su responsabilidad en este campo es particularmente aguda. Pero nos alejamos del tema. Prometo volver sobre este vidrioso y apasionante asunto en fecha no demasiado lejana.

Pues bien, supuesto todo lo que antecede, ¿cómo negar que el Derecho que regula las infracciones tributarias y las penas que a ellas se aplican es una parte del Derecho penal? Se trata, sin duda, de un sector del Derecho penal que aún no ha emigrado del campo de la legislación tributaria, pero que por ello no deja de ser constitutivamente Derecho penal.

Recuerdo que sobre este punto sostuve con mi querido colega el profesor JARACH un animado y, para mí, aleccionador diálogo, en las Jornadas mexicanas a que al comienzo me he referido. Terminada la disertación del profesor argentino —que, como ya he dicho, versó sobre la naturaleza del ilícito tributario— se dijo a los oyentes que el conferenciante se mostraba propicio a contestar cualquier pregunta que quisiera formularsele en torno a las cuestiones que acababa de tratar. Me decidí a intervenir, y mi pregunta fue ésta: ¿Cómo podía explicar que habiendo afirmado el carácter penal del Derecho que regula las infracciones y sanciones tributarias, siguiera llamándole, en algunos pasajes de su conferencia, Derecho tributario penal? ¿En qué quedamos —me atreví a decirle—, se trata de un Derecho tributario, en el que se contienen penas, o es un Derecho penal, que contempla infracciones tributarias? La respuesta de JARACH fue para mí muy convincente. Lo que acontece —me dijo— es que se trata de una parcela del Derecho penal que *aún* no se ha emancipado del cuerpo

del Derecho positivo tributario, que sigue viviendo en el marco de los textos positivos tributarios, por lo que la denominación de *Derecho tributarios penal* es orientadora para el profesional del Derecho y permite, además, en el plano didáctico, seguir comprendiéndolo dentro de un Curso de explicaciones del Derecho tributario. Creo que esta tesis, con parecidas palabras, reaparece en la comunicación escrita que el propio JARACH ha remitido a estas Jornadas. En todo caso, yo me adhiero convencido a ella, aunque no quiera privarme de hacer algunas observaciones *complementarias*.

La primera consiste en que el Derecho penal, entendido en un sentido científico y no meramente positivista, está constituido por el conjunto de normas y principios que regulan las transgresiones del orden jurídico tipificadas en la ley y sancionadas con penas, esto es, con sanciones no meramente indemnizatorias, sino intimidatorias y represivas. Es, en suma, un Derecho que contempla las infracciones "penadas", aunque las sanciones que regule no arrastren las consecuencias procesales y de otra índole que los textos positivos atribuyen a las que ellos califican como infracciones "penales".

La segunda se refiere a la ubicación del Derecho penal tributario en los textos fiscales. Pienso que esta situación es transitoria por lo que respecta al sector, sin duda importante, que debe pasar al cuerpo del Código penal o de leyes penales especiales, de carácter tributario; sin embargo, será permanente, en una parte no desdeñable, por razones de sistemática y de distribución de competencias que ya he explicado largamente.

Quiero, en fin, referirme a la solución adoptada, hace ya muchos años, en mi Programa de Derecho Financiero, que rige, desde 1959, en mi Cátedra de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid. En él se esboza una Enciclopedia de las disciplinas financieras y, dentro de ellas, se trazan las líneas divisorias de las que se insertan en el campo jurídico. Pues bien, el Derecho penal tributario aparece tratado, desde la primera edición, fuera del ámbito del Derecho tributario, y se convierte en objeto de una sección independiente. Igual fórmula adopté con el Derecho internacional tributario y con el Derecho procesal tributario. Son, y así las llamo en el Programa, parcelas del ordenamiento jurídico que tienen por objeto una regulación específica y autónoma de la actividad financiera de los entes públicos. No tienen, pues, encaje científico sistemático *dentro* del Derecho tributario, sino dentro del Derecho penal, del procesal o del internacional, aunque la materia sobre la que versan tenga relación con el fenómeno tributario y con sus efectos.

III. CONCLUSIONES

a) *Redacción y aprobación.*

El debate en torno a la naturaleza de la infracción tributaria tuvo, como he señalado en epígrafes anteriores, gran animación, dentro de un espíritu de estricto rigor científico, y resultó particularmente fecundo por la variedad de posiciones que en torno al tema se suscitaron y por el ensanchamiento inevitable que experimentó, al proyectarse sobre la clasificación de las sanciones —que acabó convirtiéndose en eje de la deliberación— y sobre el concepto y el contenido del Derecho penal tributario.

En esta situación fue conveniente que dentro del Comité encargado de redactar las Conclusiones estuvieran presentes personas representativas de los diversos criterios sustentados. Se acordó que lo compusieran los profesores VALDÉS COSTA (Uruguay), CAETANO y RODRÍGUEZ QUEIRO (Portugal), SÁINZ DE BUJANDA (España), y los señores MARTÍN OVIEDO (España) y CORTÉS ROSA (Portugal).

El trabajo desarrollado fue intenso, y gracias al propósito de “ver claro” en el asunto debatido —único designio que animó a todos los componentes, con renuncia a cualquier otro afán— pudo redactarse un proyecto bastante extenso de conclusiones, en las que apenas quedó sin abordar ninguno de los aspectos básicos de las cuestiones sobre las que había versado el coloquio.

El proyecto de conclusiones fue redactado y leído en portugués y en castellano, las dos lenguas oficiales de las Jornadas, y quedó aprobado por unanimidad en la solemne sesión de clausura (23).

b) *Texto de las Conclusiones aprobadas.*

El texto castellano de las Conclusiones leídas y aprobadas en la sesión de clausura fue el siguiente:

“Analizadas las Ponencias y Comunicaciones enviadas a las I Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Financieros y Fiscales, así como la Ponencia general, se considera que, las conclusiones deri-

(23) YUSTE GRIJALBA evoca el acto con precisión y sentidas palabras: “El último día de las Jornadas, 14 de septiembre, tuvo como principal motivo la solemne sesión de clausura, celebrada en el “Biblioteca Joanina” de la Universidad de Coimbra, soberbia pieza del barroco portugués, cuya solemnidad aún embarga el recuerdo de los participantes. Allí intervinieron, con emotivas palabras, los presidentes de los organismos mentores de las Jornadas, excelentísimos señores don Marcello CAETANO, don Santiago BASANTA SILVA y don Ramón VALDÉS COSTA. Allí se dieron lectura, en portugués y castellano, lenguas oficiales de las Jornadas, a las conclusiones propuestas y adoptadas sobre los temas objeto de estudio” (Cfr. *Crónica financiera* cit., pág. 94).

vadas de estos estudios deberán satisfacer dos exigencias básicas, a saber:

1.^a En el aspecto formal, la depuración terminológica como factor de eliminación de equívocos, siempre perturbadores, y de aproximación de concepciones que sólo por razones de léxico aparecen como antagónicas.

2.^a En el aspecto de fondo, una distinción nítida entre los resultados a que conduce la mera comparación entre los ordenamientos positivos y aquellos que se pueden considerar como basados principalmente en el empleo de categorías lógico-jurídicas que no están vinculadas a determinados textos legales.

Con el propósito de satisfacer esta doble exigencia, se juzga que las deliberaciones conducen a las siguientes conclusiones básicas:

1.^a Son infracciones tributarias todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo que determinen, por acción u omisión, una transgresión de las normas jurídicas de que derivan obligaciones sustantivas de realización de prestaciones tributarias, o deberes formales de colaboración con la Administración financiera para dar efectividad a los créditos fiscales.

2.^a Existe en el ordenamiento jurídico un repertorio de sanciones que eliminan los efectos nocivos de las infracciones. No refiriéndose a las que tienen por objeto compeler al deudor al cumplimiento de la prestación debida, o del deber omitido, o imponer el pago en beneficio del Fisco acreedor de indemnización por los daños sufridos, estas conclusiones afectan exclusivamente a las sanciones penales destinadas a castigar o a prevenir, especial o genéricamente, la infracción de la norma.

3.^a Teniendo en cuenta las premisas lógicas que anteceden, es posible considerar en el plano doctrinal que son penales las sanciones tipificadas en el ordenamiento jurídico con vistas a reprimir o prevenir la transgresión de las normas reguladoras del tributo, tanto cuanto las mencionados sanciones aparezcan insertas formalmente en las leyes tributarias como cuando se contengan en textos calificados como estrictamente penales.

4.^a En sentido amplio, puede utilizarse la denominación de Derecho penal tributario para aludir al cuerpo de normas y principios que regulan las sanciones tributarias de carácter preventivo o punitivo, independientemente del texto legal en que estén incluidas. No obstante, se juzga útil, por motivos didácticos y de orientación, hacer referencia al Derecho tributario penal para designar exclusivamente aquella parte del Derecho penal tributario integrado por los ilícitos y las sanciones tipificadas en las leyes tributarias y por aquellas que en el ordenamiento jurídico son calificadas como penales.

5.^a Se reconoce la existencia de una identidad sustancial entre las infracciones y las penas reguladas en el Código penal y las tipificadas en las Leyes tributarias. Sin embargo, se reconoce también la existencia de diferencias notables en el respectivo régimen legal de apli-

cación, en la medida en que las primeras deben ser siempre aplicadas por la autoridad judicial, de acuerdo con el principio "nulla poena sine previo iudicio", y las segundas pueden ser impuestas por la Administración pública mediante procesos legales especiales.

6.^a *Así formuladas las precedentes diferencias y especificaciones, se estima que, en lo relativo al concepto y clases de las infracciones, todas aquellas que revisten naturaleza punitiva, tanto las aplicables inmediatamente por la Administración como las aplicables por los órganos judiciales, deben inspirarse fundamentalmente en los principios de tipicidad, ilicitud y culpabilidad elaborados por la dogmática jurídico-penal.*

7.^a *Analizado con especial atención y detenimiento el elemento de la culpabilidad, se juzga que éste constituye, en cualquier caso, una nota definidora de la infracción a la que se asocia una sanción punitiva. No es aconsejable la formulación de presunciones legales de culpabilidad de carácter genérico. No obstante, se estima posible, e incluso necesario, que se formulen presunciones legales de carácter excepcional, en relación con determinadas infracciones, sin que en ningún caso se elimine la posibilidad de prueba en contrario por parte del contribuyente.*

8.^a *En las infracciones tributarias que se agotan en la mera inobservancia de un deber con independencia de cualquier evento, el dolo y la negligencia se refieren exclusivamente a aquella inobservancia.*

9.^a *Puede haber negligencia punible incluso cuando el agente, al cometer la infracción, no supiera que la está cometiendo; sin embargo, la negligencia debe ser apreciada en función de las posibilidades concretas de que el agente dispone para evitar la infracción que, le es imputada."*

c) *Glosa final. Criterios jurídico-penales que presiden las conclusiones aprobadas. Su fecundidad para el imperio de la ley en las relaciones tributarias.*

En las Conclusiones aprobadas en la sesión de clausura de las Jornadas, los criterios jurídico-penales presiden con amplitud toda la doctrina que en tales conclusiones se sustenta, pero ello se hace sin desconocer las razones de orden práctico que aconsejan atemperar los mencionados criterios a las exigencias de la vida administrativa y a las valoraciones vigentes en materia de infracción tributaria. En tal sentido, no puede menos de subrayarse el reconocimiento de la identidad sustancial entre las infracciones y las penas reguladas en el Código penal y las tipificadas en las leyes tributarias, sin perjuicio de que se reconozca la ineludible derogación, al menos sectorial, del principio de "nulla poena sine previo iudicio", en el ámbito fiscal. Sin embargo, las peligrosas consecuencias de esa derogación —o inaplicación— se aminoran con el reconocimiento de que la culpabilidad

constituye, en cualquier caso, una nota definidora de la infracción a la que se asocia una sanción punitiva, y con el criterio de que “no es aconsejable la formulación de presunciones legales de culpabilidad de carácter genérico” (24). Es importante, en fin, que en las Jornadas se haya tenido conciencia de las razones específicas que aconsejan el empleo de la expresión “Derecho penal tributario”, sin dejar de reconocer que es útil, por motivos didácticos y de orientación, hacer referencia al Derecho tributario penal para designar exclusivamente “aquella parte del Derecho penal tributario” (nuevo reconocimiento de la primacía de la disciplina penal) “integrado por los ilícitos y las sanciones tipificadas en las leyes tributarias y por aquellas que en el ordenamiento jurídico son calificadas como penales”.

En conjunto, el cuerpo de conclusiones se inspira en el anhelo de que todas las infracciones tributarias de naturaleza punitiva, tanto las aplicables directamente por la Administración como las aplicables por los órganos judiciales, “deben inspirarse fundamentalmente en los principios de tipicidad, ilicitud y culpabilidad elaborados por la dogmática jurídico-penal.

La fecundidad de estas conclusiones para el imperio de la ley (mejor aún, del *ius*) en la ordenación de las infracciones y sanciones es muy notable. Hago votos fervorosos para que esta sana doctrina se robustezca en el transcurso del tiempo y sirva de freno a las arbitrariedades administrativas y de estímulo educativo al contribuyente.

(24) La Ley general tributaria española contiene una de esas presunciones, que las Conclusiones repudian, al declarar, en su artículo 77. apartado 2, que “Toda acción u omisión constitutiva de infracción tributaria se presume voluntaria, salvo prueba en contrario”.