

LA INTERMINABLE HISTORIA DE LA PRESCRIPCION DEL DELITO FISCAL

Miguel Bajo Fernández
Catedrático Derecho penal
Abogado

I.- La reciente STS 15 julio 2002 (Ponente Andrés Ibáñez) habrá dejado sorprendido a más de un jurista. Sostiene que la prescripción de cuatro años prevista para la infracción tributaria, carece de trascendencia en el orden penal manteniéndose impertérrito el plazo de cinco años para el ejercicio de la acción procesal de persecución del delito fiscal. Y, para mayor sorpresa, señala que es “conforme a un criterio que tiene expresión en sentencias de esta Sala como la de 6 noviembre 2000 y las de 10 y 30 de octubre 2001”.

Pues bien, esta tesis contradice frontalmente a la mantenida unánimemente (s.e.u.o.) por la doctrina científica y, pese a lo sostenido, en poco se parece a la defendida en las sentencias citadas. Con esta sentencia nuevamente se cambia de opinión lo que no favorece la función que el Ordenamiento jurídico encomienda, y el justiciable espera, del Tribunal Supremo. A mi juicio, es urgente que nuestro más alto Tribunal se pronuncie en un Pleno sobre la cuestión y oriente y dirija la jurisprudencia menor en favor de la seguridad jurídica¹.

II.- La doctrina científica, como es sabido, reconoce que la prescripción del delito fiscal de los arts. 131 y concordantes del Código penal se ciñe a los cinco años lo que no puede derogarse por la Ley ordinaria que limitó a cuatro el ejercicio de la acción administrativa para determinar la deuda, requerir el pago o imponer sanciones. Pero, unánimemente entiende que si la Administración tributaria deja pasar el plazo de cuatro años sin desplegar la acción inspectora ni, por consiguiente, determinar la deuda, no es posible apreciar la existencia de delito². Y ello porque se convierte en imposible la lesión del bien jurídico y desaparece la tipicidad del delito fiscal, no hay cuota defraudada porque no hay ya deuda exigible, ni obligado tributario, ni objeto material

¹ Sobre la seguridad jurídica se pronuncia Sánchez-Vera.

² Puede verse el estado de la cuestión en J. Sánchez-Vera. Yo mismo publiqué recientemente (2001) una

del delito, ni sujeto activo; no hay perjuicio alguno, por lo tanto, tampoco existiría ya un bien jurídico a proteger³. Por último, ni la Administración Tributaria puede investigar, ni el contribuyente está obligado a mantener la documentación, lo que convierte la persecución penal en una práctica imposible⁴.

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 tributaria⁵, pues ésta sólo es posible en tanto la deuda 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 pudiendo, además, ser condenado.⁶
- 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 Pública⁷.
- c) El procedimiento penal, sólo podría iniciarse por vía de denuncia de un particular⁸ lo que es atípico⁹.

referencia a la situación actual de la prescripción en doctrina y jurisprudencia.

³ CÓRDOBA RODA, J.y FERREIRO LAPATZA, J.J.

⁴ En otro sentido, LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A. quien sostiene que este argumento soslaya que el juez de instrucción sigue poseyendo incisivas facultades de investigación.

⁵ CÓRDOBA RODA, J. y FERREIRO LAPATZA, J.J.

⁶ 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, 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 Indebidos, e incluye el ingreso de tributos prescritos como un caso en el que procede practicar la devolución .

⁷ CÓRDOBA RODA, J., FALCÓN Y TELLA, y FERREIRO LAPATZA, J.J.

⁸ FERREIRO LAPATZA, J.J.

⁹De 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).

III.- La anterior S. 10 octubre 2001 (Ponente Bacigalupo), en síntesis, viene a indicar que en los delitos de omisión debe de concurrir, entre otras circunstancias, la prueba del deber jurídico infringido lo que significa en el delito fiscal, la evidencia del tributo y del sujeto obligado. De otro lado, el principio acusatorio y el derecho de defensa (arts. 269, 313 y 118 LECr.) no permiten una imputación genérica, debiendo aparecer concretados el tributo y la liquidación, al menos provisional, para que se pueda entender que el procedimiento se dirige contra el culpable. Por ende, el delito fiscal requiere como “requisito de procedibilidad”, la previa liquidación provisional del impuesto, lo que también determina que cada delito fiscal genera una acción y cada acción prescribe independientemente.

“Si la Administración –se lee en la sentencia- ha practicado la determinación del impuesto dentro de los cuatro años que prevé el art. 64 de la LGT, mientras no hayan transcurrido los cinco años que establece el art. 131 del C.p., cabe la iniciación del proceso penal por el delito fiscal que se hubiera cometido; por el contrario, si no han transcurrido los cinco años para la prescripción del delito, pero han transcurrido los cuatro dentro de los que la Administración estaba facultada para determinar la deuda, no será posible la iniciación del procedimiento, pues no se contará con un presupuesto del mismo” cual es la determinación de la cuota en lo que llama la sentencia liquidación provisional¹⁰.

¹⁰ Matiza esta tesis la STS 30 octubre del mismo año 2001 (ponente Sánchez Melgar), en el sentido de que la liquidación provisional previa practicada por la Administración dentro del plazo de cuatro años sería imprescindible cuando la propia Administración tiene los datos necesarios para tal liquidación. Pero, cuando tal conocimiento sólo surge dentro del proceso penal, no es exigible para el delito la existencia de una liquidación provisional previa, produciéndose la liquidación por el juez penal. De modo que si los datos por los que se detecta la infracción aparecen en el proceso penal, carece de relevancia el transcurso de los cuatro años sin actividad administrativa. Como señala la sentencia (ponente Sánchez Melgar) “en el caso que resuelve (la anterior sentencia de la que es ponente Bacigalupo) la Administración tributaria tenía todos los elementos necesarios para iniciar una acción inspectora y, sin embargo, no se practicó, pero no es trasladable al caso de autos, en que los datos de donde se deduce la infracción criminal, aparecen como consecuencia de la instrucción procesal y ... en este caso no puede decirse que sea necesaria la liquidación administrativa previa, por no contar con tales datos la Administración tributaria”, de modo que el transcurso de los cuatro años sin actividad inspectora hace prescribir la infracción administrativa pero no la acción procesal penal.

En definitiva, la sentencia fundamenta la imposibilidad de proceder, transcurridos los cuatro años sin acción inspectora, en el incumplimiento de una condición de procedibilidad consistente en la determinación de la cuota¹¹.

IV.- En la reciente sentencia de 15 julio 2002, pese a que cita como antecedentes las anteriores de 10 y 30 de octubre 2001, el Tribunal Supremo se aparta de este entendimiento¹².

Con independencia de que un entendimiento como el presente podría dar lugar a una latente inconstitucionalidad, como puso de relieve Sánchez-Vera¹³, los argumentos esgrimidos carecen de la más mínima consistencia jurídica.

Si examinamos con detenimiento el estado de la cuestión, podremos comprobar que todo gira alrededor del bien jurídico protegido que, según la doctrina, aquí ha dejado de existir por renuncia del propio Derecho. Al igual que, concurrente una causa de justificación, decimos que el Derecho renuncia a la protección del bien de menor valor o no preponderante, en el caso presente el Derecho renuncia a la protección de los intereses de la Administración Tributaria porque ésta ha dejado transcurrir los cuatro años precisos para determinar la deuda.

Pues bien, en este terreno, la sentencia del presente año parte de la base de que hay dos instancias estatales o jurídicas para la lucha contra el fraude y en ambas son distintos los bienes jurídicos. Así, entiende que son dispares los objetos de protección jurídica de las infracciones tributarias y los delitos fiscales, porque las primeras se explican en virtud de criterios “de logística recaudatoria” y los segundos lo hacen para dar un “plus de protección” a los principios recogidos en el art. 31 de la Constitución.

¹¹ Se ha dicho que de exigir la liquidación provisional y siendo así que ésta es un acto administrativo recurrible, se reproduciría aquí la situación de 1977 en que los recursos contencioso-administrativos se convertían en cuestión prejudicial. Efectivamente, sería cierto si no fuera porque la expresión “liquidación provisional” se utiliza en la sentencia como equivalente a simple determinación de la deuda como repetidas veces señala.

¹² Para Soto Nieto queda latente la duda de si la S. de 15 julio 2002 permite declarar subsistente el criterio de la de 10 octubre 2001, pero una lectura serena despeja las posibles dudas. En la S. 6 noviembre 2000 (ponente: Conde Pumpido) pudiera leerse algo parecido, pero se realiza “obiter dicta” y con escasa argumentación.

¹³ J. SANCHEZ-VERA GOMEZ-TRELLES.

Esta teoría no sólo está errada de plano sino que, además, entronca con la pretérita y denostada teoría de Goldschmidt, hoy absolutamente abandonada. En efecto, pretender que los bienes jurídicos son los que señalan la distinción entre ilícito penal e ilícito administrativo es tarea fallida. Hoy es opinión unánime, la que cifra la diferencia entre ambos ilícitos en razones formales y no en el distinto contenido de antijuricidad¹⁴. Así se dice, que estamos ante un ilícito penal si los órganos que sancionan pertenecen a la Administración de Justicia y ante un ilícito administrativo si son los órganos administrativos los encargados de ello. El bien jurídico protegido por ambas ilicitudes, la tributaria y la penal, es idéntico, con independencia de los distintos objetivos político criminales que, de manera secundaria, persigan ambos órdenes jurídicos¹⁵.

También se relaciona con la antijuricidad la respuesta sobre la problemática de la responsabilidad civil. Contesta la sentencia a quienes señalan la extrañeza de poner en marcha la persecución penal sin posibilidad de condenar a la responsabilidad civil, remarcando la trascendencia de la defensa de valores esenciales de orden constitucional que se imputa al delito fiscal, lo que explicaría el castigo penal en un proceso sin víctima. Con esto se está hipervalorando el delito fiscal equiparándolo a delitos de mucha mayor entidad olvidando su carácter circunstancial. La anterior sentencia de 10 de octubre 2001, con acierto, acusa de acercamiento a un Derecho penal de autor a aquella tesis, como la defendida en 15 julio 2002, que penalizara delitos sin lesividad. Es un principio generalmente aceptado de la política criminal que no se deben criminalizar hechos que carecen de relevancia fuera del ámbito del Derecho penal o que la han perdido con el transcurso del tiempo. Lo contrario conduciría a un Derecho penal de autor.

¹⁴ M. Bajo Fernández – S. Bacigalupo, Derecho Penal Económico, Madrid 2001, págs 76 y sigs.

¹⁵ Tiene relación con el injusto el argumento de la atipicidad por inexistencia de sujeto pasivo, bien jurídico u objeto material. Pues bien, la sentencia contraargumenta con el manido razonamiento de la necesidad de coincidencia temporal entre los distintos elementos típicos y el momento de comisión del hecho. En este punto debemos recordar el carácter especial del bien jurídico en este delito en el que, como destacó Córdoba, existe una cierta temporalidad. Señala Córdoba que la desaparición del interés de la Administración al cobro del tributo comporta, a su vez, la extinción del bien jurídico protegido. 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 ya prescrita tributariamente. Precisamente la rigurosa aplicación de la dogmática del bien jurídico obliga a la solución

Bibliografía

BAJO FERNÁNDEZ, M. “La polémica prescripción del delito fiscal (A propósito de la STS 6 noviembre 2000)”, en AP, 8, 2001, págs. 12 y sigs.

COBO DEL ROSAL, M., “Sobre algunas concretas garantías penales de los contribuyentes”, La Razón, 10.11.2001.

CÓRDOBA RODA, J., “ Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda Pública”, La Ley, nº 4886, 17 septiembre 1999

CHOCLÁN MONTALVO, J.A., “De nuevo sobre la incidencia del plazo de prescripción de la Ley del Contribuyente en el contenido de injusto o en la punibilidad del delito fiscal”, Actualidad Jurídica Aranzadi nº 464, 7 diciembre 2000.

FALCÓN Y TELLA, “Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria”, Quincena Fiscal, nº 19/1998

FERREIRO LAPATZA, J.J., “Prescripción tributaria y delito fiscal”, La Ley, nº 4886, 17 septiembre 1999.

LASCURÁIN 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, nº 4, 1999,

MERINO JARA,I/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., “Prescripción del delito fiscal (Al hilo de la STS, Sala 2ª, de 6 de noviembre de 2000)”, Actualidad Jurídica Aranzadi Nº 466, 21 diciembre 2000.

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., “La imposible coordinación del plazo de prescripción del delito fiscal y el nuevo plazo de cuatro años del artículo 64 LGT”, Quincena Fiscal 5/2000.

RODRÍGUEZ RAMOS, L., “La prescripción de las infracciones tributarias delictivas (Comentario a las sentencias de la Sala 2ª TS de 10 y 30 de octubre 2001)”, Actualidad Jurídica Aranzadi, Nº 518, 31 enero 2002.

“La prescripción del delito fiscal (Perspectiva desde la secundariedad del Derecho penal tributario)”, Actualidad Jurídica Aranzadi Nº 470, 25 enero 2001.

SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, J., “Delito fiscal, prescripción y determinación del hecho”, Actualidad Penal Nº 10/2002.

SILVA SÁNCHEZ, J./RAGUÉS i VALLÉS, R., “La determinación del hecho a efectos de prescripción”, Actualidad Jurídica Aranzadi, Nº 507, 2001.

SOTO NIETO, F., “Prescripción del delito fiscal. Nueva aportación jurisprudencial”, Diario La Ley, 4 Octubre 2002.

“Delito fiscal, prescripción y deuda tributaria”, La Razón, 28.12.2000.