

La polémica prescripción del delito fiscal (A propósito de la STS de 6 de noviembre de 2000)

Miguel Bajo Fernández*

1. El delito fiscal prescribe a los 5 años según lo dispuesto en el art. 131 y concordantes del Código penal. Sin embargo, la prescripción de la infracción tributaria se ha reducido a 4 años(1). Con este motivo se ha producido una discusión sobre si la prescripción del delito fiscal debe o no constreñirse a 4 años.

El Tribunal Supremo acaba de pronunciarse por primera vez sobre esta materia en su sentencia de 6 de noviembre de 2000 (Ponente: C. Conde Pumpido Ferreiro). El recurso sólo denuncia el cómputo de la prescripción que, según el recurrente, tendría que empezar el día de la presentación de la declaración del IRPF. Pero, el recurrente en ningún momento problematiza el acortamiento del plazo de prescripción en atención a lo dispuesto en la Ley 1/1998. No obstante la sentencia entiende que debe examinarse, aunque «sucintamente», la cuestión, razón por la cual creemos oportuno reflexionar aquí sobre esta materia que no pocos problemas prácticos está ocasionando en la actualidad(2).

129

* Catedrático de Derecho penal. Universidad Autónoma de Madrid.

(1) La Ley 1/1998, de 26 de febrero, reguladora de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes, modifica por vía de su artículo 24 el artículo 64 de la Ley General Tributaria el plazo de prescripción de las infracciones tributarias. En la nueva redacción dada al artículo 64 Ley General Tributaria se reduce tal plazo de cinco a cuatro años. El nuevo plazo de prescripción entró en vigor a partir del 1 de enero de 1999, Disposición Final Séptima de la L 1/1998.

(2) Vid. BAJO, M./BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, 2000, págs. 125 ss.

Actualidad Penal • N.º 8 • 19 al 25 de febrero de 2001

VIII *La polémica prescripción del delito fiscal*

A nuestro juicio, las disposiciones fiscales no pueden derogar lo establecido en el art. 131 del Código penal, por lo que la prescripción establecida para el delito fiscal es de 5 años, como lo acaba de reconocer también la sentencia comentada (FJ 7º). Pero, el hecho de que la Administración tributaria no pueda, a partir de los 4 años, determinar la deuda, exigir el pago, imponer sanciones ni conminar a la devolución de los ingresos indebidos, convierte en imposible la lesión del bien jurídico a partir de la prescripción administrativa. A los 4 años, prescrita la infracción tributaria, se convierte en **imposible la lesión del bien jurídico** y desaparece la tipicidad del delito fiscal. Es algo así como si existiera una cierta temporalidad en el bien jurídico. La prescripción tributaria del delito fiscal opera como la fuga del detenido en el delito de detenciones ilegales. Ya no es posible la lesión del bien jurídico(3).

Si no hay prescripción administrativa porque la Administración tributaria ha interrumpido el plazo con las actuaciones inspectoras pertinentes, rige el plazo de 5 años establecido en el art. 131 del Código penal.

En apoyo de esta tesis —la prescripción tributaria trasciende al delito fiscal por la vía de la imposibilidad de lesión del bien jurídico— se encuentran los siguientes razonamientos, en los que la sentencia no repara:

a) A partir del cuarto año, cumplido el plazo de prescripción tributaria, no hay cuota defraudada porque no hay ya deuda exigible, ni obligado tributario, ni objeto material del delito, ni sujeto activo;

b) Si la Administración renuncia a su derecho de autoprotección porque no despliega su actividad inspectora durante cuatro años, se entiende que no hay perjuicio alguno, por lo tanto, tampoco existiría ya un bien jurídico a proteger(4).

c) Transcurridos cuatro años, ni la Administración Tributaria puede investigar, ni el contribuyente está obligado a mantener la documentación, lo que convierte la persecución penal en una práctica imposible(5).

De mantener la **contraria tesis** (la prescripción tributaria no impide la sentencia condenatoria por delito) se producen las siguientes consecuencias insatisfactorias:

a) Quien ha ganado la prescripción tributaria por el transcurso de cuatro años no puede, durante el quinto año, regularizar la deuda tributaria(6), pues ésta sólo es posible en tanto la deuda

(3) Por supuesto que no existe identidad entre prescripción de la infracción tributaria y fuga del detenido, pero la característica especial del delito fiscal por su dependencia de la Ley General Tributaria, hace que el bien jurídico se encuentre más cerca de los delitos permanentes que de los delitos instantáneos. A la lesión del bien jurídico del delito fiscal hay que otorgarle esta característica de dilación temporal que procede del hecho de que puede ser perseguido por dos instancias, la tributaria (en la que reside el bien jurídico) y la penal. Si aquella instancia se pierde por prescripción, la pena carece de sentido.

(4) CÓRDOBA RODA, J., «Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda Pública», *La Ley*, n° 4886, 17 septiembre 1999, pág. 2. FERREIRO LAPATZA, J.J., «Prescripción tributaria y delito fiscal», *La Ley*, n° 4886, 17 septiembre 1999, pág. 5.

(5) En otro sentido, LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A. «Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización», en *Problemas específicos de la aplicación del Código Penal, Manuales de Formación Continuada*, n° 4, 1999, págs. 391 ss., quien sostiene que este argumento soslaya que el juez de instrucción sigue poseyendo incisivas facultades de investigación.

(6) CÓRDOBA RODA, J., «Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda Pública», pág. 3. FERREIRO LAPATZA, J.J., «Delito fiscal y prescripción tributaria», *Revista Técnica Tributaria*, n° 43/1998, pág. 69.

sea exigible. En consecuencia, se encuentra en peor condición el que ve prescribir su obligación que aquél a quien no le ha prescrito, porque el primero no podrá regularizar la situación tributaria pero sí podrá ser condenado. El artículo 62.4 del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, establece que la prescripción ganada extingue la deuda tributaria. El ingreso de la deuda no significa renuncia a la prescripción ganada, pues ésta es irrenunciable y se aplica incluso de oficio (artículo 67 Ley General Tributaria, artículo 60.1 Reglamento General de Recaudación). Según FERREIRO LAPATZA el acreedor no tiene en tal situación más remedio que devolver lo cobrado(7), como expresamente establece el artículo 7.1 c) del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, que aprueba el Reglamento de Devolución de Ingresos Indevidos, e incluye el ingreso de tributos prescritos como un caso en el que procede practicar la devolución.

b) La obligación prescrita resucitaría por vía de la responsabilidad civil, con la sentencia condenatoria, aunque el propio legislador haya declarado que, en estos casos, no existe daño para la Hacienda Pública(S).

c) El procedimiento penal, sólo podría iniciarse por vía de denuncia de un particular(9) lo que es atípico porque, de acuerdo a la Ley General Tributaria, la vía normal para la persecución de un posible delito fiscal es la establecida en el artículo 77.6, conforme al cual la Administración, si estima que la infracción pudiere ser constitutiva de delito, dará traslado del tanto de culpa al organismo penal correspondiente. Transcurrido el plazo de cuatro años desde la infracción, la Administración debe declarar de oficio la prescripción (artículo 67 Ley General Tributaria).

La conclusión, vistas las absurdas consecuencias reseñadas, no es otra que la de entender que la prescripción tributaria de la deuda extingue, junto a la obligación, las consecuencias penales del delito.

2. Como venimos diciendo, la nueva redacción del artículo 24 de la Ley General Tributaria, introducida por la disposición final primera de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, establece un nuevo plazo de prescripción de 4 años para las infracciones fiscales: «prescribirán a los 4 años los siguientes derechos y acciones: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, b) La acción para exigir el pago de deudas tributarias liquidadas, c) La acción para imponer sanciones tributarias, d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos»(10).

Con relación a esta cuestión existe ya un **amplio consenso doctrinal**, en el sentido de entender que la extinción de la obligación tributaria debe impedir la sanción penal, aunque las

.....
(7) FERREIRO LAPATZA, J.J. «Delito fiscal y prescripción tributaria», pág. 69; el mismo, «Prescripción tributaria y delito fiscal», pág. 4.

(8) CÓRDOBA RODA, J., «Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda Pública», pág. 3. FALCÓN Y TELLA, «Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria», *Quincena Fiscal*, nº 19/1998, pág. 6. FERREIRO LAPATZA, J.J., «Prescripción tributaria y delito fiscal», pág. 5.

(9) FERREIRO LAPATZA, J.J., «Prescripción tributaria y delito fiscal», pág. 5.

(10) Esta prescripción empezará a contarse según el artículo 65 LEY GENERAL TRIBUTARIA en los distintos supuestos de la siguiente manera: en el caso a) desde el día en que se finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración; en el caso b) desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario; en el caso c) desde el momento en que se cometieron las respectivas infracciones y en el caso d) desde el día en que se realizó el ingreso indebido.

VIII La polémica *prescripción del delito fiscal*

posiciones varían acerca de la fundamentación dogmática que avale esta conclusión. No es ésta la posición de la jurisprudencia, como veremos al final.

Tres son las posturas que se han adoptado al respecto:

a) Entender que por vía de la Ley 1/1998 se ha modificado el art. 131 del Código penal reduciendo la prescripción a 4 años. Esta postura es unánimemente rechazada, pues Ley ordinaria no puede modificar Ley Orgánica.

b) Convenir que se aplica analógicamente la excusa absolutoria y se remite, por tanto, la cuestión al ámbito de la punibilidad.

c) Considerar que la prescripción tributaria a los 4 años determina una atipicidad sobrevenida, tesis a la que nos sumamos(11).

3. La analogía con la excusa absolutoria del art. 305.4 es invocada por SELVA, MOLINS Y MELERO. Para estos autores, « *la prescripción constituye una excusa absolutoria fundada en derecho tributario, que afecta al Derecho penal*», por lo que se trataría de un supuesto a incluir en el art. 305.4 CP y de entender que tal hipótesis no cabe en el mencionado artículo, la excusa absolutoria anterior podría fundamentarse en una analogía *in bonam partem* (legítima en Derecho penal) con dicho art. 305.4 CP(12). La prescripción tiene, pues, una repercusión sobre la punibilidad de la defraudación tributaria(13).

A favor de la aplicación analógica de la excusa del art. 305.4 también se manifiesta CHOCLÁN(14) apoyándose en la idea de que, transcurridos los cuatro años y producida la extinción de la obligación de pago, el contribuyente no puede ya regularizar su situación tributaria mediante pago.

Reconoce el autor que todo procedimiento de aplicación analógica de una norma requiere que concorra identidad de razón (art. 4.1. CC), y es obvio que las razones de utilidad que subyacen en la excusa absolutoria de regularización tributaria —favorecer el pago— no concurren cuando la extinción del crédito tributario ha tenido lugar por un medio distinto del pago y por causas ajenas a la voluntad del contribuyente. En igual sentido —y utilizando las palabras de CHOCLÁN— se ha expresado la STS de 6 de noviembre de 2000, excluyendo así la aplicación analógica de la excusa(15).

Sin embargo, la STS de 6 de noviembre de 2000 no prosigue el discurso argumentativo del autor, que permiten sostener, precisamente, lo contrario. La solución que propone CHOCLÁN para conseguir armonizar el orden tributario y penal, parte de la idea de la **falta de necesidad de**

(11) Vid. extensamente, BAJO, M./BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda Pública*, págs. 116 ss.

(12) SILVIA/MOLINS/MELERO, «El delito fiscal» ante el «Estatuto del Contribuyente», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 44/1999, pág. 83 s. En contra de esta solución, LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., «Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización», pág. 383, pues a su entender la regularización exige que el sujeto deudor, y no la Administración, sea el que regularice.

(13) SILVIA/MOLINS/MELERO, «El delito fiscal ante el "Estatuto del Contribuyente"», pág. 82.

(14) CHOCLÁN, J.A., «Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el delito fiscal. Falsedad material *versus* ideológica. Delito contable», *Gaceta Fiscal*, enero 2000, págs. 31 y sigs.; también en el mismo sentido, en «Consumación y Prescripción del delito fiscal», *Actualidad Penal* 10/2000, pág. 231.

(15) La sentencia del Tribunal Supremo entiende que «tampoco cabría considerar la aplicación analógica de la excusa absolutoria de regularización tributaria, pues la aplicación de una norma por analogía requiere que concorra identidad de razón (art. 4.1.º del Código Civil) y es claro que las razones de utilidad que subyacen en la excusa absolutoria de regularización tributaria —el favorecimiento o promoción del pago voluntario— no concurren cuando la extinción del crédito se produce por causas ajenas al contribuyente».

pena(16) una vez extinguida la obligación tributaria y, en consecuencia, en tal supuesto, la exigencia de la no intervención jurídico penal. Propone sostener que el delito fiscal esté sujeto a un presupuesto general de punibilidad: *la subsistencia de la deuda tributaria* (17). Para ello atiende a la finalidad político-criminal del tipo penal, consistente en proteger la política de ingresos y gastos del Estado, entendiendo, por tanto, que la misma, no será tutelable cuando la Administración, por vulneración de sus deberes de autoprotección, haya dejado prescribir la acción para reclamar el pago.

Así, el tipo penal incorpora una condición objetiva de punibilidad: *la subsistencia de la deuda en el momento de ejercitar la acción penal* o, dicho en sentido negativo, que no se haya extinguido la deuda al tiempo de ejercitarse aquella acción.

No habría obstáculo, entonces, para entender que son equivalentes todos aquellos supuestos en los que se produce la extinción de la deuda, pues en todos estos casos no concurrirá el presupuesto de punibilidad.

4. A favor de la tesis de la atipicidad se han utilizado las siguientes razones:

a) De un lado se invoca la inexistencia en el tipo de elemento normativo alguno. Así se dice que la prescripción de la obligación tributaria elimina la trascendencia jurídica del perjuicio producido(18) o que, prescrita la obligación tributaria, no es posible la elusión del pago(19). El tipo penal del delito fiscal requiere precisamente una elusión del pago de tributos. Tras la extinción de la obligación no hay pago que eludir, ni existe un sujeto obligado al pago(20). La prescripción de la obligación tributaria es un hecho que la Ley General Tributaria asimila al pago(21).

El elemento normativo del tipo ausente sería, para otros, el resultado típico(22) o el objeto material(23), llegando incluso a sostenerse que se trata de una causa de justificación(24) o ausencia de culpabilidades).

(16) CHOCLÁN, J.A., «Consumación y prescripción del delito fiscal», pág. 231.

(17) CHOCLÁN, J.A., «Consumación y prescripción del delito fiscal», pág. 232.

(18) FALCÓN Y TELLA, R., «Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria», pág. 5. SOLA RECHE/CLAVLTO HERNÁNDEZ, «Delito fiscal y prescripción tributaria», *Tribuna Fiscal*, n° 101/1999, pág. 81.

(19) SILVIA/MOLINS/MELERO, «El delito fiscal ante el "Estatuto del Contribuyente"», pág. 82.

(20) SILVIA/MOLINS/MELERO, «El delito fiscal ante el "Estatuto del Contribuyente"», pág. 82. SOLA RECHE/CLAVDO HERNÁNDEZ, «Delito fiscal y prescripción tributaria», págs. 80 s.

(21) FALCÓN Y TELLA, «Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria», págs. 5 s. SILVIA/MOLINS/MELERO, «El delito fiscal ante el "Estatuto del Contribuyente"», pág. 82.

(22) COBO DEL ROSAL, M./VIVES ANTÓN, T., *Derecho penal — Parte general*, pág. 379, «la falta del resultado típico provoca la atipicidad de la conducta». Según estos autores, la prescripción provocaría la anulación *ex tunc* de la obligación y, por tanto, ausencia del deber de ingresar, y la inexistencia del resultado dañoso que el incumplimiento de ese deber debería provocar.

(23) Según COBO DEL ROSAL, M./VIVES ANTÓN, T., *Derecho penal — Parte general*, pág. 377, «la ausencia de cualquiera de las exigencias que el tipo proyecta sobre los sujetos activo y pasivo, sobre el objeto material, o sobre las circunstancias de la acción y demás situaciones típicas, produce la exclusión del tipo correspondiente».

(24) SOLA RECHE/CLAVIJO HERNÁNDEZ, «Delito fiscal y prescripción tributaria», pág. 83, afirman que «la extinción de la obligación tributaria, por aplicación retroactiva del nuevo plazo de prescripción, hace desaparecer el elemento normativo de lo injusto cuya concurrencia se requiere para la incriminación por el delito fiscal». La comunidad ha manifestado a través de la ley, que está dispuesta a consentir el impago de las deudas prescritas, actuando, en este caso, la prescripción, como una causa de justificación similar al consentimiento en ciertos delitos, imposibilitando su persecución.

(25) FERREIRO LAPATZA, J.J., «Prescripción tributaria y delito fiscal», pág. 6. manifiesta que la prescripción de la deuda tributaria determina también la falta de culpabilidad, ya que entiende que la conducta exigible por el ordenamiento en este tipo de delitos es la de pagar mientras la deuda no prescriba y la de no pagar, si la deuda ha prescrito. Por ello, transcurrido el plazo de prescripción no es exigible una conducta tendente al pago de la deuda.

VIII La polémica *prescripción del delito fiscal*

b) Por otro lado, se invoca la **inexistencia de la lesión del bien jurídico**, tesis a la que nos sumamos(26). Según CÓRDOBA la desaparición del interés de la Administración al cobro del tributo comporta, a su vez, la extinción del bien jurídico protegido(27). Se trata de un supuesto, continúa, ciertamente excepcional en el que el bien jurídico tiene un componente de temporalidad que resulta de la normativa jurídico-tributaria, no teniendo sentido, por tanto, que se incoe un procedimiento judicial para exigir una responsabilidad penal(28). Para el autor la solución a la cuestión planteada proviene de la rigurosa aplicación de la dogmática del bien jurídico, al resultar éste un valor de primer orden para la interpretación de la ley.

En los delitos contra la Hacienda Pública la definición del bien jurídico protegido viene establecida por las normas tributarias. De hecho la mayoría de los autores entienden que se trata de un **tipo penal en blanco** cuyo contenido resulta de la regulación tributaria a la que la figura delictiva se remite(29). Desde esta perspectiva sería incongruente pretender que la existencia o no de obligaciones que dicha legislación establece, no haya de tener repercusión alguna en el Derecho penal. No se puede esgrimir en contra el argumento de que una ley ordinaria no puede derogar lo establecido por ley orgánica en el artículo 131 del Código penal. La reserva de ley orgánica (artículo 81.1 Constitución Española) sólo rige, como reiteradamente ha sostenido el Tribunal Constitucional, respecto de disposiciones penales que tengan efecto fundamentador de la punibilidad, es decir, sólo alcanza a medidas restrictivas de derechos fundamentales, pero no respecto de disposiciones que no lo tengan como sucede con la prescripción que precisamente extingue la responsabilidad penal(SO). Igualmente, tampoco hay impedimento alguno para admitir que en el Derecho penal tenga efecto una causa de justificación que venga establecida en una ley ordinaria(31).

Hay que reconocer, con todo, que es más grave el delito fiscal que la infracción administrativa por lo que nada impide que no coincidan los plazos de prescripción y, por lo tanto, el plazo de prescripción establecido en el artículo 131 CP es el vigente respecto del delito fiscal(32). Y también es preciso conceder que los plazos de prescripción de la infracción penal y de la infracción administrativa discurren de modo independiente, ya que, además, no existe un sistema de pre-

(26) BAJO, M./BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda Pública*, págs. 120 ss.

(27) CÓRDOBA RODA, J., «Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda Pública», pág. 2.

(28) CÓRDOBA RODA, J., «Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda Pública», pág. 2. PÉREZ ROYO, R., «La aplicación retroactiva de la Ley penal más favorable en los casos de modificaciones en la normativa tributaria», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 43/1998, pág. 87.

(29) BACIGALUPO, E., en *Curso de Derecho penal económico*, Madrid, 1998, pág. 216; el mismo, en CONDE PUNPIDO FERREIRO, C., (Dir.), *Código penal. Doctrina y Jurisprudencia*, Madrid, 1997, Comentario al artículo 305. FALCÓN Y TELLA, R., «Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria», pág. 8. SILVIA/MOLINS/MELERO, «El delito fiscal ante el "Estatuto del Contribuyente"», págs. Sis. Admiten la remisión a las leyes extrapenales, pero no lo califican directamente de ley penal en blanco, MORALES PRATS, R., en QUINTERO OLIVARES, G. (Dir.)/ VALLE MUÑIZ, J.M. *Comentario al nuevo Código penal*. Pamplona, 1996, pág. 1373. MUÑOZ CONDE, R., *Derecho penal — Parte especial*, Valencia, 1999, pág. 992. En sentido contrario, QUERALT, J.J., *Derecho penal español — Parte especial*, Barcelona, 1996, pág. 629.

(30) FALCÓN Y TELLA, R., «Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria», pág. 8. SILVIA/MOLINS/MELERO, «El delito fiscal ante el "Estatuto del Contribuyente"», págs. 80 s.

(31) SILVIA/MOLINS/MELERO, «El delito fiscal ante el "Estatuto del Contribuyente"» págs. 80 s.

(32) CÓRDOBA RODA, J., «Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda Pública», pág. 1. FERREIRO LAPATZA, J.J., «Delito fiscal y prescripción tributaria», págs. 69 ss; el mismo, «Prescripción tributaria y delito fiscal», págs. 3 ss. PÉREZ ROYO, «La aplicación retroactiva de la Ley penal más favorable en los casos de modificaciones en la normativa tributaria», pág. 85 ss. SILVIA/MOLINS/MELERO, «El delito fiscal ante el "Estatuto del Contribuyente"», pág. 81. SOLA RECHE/CLAVIÑO HERNÁNDEZ, «Delito fiscal y prescripción tributaria», págs. 74 ss. En igual sentido, recientemente, STS 26 julio 1999.

judicialidad administrativa y los Tribunales penales ni se encuentran sometidos a la liquidación efectuada o no por la Administración, ni tampoco por los plazos de prescripción(33).

No obstante, si se entiende el delito fiscal, como hacemos aquí, a partir de una vinculación del mismo a los intereses de la Administración Tributaria, es decir, una visión más bien accesoria del delito fiscal a los intereses de la Administración y, por lo tanto, siempre conexo al pago y el perjuicio tributario, la extinción de la obligación tributaria por prescripción es equiparable a la desaparición del interés recaudatorio de la Administración(34). Ello significa que pasados los cuatro años sin que la Administración Tributaria inicie ninguna actuación, ésta acepta la liquidación efectuada por el contribuyente o, dicho con otras palabras, renuncia a las conductas de autoprotección que el ordenamiento jurídico le proporciona(35).

En consecuencia, transcurridos 4 años desaparece el interés de la Administración en el cobro del tributo, extinguiéndose, por ende, el bien jurídico protegido. Se trata, por tanto, de un supuesto excepcional en el que el bien jurídico tiene un componente de temporalidad resultante de la normativa jurídico-tributaria.

Sin embargo, la tesis de la atipicidad presenta, en opinión de CHOCLÁN, LASCURAÍN SÁNCHEZ y STS 6 de noviembre de 2000, distintos obstáculos. Primero, que el tipo debe verificarse al tiempo de la realización de la acción y no en un momento posterior, única consideración que la sentencia le dedica a este argumento(36). Segundo, que no sólo se debe tomar en cuenta el disvalor de resultado sino también el de acción y, por último, que el bien jurídico no es disponible por ser de titularidad colectiva (el orden económico)(37).

Las respuestas a estas objeciones no son ajenas a la especialidad del bien jurídico en el delito fiscal. La lesión del bien jurídico posee la particularidad de ser susceptible de persecución tanto por la vía penal como la administrativo-tributaria y esa realidad es la que otorga al bien jurídico la temporalidad a que se refiere CÓRDOBA, en el sentido de que es lesionado sólo hasta tanto transcurra, al menos, el plazo más corto de prescripción de la infracción tributaria. Y la prescripción de la infracción tributaria tiene también características especiales por indicar, como ya hemos observado, la renuncia del sujeto pasivo a la acción de autotutela que el Ordenamiento le concede.

De ahí que carezca de valor la objeción de la identidad temporal de conducta y tipo, ya que el bien jurídico es también un elemento del tipo y, en el delito fiscal, el transcurso del tiempo hasta

(33) SILVIA/MOLINS/MELERO, «El delito fiscal ante el "Estatuto del Contribuyente"», pág. 81.

(34) SILVIA/MOLINS/MELERO, «El delito fiscal ante el "Estatuto del Contribuyente"», pág. 82.

(35) CÓRDOBA RODA, J., «Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda Pública», pág. 2. FALCÓN Y TELLA, R., «Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria», págs. 5 ss. SILVIA/MOLINS/MELERO, «El delito fiscal ante el "Estatuto del Contribuyente"» pág. 82.

(36) «(...) Por otra parte tampoco cabe estimar que la extinción de la obligación tributaria por prescripción pudiese determinar la atipicidad sobrevenida de la conducta delictiva, pues la tipicidad de la conducta delictiva es un concepto que viene referido al momento en que se realizó la acción u omisión típica, y en dicho momento no cabe duda alguna de la concurrencia de la deuda tributaria y de su elusión en forma típica, por lo que se consumó la actuación delictiva sin que pueda incidir en la tipicidad, ya realizada, una eventual extinción posterior de la deuda tributaria.»

(37) CHOCLÁN, J.A., «Consumación y prescripción del delito fiscal», pág. 230. LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., Sobre la retroactividad penal favorable, Madrid, 2000, pág. 212; el mismo, «Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización», págs. 379 ss. En sentido similar, MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, Madrid, 2000, pág. 163.

VIII *La polémica prescripción del delito fiscal*

que se hace imposible la acción tributaria tiene una significación especial en la dimensión del tipo. Por supuesto que no debe identificarse con los delitos permanentes, pero tampoco el delito fiscal discurre por la misma senda que los delitos tradicionales. En el delito fiscal el Ordenamiento jurídico impone a la víctima, la Hacienda pública, especiales deberes de autoprotección ante el hipotético infractor, y sólo cuando se cumplen, surge en toda su amplitud la medida del delito. No admitir la trascendencia en el orden penal de la prescripción tributaria, sería como imputar al autor del secuestro la permanencia en el delito, por el hecho de que el autor no ha liberado a la víctima sino que ha sido ésta la que ha huido. Si la Hacienda pública ha dejado prescribir la acción tributaria, entra dentro del mundo de lo extravagante, sostener que el contribuyente sigue cometiendo delito.

La **jurisprudencia** todavía no ha encontrado una solución adecuada al tema y está interpretando esta cuestión de forma dispar:

1. Se pronuncian por mantener que la prescripción tributaria no influye en el delito fiscal, que prescribe en todo caso a los **cinco años**:

A) La *Sentencia de 22 de enero de 1999 de la Audiencia Provincial de Barcelona* (caso «Pascual Estevill»), que niega la incidencia de la Ley 1/1998 en el ámbito penal(38).

B) El *Auto de 23 de abril de 1999 del Juzgado de Instrucción n.º 3 de Barcelona* que también niega la trascendencia al ámbito penal de la Ley 1/98(39).

C) El *Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 Mayo de 1999* que tampoco considera de aplicación al delito fiscal el plazo cuatrienal de prescripción(40).

D) La *Sentencia de 18 de marzo de 1999 de la Audiencia Provincial de Barcelona* que falla, igualmente, en contra de la aplicación de la prescripción de cuatro años, prevista en el Estatuto del contribuyente(41).

(38) Así, en la misma se dispone que «El CP establece como criterio para determinar la prescripción, la pena tipo establecida para cada uno de los delitos, que el propio Código sanciona y ello no se puede ver alterado por un plazo de prescripción establecido para un supuesto de distinta naturaleza jurídica. (...) Hay que concluir que la entrada en vigor del art. 24 L 1/1998 de Derecho y Garantías del Contribuyente, ninguna incidencia tiene en los hechos enjuiciados».

(39) «En conclusión, la L 1/1998, ha modificado el plazo de prescripción de cinco a cuatro años para la liquidación de las deudas tributarias, pero en modo alguno ha modificado el plazo de prescripción para perseguir, en el ámbito penal el delito de defraudación tributaria, de naturaleza distinta, y autónoma de aquélla, y es precisamente en atención a la distinta gravedad de las conductas que se analizan en el ámbito administrativo y en el penal que está plenamente justificado que el legislador haya querido establecer plazos de prescripción distintos para la persecución de unas u otras conductas. De ello se deriva
136 que (¿) el mismo lado si el ejercicio de acción penal no está prescrito, en aplicación del art. 116.1 CP, tampoco lo estarán las responsabilidades civiles de resarcimiento derivadas del ilícito penal porque el hecho de la deuda subsiste, con independencia de que el legislador limite a cuatro años la acción administrativa, que no penal, para poder reclamarla.»

(40) Fundamenta su criterio en la disposición transitoria única de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, donde se establece que: «...los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente Ley se regirán por la normativa anterior hasta su conclusión». En este sentido, «...el plazo de prescripción administrativa aplicable a los procedimientos tributarios iniciados con anterioridad a su entrada en vigor, encaminados a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, es el de cinco años. (...)».

(41) «El plazo de prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública es el establecido en el Código Penal, sin que resulte aplicable el plazo de cuatro años previsto en el art. 24 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes.»

E) El *Auto de 21 de octubre de 1999, de la Audiencia Provincial de Barcelona* que se pronuncia del mismo modo(42).

F) La *Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de julio 1999* que, sin entrar en la cuestión de fondo, se limita a sostener que el plazo de prescripción del delito fiscal es «indudablemente el de cinco años» (FJ 2°).

G) La *Sentencia del Juzgado de lo Penal n° 27 de Madrid, de 11 de septiembre de 2000*, que entiende que no puede apreciarse el plazo de prescripción de cuatro años, pues no tiene por qué existir identidad en la prescripción de una conducta administrativa y otra penal(43).

H) La *Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2000* rechaza todos los argumentos doctrinales a favor de la incidencia penal de la prescripción tributaria(44).

(42) «Lo que se extingue, en su momento, es el derecho o la acción a reclamar o exigir el cumplimiento de la deuda, lo que, materialmente, comporta la inexigibilidad de la misma, pero no la inexistencia de la deuda si ésta hubiera nacido y existiera en su momento. (...) Por tanto, la concurrencia de la prescripción en sede tributaria, así entendida, extingue obviamente el derecho a la acción de la Administración a exigir el pago de la deuda, pero, en modo alguno, ésta, por tal razón, deja de ser debida con efectos retroactivos, lo que equivaldría (como pretende la parte) que deviene, a efectos tributarios y penales, inexistente *ex ante* y *ex post*. La deuda existió, la cantidad era debida, pero tributariamente, transcurridos cuatro años de inactividad de la Administración, se ha extinguido el derecho de ésta a reclamarla o exigirla.»

(43) «La segunda cuestión que ha planteado esta defensa es la relacionada con el plazo de prescripción recogido en el art. 64 LGT introducido a través de la disposición final primera de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Este artículo establece un plazo de prescripción de cuatro años mientras que el delito fiscal, tanto en la redacción del Código penal de 1973, como en la redacción del Código penal de 1995, establece un plazo de prescripción de cinco años, por lo que ha argumentado la defensa que bien sea una causa de atipicidad sobrevenida o una excusa absoluta, la respuesta sólo puede ser la de absolución del acusado. Se ha aportado para sustentar esta opinión un Acuerdo de la Sala de lo penal de la Audiencia Nacional. Existen voces autorizadas que apoyan esta doctrina como JOSÉ ANTONIO CHOCLÁN MONTALVO que, apoyándose en la doctrina de la atipicidad sobrevenida, considera que los hechos no pueden ser objeto de persecución. En este sentido voces tan autorizadas como CÓRDOBA RODA apoyan la misma tesis. Sin embargo, otro grupo doctrinal y jurisprudencial, considerando que es necesario una reforma que unifique estos dos plazos de prescripción, consideran que el Derecho penal es autónomo y por tanto se ha de regir por sus propias normas relativas a la prescripción y una vez que la cuestión ha salido del ámbito administrativo para introducirse en el jurisdiccional se ha de regir por las normas penales y no por las administrativas. No se puede alegar que el estado ya no tiene interés en la deuda tributaria puesto que han transcurrido los cuatro años que establece el art. 64 LGT y, por tanto, el derecho penal ya no puede intervenir, puesto que una cosa son las normas administrativas y otras las penales, siendo la prescripción una cuestión de derecho material y adjetivo, participando de estas dos naturalezas. En este sentido se ha argumentado que el bien jurídico protegido por el delito no es el derecho de la Administración Tributaria a cobrar la deuda, sino la obligación que tienen todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento del Estado en proporción a sus ingresos y patrimonio. Así pues no puede estimarse esta cuestión.»

(44) «Aun cuando no se plantee por la parte recurrente debe examinarse sucintamente la incidencia a efectos de prescripción, de la nueva redacción del art. 64 de la Ley General Tributaria efectuada por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, en cuanto establece un plazo de prescripción de cuatro años para la acción de la Hacienda pública dirigida a exigir el pago de las deudas tributarias, pues al integrarse dicha norma tributaria en la norma penal parcialmente en blanco que tipifica el delito fiscal, resulta de aplicación retroactiva —y de oficio (art. 2.2° del Código Penal)— en lo que fuera favorable al reo.

Con la brevedad de análisis requerida por una cuestión que no ha sido expresamente formulada ha de estimarse que dicha norma no modifica el plazo de prescripción del delito pues nada obsta a que el delito se someta legalmente a plazos de prescripción más largos que la infracción administrativa, en razón de su mayor gravedad. Por otra parte, tampoco cabe estimar que la extinción de la obligación tributaria por prescripción pudiese determinar la atipicidad sobrevenida de la conducta delictiva, pues la tipicidad es un concepto que viene referido al momento en que se realizó la acción u omisión típica, y en dicho momento no cabe duda alguna de la concurrencia de la deuda tributaria y de su elusión en forma típica, por lo que se consumó la actuación delictiva sin que pueda incidir en la tipicidad, ya realizada, una eventual extinción posterior de la deuda tributaria.

Por último tampoco cabría considerar la aplicación analógica de la excusa absolutoria de regularización tributaria, pues la aplicación de una norma por analogía requiere que concurra identidad de razón (art. 4.1° del Código Civil) y es claro que las razones de utilidad subyacen en la excusa absolutoria de regularización tributaria —el favorecimiento o promoción del pago voluntario— no concurren cuando la extinción del crédito tributario se produce por causas ajenas al contribuyente.»

VIII La polémica prescripción del delito fiscal

2. Por el contrario, admiten la influencia de la prescripción tributaria de **4 años**:

A) *El Auto de 2 de enero de 1999 del Juzgado de Instrucción nº 22 de Barcelona* que acepta los efectos del acortamiento del plazo de prescripción tributaria, sobre la base del principio de intervención mínima del Derecho penal(45).

B) *El Acuerdo de la Audiencia Nacional de 10 de noviembre de 1999* —caso «Inverbroker»—, que otorga relevancia penal al plazo de cuatro años de prescripción tributaria, al entender que la subsistencia de la obligación tributaria funciona como una especie de condición objetiva de punibilidad, por estar implícita en el tipo penal(46).

C) *El Auto del Juzgado nº 6 de Matará de 25 de noviembre 1999* que acepta la eficacia penal del plazo de prescripción tributaria de cuatro años, así como la necesidad de aplicar retroactivamente cualquier norma tributaria que resulte más favorable para el interesado, precisando acertadamente que ello no supone desconocer la prescripción penal, sino que se trata de una mera consecuencia del carácter de la ley penal en blanco que reviste el delito fiscal (FJ 6º)(47).

(45) «La relación entre el art. 301 CP y el 24 de la Ley 1/1998 lleva a cuestionarse que si la Administración tributaria, que regenta los intereses de la Hacienda Pública, a partir del cuarto año no tiene interés en determinar la duda tributaria y pro ceder a su exacción, cómo puede decirse que no obstante este abandono, el delito fiscal debe seguir castigándose hasta el quinto año. No existe ya, a partir del cuarto año, un bien jurídico a proteger, no existe ya la posibilidad de exención de puni bilidad, porque el acreedor renuncia al cobro de la deuda. Lo coherente con el principio de intervención mínima es que, desa parecido el delito penal, puede mantenerse el ilícito administrativo, pero no al revés, que desaparecido éste, se mantenga aquél, ello supondría no respetar el carácter garantizador y el principio de intervención mínima.(...)»

(46) Establece que: «Sobre esta materia existe ya un amplio consenso doctrinal sobre que la extinción de la obligación tri butaria debe impedir la sanción penal por su incumplimiento, aunque las posiciones varían acerca de la fundamentación dogmática que avale esta conclusión. No puede entenderse, desde luego, que esta Ley haya modificado el plazo de pres cripción del delito fiscal, de cinco años según el art. 131 CP, toda vez que, al margen de la cuestión de si la materia está reser vada o no a la ley orgánica, no es incompatible el plazo de prescripción previsto para el delito de cinco años y un menor plazo de prescripción para la acción para imponer sanciones administrativas, por lo que no puede entenderse derogado en este punto el art. 131 CP.

Sin embargo, dada la naturaleza en cierta medida accesoria del delito fiscal, podría sostenerse que es condición de punibili dad la subsistencia de la duda tributaria, al tiempo de ejercicio de la acción penal. A idéntica solución se llegaría aplicando la doctrina, sostenida por un sector de la teoría, de la atipicidad sobrevenida o por aplicación analógica de la excusa absolu toria de regularización tributaria, aunque en el caso que nos ocupa existen dificultades para apreciar la identidad de razón que requiere todo procedimiento de aplicación analógica de norma. Con independencia del concreto fundamento dogmáti co, es lo cierto que cuando se ha extinguido la obligación tributaria no existe necesidad de pena, el Derecho penal no debe intervenir. Como es conocido, más allá de la realización culpable de lo ilícito típico existen otros presupuestos de la punibi lidad referidos a la necesidad de protección del orden social, por lo que toda está sujeta en su aplicación a la reserva de su necesidad social. Ello permite afirmar que el delito fiscal está sujeto a un presupuesto general de punibilidad, la subsistencia de la deuda tributaria, de acuerdo con las finalidades político-criminales del tipo penal, que no son otras que la de proteger la política de ingresos y gastos del Estado, y ésta ya no es tutelable cuando la Administración, sin haber ejercitado sus facultades de autoprotección, ha dejado prescribir la acción para reclamar el pago».

138 (47) «Sin embargo, no podemos compartir el criterio de que "... la entrada en vigor del art. 24 de la Ley 1/98... ninguna inci dencia tiene en los hechos enjuiciados...", todo lo contrario, partiendo —como hemos hecho— de que estamos ante una norma penal en blanco es necesario integrar toda la legislación tributaria. Como ya dijo el limo. Sr. Vila Mayo en su Auto de 2 de enero de 1999, el ordenamiento jurídico protegido "ha de estar a la relación entre el tipo penal de delito fiscal y la normativa tributaria como el común objetivo de defensa de la Hacienda Pública". (...) Expuesto lo anterior, resulta que —en el supuesto que nos ocupa— el orden tributario y el orden penal persiguen idénticos objetivos de política fiscal. En el caso de modificación favorable de la legislación tributaria deba aplicarse el art. 2.2 CP, es decir, la reforma fiscal deba bene ficiar al reo de forma retroactiva (STS 13.6.90 y 31.10.97). El problema surge en cuanto que el art. 64 de la Ley General Tri butaria (en su nueva redacción) establece un plazo de cuatro años con relación al derecho de la Administración para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación y la acción para exigir el pago de las deudas tributarias, sobre todo cuando el ejercicio de la acción penal se produce una vez transcurrido el período de cuatro años desde la consumación del hecho, con prescripción de la obligación tributaria.(...)»

D) La *Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid (Secc. 15^a) de 30 de noviembre de 1999*: que afirma que dada la contradicción del legislador a la renuncia a la ejecución de la obligación y a la sanción administrativa, es difícil de argumentar que continúa tutelando la incolumidad de la Hacienda Pública por una vía mucho más expeditiva y gravosa, como a fin de cuentas es la penal(48).

E) La *Sentencia de la Audiencia Provincial de Málaga (Secc. 3^a) de 29 de febrero de 2000*: que afirma la eficacia penal del plazo de prescripción tributaria por ausencia de condiciones objetivas de perseguibilidad(49).

Frente a esta disparidad de las soluciones jurisprudenciales, la STS de 6 de noviembre de 2000 dedica sólo breves consideraciones a las propuestas doctrinales de solución expuestas, descartando todos los argumentos que pudieran dar relevancia en el ámbito penal a la prescripción administrativa en esta materia. Sin embargo, la sentencia no constituye, por el momento, más que un *obiter dictum*, sin que pueda afirmarse aún la existencia de una jurisprudencia firme. Es de esperar, en aras de la seguridad jurídica, que el Tribunal Supremo no desaproveche una próxima oportunidad para aclarar una cuestión tan trascendente que permanece abierta y que exigirá una decisión del Pleno de Sala.

«Considerarlo de otro modo supondría llegar al absurdo de que a partir del cuarto año y dentro del año que transcurre hasta el de los cinco años penales, el contribuyente no podría —según la normativa jurídico-tributaria— efectuar ingresos para pagar el tributo eludido; es más, ni siquiera podría hacer uso de la excusa absolutoria por cuanto habría prescrito su deuda. En cambio, sí podría ser acusado de un delito contra la Hacienda Pública.»

(48) «Parece razonable admitir que la nueva regulación de la prescripción en la vía administrativa implantada por la L 1/1998 genera ciertas dificultades para la aplicación del plazo de prescripción penal de los cinco años, pues introduce una antinomia axiológica que afecta al propio tipo del art. 305 del Código Penal, debido a que, según se ha expuesto, se trata de un precepto penal en blanco que contiene una regulación punitiva que no permite diferenciar con nitidez en muchos supuestos la infracción penal de la infracción administrativa.

Ciertamente, el bien jurídico protegido en el delito fiscal no queda reducido a una mera configuración patrimonialista o recaudatoria de la hacienda Pública, pues ésta debe mirarse desde la perspectiva de las importantísimas funciones sociales que cumple el Erario Público en un estado social y democrático de derecho a la hora de realizar una justicia distributiva encauzada hacia el interés general. Sin embargo, lo cierto es que ese mismo bien jurídico es el que tutela el ilícito administrativo, pese a lo cual el legislador no ha dudado en debilitarlo temporalmente en beneficio de la seguridad jurídica y de otros valores tutelables mediante el instituto de la prescripción.

Se trata de un criterio axiológico muy cuestionable y, por supuesto, difícilmente compartible, pero lo cierto es que el legislador lo ha establecido y con ello ha enmagrecido el bien jurídico y ha introducido importantes dudas de aplicación de un precepto penal en blanco. Pues si el legislador considera que puede prescindirse del cobro de la deuda fiscal a partir de los cuatro años por haber otros valores en juego y renuncia a la ejecución de la obligación y a la sanción administrativa, no es i OQ fácil argumentar que continúa tutelando la incolumidad de la Hacienda Pública por una vía mucho más expeditiva y gravosa, como a fin de cuentas es la penal. En otras palabras: resulta contradictorio que el legislador abandone la defensa del bien, jurídico en su ámbito natural o propio de tutela —el tributario—, renunciando al cobro de la deuda, y que mantenga, en cambio, la protección por medio de un derecho —el penal— que opera con arreglo a los principios de subsidiaridad y fragmentariedad (...).»

(49) «Es por todo ello y concluyendo, que extinguida la obligación tributaria y, por consiguiente, la relación jurídico-tributaria, viene a declararse la inexistencia del daño exigible o reclamable, dejando dicho daño de existir jurídicamente, lo que hace imposible la persecución del delito por ausencia de condiciones objetivas de perseguibilidad y asimismo determina la falta de culpabilidad, toda vez que la conducta exigible es la de pagar mientras la deuda persista y, si no es exigible, no se podrá por ello hablar de subsistencia de la omisión ni, por ende, de omisión punible tipificada como delito contra la Hacienda pública en el Código Penal.»

