

La naturaleza de la infracción tributaria y el impuesto de Derechos reales

SUMARIO.—1 La X Semana de Derecho Financiero.—2 Problemas juridico-penales de la infracción tributaria: La culpabilidad, la antijuridicidad y la tipicidad. El delincuente contribuyente. La realidad del delito penal tributario. Lo ilícito tributario como ilícito penal. El Derecho penal tributario.—3 Aspectos socio-económicos, políticos, jurídicos y fenomenológicos. El sentido de los deberes fiscales como factor previo.—4. Limitaciones-garantías ante la criminalización de las infracciones fiscales. El interés del Fiscal y el interés social en las infracciones tributarias.—5. Principios penales y principios tributarios: La interpretación restrictiva o la extensiva *al reum*. El de legalidad. El de irretroactividad. La no renuncia a la acción. Otras limitaciones: unidad e independencia juridicopenal, la participación en multas.—6. Instrumentación técnica de la justicia tributaria: La aplicación de la dogmática penal a lo tributario. La flexibilidad en lo administrativo-fiscal. La objetivación en las bases y la publicidad de los actos sujetos a tributación.—7. Naturaleza de las infracciones al Impuesto de Derechos reales: Naturaleza y justificación del impuesto. Actos sujetos *inter vivos*. Actos sujetos *mortis causa*. El recargo para el Fondo Nacional de Asistencia Social. Problemas de la infracción en cada uno de ellos.—8 Estudio de las sanciones en el I. D. R.: Infracciones estrictamente administrativas. Infracciones no estrictamente administrativas. Infracciones con contenido penal: Análisis del artículo 56 de la Ley del Impuesto y sus concordantes legales y reglamentarios.—9. Orientaciones de *lege ferenda*: El I. D. R. como impuesto civil e inmobiliario.

1. LA X SEMANA DE DERECHO FINANCIERO

La generosidad de FRANCISCO GUIJARRO, Jefe del Servicio Central de Información del Ministerio de Hacienda y director de la X Semana de Estudios de Derecho Financiero, me llevó a las reuniones preparatorias organizativas de aquélla, y a las sesiones de trabajo—celebradas en Madrid del 8 al 13 de enero de 1962—con una doble temática: *La presión fiscal* y *Aspectos penales de la infracción tributaria*. Dos problemas a cual más interesante, en cierto modo convergentes. Y una X Semana de Estudios Fiscales que organizada por la Mutualidad de Inspectores del Timbre se planteó con generosidad, amplitud de criterio y variedad en las colaboraciones, con lo que al lado de los especialistas pudieron y pudimos tomar parte quienes teníamos ocasión de aportar unas experiencias de orden penal o tributario, en vertientes del magisterio, de la magistratura o de una Administración Fiscal concreta, como en nuestro caso la concerniente al Impuesto de Derechos reales.

Al querer ambientar un poco al lector con estas líneas precedentes sobre lo que fué la última Semana de Estudios de Derecho Financiero, expreso mi generosidad a GUIJARRO y a la Mutualidad de Inspectores del Timbre, porque esta acogida para el estudio de problemas fiscales en una intención común y abierta, es un camino y ejemplo para otras muchas tareas y preocupaciones de la vida española, científica, universitaria y social. Gracias.

2. PROBLEMAS JURÍDICO-PENALES DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA.

El coloquio en el que más viable se haría viable mi colaboración—por una pequeña experiencia en el campo de lo penal y de lo fiscal—habría de ser el que versaba sobre el tema «Aspectos penales de la infracción tributaria» sugeridos precisamente en las reuniones preparatorias de la X Semana, como consecuencia de las ideas del profesor SAINZ DE BUJANDA en la semana anterior que había tratado sobre el fraude fiscal. Mientras los moralistas, los

iusnaturalistas—el profesor RUIZ GIMÉNEZ, especialmente—habían en aquélla dialogado sobre la *naturaleza* del fraude fiscal y el carácter meramente penal o no de las leyes fiscales, aunque en todo caso se ponía cada vez más de relieve el sentido social de la tributación fiscal, el profesor tributista SAINZ DE BUJANDA, con una buena argumentación lógica y científica, había abogado por el *carácter penal de la infracción tributaria*. Y sobre este punto había de discurrir una parte de los coloquios de 1962.

Los ponentes fueron el magistrado del Tribunal Supremo, señor QUINTANO RIPOLLÉS, sobre *Naturaleza y calificación de la infracción tributaria*; el señor FERNÁNDEZ MONTES, Fiscal excedente y abogado, sobre *Imputabilidad, culpabilidad y causas de justificación*; el abogado del Estado, señor BENZO, sobre *Circunstancias modificativas de la responsabilidad*, y el señor DEL ROSAL, catedrático de Derecho penal, de Madrid, sobre *Ideas sobre la aplicación de los principios penales a la infracción tributaria*.

Presentaron comunicaciones los señores GONZÁLEZ NAVARRO, profesor de Derecho penal; JIMÉNEZ ASENJO, magistrado del Supremo, y MAURETA, Inspector del Timbre. Intervinieron en el debate, entre otros que recordemos, el profesor S. DE BUJANDA; AMORÓS, Inspector del Timbre; el abogado del Estado señor ALCALDE REVUELTA, Inspector de Hacienda; LÓPEZ BERENGUER, y otros ilustres asistentes, entre ellos un ingeniero que se limitó agudamente a sostener que la equiparación de la infracción tributaria a la penal, sin entrar en otras consideraciones, sería *contraria a la productividad*.

Antes de transcribir lo que fué una breve intervención mía en el debate sobre tal punto, quiero—contribuyendo también a la difusión de estas preocupaciones—resumir el planteamiento básico del problema, ambientando así mis propias consideraciones.

Desde el principio—nos remitimos por lo demás a la inédita *Documentación de la X Semana de Estudios de Derecho Financiero*—se vió que el guante lanzado por los tributaristas, no quedaba recogido por los penalistas.

QUINTANO RIPOLLÉS expuso su criterio de que a la infracción tributaria le *falta la antijuridicidad, la culpabilidad y la tipicidad*. Recordó el artículo 319 del Código Penal: «*El que requerido por el competente funcionario administrativo ocultare el todo o parte*

de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiere satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quintuplo del importe de dichos impuestos sin que en ningún caso pueda bajar de 1.000 pesetas.» Pero el propio magistrado reconoció haber hallado sólo una sentencia sobre tal precepto que data del 5 de febrero de 1898. Si de *lege data*, pese a tal antecedente, es difícil sostener la identidad de la infracción penal y tributaria, de *lege ferenda*, el problema tendría quizá cierto interés fiscal, pero la criminalización de las infracciones tributarias correría no pocos riesgos que serían insalvables sin concretarse antes la crisis de la conciencia jurídica en la sociedad contemporánea, y la necesidad a la par de desarrollar toda una conciencia fiscal, sin el aparato conminatorio de lo penal.

FERNÁNDEZ MONTES se refirió especialmente al problema de la *persona responsable* y a la equiparación, con todas las consecuencias, del infractor fiscal con el delincuente que responden a mentalidades idiosincrasia y propósitos distintos.

JIMÉNEZ ASENJO partía de la *realidad del delito penal tributario*, entendiendo por tal tanto el configurado en el 319, los de la Ley de Contrabando y Defraudación y delitos monetarios; como los mismos especiales que ya se encuentran en la propia Ley del Timbre y del Impuesto de Derechos reales, sin perjuicio de que la Administración agotase los medios disuasivos y persuasivos antes que los represivos.

BENZO, por el contrario, llegó a hacer un paralelismo entre las circunstanciales modificativas de la responsabilidad en el Código Penal y en la Ley de Contrabando y Defraudación, y GONZÁLEZ NAVARRO afirmó la identidad de «*lo injusto fiscal como injusto penal*». MAURETA matizó su posición en el sentido de un acercamiento de lo tributario a lo penal en materia de infracciones, pero recordando que el mismo Derecho comparado convida a una discriminación más y mejor que a una generalización.

El catedrático doctor SAINZ DE BUJANDA, con gran brillantez ratificó plenamente su posición inicial sin que las dificultades posibles—*unidad* de jurisdicción penal reclamada por la magistratura, *complejidad* de las infracciones, *multiplicidad* de supuestos y

casos, etc.—desmientan la identidad de la infracción tributaria con la penal, especialmente por el lado de su *propia naturaleza*, o del *interés* jurídicamente protegido—«*el tributo es el Estado*»—y por reunir los requisitos de la antijuridicidad, la culpabilidad y la tipicidad. Combatió el *carácter absoluto* de las infracciones penales, como lo demuestra la Historia, y terminó que si el tributo es justo, *el ilícito tributario no es sino modalidad del ilícito penal*.

DEL ROSAL partió de hecho de la *existencia de un Derecho Penal tributario* de carácter penal, donde lo adjetivo es lo tributario y lo sustantivo lo penal. El 319, la Ley de Contrabando, los textos «penales» en las Leyes del Timbre y Derechos reales, confirman esta realidad; lo que sucede es que tales preceptos quizá por haber sido hechos por tributaristas y no penalistas, *carecían de la suficiente base y técnica penal*, a la inversa quizá de figuras delictivas incorporadas al Código Penal y que por su carácter tributario hubieran necesitado de la presencia y cooperación de los especialistas tributarios. Hizo unas sugerencias muy concretas para llegar a un *Derecho Penal tributario* en el que como *ley especial* quedasen incorporadas aquellas infracciones tributarias en las que la norma penal como «instrumento de convicción», mereciesen tipificarse específicamente con todas las garantías dogmáticas de lo penal.

3. ASPECTOS SOCIALES, POLÍTICOS Y JURÍDICOS.

Antes de exponer las observaciones personales y directas tal como fueron expuestas en las sesiones de trabajo, muy brevemente, me parece oportuno subrayar algunos aspectos axiológicos y entitativos de la infracción tributaria.

Hay, en primer lugar, un *aspecto social*, interesante, basado en una doble realidad: *el Estado* asume cada vez más funciones públicas que las reclaman también fines públicos y sociales. El concepto de «*socialización*» en el diseño y cuño cristianos advertidos en la «*Mater et Magistra*» del Papa Juan XXIII, no puede concebirse teleológicamente sin el aditamento de unos impuestos justos, como detracción al interés individual y particular. MESSNER en

La cuestión social, insiste en la idea. La otra realidad es que *la persona humana* debe constituir el eje de la vida pública; que hará falta *tanta socialización* cuanto más sea precisa para salvar a la persona en el bien común; pero que sobraré tanta socialización cuanto perjudique a los *derechos de la persona humana*. La teoría del *impuesto justo* supera así la del necesario y oportuno, tal como fueran planteadas en otras épocas—recuérdense los Comuneros—estas cuestiones. Pero a la vez el impuesto justo deja paso a la teoría del *sentido social del impuesto*. Dificilmente el impuesto no justo puede ser social, pero con este nuevo calificativo se subraya tal peculiaridad en la moderna técnica tributaria que permite reembolsar al fondo comunitario social en una fase de redistribución, una parte importante del fondo fiscal recaudado. La tarea *conmutativo-distributiva* que el impuesto realiza, se cualifica socialmente e incluso permite la actualización de las técnicas tributarias, tal como la adscripción de determinados impuestos a determinadas prestaciones sociales, ya realidad entre nosotros en la política tributaria de NAVARRO RUBIO (V. nuestros comentarios al respecto en *Lo político, lo social y lo profesional en la reforma tributaria*. Punta Europa, 1958, y *El derecho al estudio y su rentabilidad económico-social*. Madrid, 1961). *Las infracciones tributarias tienden*, por tanto, a convertirse, de meramente públicas en eminentemente sociales.

La naturaleza política de la relación ciudadano-Estado, no puede tampoco pasar inadvertida. Yo me permito no compartir la tesis de que el tributo sea el Estado, porque *el tributo encierra una doble relación*, que no es sino reflejo de la relación que en el concepto mismo de justicia se da: el *suum cuique*. Lo suyo de cada uno, presume lo suyo de cada cual. Por eso en el tributo está quienes aportan y quienes reciben a través de un Estado gestor de tal fondo comunitario. *El sistema político de un Estado guardará estrecha relación con el sistema penal tributario*. El sistema intervencionista-socialista, da poco margen para una imposición tributaria cuya infracción pueda revestir la forma ético-penal de un delito penado por ley cuyo perjudicado no sea el Estado (Cfr., por ejemplo, los arts. 10 y 14 de la Constitución de la República Popular China de 1954, y 5 y 11 de la Soviética de 1936).

Desde un punto de vista *metafísico y axiológico*, la equipara-

ción de tributo y Estado recuerda un tanto la identidad kelseniana de Derecho y Estado. W. GOLDSCHMIDT (en *La ciencia de la Justicia*. Madrid, 1958-122) entiende que «para que el orden de conductas repartidoras y ejemplares sea un orden de Derecho y de justicia, se requiere que cumpla con respecto a los *repartidores*, los *recipendarios*, los *objetos repartibles* y la *forma* de reparto, los criterios de justicia». La imposición fiscal no escapó a este esquema ideal de justicia de carácter complejo, en el que entran los repartidores y los receptores, lo a repartir y la forma. *Lo penal está el mínimo ético indispensable para la existencia del grupo*. Cuando el impuesto, en su exigencia y en su necesidad, más cercano esté—al ser violado—de tal mínimo ético, la infracción tributaria se reviste de formas penales. El problema debatido en la IX Semana de hasta qué punto las *leyes fiscales obligan en conciencia*, porque muchas veces en su misma infracción va implícita la pena, con una aparente opción para el ser *moral-contribuyente*, pasa a un plano más concreto cuando el deber del ciudadano a contribuir al sostenimiento del Estado como forma suprema de convivencia política, quebranta o pone en peligro las posibilidades de la *convivencia* misma. Cuando así sucede, sin duda hemos transvasado ya la naturaleza de la norma. El artículo 34 famoso de la Ley Hipotecaria que responde a la defensa del tercero hipotecario, poco tiene que ver ya con el 531 del Código Penal cuando se enajena lo que no es propio o cuando se vende como libre lo que está gravado. Lo mismo podríamos decir de otras figuras delictivas que se toman de relaciones jurídicas o sociales muy variadas, sean del Derecho matrimonial, del Derecho político o del Administrativo.

Hemos emplazado casi centralmente esa breve consideración axiológica porque ella es raíz de los aspectos previos—social y político—y de los posteriores, los que se dan o se traducen en una *fenomenología de la infracción* tributaria, los *sociológicos* y hasta *sociométricos*. El capítulo entero de «circunstancias» al decir orteguiano, nos llevaría a emplazar el problema, como frecuentemente se ha hecho en el terreno de las aptitudes, de la conciencia social y jurídica ante el impuesto. El contribuyente *sabe su obligación*; quizá no siempre pueda medir el «cuanto». (Cfr. mi trabajo *La cantidad como entidad jurídica*. Pend. de public. en Anuario

de Filosofía del Derecho). Aquí viene la primera dificultad. El Estado da por supuesto la justeza del impuesto, como da—y es frecuente—por sentado su licitud y su legalidad. Pero en la *realidad sociológica y psicológica*, la misma *distribución de bienes*, la misma realidad problemática ante las *desigualdades* en las clases y grupos sociales, la misma *aptitud individual* ante los bienes—por trabajo, ahorro o transmisión hereditaria—la misma presión tributaria o disparidades fiscales—piénsese en las derivadas mismas de un catastro en su inamovilidad o en su actualización repentina sin reducción de tipos—provoca una *tensión humana* que le hace difícil precisar en conciencia el «cuánto» de la tributación fiscal. A su vez, la *forma de inversión* o de distribución por el Estado del fondo comunitario fiscal si no se hace con la misma justeza, legalidad y licitud con que se interesa la tributación y se califica la infracción fiscal, pueden desequilibrar la relación jurídica entre contribuyente y Estado. Al menos como presupuestos de una conciencia jurídico-fiscal inexorable «*Lo importante*—son palabras del Subsecretario de Hacienda en la clausura, señor SÁNCHEZ CORTÉS—*es, de una parte, ponderar si los resultados económicos de la presión tributaria se aplican o no con uniformidad y con justicia en todos los ámbitos donde deba llegar la Hacienda Pública y tratar de crear, por lo que se refiere a las infracciones tributarias, previamente en el hombre español un sentido de sus deberes fiscales que, como verdadera reforma fiscal, debe preceder a toda auténtica reforma de la Administración.*

4. LIMITACIONES-GARANTÍAS ANTE LA CRIMINALIZACIÓN DE LAS INFRACCIONES FISCALES.

Partimos—este apartado 4 es sustancialmente la casi improvisada opinión nuestra en la X Semana de Derecho Financiero—de una afirmación fundamental indicada por QUINTANO RIPOLLÉS de llegarse a una equiparación en la naturaleza de la infracción tributaria con la penal, habría de con *todas sus consecuencias*. Ya no nos referimos aquí sólo a los problemas que preocupan a los penalistas: *unidad de fuero, Tribunales de Justicia* y no administrativos-penales, *garantías del proceso, cualificación de la persona res-*

ponsable. Desde luego, éste último mismo, es de gran interés cuando sabemos cómo en los sistemas penales progresivos se tiende cada vez a conocer y resaltar la persona del «presunto culpable». En Francia se ha hecho ya normal la realización de *test y pruebas psicológicas* que permiten conocer al Tribunal la «personalidad» del delincuente.

Indudablemente la naturaleza de la infracción tributaria en cuanto ilícito penal, *no puede plantearse en términos absolutos*. No solamente es la «historia», sino otras muchas causas, lo que hacen «institucionalizar» penalmente un hecho antijurídico. En la esfera civil, recuérdese que en una fase del Derecho romano el mismo deudor podía ser conducido *encadenado y «preso»* a casa del deudor; que las cláusulas «penales», que la mala fe, que el no pago de créditos, sobre todo cuando el acreedor esté en estado de necesidad, raya con lo penal, o mejor dicho, recarga la infracción ética. Pero no son infracciones penales porque les falta el elemento *doloso* y porque la esfera de sus relaciones—aun cuando cada vez sea más difícil la distinción—no es la pública, sino la privada.

Es verdad que cada vez se resalta, para la convivencia humana y la paz social, el bien jurídico lesionado por la infracción tributaria, pero de la misma manera, por ejemplo, podría resaltarse y de hecho se resalta el interés para aquellas convivencia y paz de una retribución justa por las empresas y por el propio Estado a los que trabajan. Qué duda cabe que el interés público y social está bien claro y urgente en el latifundio que no se cultiva suficientemente; o en la pulverización de las fincas por la voluntad individual; o en el ejercicio abusivo de los derechos de la propiedad. Pero es difícil encajar todo esto como materia penal, aunque tomadas en bloque cada una de estas actitudes o cada uno de estos supuestos representen muy mucho para la paz social, quizá más que el sucedido del carterista que se queda con unos billetes y deposita la cartera de piel y la documentación en un buzón de Correos.

La Ley de Contrabando y Defraudación de 1953, en cuya motivación se aclara su no identidad por lo penal, si tiene cierto *matiz criminoso*—más en el contrabando que en la defraudación—lo es no tanto por lesionar el Fisco, como por afectar a *la sociedad*

y al interés sociales legítimos: un contrabando de tabaco pone en peligro no sólo la economía fiscal estatal, sino la productividad del cultivador de tabaco, la empresa arrendataria y las mismas modestas expendedorías. Diríamos que tal disposición legal viene a ser un desarrollo colorista de los delitos de maquinaciones para alterar el precio de las cosas (art. 539).

Habría que llegar a una verdadera *casuística* en las infracciones tributarias, aun en el supuesto de una teoría general de identidad con las infracciones tributarias. Qué duda cabe que no puede ser lo mismo el simple retraso en la declaración fiscal de un televisor, que la doble contabilidad evasiva en la empresa; el ocultar a la aduana una máquina de escribir portátil, que una retirada de fondos del causante el día anterior de su fallecimiento. El Estado, poder soberano, tiene resortes *persuasivos*, *disuasivos* y aun *represivos* y conminatorios en las leyes fiscales; tiene incluso recursos *técnicos* y *procedimientos* que le pueden permitir seguir y controlar las vicisitudes económicas del hombre o de las empresas susceptibles de tributación. Una pereza de la administración, o una no modernización de tales procedimientos recaudatorios, no pueden suplirse con un recargar los «*instrumentos de convicción*» en la forma excepcional de lo penal.

Sin forzar la cita bibliográfica, sí quiero decir que ha sido LARRAZ quien entre nosotros primero se planteó comedida y serenamente, estas preocupaciones. Y en el prólogo a la magnífica y única obra de BAS Y RIVAS, Registrador de la Propiedad, *Impuesto de Derechos Reales y sobre transmisiones de bienes*. 1.^a Edición, 1948, LARRAZ se refiere a los problemas de la interpretación de la ley civil, de la ley penal y de la ley fiscal. Al final, se plantean estos interrogantes que, a mi modo de ver, siguen prácticamente sin contestarse en la doctrina económico-tributaria: «¿Qué criterio, como pauta, adoptar para la interpretación de la Ley Fiscal? ¿Qué similitudes y qué diferencias existen entre el Derecho Fiscal y el Derecho Civil, por un lado, y entre el Derecho Fiscal y Penal, por otro? ¿La interpretación de la Ley Fiscal ha de hacer exclusivamente con el método puro de uno de los otros dos derechos?»

5. PRINCIPIOS PENALES Y PRINCIPIOS TRIBUTARIOS.

Si de *lege data* creemos—como la mayor parte de los participantes en los coloquios—que es muy difícil se pueda hablar de identidad de las infracciones penales con las fiscales, de *lege ferenda* estimamos que solamente con una modificación sustancial de los principios penales y de los tributarios, puede llegarse a tal teoría. No por los criterios positivistas de que lo penal sea lo que está en leyes penales, sino por la valoración *axiológica* de una serie de principios básicos en lo penal como ciencia y en lo penal como eticidad y entidad iusnaturalista. Examinemos brevemente esos principios básicos con aplicaciones al impuesto de Derechos reales que es el que más conozco:

1.º *Principios de la interpretación restrictiva.*—Sólo son delitos o faltas las acciones u omisiones penadas en la ley. Cualquier otra infracción criminosa—artículo 2 del Código Penal—no podrá ser sancionada: el Tribunal se limitará a exponer *al Gobierno las razones que le asistan para creer que debiera ser objeto de sanción penal.*

La interpretación extensiva o analógica que penalmente sólo puede darse a *favor del reo*, no encaja fácilmente en lo tributario. Entre otras razones porque el tributo no siempre tiene la pretensión de recaudar lo justo, sino *recaudar lo necesario*; en ocasiones, el tributo es más bien por la *prestación de un servicio*, al menos remotamente: como el que grava los televisores.

Así, el artículo 8.º del Reglamento del I.D.R. sienta el criterio de una *interpretación restrictiva* de las exenciones y bonificaciones, mientras que el 41, que ordena la calificación con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrario, establece que la liquidación tenga lugar independientemente de los defectos intrínsecos o extrínsecos de aquéllos. El ilustre abogado del Estado, señor ALCALDE, supo muy agudamente salir al paso en el coloquio de esta apreciación, alegando que el artículo 41 del Reglamento precisamente lo que quiere es salvaguardar la calificación judicial. Pero qué duda cabe—ampliamos aquí nosotros—que en el 41 se da un supuesto de interpretación extensiva; por lo me-

nos aproximativamente, porque aun comprendiendo las razones de tal precepto, lo que decimos es que tal configuración implica una limitación al principio sustancial penal en la interpretación restrictiva en general y en la extensiva o analógica únicamente a favor del reo. El Impuesto de Derechos reales, el más juridico de todos hasta el punto que precisa una *calificación* de tal carácter, viene a ampliar intensamente los supuestos tipificados y tarifados como actos de tráfico juridico. ¡Cuántas veces nos preocupa en conciencia tener que liquidar «papeles mojados»: una «hipoteca» en documento privado, una transmisión *mortis causa* en vida, una donación de inmuebles en documento privado!

2.º El *principio de legalidad* es también fundamental; sólo son delitos o faltas los penados en ley. El instrumento de ordenación formal, matiza siempre los campos de aplicación del Derecho: puede haber sanciones y multas gubernativas—recordemos las de abastecimientos—o administrativas—las del Código de la Circulación, superiores a un delito de maquinaciones para alterar el precio de las cosas, o un delito de imprudencia. Solamente el poder legislativo puede crear figuras delictivas nuevas.

Cuando se dice que el terreno de las disposiciones tributarias encaja más bien en el de las administrativas que en el de las penales, se está pensando en la realidad misma de la legislación fiscal, que obra con frecuencia—sobre todo en la vida moderna—en situaciones de coyuntura, a las que no se adapta siempre el mecanismo legislativo o el cual a veces podría resultar contraproducente. Es frecuente encontrarse en el sistema tributario de los países con *leyes o preceptos de autorizaciones o delegados*, o impuestos que brotan de disposiciones *reglamentarias*. Es necesario esto. No es lo ideal, vendrá a sostener MESSNER en su colosal obra *La cuestión social* citada. Pero comprendo que el sistema tributario necesita cierta flexibilidad, y por eso *no en todo momento el principio de la legalidad puede sostenerse*.

En el artículo 2-V de la Ley del I. D. R. no aparece sujeta la *certificación de dominio* para inmatricular según el 206 de la L. H. Es *creación del Reglamento* en el artículo 36, 8.º En la fase de elaboración y discusión de tal concepto tributario, es posible que los representantes de las entidades afectadas por la sujeción de las

certificaciones expedidas por ellas—Iglesias y Corporaciones locales, preferentemente—hubiesen podido pronunciarse o llegarse al menos a la situación legal de la ley de 1960 que, respecto de las Corporaciones, establece normas de exención o tipos especiales. Lo dicho aquí no encierra una posición criticista, sino que expresa cómo no siempre el requisito de la legalidad se cumple o puede *cumplirse* en la tributación fiscal. Otros muchos supuestos que ciertamente se dan con más abundancia que en la legislación del I.D.R., especialmente a través de Decretos y órdenes aclaratorias que las precisa la propia dinámica económico-fiscal, podrían alegarse.

3.º El principio de la irretroactividad de la ley penal, a no ser a favor del reo, es igualmente básico. Y esto, que en el caso del Derecho Penal se da en términos absolutos, se manifiesta con efectos distintos y desde luego más *limitados en lo tributario*. La disposición transitoria primera de la Ley del I.D.R. es un ejemplo de retroactividad «contra reo» precisamente al aplicarse sus disposiciones a los actos y contratos causados con anterioridad que se presenten fuera de plazo. El respeto a los derechos adquiridos, se manifiesta en otras disposiciones transitorias—la tercera y siguientes—con celo y atención, pero siempre dentro de unos supuestos límites y concretos, que desde luego no alcanza a todo el juego de actos o contratos sujetos. La misma minuciosa disposición 6.ª, referente a viviendas protegidas, bonificables y de renta limitada, no cubre toda la trama de efectos retroactivos. Por ejemplo, el que se deriva de la aparición en la Ley del Impuesto de un nuevo concepto, el de *obra nueva*, inexistente cuando se comenzaron a construir o estaban en construcción numerosas viviendas al amparo de la Ley de viviendas protegidas de 19 de abril de 1939. La exención del artículo 6-A-59 respecto a la declaración de obra nueva en las de renta limitada, no aparece expresamente en el artículo 7 del Reglamento en el que persiste la bonificación del 90 por 100 para las protegidas en cuanto a «los actos y contratos» aunque, es de suponer se incluya la bonificación a la obra nueva, por lo menos.

Insistimos. Esta realidad tributaria precisa una línea que no coincide siempre con la trayectoria de la consagrada irretroacti-

vidad de la ley penal. *Lo socio-económico es un concepto dinámico*; mientras que lo penal—independientemente de determinadas medidas de seguridad u orden público excepcionales—arranca de una reivindicación, una defensa y una reparación dirigidas a la sociedad misma, pero exigidas a quien con ánimo doloso se hace responsable de una infracción punitiva con todas sus consecuencias.

4.º La *no renuncia a la acción penal* es otra característica de esta materia. Salvo en los delitos a instancia de parte, el carácter público de la lesión a la comunidad, hace trascender de la esfera privada las acciones u omisiones punitivas. Las amnistias e indultos, son medidas excepcionales, las cuales además no son generales ni incondicionales y además con frecuencia exigen el previo enjuiciamiento de los hechos.

En la mecánica tributaria, sobre todo cuando se trata de recaudar «lo más» sin afinar el recaudar lo justo, se parte con frecuencia de presupuestos de transacción. No me refiero solamente al juego del aumento en los tipos para compensar bases bajas—el Catastro no suele, ni acaso puede, reflejar el valor real—, o al que se da a veces en la práctica de una investigación o inspección *amistosa*, sino a otros supuestos consagrados y eficaces para el fisco y para los contribuyentes. Por ejemplo, los convenios globales interprofesionales que han adquirido carta de naturaleza en el sistema tributario de NAVARRO RUBIO; o el artículo 103 de la Ley de Arrendamientos, que permite limitar el pago de la renta a la cantidad declarada fiscalmente, con lo que siendo defraudadores a la Hacienda los propietarios-arrendadores los inquilinos serían *cómplices*. En el Impuesto de Derecho reales puede decirse que no existen renunciaciones previas, y las posteriores, a través de la *condonación* en las leyes tributarias, no excepcionarían el carácter imperativo de la norma, como la amnistia o el indulto respecto a la ley penal (cfr., sin embargo, los art. 61 de la Ley y 249 y ss. del Reglamento, que reglamentan la condonación como institución consagrada fiscalmente).

Pero en la *flexibilidad* misma en la elección genérica por la Administración Fiscal de uno u otro medio de comprobación (artículo 80), o en la alternativa expresa de fijar uno u otro medio

de cualificación (art. 80, núm. 10); o en los criterios de territorialidad de lo penal, frente a los aforados especiales (arts. 1 y 2); o en las excepciones a la tributación, no sólo respecto de actos, sino también de personas (art. 6), no cabe duda que estamos, al menos en cuanto al resultado, en un camino de autolimitación, que contrasta con el esquema de la generalidad de la no renuncia en la ley penal. El artículo 120, en cuanto a las liquidaciones suplementarias, fijadas en el 107 de las notas de las provisionales es otro síntoma.

Podrían también pensarse otras limitaciones en la aplicación de los principios penales, que incluso de *lege ferenda* harían difícil su planteamiento. Por ejemplo, la institución preventiva, e incluso asesora de la Inspección de tributos y de la Administración Fiscal, que hoy hace muchas veces de instancia conciliatoria y transaccional, en relación con una magistratura y tribunales penales-tributarios, cuyos miembros gozan de soberana independencia, incompatibilidad y dedicación.

También podríamos extendernos sobre la naturaleza de la sanción penal y la de graves recortes en cuanto a la retribución de los funcionarios (cfr. art. 158, entre otros), toda vez que las penas en la naturaleza penal básica tienen carácter «sagrado», sin que *quepa imaginar una participación en la sanción pecuniaria* de quien ejerce jurisdicción penal, cosa que hoy por hoy es incuestionable tratándose de una jurisdicción administrativo-fiscal en cuanto al resultado de una investigación o la determinación de una sanción. Pues incluso para las Oficinas Líquidas la participación en la nota liquidada y en las multas es su única retribución por el Estado, y único medio de hacer frente a los gastos de sostenimiento de las Oficinas.

6. INSTRUMENTACIÓN TÉCNICA DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA.

La teoría de la naturaleza de la infracción tributaria difícilmente puede plantearse en términos generales, pues no puede ir a espaldas de una conciencia jurídica y cultural, de una tributación justa, de unas garantías básicas, y de una ordenación del Estado social de Derecho con responsabilidades también para la

otra vertiente de la relación jurídica tributaria, la Administración. Pero, sin embargo, tiene el mérito, y tendrá, de *poner en tela de juicio* una serie de criterios que acaso dentro de una ordenación fiscal liberal o carente de sentido social se presentaban como irreversibles o dogmáticos.

¡Qué duda cabe que, por ejemplo, la asignación de la contribución sobre la renta para el Fondo Nacional de Igualdad de Oportunidad pone al contribuyente mucho más cerca de la responsabilidad moral, y, por ende, de la pena! Aún faltarán escalones, sin embargo, para llegar a una tipificación porque el carácter absoluto de lo penal, aun dentro de cierta actualización o modificación normas, o configuración de delitos, no encaja dentro no ya de la historicidad de lo tributario, sino dentro de la *flexibilidad* de lo fiscal. Cuando lo que fué delito hoy deja de serlo, y a la inversa, no deja de suceder así sino después de un largo proceso, en el que han cristalizado realidades sociales, doctrinas, costumbres y hasta jurisprudencia. La sanción tributaria no puede tener esa decantada cristalización. Por eso, si la raíz de lo penal—como diría ALFONSO DE CASTRO—de lo penal está en el Derecho natural, la entraña de lo tributario le aproxima inmediatamente a lo Administrativo. El bien de comunidad puede disponer de medidas para la gestión pública en las que se reglamente y haga jurídica una participación de los ciudadanos. Pero para *hacerla penal* se necesitaría unas veces tener conocimiento de las complejas normas tributarias, al que hoy mismo la Administración quiere ayudar en una labor de previa información; y en otras ocasiones faltaría esa conciencia dolosa o culposa que hace diferenciar jurídicamente la mera obligación, su cumplimiento, su mora, su insistente o fraudulenta ausencia de voluntad de ejecutarlo.

Hay que ir—con idea que recojo del profesor DEL ROSAL—a la aplicación tendencial de una *dogmática penal para la infracción tributaria*, llegando incluso a la tipificación de las infracciones fiscales que como rúbrica general respondan a una conducta *gravemente lesiva* a la comunidad, por la cuantía, o por el dolo, haciendo objeto del Derecho Penal Tributario, o de una Ley Especial Penal Tributaria, las infracciones por causas relevantes, bien desarrollando los preceptos penales comunes existentes, bien

creando otros nuevos inspirados en los que ya figuran en las leyes fiscales en particular.

Por otra parte, si es cierto que el interés protegido y al que lesiona la infracción penal pertenece al de los supremos valores que hacen posible la convivencia, no se puede desconocer que frente a la posición de la persona humana ante una Administración cada vez más poderosa, y cada vez más convencido de su alta finalidad—olvidando a veces que es la persona humana la que se salva o se pierde para la comunidad, como se salva o se pierde para la eternidad—, cabe configurar una Administración Fiscal que agote—como decía JIMÉNEZ ASEÑO—sus medios *persuasivos*, *disuasivos* y *represivos* para graduar dentro de estos últimos los típicamente penales.

Hay que ir, como he formulado en *Modernas orientaciones del Registro de la Propiedad*, Madrid, 1961, a la instrumentación técnica de la justicia distributiva. Sin la justicia tributaria es un término descriptivo de la *Justicia Una*, en la que se consuman la *distributiva*, la *legal* y la *conmutativa*, es preciso instrumentarla de manera que su cumplimiento y exigencia se haga asequible y viable sin reiteradas excusas absolutorias.

La empresa que no retribuye justamente a una familia trabajadora es rea de «delito social», como el trabajador que no rinde lo que debe. Pero aquí radica la trayectoria de lo moral, lo social y lo penal. La sociedad debe instrumentar un sistema de recíprocas exigencias, de la misma manera que la Administración debe instrumentar un sistema de mutuas conexiones.

La maravillosa compenetración del sistema catastral con el registral que vimos en Austria, dando *bases objetivas a los patrimonios territoriales* y *bases jurídicas netas a los actos de voluntad* con reflejo público, permite al Fisco austriaco exigir según unas bases actualizadas, y se permite la fijación de unos tipos «justos». Citaba FERNÁNDEZ MONTES la expresión del ministro austriaco de Finanzas de cómo «de los años 1952 al 1958 se doblaron los ingresos del erario público austriaco, y ello se logró, no a pesar de las reducciones de los impuestos, sino a causa de ello». Soy testigo de haber comprobado esta afirmación, al mismo por lo que se refiere a los que gravan la propiedad de la tierra y sus conexos como el incremento patrimonial.

7. NATURALEZA DE LAS INFRACCIONES AL IMPUESTO DE DERECHOS REALES.

Veamos brevemente si algunas de las afirmaciones anteriores son válidas para el Impuesto de Derechos reales. El haber hecho alusiones a él, al contrastar los principios penales y los tributarios, permitirá reducir la extensión de este apartado.

La *naturaleza intrínseca del Impuesto de Derechos reales* es la que nos acercaría a los supuestos básicos de la naturaleza de las infracciones de este impuesto. Es evidente que el Impuesto de Derechos reales es un impuesto eminentemente *jurídico*, y *trascendentemente social*. Grava la *incorporación patrimonial*—esencialmente—como consecuencia del tráfico sobre inmuebles o Derechos reales, lo cual pregona un «enriquecimiento» posible. Sin embargo, convendría hacer un triple diferenciación:

Incorporado tradicionalmente el Impuesto de Derechos reales en nuestras presupuestarias como impuesto directo (cfr. CHINCHILLA y ZUMALACÁRREGUI, *Legislación Tributaria*, 1960, 15) la ley de reforma de 1957, a efectos de contabilidad al menos, lo ha separado en dos grupos, *inter vivos* y *mortis causa*, por lo que parece correcta la diferenciación que hace CEREZO en su comunicación sobre la presión fiscal de encasillar estadísticamente el que grava el primer grupo como indirecto, y el segundo como directo. Aunque en la doctrina predomina el criterio de calificar el Impuesto de Derechos reales como indirecto por gravar la riqueza no de manera directa ni en el momento de producción, sino en los actos de tráfico o comercio.

Junto a esto se puede hablar de un *tercer grupo*, desgajado del de *mortis causa*, en virtud de la Ley de 21 de julio de 1960, creadora de los Fondos Nacionales de Ahorro e Impuesto, al gravar las participaciones a título lucrativo superiores a diez millones de pesetas, en escala gradual de 10, 25, 50 y 100 millones de pesetas, con un recargo del 7 al 8 por 100 para nutrir el Fondo de Asistencia Social.

Con esto—y lo que luego se dirá—se puede hacer una afirmación fundamental: que intrínsecamente *no puede sostenerse la unidad constitutiva* de las infracciones tributarias en el Impuesto

de Derechos reales—dejando a un lado el impuesto del caudal relicto y el de personas jurídicas—, toda vez que obedecen en buena técnica y principios tributarios a orientaciones distintas.

1.º *Actos sujetos «inter vivos».*

El que grava los actos *inter vivos* resulta manifestamente *impuesto indirecto*, y en no pocos casos de repercusión posible, bien por la vía de la convención—el prestamista condiciona el préstamo en el sentido de que los impuestos los abone el prestatario—, bien por la vía de su configuración con costo de producción: la empresa minera que obtiene un crédito hipotecario para la ampliación de un pozo minero, emplazará el tributo en el capítulo de costos, de los que tratará de resarcirse en la productividad.

Este impuesto de tráfico, o impuesto de registro—como fué su origen, y como persiste en los sistemas registrales de mayor penetración formal que el nuestro—, que inicialmente grava el enriquecimiento por la adquisición o movilidad de la propiedad respecto al receptor, no tiene la uniformidad justificativa, que tuviera en épocas anteriores. Ahora, en coyunturas económicas de inflación, el gravamen puede tener signo incluso corrector, pues se absorbe al adquirente parte de un presunto enriquecimiento; en una fase de estabilización, y sobre todo de reactivación, la movilidad de la propiedad haría merecedor al adquirente de un trato especial, pudiéndose imaginariamente decir que es el transmitente al realizar su propiedad el beneficiado.

Cualquiera que sea la posición que los sistemas tributarios modernos adopten sobre el impuesto de tráfico—«actos *inter vivos*»—, en nuestra propia legislación del Impuesto de Derechos reales, sobre todo en las modificaciones posteriores a la ley vigente (confróntese nuestro trabajo *Las últimas reformas al Impuesto de Derechos reales*, Madrid, 1961), hay una cosa cierta: el fraude fiscal, se da aquí más abundantemente o donde falla el signo formal, exteriorizador del acto o contrato, o en la disminución de las bases.

Para ambos problemas—ocultación del acto y disminución de bases—, la fijación de medios objetivos en el «control» de la contratación—a través de la inscripción u otros que se señalan reglamentariamente ...—y el rigor cumplimentado del Registro fiscal—

Catastro, serían suficientes para que las infracciones tributarias fuesen *minimas*, y con un buen sistema coordinado de Registro y Catastro tipo austriaco, prácticamente imposibles: el primero daría siempre el dato *subjetivo-juridico* de la movilidad de la propiedad y el segundo la base *objetivo-real*.

2.º Actos sujetos «*mortis causa*».

Mientras que en los actos *inter vivos* gravados predomina la incertidumbre potencial en cuanto a su existencia, los *mortis causa* predicen la inexorabilidad del momento creador de la relación jurídica justiprivativa del impuesto: la muerte del causante. Aun con una buena mecánica en la investigación, aquí es más viable y posible una infracción tributaria más notoria, por la indefensión más factible de la Administración fiscal y por la naturaleza del gravamen, que lo hace más prudentemente social y justo, puesto que la *transmisión hereditaria implica normalmente un enriquecimiento lucrativo*.

Y sin perjuicio, a mi modo de ver, de un trato fiscal más acorde con que hiciera a la familia objeto de un trato especial, para equiparar las últimas reformas de inembargabilidad de salarios familiares, o las de unidades mínimas de explotación familiares, aquí el legislador, acentuando el sentido plenamente social de esta modalidad del impuesto, podría ampliar la detracción tributaria cuando el vínculo familiar, económicamente al menos, languideciera, y podría reforzar, no sólo los procedimientos persuasivos, sino incluso las sanciones.

Ante la complejidad de *bienes*—muebles de diversa índole e inmuebles—que puede encerrar el patrimonio del causante, o ante la posibilidad de una *dispersión* en su situación que haga compleja la investigación, la Administración fiscal que operase con tipos y bases fiscales justos—es decir, no en posición potencial de presunción de fraude—, podría encontrar—creemos—buena base para una *motivación juridico-penal de las infracciones tributarias* en los actos sujetos *mortis causa*.

Claro está que siempre será difícil encontrar el momento de la defraudación. No sería tal un *retraso* prudencial, mayor al fijado para la liquidación provisional; ni la *omisión involuntaria* en los documentos precisos; o la *declaración no cierta* respecto a

bienes desconocidos, que serían *actos sancionables*, o mejor dicho, *con consecuencias administrativas* previstas—interés legal, recargos, etc.—. Pero aun así hay otro campo en el que la infracción penal por defraudación, aun siendo más eminentemente que nunca, resulta de difícil determinación. Por ejemplo, la *enajenación fraccionada en vida* de lo que puede constituir patrimonio del causante para llegar al momento del fallecimiento sin caudal.

La Ley y el Reglamento salen al paso de la defraudación con imperativos de incorporación al caudal de disposiciones en vida, e incluso con arreglo a la Reforma de diciembre de 1961, el fraccionamiento de las donaciones con sujetos idénticos, en el plazo de tres años, por de pronto son valoradas por la *totalidad*. Pero el problema aquí estriba en examinar si las presunciones de fraude legales y reglamentarias establecidas en el período a que se hace retroactiva la exigibilidad del impuesto *hacen ya de sanción* a la supuesta defraudación.

En el problema de la defraudación, como consecuencia de la fijación de las bases, la propia Administración juega con dos términos: el valor *declarado* y el *comprobado*. Esto sobre bienes determinados. Y para el segundo de los términos la Administración tiene en sus manos la opción para emplear el medio adecuado, el pericial, por ejemplo (art. 90), con cuya decisión tiene un resorte indirectamente «sancionador».

En general, podría sostenerse que para los actos *mortis causa* el no dar conocimiento a la Administración del *óbito* del causante podría configurarse como infracción administrativo-fiscal, ya que al fin y al cabo la Administración puede conseguir la noticia del hecho, aunque, por lo que supone de incumplimiento de deberes cívicos trascendentes, las sanciones debieran ser más fuertes que en la actualidad.

La *disminución de las bases fiscales*, cuando a la Administración se le da opción para emplear muy diversos medios de comprobación y puede utilizar, o debiera tener, instrumentos comprobatorios indelebles, por la relatividad que tendría tal declaración y la obligatoriedad de la comprobación, parece difícil hablar propiamente de infracción administrativa, y en la práctica no la hay. Únicamente en el supuesto de desfiguraciones intencionadas, susceptibles de escapar a la acción comprobadora normal,

que incluso si rayaban el dolo o falsedad podrían configurarse como infracciones penales.

Problema delicado es el de la *ocultación de bienes*, que puede ser negligente o dolosa. Para el primer supuesto, la infracción y sanción serían administrativas; para el segundo, susceptibles de configurarse penalmente cuando de manera palpable y ascendiendo a una cuantía cierta, se hiciese omisión intencional y a sabiendas de tales bienes. En tal sentido, la declaración jurada, firmada por los herederos-receptores, podría tipificarse de manera especial y distinta entre las figuras de la *falsedad*.

Por último, para las *defraudaciones* derivadas de la aplicación de la Ley de Fondos Nacionales de 1961, en cuanto al recargo en las transmisiones hereditarias superiores a diez millones de pesetas, al haber aquí una adscripción muy directa y muy social del impuesto—nutrir el Fondo de Asistencia Social—, las maquinaciones, maniobras o actos que mostrasen el propósito de exonerarse fraudulentamente de tal recargo podrían ser configuradas ya en un primer momento como infracciones penales.

8. ESTUDIO DE LAS SANCIONES EN EL IMPUESTO DE DERECHOS REALES.

La naturaleza penal de las infracciones tributarias, como hemos visto, puede venir determinada por la aplicación de los *principios* penales substantivos, por el alto *interés* lesionado o por la esencia de las *sanciones*. Sobre este último punto va a referirse la parte final de este trabajo:

La *pena* responde a una motivación reparadora del daño, es lesión que sufre el sancionado, es vindicación social, es ejemplaridad y es etiqueta que hiere la personalidad por su infracción. La sanción, en general, para que tenga el pleno sentido de una pena, es preciso que represente un daño en la persona o bienes—la privación de libertad o la multa—; pero además que tenga ese entramado o proceso en el que se viene a poner en tela de juicio la nitidez o no de una conducta. El proceso lleva en sí una pena, porque se sufre y se pena en la incertidumbre y en el temor; el *procesamiento* tiene unos efectos incluso administrativos y económicos; los *antecedentes penales* son la publicidad social y

la limitación personal que sobreviven al cumplimiento de la pena. Sostener que una pena de multa de millones de pesetas impuesta por contrabando es una auténtica pena, en sentido penal, al igual que una multa por infracción del Código de la Circulación, a mi modo de ver, es dar demasiado contenido económico a la sanción, faltándole además el asidero de una conciencia jurídica social y personal, que le hace difícil sostener la tacha al que sería delincuente-contribuyente, quien además no se verá herido normalmente en su honorabilidad por una sanción económica por defraudación fiscal o simples sanciones administrativas. Externamente hasta se toman como factores de la suerte.

También hay una tendencia a considerar las sanciones consistentes en privación de libertad como las típicamente penales, olvidando que los arrestos en sus diversas modalidades tienen una compleja pluralidad de aspectos, desde los gubernativos a los que se dan en la esfera militar, o los derivados de medidas de seguridad.

La Ley del Impuesto de Derechos reales y su Reglamento han reforzado considerablemente el capítulo de sanciones, de manera que han captado la atención de los penalistas—DEL ROSAL, GONZÁLEZ NAVARRO, entre otros—, bien por acercarse a lo penal en la tipificación de las infracciones, bien por haber incorporado las sanciones de arresto.

Desde luego, la doctrina sobre el impuesto no se inclina porque las últimas reformas—que luego examinaremos—hayan supuesto un giro sustancial en la configuración de las infracciones tributarias de Derechos reales como administrativas (cfr. BAS Y RIVAS; en su magna obra *El Impuesto de Derechos reales*., II-541 y siguientes). La Resolución de 26 de mayo de 1952 empleó el término *penalidad*, pero de las citas jurisprudenciales que hace—sentencia del T. S. de 12 de febrero de 1935 y diversas Resoluciones del tribunal E. A. C.—no se infiere sino todo lo contrario, la criminalización de las infracciones fiscales. Y en las Sentencias de 18 de mayo de 1927 y 21 de enero de 1929, al tratar de enjuiciar la *simulación de precio* para rebajar la cuota fiscal se estima que no hay falsedad en documento público, sino «falta de defraudación, punible administrativamente».

Ya decíamos que en la nueva Ley del Impuesto se ha matizado

y agravado la sanción en los casos de infracciones tributarias. Esto nos lleva a separar tres supuestos de infracciones:

1.º *Infracciones estrictamente administrativas, con sanción típicamente administrativa.*

Se corresponden con los supuestos contenidos en el artículo 46 y 47 de la Ley y 221-234 del Reglamento: *falta de presentación* de documentos, *disminución* de valores, *ocultación* de bienes, *falta de pago*, reclamación de documentos, etc. Se sancionan con multa, y cualquiera que conozca un poco la mecánica misma de la liquidación, todos estos supuestos están presentes a la hora de practicarla, y, por consiguiente, la apreciación de estas infracciones, así como la aplicación de sanciones, son una *prolongación del acto administración* de la liquidación, en cuyos diarios y libros está prevista encasilladamente la mayor parte de estos supuestos. Además, de la multa participan el liquidador y autoridades administrativas, o bien el denunciante (art. 44).

2.º *Infracciones no estrictamente administrativas.*

De este mismo grupo pueden separarse los supuestos de los artículos 48 a 55 de la Ley y 237 y siguientes del Reglamento que se refieren a infracciones cometidas por los *liquidadores*, *resistencia* a la inspección, *omisión* de deberes por Jueces, Notarios, Registradores, Secretarios judiciales, personas jurídicas, entidades de Créditos y Ahorro, etc., en orden al Impuesto. Es verdad que en estas multas (párrafo final del art. 59) *no hay participación*, pero siguen teniendo fundamentalmente carácter administrativo, tanto por la naturaleza de la sanción, como por la autoridad —esencialmente administrativa— que impone las sanciones: Abogados del Estado, Jefes, Delegado de Hacienda, Director General de lo Contencioso.

Pero, en cambio, la naturaleza de la infracción palia la esencia administrativa tiñéndose con cierto signo penal, que de alguna manera pudiera correr paralelo con algunas infracciones del Título VII, Libro II del Código Penal por incumplimientos de deberes como tales funcionarios, resistencia a la autoridad, falsificación por imprudencia y otras figuras afines. El concepto de *reiteración* para estas faltas aparece además en el artículo 58, y

en el último párrafo de este mismo artículo se designa a los Abogados del Estado como obligados a ejercitar las correspondientes acciones criminales, si de la comisión de una las infracciones sancionadas en dichos preceptos—artículo 47 al 56 inclusive—se hubiera producido un delito o falta penados en el Código Penal.

3.º *Infracciones con contenido penal.*

Nos referimos aquí al novísimo precepto (art. 56):

«Se castigará con la pena de arresto de uno a treinta días y multa de 1000 a 10.000 pesetas, según la importancia de la defraudación.»

1.º *La falsedad cometida en la declaración a que se refiere el último párrafo del artículo 37, salvo si el declarante demostrase que en el momento de firmar la declaración no pudo tener conocimiento de la muerte del cotitular poredante o endosatario.*

2.º *Toda falsedad cometida a sabiendas en cualquiera de las declaraciones formuladas ante la Administración a efectos del impuesto, mediante la cual se trate de eludir el pago de éste, siempre que lo falseado sea un hecho indudable y no un punto de interpretación o valoración, y*

3.º *La omisión deliberada de cualesquiera bienes en los inventarios o relaciones que sirvan para girar las liquidaciones definitivas o las provisiones en el caso de que los interesados hubieran dejado de transcurrir el plazo para girar las definitivas, siempre que el valor de los bienes ocultados exceda de 100.000 pesetas.*

La pena de arresto se impondrá por la autoridad judicial mediante el procedimiento que especifique el Reglamento.

Los defraudadores a quienes se imponga esta pena no podrán gozar en ningún caso de los beneficios de la condena condicional.»

Además de reunir las circunstancias que indicábamos respecto a las infracciones del grupo anterior—no participación del funcionario en las multas, etc.—hay una clara tipificación penal. En la terminología—«se castigará», «pena de arresto», «falsedad», «omisión deliberada», «defraudadores», «autoridad judicial»—, en la remisión a un «procedimiento», en los efectos—«no condena condicional», etc.—se está muy cerca de lo penal, pues las figuras «delictivas» están tipificadas.

Lo que sucede es, como observaba DEL ROSAL, que no están muy de acuerdo con la técnica penal, y, en consecuencia, aún estas sanciones tienen un *carácter complejo* entre lo gubernativo y lo penal. Observemos:

La pena privativa de libertad se limita al periodo de uno a treinta días, es decir, la sanción que tienen las faltas en el Código Penal Común, o la que tienen las faltas leves en Código de Justicia Militar, que aquí reciben—por su carácter más gubernativo que judicial—el nombre de *correctivos*. En consecuencia, la infracción por la sancional penal que tienen *no alcanza la naturaleza de delito*.

La pena de arresto no se da en alternativa con la de multa, sino conjuntamente, con lo que aumenta la complejidad de la naturaleza de la infracción, y se rompe la unidad institucional de la misma. Hasta el punto de que *la de multa sigue un procedimiento típicamente administrativo*. Efectivamente, el artículo 244-4) señala al Delegado de Hacienda para fijar la cuantía de la multa, autorizándole para ponerlo en conocimiento del juez municipal, quien seguirá el trámite del Libro VI de la L. E. C. La acción penal se paraliza—cosa que normalmente sucede a la inversa en las cuestiones prejudiciales—si se interpone reclamación económico-administrativa. (Los núms. 7 al 10 de dicho art. 244 del Reglamento concretan los requisitos de denuncia, la intervención de los abogados del Estado como representantes de la Hacienda, la remisión trimestral a la Dirección General de lo Contencioso de los juicios y sentencias recaídas, etc.)

Se advierte, por otra parte, en el artículo 57 de la Ley del Impuesto una posibilidad de *agravación* en cuanto a la «pena» de multa por faltas previstas en los artículos 47 al 56, cuando «revisitan especial gravedad»..., «u otra circunstancia cualquiera de apreciación discrecional de la Administración». Con lo que se rompe la conexión con el «arresto», en el que el Juez municipal es soberano para su graduación.

Otro tanto ocurre con la «reiteración» del párrafo primero del artículo 58, que se limita a la multa, pudiéndose imponer por la autoridad administrativa otra del duplo al triplo de la cuantía. Naturalmente, no se habla de arresto sustitutorio de la de multa,

como se establece en la Ley de Contrabando y Defraudación o en materia penal.

Por último, el criterio de la *culpabilidad* cercana a lo penal que se advierte en el 56 se desfigura en el 58, párrafo segundo (247-2 del Reglamento); dando entrada a una *responsabilidad solidaria*, con lo que se quiebra la pureza del principio de la culpabilidad.

Digamos por último que la *condonación* de las multas establecida en el artículo 61 de la Ley y reglamento en los 249-252, se refiere también a los supuestos del artículo 56 con lo que da pie —por el procedimiento, por las autoridades que las conceden, etcétera— para entender que aún las multas que van como sanciones conjuntas con las penas de arresto, tienen carácter administrativo.

9. ORIENTACIONES «DE LEGE FERENDA».

Forzoso será reconocer que *de lege data*, las sanciones por infracciones en la aplicación y exigencia del Impuesto de Derechos reales, tienen *fundamentalmente un carácter administrativo*, con cierta modalidad en cuanto a las infracciones que demuestran *omisión de deberes* en el cumplimiento de normas exigidas por el mecanismo de la Investigación o la Inspección del Impuesto y habiéndose creado en el artículo 56 unas *infracciones administrativo-penales* que representan una tipificación de faltas con doble y conjunta acción administrativa por un lado en cuanto a las multas, y criminalizada por otro en cuanto a las penas de arresto, de uno a 30 días, o sea, arresto menor.

Nos cabe, pues, pensar que el legislador fiscal ha querido reforzar la exigencia de esta tributación del Impuesto de Derechos reales como en parecida forma ha hecho en la Ley del Timbre de 3 de marzo de 1960 (véase especialmente título IV *responsabilidades y sanciones*) buscando una mayor recaudación y un menor fraude, para hacer más justo a su vez el Impuesto. En esta línea de preocupaciones, con metas altamente conseguidas en la etapa fiscal 1957-62, el legislador ha puesto en marcha o ha ensayado un capítulo de sanciones administrativo-penales en las que acaso falte el barniz de la técnica penal, pero que revelan todo un *síntoma*. Este transvase de las infracciones fiscales al área penal,

no puede ser definitiva, ni acaso está plenamente lograda y por eso lo ha reducido al terreno de las *faltas*.

Sin duda, las características de este Impuesto, su juridicidad, su sentido social y la posibilidad de que con una mejor mecanización, simplicidad y coordinación, se logren metas recaudatorias importantes, hacen, a mi modo de ver, que las defraudaciones fiscales provengan de las limitaciones en que la propia Administración tiene para establecer bases objetivas, adecuadas y sin excesivas diferencias. Esto le obliga a configurar con frecuencia valores comprobados no plenamente catastrales—como los precios medios—a romper las prescripciones legales o contar los fraudes con presunciones típicas o por medio de la sujeción de determinados actos—piénsese en las actas de notoriedad—no típicamente ni de por sí de enriquecimiento patrimonial.

Si esto ocurre en cuanto a los fraudes en las cuantías, los derivados de una ocultación del acto o negocio tributables pueden depender—como repetidamente se ha dicho—de una más *recíproca conexión y atención a la institución registral*. Bien dice el ilustre Abogado del Estado, TEJERA VICTORY que este Impuesto «no es un impuesto sobre el tráfico cualquiera: sus características no le hacen apto para gravar en masa la circulación de bienes sin distinción alguna. Es fundamentalmente por su historia y por sus requisitos y procedimientos de liquidación y recaudación, un *impuesto civil e inmobiliario*. Su terreno propio, en el que se mueve con soltura y facilidad en la comprobación, sin causar perturbaciones al ser exigido y con investigación cómoda y segura, es *el documento público*» (En *El Impuesto de Derechos reales en la vida mercantil*, pág. 134).

En esta fase progresiva hacia un impuesto netamente jurídico, marcadamente social y por añadidura cómodo y sencillo, es por donde pueden dirigirse el capítulo de los «*instrumentos de convicción*» sin necesidad de ser estrictamente penales. En esta línea, el también Abogado del Estado, SERRERA CONTRERAS, ha señalado que «*cabe proclamar la conveniencia y más aún la necesidad de que la legislación administrativa acomode sus dictados a los principios hipotecarios consagrados en el vigente régimen positivo patrio*» (en *Las certificaciones administrativas de dominio y la re-*

anudación del tracto sucesivo interrumpido, R. C. D., diciembre, 1.031 y ss.).

En consecuencia, con una aplicación de la dogmática objetiva y formal al Impuesto, con una mejor predisposición para la publicidad documental, con una vigorización de las bases catastrales o aun la misma de los precios medios con inflexibilidad en los escapes posibles—*las altas y bajas en la contribución por documento privado*—creo estaríamos en el camino de llevar al área de lo fiscal las preocupaciones de trascendencia, interés protegido, sencillez, cualificación del contribuyente, justicia tributaria y paz social, es decir, el *espíritu de lo penal en la aplicación de lo administrativo fiscal*.

Después de eso, sí, señalar no muchas, pero si algunas figuras de infracción, inspiradas en las ya vigentes del artículo 56, que pudieran configurarse sin limitación como instituciones penales, susceptibles de ir al Código Penal en un *Capítulo de «Delitos o contra los intereses de la Hacienda Pública»* o en una *Ley penal especial tributaria* como *Sección* cualificada en la modalidad de infracciones al Impuesto de Derechos reales si hubiera lugar.

* * *

Es ocioso decir que cuanto precede aquí va con el mejor sentido constructivo y positivo. Es posible no haya interpretaciones correctas. No se olvidé el hecho de que la materia de las infracciones al Impuesto de Derechos reales, por lo no agradable del tema y a veces por el no excesivo interés que guardan no ha tenido apenas cultivadores y menos maestros a los que seguir. Si esta primera piedra, voluntariosa y sincera por lo menos, ha permitido airear el problema y ofrecer un punto de vista al diálogo, no será poco. Dios y los especialistas o el legislador y autoridades del Impuesto de Derechos reales pondrán lo demás.

JESÚS LÓPEZ MEDEL. . .

Registrador de la Propiedad.