

R e v i s t a
T é c n i c a
T r i b u t a r i a

E S T U D I O S

DELITO FISCAL Y PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

José Juan Ferreiro Lapatza

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Central de Barcelona

Miembro de la AEDAF

SUMARIO

1. LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY PENAL MÁS FAVORABLE.
2. RETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL EN BLANCO.
3. EL ELEMENTO NORMATIVO DEL TIPO DEL DELITO FISCAL: LEY PENAL EN BLANCO.
4. CONSECUENCIAS: LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY FISCAL MÁS FAVORABLE.
5. DELITO FISCAL Y PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA.
6. CONCLUSIÓN: PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA Y DELITO FISCAL.

E S T U D I O S

1. LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY PENAL MÁS FAVORABLE.

“La aplicación retroactiva de la ley penal más favorable no es una cuestión exclusiva del derecho sustantivo o material ordinario sino que alcanza rango y categoría constitucional por aplicación de lo dispuesto en los arts.9.3 y 25.1 de la Constitución, así como en los arts. 2.3 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y art.15 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales cuyas disposiciones forman parte de nuestro ordenamiento jurídico al haber sido debidamente ratificados por España”. (STS 22 abril 1991).

2. RETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL EN BLANCO.

“Cuando se trata de una ley penal en blanco o de un tipo penal con elementos normativos para cuya integración haya de acudir a una norma diferente de la propiamente penal, la modificación de esta norma complementaria de la de orden criminal puede determinar la destipificación de una concreta conducta y permitir la aplicación del artículo 24 del Código Penal incluso con revisión de una anterior sentencia firme condenatoria...” (STS 5 mayo 1995).

“Toda norma que completa una disposición penal pasa a gozar de la naturaleza penal de esta última. El Tribunal Supremo tiene declarado que la retroactividad de la ley penal más benigna se extiende a la normativa extrapenal llamada a integrar el tipo penal en blanco -Sentencias de esta Sala del Tribunal Supremo de 9 marzo 1964, 13 diciembre 1966 y 13 junio 1990.” (STS 31 octubre 1997).

3. EL ELEMENTO NORMATIVO DEL TIPO DEL DELITO FISCAL: LEY PENAL EN BLANCO.

“Es opinión unánime de la doctrina”, se ha dicho en el Tribunal Supremo (STS 27 diciembre 1990), “que tanto el antiguo delito (art.319) como el vigente delito contra la Hacienda Pública (art.359) del Código Penal, son delitos de resultado...” y que “este resultado está constituido por la producción a la Hacienda de un real perjuicio económico por cuantía superior...” a una suma determinada.

“Las opiniones divergen cuando se trata de determinar si tales sumas o cuotas constituyen una condición objetiva de punibilidad o una característica del resultado”.

“Pero se consideren condición objetiva de punibilidad o característica del resultado son elementos valorativos, no descriptivos, de la figura delictiva, sobre cuya caracterización -elementos valorativos de modalidad normativa- no existe discrepancia alguna: se trata de una ley penal en blanco.”

José Juan Ferreira Lapitz

4. CONSECUENCIAS: LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY FISCAL MÁS FAVORABLE.

Las consideraciones hechas hasta aquí por el Tribunal Supremo -que no por mí- llevan -en mi opinión- a una consecuencia indubitada que, para explicarla con claridad, expondré con un ejemplo.

Una persona física compra en 1.989 un inmueble por 40 m.de pts. y lo vende en 1.992 por 100 m.de pts. No declara la plusvalía habida.

En 1.994 la Inspección descubre este hecho y aplicando el tipo (superior al 50%) a la base (60 m.de pts.) estima que la infracción, al eludir el pago de una suma superior a 30 m.de pts., puede ser constitutiva de delito y pasa "el tanto de culpa a la jurisdicción competente" en aplicación del art.77.6 LGT.

Si el delito se juzga en 1.995 no cabría esperar sino una condena.

Pero el delito se juzga en 1.998. La Ley fiscal ha variado radicalmente. El tipo de gravamen aplicable a la plusvalía realizada es el 20% y la cuota defraudada, a efectos penales -insisto a efectos penales y no administrativo tributarios- es de 12.500.000 pts. No cabe esperar sino una sentencia absolutoria. Ni cabe esperar sino que el cálculo pericial -si se produce- se haga conforme a la ley fiscal más favorable. Volveremos más tarde sobre la pericia deteniéndonos ahora en la aplicación retroactiva de la Ley en blanco más favorable.

Como sabemos, fue Binding el primero que explicitó una teoría sólida y trabada sobre las "leyes penales en blanco", dentro de una obra científica en la que, llamativamente, se defendía el principio general de la aplicación de la ley penal vigente en el momento de realizarse el hecho y, en consecuencia, la irretroactividad de la ley más favorable.

La obra de Binding no es más que una muestra de la especial atención que la doctrina alemana ha prestado a los límites temporales de aplicación de la Ley penal y de la diversidad de posturas que en este tema se han defendido. Diversidad que, muchas veces se ha sostenido sobre la base de las sutilezas propias del llamado "Derecho de profesores"; y que, desde luego, no ha impedido la defensa generalizada tanto del principio general de irretroactividad como (sobretudo tras la segunda guerra, lo que no es desde luego una mera coincidencia histórica) de su excepción: la retroactividad de la ley penal más favorable, también en cuanto esta regla se refiere a las leyes penales en blanco.

Por fortuna nuestra doctrina científica, nuestra jurisprudencia y nuestro ordenamiento positivo, incluso durante el anterior régimen, han sido y son mucho más claros y tajantes en la defensa irrestricta de los dos principios: el de la irretroactividad general de las leyes penales y el de la retroactividad de la Ley penal más favorable.

E S T U D I O S

Principios apoyados a su vez, entre otras bases, en los principios de legalidad, seguridad e igualdad que se sitúan en el núcleo esencial del Estado democrático de Derecho y que impiden cualquier interpretación limitativa no querida por ellos en la aplicación de las dos reglas a las que ahora me estoy refiriendo.

Entendiéndolo así el art.2.2 del vigente y reciente CP, siguiendo -insisto- una ya larga tradición en nuestro ordenamiento, nos dice que: "tendrán efectos retroactivos aquellas leyes penales que favorezcan al reo, aunque al entrar en vigor hubiera recaído sentencia firme y el sujeto estuviere cumpliendo condena". El carácter claro y rotundo de esta norma hace innecesarios otros argumentos para rechazar disquisiciones restrictivas propias de un derecho de profesores empeñado en oscurecer lo claro, empeñados en la novedad a cualquier precio, e inspirados en otros ordenamientos menos cercanos y obedientes que el nuestro a los principios de seguridad, legalidad e igualdad, según los cuales, entiendo, parece indefendible castigar o seguir castigando una conducta que ahora, a través de normas válidamente emanadas de ella, la comunidad política juzga que no es merecedora de castigo.

"Lo primero que llama la atención" -ha dicho un autorizado autor recientemente (Morillas Cueva)- es la amplitud con que está redactado el art.2.2 con respecto a otras legislaciones extranjeras."

Amplitud que no hace sino reflejar nuestra tradición y el sentir de nuestros Tribunales, según los cuales "puede integrarse el tipo penal en blanco (STC 62/97, de 7 de abril) con las disposiciones que permanecieron vigentes después" de la STC 45/89 "sin lesionar, por supuesto, los derechos básicos en juego e incluso acudir a la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación de dicho Impuesto, que regula el régimen transitorio de los periodos anteriores a 1988, siempre que fuere más favorable (art.24 CP)" (los votos particulares de los Sres. García Mon y Mendizábal acentúan si cabe esta afirmación). En la misma línea se mueven las S.S.T.S. 20 octubre 1.992 y 5 mayo 1.995 en materia de contrabando (aunque en ambos casos el fallo sea condenatorio por entender, en el primero, que la mercancía era de procedencia extracomunitaria y, en el segundo, que el tabaco sigue siendo objeto de monopolio) y, en materia de control de cambio, la STS de 18 mayo de 1.992 en la que, con toda claridad se dice que:

Respecto a la aplicabilidad de esta legislación a conductas anteriores al 1 de febrero de 1.992, fecha de entrada en vigor del Real Decreto 1816/1.991, realizadas durante la vigencia de una norma que las tipifica como infracciones penales, no puede ofrecer duda en cuanto que se trata de la aplicación retroactiva de una norma favorable, conforme al art. 24 del Código Penal, que así lo dispone con carácter general, y ni siquiera puede cuestionarse tal efecto retroactivo, aun cuando se le reputara como normativa administrativa extrapenal, pues tanto la doctrina como la jurisprudencia de esta Sala reiteradamente, mantienen que por Ley Penal ha de entenderse, a efectos del art. 24 del Código Penal, no sólo los preceptos que definen figuras concretas del ilícito penal, sino también los preceptos de otros ordena-

José Juan Ferreira Lapatza

mientos jurídicos que integran las llamadas Leyes penales en blanco -cfr. Sentencias 12 diciembre 1.966, 6 junio 1.983, 25 noviembre 1.985-.

No parece sino que el criterio sentado de forma tan rotunda y clara por el Tribunal Supremo haya de aplicarse con igual certeza respecto de las leyes tributarias que conforman el complemento extrapenal de las normas que en el CP tipifican el delito fiscal.

Y si tal criterio ha sido sentado y seguido con claridad por nuestros Tribunales, con no menos claridad ha sido sentado y seguido por nuestra doctrina más tradicional, autorizada y consolidada de modo general: Córdoba, notas a Maurach, página 144; Antón Oneca, Derecho Penal, Parte General, página 107; Rodríguez Devesa, Derecho Penal Español, Parte General, página 203; Jiménez de Asua, Tratado de Derecho Penal, II, páginas 661 y 662; Ferrer Sama, Comentarios al Código Penal, II, 1947, páginas 152 y 153; Quintano Ripollés, Curso de Derecho Penal, I, Madrid, 1963, página 163; Rodríguez Mourullo, Derecho Penal, Parte General, Madrid, 1977, página 136; Bustos Ramírez, Manual de Derecho Penal Español, Parte General, páginas 98 y siguiente; Mir Puig, Derecho Penal, páginas 28 y 29.

La amplitud y complitud con que nuestro Tribunal Supremo y nuestra doctrina ha reconocido y reconoce la retroactividad de las leyes penales en blanco se refleja, en fin, en las citas que, para terminar en este punto, inserto a continuación:

“Por ley penal a efectos del art. 24 del Código Penal”, dice la STS de 6 de junio de 1.985, “debe entenderse todo precepto del cual resultan consecuencias penales. Por tanto, no sólo los que se refieren a la pena o definen figuras concretas del delito, sino también los de otras ramas jurídicas que dan contenido a las llamadas Leyes penales en blanco, son modificaciones extrapenales de la Ley penal, pues forman parte del conjunto de presupuestos de los que depende la pena. La modificación puede aumentar o restringir el ámbito de la tutela penal, dando mayor o menor plenitud al precepto, a partir del momento en que la modificación se produce; en rigor, estamos en presencia de una Ley nueva a la que es de aplicación lo prevenido en el artículo 24 citado; es criterio unánime en la doctrina recogida en Sentencia de 13 de diciembre de 1.966, 26 de junio de 1.963, 8 de noviembre de 1.963, 9 de marzo de 1.964”. En el propio sentido se manifiesta la Sentencia de 26 de septiembre de 1.983.

Dos citas doctrinales creo deben añadirse a lo tan claramente expresado por esta Sentencia del T.S. para hacer ver esta línea continua del Derecho penal español.

Rodríguez Devesa, Catedrático con una amplia experiencia en el ámbito de la Administración de Justicia, dice en su “Derecho Penal” en 1.976 (p.174): “a efectos del art. 24, habrá que entender por ley penal el conjunto de todos aquellos presupuestos de los que depende la pena que se haya de imponer en el caso concreto”.

“En la determinación de la ley penal más favorable deben tenerse en cuenta también las llamadas modificaciones extrapenales de la ley penal, pues forman parte del conjunto

E S T U D I O S

de presupuestos de los que depende la pena. La modificación puede aumentar o restringir el ámbito de la tutela penal, dando mayor o menor amplitud al precepto a partir del momento en que la modificación se produce y, en consecuencia, habrá de entenderse que entonces estamos ante una ley nueva, a la que es de aplicación lo prevenido en el art. 24."

Hace una semana, cuando esto escribo, se publicó el "Curso de Derecho penal económico" dirigido por Bacigalupo, Juez y Catedrático y, en él, el citado autor dice (pp. 216-218):

"De todos modos, cualquiera sea el contenido que se quiera atribuir a la "acción" de no pagar, lo cierto es que aquello que antes era una elaboración jurisprudencial ha pasado a ser Derecho positivo: la "defraudación" fiscal consiste en no pagar tributos a los que se está obligado; el delito fiscal es (también) un delito de omisión.

La tipicidad en los delitos de omisión depende del incumplimiento de una mandato de acción. Por tanto, es preciso establecer qué exige el deber fiscal cuya infracción es punible o, dicho de otra manera, cuál es el comportamiento debido.

La primera cuestión concierne a la aplicabilidad del art.24 CP (retroactividad de la ley más favorable) a los complementos normativos fiscales. La jurisprudencia... ..moderna extiende la aplicación del art. 24 CP también a las modificaciones del tipo penal y, consecuentemente, de los complementos normativos de las leyes penales en blanco (SSTS de 8 de noviembre de 1.963, 25 de septiembre de 1.985, 13 de junio de 1.990). El fundamento de esta línea jurisprudencial es claro: el carácter más favorable de una ley en relación a otra no se mide sólo por la menor gravedad de la consecuencia jurídica, sino también por la menor amplitud del tipo penal, es decir, por la menor reducción de la libertad que genera un tipo penal menos abarcador.

La consecuencia práctica de este punto de vista en relación al delito fiscal es que la deuda fiscal se deberá considerar siempre según la ley fiscal más favorable, aunque ésta sea posterior al hecho. En un ámbito legislativo tan fluido como es el de las leyes fiscales la cuestión tiene una considerable trascendencia.

La misma postura se ha mantenido, en la doctrina tributaria por aquellos autores que se han ocupado especialmente del tema: Falcón, Clavijo y Pérez Royo, a quién pertenecen estas palabras:

La principal cuestión que suscita la aplicación del principio de retroactividad de la norma más favorable en los casos de delitos contra la Hacienda Pública es la de la consideración que, en relación con este principio, debe atribuirse a las modificaciones de la normativa tributaria. En el caso de que la norma tributaria vigente en el momento de la comisión de defraudación fuera sustituida por otra más favorable (por ejemplo, en el caso de una rebaja de la tarifa del IRPF como sucede en el Proyecto de Ley actualmente en curso de debate parlamentario), ¿ha de entenderse que esta modificación debe ser tomada en cuenta en los procesos penales por hechos cometidos bajo la anterior legislación? En otras palabras: a la hora de determinar la cuantía de la deuda tributaria en el proceso penal ¿hay que estar a la resultante de la nueva normativa o de-

José Juan Ferreira Lapriza

berá mantenerse el cálculo sobre la base de la norma vigente en el momento de la comisión de los hechos?

Para responder a esta cuestión es necesario recordar el carácter de norma penal en blanco que caracteriza a los tipos de los delitos contra la Hacienda Pública. Se trata de preceptos que incluyen una serie de elementos normativos del tipo para cuya definición es necesario acudir a la legislación fiscal. En este sentido, la norma fiscal, en cuanto aparece invocada implícitamente por la definición del tipo, tiene la consideración de norma penal. De manera que, a efectos estrictamente penales, la aplicación de dicha norma debe realizarse siguiendo el principio de retroactividad de la norma más favorable.

Y ha de recordarse aquí que el tipo del delito fiscal se delimita en función de la cuantía defraudada. Como señala Bacigalupo "elementos del tipo son aquellos que pertenecen a la infracción de la norma; la norma que infringe quien elude el pago de impuestos es la que obliga al tributo; la obligación de tributar no comienza en los 15.000.000 de ptas. "...pero sólo si se supera esta cifra es punible la acción". Si la norma fiscal más favorable no determina una deuda superior no existen las condiciones objetivas de punibilidad.

La cuestión tiene, sin duda, una enorme trascendencia pues no vierte sus consecuencias sólo al delito fiscal sino también a las infracciones tributarias definidas, tipificadas, en los arts. 77, 78 y 79 LGT, que son también normas sancionadoras en blanco a las que debe aplicarse también (Cfr. STC 8 junio 1981) el principio de retroactividad de la Ley penal más favorable.

No se trata -insisto- sólo de aplicar las normas que tipifican las infracciones y establecen las sanciones que sean más favorables (a lo que parece referirse el art. 4.3 de la Ley 1/98) sino las leyes fiscales sustantivas (p. ej. la Ley del IRPF) que, complementan los tipos fijados por la LGT, cuando su aplicación resulta más favorable al contribuyente.

Ello quiere decir que si el procedimiento sancionador se inicia en el cuarto año después de realizado el hecho imponible la sanción, cuando se exija, no puede exigirse sino conforme a la norma fiscal que determina una cuantificación más favorable para el contribuyente y que haya estado en vigor en el período transcurrido desde la realización del hecho y la exigencia efectiva de la sanción.

La cuota ha de exigirse conforme a la legislación en vigor al tiempo de realizarse el hecho imponible pues en cuanto a ella no existe el principio de la ley más favorable, pero la sanción si ha de determinarse conforme a la legislación más favorable al contribuyente.

Ya sé que ésto es muy difícil de llevar a la práctica. Pero los ciudadanos no tienen la culpa de la inestabilidad de las leyes fiscales ni de los cambios frecuentes y frecuentemente frívolos e innecesarios, puramente propagandísticos o demagógicos, que estas leyes sufren continuamente.

E S T U D I O S

La Administración tributaria ha de cuantificar la deuda a efectos de sanciones o de delito fiscal (cuando los inspectores actúan como peritos) de acuerdo con la ley fiscal más favorable que haya estado en vigor hasta el momento de fijar la sanción o de rendir la pericia. Es la Constitución quien lo ordena. Nadie, mientras la Constitución no se modifique en este punto, puede desobedecerla o hurtar su aplicación con argumentos formalistas, de posibilidad práctica o con sofismas que nos alejen de su aplicación práctica, real y efectiva.

Y quizás quepa señalar aquí que toda liquidación exige una previa calificación jurídica. Las liquidaciones hechas por los inspectores de Hacienda a petición judicial también: son, también, pericias en derecho que han de admitirse para todos, también para la defensa, o para nadie. La verdad penal pide, quizás, terminar con la hipócrita y absurda suposición de que el juez penal o el abogado penalista han de conocer, a efectos del juicio oral, con profundidad todo el ordenamiento, aún en sus más sofisticadas especialidades. El justiciable, en materia fiscal, tiene derecho a la asistencia en juicio, en la forma que sea, de un especialista en derecho penal y un especialista en derecho fiscal de la misma forma que la acusación puede ser ejercida por el Fiscal y el Abogado del Estado. Las reformas que se anuncian en materia de enjuiciamiento deberán atender estas exigencias. Las actuales leyes de enjuiciamiento debieran ser interpretadas, hasta el límite, en esta dirección y no quedar ancladas en el momento histórico en el que vieron la luz y en el que estas exigencias -las exigencias de especialización- no se planteaban con la urgencia de hoy.

En esta línea, cabe sin duda defender una mayor apertura en las posibilidades de codefensa que no se reduzcan a la sustitución sino que posibiliten la actuación simultánea de defensores; o, de otro modo, una actuación absolutamente libre de quienes están llamados a actuar en la pericia como expertos fiscales: una actuación abierta, sin restricciones, a todo tipo de consideraciones -también y en primera línea jurídicas- que sean relevantes para precisar los hechos, señalando y perfilando todos sus matices, todos los matices que sean relevantes para su recto enjuiciamiento.

No olvidemos que ya ahora -después del mandato claro y tajante del art. 10 de la Ley 43/95 del Impuesto de Sociedades no cabe dudar de ello- las normas contables son también normas jurídicas y que las pericias contables deben de ser entendidas también, en este sentido, como pericias en Derecho. La línea abierta por esta Ley debe ser reconocida, sin restricción alguna, posibilitando abiertamente la pericia en Derecho si no queremos recortar las posibilidades de defensa del justiciable.

5. DELITO FISCAL Y PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA.

Y abordo así, por último, el punto que da origen y explica este ya largo trabajo: las consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a 4 años de la prescripción de las deudas tributarias dispuesto por la Ley 1/98.

Jose Juan Ferreira Lopez

Y voy a abordar este punto, en su inicio, hablando también por boca de otros, con más autoridad que yo.

“El efecto fundamental de la prescripción -señala Costan (T.I.V.II)- es extinguir el derecho o acción que sea objeto de ella, juntamente con todos los derechos accesorios. Y esto con carácter retroactivo.”

Tan contundente afirmación puede plantear alguna duda, desde luego, en el ámbito del Derecho Civil. “La tradicional discusión -señala Puig Ferriol (Manual de Derecho Civil)- acerca de si la prescripción extintiva afecta al derecho subjetivo o a la acción para ejercitarlo en juicio no debe preocupar en exceso. El art. 1930.2 Cc habla de la prescripción de “los derechos y las acciones”, probablemente sin ánimo de resolver el problema, pues en el contexto del Código civil se usan frecuentemente como sinónimos los términos derecho y acción.”

Pero inmediatamente hemos de añadir que en el ámbito del Derecho tributario el problema no se plantea o, si se quiere, está totalmente resuelto.

“En la actualidad -dice en este sentido Muñoz Baños (Infracciones y delitos)- el tema está plenamente resuelto con la aparición del nuevo Reglamento de Recaudación aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, porque en su artículo 62.4 establece que la prescripción ganada extingue la deuda tributaria, aprovechando por igual a todos los obligados al pago. Ello significa que aunque se ingrese una cantidad que ha prescrito no se está renunciando a la prescripción ganada, porque ésta es irrenunciable y se aplica de oficio incluso cuando se paga la deuda (art. 60.1 del Reglamento de Recaudación). Dicho de otro modo, al entenderse extinguida la deuda por prescripción el acreedor no tiene ningún derecho a cobrar, y cuando el deudor le paga la deuda que ya se ha extinguido, aquél no tiene más remedio que devolver lo cobrado.

Para mayor abundamiento en esta postura, el artículo 7.1c) del Reglamento de Devolución de Ingresos Indevidos incluye el ingreso de tributos prescritos como un caso en el que procede practicar la devolución.”

No cabe duda pues, a mi juicio, de que en el transcurso de cuatro años se extingue la deuda tributaria y, en consecuencia, todas las responsabilidades derivadas de la misma, incluso las penales.

Esta última afirmación exige, desde luego, por su importancia, una prueba adicional. Y tal prueba, desde luego, existe: tanto en sentido negativo como en sentido positivo.

En sentido negativo ha de decirse que cualquier otra interpretación sobre los efectos penales de la prescripción tributaria conduce inevitablemente al absurdo. Y cualquier jurista sabe que una interpretación que conduzca al absurdo debe ser rechazada de plano.

E S T U D I O S

En efecto, si entendemos que, prescrita la obligación de pago, el delito puede ser perseguido hasta que transcurra el quinto año se producen, entre otros, estos dos efectos absolutamente -por absurdos- rechazables:

a) Como ha indicado Falcón, la obligación prescrita "resucitaría" vía responsabilidad civil, con la sentencia condenatoria, cuando ya el propio legislador ha declarado que no existe -porque se ha completado el plazo de prescripción- daño alguno para la Hacienda pública que deba ser reparado.

El bien jurídico protegido -para mí clarísimamente, el dinero público al que van unidas todas las ideas de lealtad y solidaridad que muchos han indicado como bien jurídico protegido- sólo lo es - porque así lo ha declarado el legislador de modo claro y rotundo- mientras la obligación no prescriba.

El delito fiscal sólo protege a la obligación de pagar deudas no prescritas. La prescripción afecta así al tipo del injusto destruyéndolo cuando ha transcurrido el plazo de cuatro años.

No quiere decir esto, resulta claro, que el plazo de prescripción del delito por cinco años sea inoperante. En absoluto. El delito ha de perseguirse antes de los cinco años siempre que se trate de una obligación no prescrita, aún más allá de los cuatro años, por haberse interrumpido el plazo de prescripción.

b) Si se defiende la perseguibilidad del delito por una obligación prescrita se produce igualmente el absurdo de que aquel que ha visto prescribir su obligación es de peor condición que aquel cuya obligación no ha prescrito.

En efecto, quien ha dejado de pagar puede hacerlo -utilizando la excusa absoluta del art. 305 CP- mientras la obligación no prescriba aunque hayan pasado cuatro años desde la realización del hecho imponible (cuando la prescripción se haya interrumpido, p. ej., por un acto propio) mientras no haya actuaciones inspectoras o judiciales.

Pero quien haya ganado la prescripción por el transcurso no interrumpido del plazo de cuatro años ya no puede hacerlo en el quinto año porque no puede pagar una deuda prescrita. En este quinto año, si se defiende que el delito no prescribe sino a los cinco años aunque haya prescrito la obligación, no puede pagar ya la deuda utilizando así la mencionada excusa absoluta y extinguiendo así todas sus responsabilidades penales.

Y debo de indicar en este punto que -a mi juicio- la interrupción de la prescripción del delito fiscal por una actuación judicial exige el conocimiento formal del sujeto infractor de que el procedimiento se dirige contra él. Pues así lo dice expresamente el art. 305.4 "in fine" y así lo había mantenido desde siempre la doctrina más autorizada (Cfr. Pérez Royo, Derecho Financiero)

La polémica en la que recientemente ha incidido la sentencia del "caso Marey" no puede -en mi opinión- plantearse en el ámbito del delito fiscal.

José Juan Ferreira Lopatza

Pues bien, las dos absurdas consecuencias que acabamos de reseñar -la resurrección de una deuda extinguida vía responsabilidad civil y la imposible excusa absoluta para las deudas prescritas- se obvian si entendemos que la prescripción de la deuda extingue también, junto a la obligación, las consecuencias penales del impago.

Esta explicación parece también coherente con una explicación en los términos especializados del Derecho penal si se utiliza alguna o todas las vías que señalamos a continuación:

a) Si entendemos, como parece se entiende mayoritariamente, que el delito fiscal es un delito de resultado no podemos sino estar de acuerdo - con Cobo y Vives (por todos) que "la falta del resultado típico provoca la atipicidad de la conducta". La prescripción provoca la anulación *ex tunc* de la obligación, la falta, en términos jurídicos del deber de ingresar y del resultado dañoso que el incumplimiento de este deber provoca. Es el legislador quien, declarando prescrita la obligación declara la inexistencia de todo daño exigible o reclamable. El daño producido deja de existir jurídicamente. "También queda excluido el tipo del injusto -señalan Cobo y Vives- allí donde, aún concurriendo todos los presupuestos del hecho típico, y su particular contenido del injusto, se halla presente alguna característica negativa". La obligación prescrita deja de surtir cualquier efecto "ex tunc", desde su nacimiento, no es exigible, no es reclamable el daño derivado de su impago y destruye de esta forma el tipo al declarar irrelevante - a efectos jurídicos- su falta de pago.

b) "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" (Cobo y Vives "Derecho Penal").

En este sentido hemos dicho ya que el bien jurídico protegido es la prestación tributaria debida mientras la deuda no prescriba. La protección del bien jurídico no va más allá del momento de la prescripción. Y ello tanto si el bien jurídico se entiende en este caso en su estricta materialidad -el dinero que ha de pasar a las arcas públicas- como si se entiende como derecho subjetivo que la Hacienda puede ejercitar frente al particular. El derecho se extingue por la prescripción; la cantidad debida ya no lo es.

c) He mantenido hasta aquí que la prescripción supone la exclusión del tipo del injusto. Pero, aún si se afirma la realización del tipo en la deuda no pagada y prescrita ésta no dejaría de ser irrelevante a efectos penales pues aunque podamos estar de acuerdo -con Cobo y Vives- en que "Prima facie, debe negarse toda eficacia al consentimiento en los delitos contra la comunidad, pues la voluntad colectiva de los ciudadanos se manifiesta por medio de la ley, y fuera de ella ningún acto realizado por cualquier autoridad o funcionario puede estimarse como manifestación de la voluntad comunitaria"; también debemos estar de acuerdo con estos autores cuando siguen

E S T U D I O S

diciendo, sin solución de continuidad (D.Penal, p.407) que: "Las leyes expresan, y por lo general de forma terminante, las conductas que la comunidad está dispuesta a consentir."

Y no puede caber la menor duda de que, al regular la prescripción, la comunidad manifiesta a través de la ley de forma clara y terminante que está dispuesta a consentir, que consiente y ordena a todos los funcionarios consentir el impago de las deudas prescritas. La prescripción actúa así como una causa de justificación que hace imposible ya la persecución del delito, al modo en que el consentimiento del ofendido puede hacer imposible la persecución de otros delitos.

d) La prescripción de la deuda tributaria determina igualmente la falta de culpabilidad.

"Hay una serie de casos -dice Rodríguez Devesa- en los que a pesar de ser el sujeto imputable y de haber realizado dolosa o culposamente una conducta típicamente antijurídica, la ley le declara exento de responsabilidad criminal. Paulatinamente se ha abierto paso la idea de que la única explicación razonable para ellos es que falta la culpabilidad por no ser jurídicamente exigible una conducta distinta."

Y añade: "El nivel de exigibilidad de una conducta distinta lo determina siempre el propio ordenamiento jurídico."

Pues bien, si aplicamos la clara enseñanza de Rodríguez Devesa al supuesto de la deuda tributaria prescrita, hemos de entender, sin duda, que el ordenamiento exige de quien realiza el hecho imponible el pago de la cantidad debida mientras, y sólo mientras, la deuda no se extinga por prescripción; y que no permite el pago de la deuda prescrita. La conducta exigible por el ordenamiento es la de pagar mientras la deuda no prescriba y la de no pagar si la deuda ha prescrito. Ninguna otra conducta puede ser exigida. Transcurrido el plazo de prescripción no es exigible una conducta distinta tendente al pago de la deuda. A partir de este momento la Ley declara al sujeto exento de responsabilidad penal haciendo ésta inexigible. "Falta la culpabilidad", hemos visto dice Rodríguez Devesa, "por no ser jurídicamente exigible una conducta distinta".

e) Por último, no pueden ignorarse las dificultades para la iniciación de un procedimiento penal por el impago de una deuda ya extinguida y, por tanto, en el momento del inicio del proceso, inexistente. El antiguo deudor ya no está obligado, ahora, a pago alguno porque la ley le ha eximido de tal deber. El complemento normativo tributario de la ley penal declara, ahora, que la deuda no existe ni existe el deber de pago, ni se omite su realización. La ley aplicable ahora hace imposible la iniciación del proceso para castigar la falta de pago de una obligación ahora inexistente, dada la ausencia de condiciones objetivas de perseguibilidad por lo que, desde el momento en que tal ausencia se constata debe suspenderse también la tramitación del proceso en su caso ya iniciado (Cfr. Rodríguez Devesa, p. 585. Derecho Penal).

José Juan Feneiro Lopez

6. CONCLUSIÓN: PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA Y DELITO FISCAL.

En cualquier caso signifique la prescripción ganada la exclusión del tipo, la falta de culpabilidad, la concurrencia de una causa de justificación o la ausencia de las condiciones objetivas de perseguibilidad parece claro que -en todo caso, repetimos- significa que se han extinguido también las responsabilidades penales que derivan de la elusión del pago de un tributo.

Y siendo esto así no parece pueda discutirse que el acortamiento del plazo de prescripción de las deudas tributarias a cuatro años operado por la Ley 1/98 deja fuera de la órbita penal -por aplicación de la ley penal más favorable- todas aquellas conductas cuya persecución inculpativa fue iniciada en el pasado, por la Inspección de Hacienda o por los órganos de la Justicia, después de transcurridos cuatro años desde su realización.

La deuda ha de declararse -a efectos penales- prescrita, el proceso, en su caso, iniciado debe declararse carente de objeto y debe, en consecuencia suspenderse su tramitación.

No queremos cerrar, sin embargo, estas páginas sin subrayar que, a nuestro juicio, la prescripción de la deuda tributaria determina la exclusión del tipo del injusto, ya que afecta, como ya hemos dicho tanto al resultado como al bien jurídico protegido, y que, por tanto, la aplicación de la ley penal más favorable hace aplicable ahora a las conductas realizadas en el pasado el plazo de prescripción de cuatro años ahora establecido: el transcurso de cuatro años desde que se produjo la falta de pago de un tributo penalmente reprochable hasta que se inició la actuación de la Inspección o de la Justicia hace decaer tal reproche debiendo suspenderse el proceso, en su caso, iniciado y debiendo levantarse la pena, en su caso, todavía no cumplida.

La base de esta exclusión parece, en el sentido apuntado, clara: el tipo integrado con las normas de complemento que regulan la prescripción tributaria declara punible la falta de pago de una obligación no prescrita. El acortamiento del plazo -evidentemente más favorable- debe aplicarse con efectos retroactivos: el derecho actual declara punible la falta de pago sólo si desde el hecho imponible hasta la iniciación de las actuaciones inspectora o judiciales no ha transcurrido el plazo de cuatro años.

