

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

**LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY PENAL
MÁS FAVORABLE EN LOS CASOS DE MODIFICACIONES
EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA**

Fernando Pérez Royo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Sevilla

Miembro de la AEDAF

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. EL PRINCIPIO DE APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY PENAL MÁS FAVORABLE: FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA.
3. LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY PENAL MÁS FAVORABLE EN EL CASO DE TIPOS PENALES EN BLANCO.
4. LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY MÁS FAVORABLE EN LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.
5. LA MODIFICACIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA Y SU INFLUENCIA SOBRE LOS SUPUESTOS DE DEFRAUDACIONES TRIBUTARIAS COMETIDAS CON ANTERIORIDAD A LA REFORMA.

E S T U D I O S

I. INTRODUCCIÓN

Las notas que nos proponemos desarrollar versan sobre un problema de indudable importancia no sólo desde el punto de vista teórico sino también desde el de la aplicación práctica de las normas jurídicas en un campo especialmente sensible, como es el de los delitos contra la Hacienda Pública. Se trata de la cuestión de cómo debe jugar el precepto del Código Penal relativo a la aplicación retroactiva de la ley más favorable en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública, de manera singular en aquellos casos en los que, sin producirse modificación expresa del tipo penal correspondiente, sobreviene un cambio en la normativa tributaria sustantiva que reduce la carga tributaria o, en términos más generales, altera las condiciones de aplicación de los tributos en un sentido favorable al contribuyente.

Como decimos, es ésta una cuestión de indudable relevancia práctica en los momentos actuales en los que se encuentra en tramitación legislativa una modificación a la baja del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en los que nos encontramos igualmente en vísperas de la entrada en vigor de un cambio de entidad en la regulación de la institución de la prescripción tributaria, que, a partir de 1-I-1999 tendrá un plazo cuatrienal, en lugar del tradicional de cinco años.

La cuestión que nos planteamos es la siguiente: aparte del efecto en el ámbito propiamente tributario de estas modificaciones legales ¿cabe entender que las mismas pueden tener un efecto reflejo en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública y en relación a situaciones producidas antes de la entrada en vigor de la nueva normativa?

Para responder a este interrogante consideramos oportuno proceder a través de los siguientes pasos lógicos:

Primero, análisis de la formulación legal del principio de aplicación retroactiva de la ley penal más favorable y de su fundamentación jurídico criminal.

Segundo, examen de los términos en que este principio se aplica en los casos de los llamados tipos penales en blanco.

Tercero, aplicación de las conclusiones obtenidas a partir del análisis de los puntos anteriores al supuesto concreto del delito fiscal o, más correctamente, de los delitos contra la Hacienda Pública, concebidos como tipos penales en blanco o que, en todo caso, incluyen elementos normativos propios de la legislación tributaria.

2. EL PRINCIPIO DE APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY PENAL MÁS FAVORABLE: FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA.

Como es sabido, el principio general de prohibición de retroactividad de las leyes, que constituye una de las más señaladas manifestaciones de la garantía o exigencia fun-

Fernando Pérez Royo

damental de la seguridad jurídica, presenta características especiales en el ámbito del ordenamiento penal y del derecho sancionador en general.

En primer lugar, está el dato de que la prohibición de retroactividad, que para el conjunto del ordenamiento jurídico tiene un valor simplemente relativo, que puede ceder en presencia de valores o exigencias que justifiquen, a juicio del legislador, la excepción singular a dicho principio, asume, en cambio, en el ámbito del derecho sancionador un valor absoluto, que se recoge en el propio texto constitucional. Este, además de unir en el artículo 25 a la exigencia de legalidad para la definición de los tipos penales, la de que la ley sea anterior a la comisión del delito, establece, en su artículo 9, al recoger las determinaciones de la garantía general de seguridad jurídica, la prohibición absoluta de las leyes penales o desfavorables.

En segundo lugar, está el precepto o principio tradicional, recogido en todos los Códigos Penales democráticos, que ordena al juzgador aplicar al caso sometido a su juicio la norma penal posterior, con preferencia a la vigente en el momento de comisión de los hechos, siempre que esta norma posterior sea más favorable para el inculpado. Nuestro Código Penal de 1995 recoge este principio en su artículo 2 en términos muy amplios, en comparación con otros ejemplos del Derecho comparado.

Dice, en efecto, el artículo 2.2 del Código Penal: "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". Es de resaltar, como ya hemos advertido la generosidad o extensión con que nuestro Código recoge el principio de aplicación retroactiva de la ley penal más favorable: no sólo por extender sus efectos a supuestos ya juzgados, sino también porque, a diferencia de otros ordenamientos -señaladamente el alemán-, no establece ninguna distinción respecto del tipo de normas o se situaciones en que se aplica este principio. En el caso del ordenamiento alemán, en cambio, se exceptúan aquellos casos en los que la norma anterior fuera una norma temporalmente limitada en cuanto a su vigencia (**Zeitgesetze**). Hacemos esta advertencia, no por ninguna clase de prurito de erudición, sino por consideración a la influencia que el ordenamiento penal alemán y la doctrina desarrollada en torno al mismo ha ejercido tradicionalmente, y continúa ejerciendo en los momentos actuales, sobre nuestra propia doctrina, como tendremos ocasión de ver en relación a la cuestión a la que se refieren estas notas.

Pasando de la exposición de la formulación legal del principio en examen a la búsqueda de su fundamentación, debemos hacer unas someras referencias a la doctrina y jurisprudencia que se han ocupado de la cuestión.

En una primera aproximación se ha entendido que el criterio o regla sobre aplicación de la ley penal más favorable tiene su fundamento en la propia Constitución, en cuanto constituye un mero reflejo o interpretación "a sensu contrario" de la prohibición de retroactividad de las normas incriminadoras contenido en el artículo 25 de la Constitución. Esta ha sido la tesis mantenida por el Tribunal Supremo en diversas Sentencias,

E S T U D I O S

como la de 22 de abril de 1991: "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 artículos 9.3 y 25.1 de la Constitución, así como en los artículos 2.3 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y el artículo 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 ratificadas por España". Esta posición fue también la defendida por el propio Tribunal Constitucional en sus Sentencias 8/1981, de 30 de marzo y 15/1981, de 7 de mayo, aunque introduciendo una importante matización: sin negar la relación entre el mandato del Código Penal sobre aplicación retroactiva de la ley penal más favorable y el texto constitucional, el supremo intérprete de la Constitución ha negado que una eventual infracción de este precepto pueda dar lugar a un recurso de amparo, que, como se sabe, queda reservado para supuestos tasados: "El problema de la retroactividad e irretroactividad de la ley penal (...) viene regulado por nuestra Constitución en su artículo 9.3, donde se garantiza la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales. Interpretando a sensu contrario este precepto puede entenderse que la Constitución garantiza también la retroactividad de la Ley penal favorable, principio que ya estaba recogido y puntualmente regulado en cuanto a su alcance en el artículo 24 del Código Penal que, lejos de oponerse a la Constitución y haber sido derogado por ella, resulta fortalecido por la interpretación del citado artículo 9.3. Sin embargo, ni el artículo 9.3 -cuyos principios son mandatos dirigidos a los poderes públicos y, en especial, al legislador- ni, por supuesto, el artículo 24 del Código Penal definen por sí mismos derechos cuya defensa pueda dar lugar a un recurso de amparo ante este Tribunal, pues ese mecanismo sólo queda reservado en nuestro ordenamiento a la tutela de las libertades públicas y derechos fundamentales reconocidos en los artículos 14 a 29 y 30.2 de la Constitución, según establece el artículo 53.2 de la misma".

Así pues, sin negar el anclaje constitucional del artículo 2.2 del Código Penal (artículo 24 del anterior), nos encontramos, a efectos prácticos, ante una cuestión de legalidad ordinaria y no de legalidad constitucional directa (SANCHEZ YLLERA).

Profundizando en el análisis del fundamento de esta norma, existe un relevante sector doctrinal que, más allá de las genéricas referencias a "consideraciones de justicia" o "razones humanitarias", encuentra la justificación de este tradicional criterio de aplicación de la norma penal en el fundamental principio de intervención mínima, propio del Derecho Penal (VIVES ANTON) o en las exigencias de la llamada "prohibición de exceso" (COBO DEL ROSAL/VIVES ANTON, SILVA SANCHEZ).

Por nuestra parte, como ya hemos adelantado en un trabajo precedente (Ponencia española sobre "La Criminalización de las Infracciones Tributarias" presentada en las "Jornadas Luso-Hispanoamericanas de Derecho Tributario" celebradas el pasado mes de Octubre en Lisboa), entendemos que, para encontrar una fundamentación acabada de la regla que ocupa nuestra atención, han de tenerse en cuenta, por un lado, los men-

Fernando Pérez Royo

cionados principios de intervención mínima o prohibición de exceso, y por otro, la exigencia de igualdad, en los términos específicos en que ésta se recoge tradicionalmente en la aplicación de las normas penales.

Efectivamente, lo que de manera expresa ha querido el legislador es que, a la hora de valorar la antijuridicidad de una conducta o el merecimiento de pena para la misma, el juzgador aplique la norma vigente en el momento del juicio (e incluso más allá, mientras persista la pena), valorando por igual las conductas cometidas antes y después de la entrada en vigor de esa norma, siempre que de ella se derive un resultado más favorable para el reo. Se podrá hacer la objeción de que una aplicación estricta de la igualdad exigiría, al menos en algunos casos, la aplicación retroactiva incluso de la norma menos favorable. Y efectivamente así fue sostenido en su momento con la autoridad de una de las figuras clásicas de la ciencia penalista (BINDING), como instrumento de afirmación de la justicia material. Es evidente, sin embargo, que en un Derecho penal democrático la garantía de seguridad jurídica pasa por encima incluso del criterio de justicia material. Pero, en cambio, este criterio de justicia material, derivado de la igualdad, se impone en los casos de aplicación de la norma más favorable.

Se trata, insistimos, de un modo particular de aplicación del criterio de igualdad. Particular pero en absoluto extraño al Derecho Penal. Basta pensar en otra institución singular de este ámbito del ordenamiento, cuya lógica se conecta igualmente con la máxima de la igualdad, como es la de la aplicación analógica. Y recordar como, de manera semejante, se impone en el ámbito penal, a diferencia de lo que sucede en el resto del ordenamiento, una consideración asimétrica del juicio o razón de semejanza: mientras que resulta excluida la aplicación analógica de la norma en perjuicio del reo (analogía "in malam partem"), no sólo se admite, sino que se impone la consideración de la analogía en beneficio del mismo reo (analogía "in bonam partem").

3. LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY PENAL MÁS FAVORABLE EN EL CASO DE TIPOS PENALES EN BLANCO.

Una importante cuestión en relación con la aplicación de la regla de que venimos hablando surge en relación a aquellos supuestos en los que la configuración del tipo penal se lleva a cabo mediante la técnica de las llamadas "leyes penales en blanco" o, en general, mediante la remisión explícita o implícita a elementos normativos extrapenales.

Se identifica con el concepto o término de leyes penales en blanco aquellos supuestos en los que la ley penal, en lugar de definir directamente y de manera acabada el tipo delictivo, contiene una remisión a otra norma de naturaleza extrapenal mediante la cual se integra el tipo penal.

El recurso a esta técnica legislativa de las leyes penales en blanco, que es especialmente frecuente en los tipos de la llamada delincuencia económica, plantea una serie de cuestiones, que, en mayor o menor grado, han sido abordadas por la doctrina y

E S T U D I O S

la jurisprudencia. Cuestiones relacionadas con la propia delimitación del concepto, con la admisibilidad de este modo de producción normativa desde las exigencias del principio constitucional de legalidad penal, o con la influencia de este tipo de normas respecto de la aplicación de la doctrina sobre el error.

No es éste el lugar apropiado para detenernos en el examen de todas estas cuestiones, aunque sobre algún aspecto de ellas volveremos brevemente un poco más adelante. El propósito de estas Notas es más modesto: pretendemos solamente analizar cómo juega en estos casos el principio antes enunciado de aplicación retroactiva de la ley más favorable. Pues una de las derivaciones más relevantes que pueden originarse a partir de la técnica de las leyes penales en blanco es la que se refiere al fenómeno de "sucesión de leyes", que se encuentra en la base de la aplicación retroactiva de la más favorable. En efecto, en el caso de tipos penales en blanco puede darse la circunstancia de que, sin modificación formal del tipo penal, sin modificación de la letra del Código, tenga lugar una alteración de su contenido por vía de modificación de la norma penal invocada, explícita o tácitamente, en el tipo. Pues bien, la cuestión que se plantea en estos casos es la siguiente: ¿cabe considerar aplicable el criterio de la ley más favorable en aquellos supuestos en que, mediante la modificación de la norma extrapenal integradora del tipo, éste resultara finalmente definido en términos más beneficiosos para el inculpaado?

Esta cuestión de la aplicación retroactiva en el ámbito penal de la regulación más favorable derivada de la modificación de las leyes complementarias (**Ausfüllungsgesetze**) del tipo penal en blanco ha sido examinada fundamentalmente por la doctrina alemana, que es la que ha creado los conceptos de que estamos tratando y la terminología que los identifica; y también por la doctrina científica, singularmente la más reciente, y la jurisprudencia de nuestro país. En cuanto a la doctrina, podemos citar un trabajo del Prof. J. M. SILVA SANCHEZ ("Legislación penal socio-económica y retroactividad de disposiciones favorables en caso de las leyes penales en blanco", Revista Jurídica de Cataluña, n. 1/1994, págs. 87 y ss.), que ha adquirido la condición de obra de referencia sobre este tema en la literatura jurídico-penal, y de modo especial en la relativa a los llamados delitos económicos, en los que, como ya hemos dicho, esta cuestión alcanza un relieve especial (véase también C. MARTINEZ-BUJAN PEREZ, "Derecho Penal Económico. Parte General", Valencia, 1988, págs. 120 y ss.) En cuanto a la jurisprudencia, cabe referirse a diversas Sentencias del Tribunal Supremo que han abordado directamente la cuestión.

En términos generales el estado de la misma en los momentos actuales puede resumirse en la afirmación de que la doctrina dominante, y asimismo la Jurisprudencia, dan una respuesta positiva al interrogante que planteábamos en el párrafo anterior. Citemos, en este sentido, la referencia que hace el Prof. SILVA SANCHEZ en el trabajo antes mencionado, en el que, luego de referirse a la "tesis tradicional" de la doctrina y jurisprudencia alemana, contraria a la aplicación retroactiva de los mandatos o prohibiciones con eficacia penal derivados de normas extrapenales, afirma: "La tesis

Fernando Pérez Royo

que, de modo contrario a lo establecido por el **Reichsgericht**, entiende que, en principio, las modificaciones favorables al reo experimentadas por las leyes penales en blanco a consecuencia de variaciones de las **Ausfüllungesetze** (normas extrapenales de complemento) deben tener una aplicación retroactiva, se ha ido consolidando en la posguerra como doctrina dominante. En este sentido, al menos, se ha venido pronunciando la doctrina de lengua alemana más característica así como, desde luego, cuantos autores se han manifestado sobre el tema -casi siempre sucintamente- en nuestro país. También una jurisprudencia constante, tanto alemana, como italiana y española" (véase "Legislación penal..." , pág. 95).

El fundamento en el que se ancla esta posición dominante es el de considerar como leyes penales, a los efectos de su aplicación retroactiva limitada a la órbita penal, a las leyes o elementos complementarios de los llamados tipos penales en blanco. De manera que la modificación de este tipo de normas, sin ser de aplicación retroactiva en su ámbito sustantivo o propio (el administrativo, tributario, etc.), sí desarrollan eficacia retroactiva, en cuanto más favorables, en su papel o función de integración de un tipo penal. El Prof. CORDOBA RODA lo expresa con claridad: "las leyes situadas fuera del orden penal, si bien en sí mismas, por no constituir leyes penales, no son retroactivas, son retroactivas en cuanto son parte integrante de la ley penal" (véanse "Notas" a la traducción española del Tratado de MAURACH, I, pág. 14).

Este mismo razonamiento formal se advierte en diversas Sentencias del Tribunal Supremo, entre las que entresacamos las siguientes citas:

STS de 26 de septiembre de 1983 (Ponente Sr. Huerta y Alvarez de Lara): "por ley penal, a efectos del artículo 24 CP (actual art. 2), debe entenderse todo precepto del cual resultan consecuencias penales. Por tanto, no sólo los que se refieren a la pena o definen figuras concretas de 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 amplitud 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 CP (actual art. 2)".

STS de 13 de junio de 1990 (Ponente Sr. Ruiz Vadillo): "Partiendo, sólo por vía de hipótesis, de que con la regulación precedente el hecho fuera delito y hubiera dejado de serlo como consecuencia del cambio operado en la norma extrapenal integradora del contenido del tipo punitivo, también debe aplicarse la retroactividad. Los efectos han de ser idénticos tanto si el legislador destipifica o descriminaliza una acción directamente, derogando el correspondiente precepto penal o modificándolo en beneficio del reo, como si a esta consecuencia se llega a través de la modificación de la ley extrapenal que servía para dar contenido a la norma punitiva. Si el legislador en un determinado momento decide que un comportamiento se sitúe extramuros de la norma penal, cualquie-

E S T U D I O S

ra que sea el procedimiento utilizado, los efectos favorables tendrán carácter retroactivo de manera absoluta e incondicionada. En definitiva, hay que entender que se está en presencia de una ley nueva que, siendo favorable al reo, dará lugar a la aplicación del artículo 24 (actual art. 2) del Código Penal, y, en sentido inverso, que, siendo perjudicial, sólo será de aplicación a los hechos realizados después de su vigencia"

Este es, insistimos, el sentido de la doctrina dominante en nuestro país (así como en otros de nuestro entorno) y en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Con su exposición podríamos concluir el presente apartado, Nos parece, sin embargo, conveniente detenernos brevemente en el examen de las llamadas "tesis diferenciadoras", que en tiempos recientes se han ido abriendo un cierto camino en la doctrina, primero en la lengua germánica y luego en nuestro país, en el cual la exposición más acabada se debe al ya citado Prof. SILVA SANCHEZ.

Estas tesis diferenciadoras, sin negar el presupuesto fundamental del que parte la tesis dominante ya examinada, es decir, el carácter penal, a los efectos que nos ocupan de las normas complementarias de los tipos penales ("ley penal, afirma SILVA, no es sólo el texto de un precepto contenido en una ley penal, sino también toda la normativa extrapenal que contribuye a dotar de un contenido precriptivo específico al referido precepto", op. cit., pág. 105); proponen matizar la conclusión en función de diversos criterios que conducen a una interpretación "teleológica", que restringe el alcance literal del precepto contenido en el artículo 2 del CP. El principal de estos criterios diferenciadores es el que distingue, en relación con las modificaciones en las normas complementarias extrapenales, entre cambios "fácticos", o de simple acomodación a las circunstancias, y cambios "axiológicos", que traducen una modificación en la valoración jurídica del comportamiento. El corolario de esta distinción sería el de restringir la aplicación retroactiva de la norma más favorable al segundo de los supuestos, en el de los cambios "axiológicos". En el caso de los cambios "fácticos", en cambio, "el mantenimiento de la irretroactividad sería, pese a todo, conforme con la prohibición de exceso y la proporcionalidad de la intervención penal".

No estamos conformes con esta aguda distinción entre cambios "fácticos" y cambios "axiológicos" y, sobre todo, entendemos que es peligrosa la conclusión que de ella se hace derivar. En primer lugar, habría que decir que llevando esta tesis hasta sus últimas consecuencias, la "restricción teleológica" del campo de aplicación del artículo 2 del CP alcanzaría, no solamente a los cambios registrados en las leyes complementarias de los tipos penales en blanco, sino también a modificaciones producidas directamente en el Código, que pudieran encajarse dentro de esos llamados cambios "fácticos". Pensemos, por no salir del ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública, en las modificaciones relativas a la cuantía de los umbrales de punibilidad, que pueden ser vistas como meras adaptaciones a la evolución del nivel de precios. Pero es que, en segundo lugar, hay que tener en cuenta que la sutil distinción entre cambios meramente "fácticos" y cambios valorativos o "axiológicos", más allá de las simplificaciones propias de los ejemplos de manual, puede ser muy difícil de establecer en la realidad (como ilustra a la perfección precisamente uno de los ejemplos expuestos por SILVA, el de la abolición de los controles de cambio, que él consi-

Fernando Pérez Royo

dera un mero cambio "fáctico", como si nada menos que la normativa sobre liberalización del mercado de capitales estuviera ayuna de cualquier consideración valorativa sobre el papel del Estado en el funcionamiento de la economía y de los agentes sociales). La consecuencia final de este modo de proceder es la de sumir en la inseguridad jurídica la aplicación de este fundamental precepto del Código Penal.

4. LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY MÁS FAVORABLE EN LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.

Los delitos contra la Hacienda Pública han experimentado, tanto en lo que se refiere a la delimitación de los contornos del tipo, como en lo relativo a la penalidad, diversas modificaciones, desde la introducción del delito fiscal en el Código en 1977. Esta multiplicación de regulaciones penales ha provocado, como señalan los Profesores BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE y FERRÉ OLIVÉ ("Todo sobre el fraude fiscal", Barcelona, 1994, pág. 34), constantes problemas de aplicación de la ley penal en el tiempo. Como advierten estos mismos autores, esta cuestión debe resolverse por el juzgador en cada caso, aplicando con carácter general los principios acuñados de forma unánime por la doctrina penal para resolver estos supuestos de conflictos de leyes:

- Irretroactividad de las leyes restrictivas de derechos (art. 9.3 de la C.E.)
- Determinación de la ley más favorable mediante la comparación de las penas correspondientes que resulten de la aplicación de cada una de las leyes.
- Consideración de la norma en su totalidad, y no creando, por tanto, una nueva norma con elementos tomados de cada una de las dos que estaban en conflicto, con la consiguiente asunción de funciones legislativas.

Estos principios han sido seguidos efectivamente por el Tribunal Supremo, así como por instancias inferiores, en diversas ocasiones. Pero en todas ellas se ha tratado de problemas de sucesión de leyes penales en sentido estricto, es decir, de modificaciones del tipo penal y de las penalidades definidas en el propio Código. Singularmente se ha planteado la cuestión de la aplicación retroactiva de la ley más favorable en relación con la elevación del umbral de punibilidad de las defraudaciones tributarias, el cual fue fijado inicialmente (en 1977) en 2.000.000 de pesetas, para ser elevado a 5.000.000 en 1985 y a 15.000.000 en 1995. Subrayamos este dato porque, como ya hemos apuntado anteriormente, estas modificaciones responden claramente a un criterio de actualización o adecuación del valor de la suma a la evolución del valor adquisitivo de la moneda. Es decir, se trata de modificaciones que entran de lleno dentro de la categoría de los cambios "fácticos", no valorativos. De acuerdo con las tesis restrictivas sobre el alcance del mandato del artículo 2 del Código, éste no sería de aplicación en estos supuestos. Sin embargo, ni la doctrina ni los Tribunales han dudado en ningún momento sobre la aplicación del mencionado precepto.

Ahora bien, por lo que interesa al objeto de estas notas, hay que resaltar que la doctrina y jurisprudencia que se ha ocupado de la cuestión lo ha hecho a la vista de modificaciones expresas del Código, sin abarcar la consideración relativa al carácter de le-

E S T U D I O S

yes penales en blanco que presentan las diferentes figuras de delitos contra la Hacienda Pública y a las consecuencias que de esta calificación se derivan en los casos de modificación de la normativa tributaria.

La cuestión sí que se ha planteado en la doctrina alemana. Concretamente a raíz de la modificación que se introdujo en la legislación tributaria en 1984 para incluir entre los gastos deducibles en el Impuesto de Sociedades las donaciones a los partidos políticos. La doctrina más autorizada (véase TIEDEMANN, "*Die gesetzliche Milderung im Steuerstrafrecht*", Köln, 1985) defendió la tesis de que esta modificación legislativa era de aplicación, a efectos penales, en relación con los empresarios procesados por donaciones ocultas a los partidos en los años anteriores a la vigencia de la nueva ley, puesto que, al ser el tipo penal de la defraudación tributaria (*Steuerhinterziehung*) una norma penal en blanco, la modificación de la norma tributaria debía reflejarse en su aplicación como norma más favorable a efectos penales. Debe advertirse que el Tribunal Supremo Alemán acabó fallando en contra, pero por considerar que las normas sobre cada tributo tienen la condición de normas temporales, válidas para cada período impositivo singularmente considerado y serles de aplicación, en consecuencia, el precepto del Código Penal (apartado IV del artículo 2) que exceptúa de la regla de aplicación retroactiva de la ley más favorable a las normas de vigencia temporal (véase, con todo, la crítica a esta posición en TIEDEMANN, *Die Parteispenden-Entscheidung des BGH*, en *NJW*, 1987, pág. 1247, así como en *Lecciones de Derecho Penal Económico*, Barcelona, 1993). Desde luego en nuestro ordenamiento una tal resolución resulta inconcebible: en primer lugar, no existe una norma expresa similar a la del Código Alemán en relación con las leyes temporales; pero, además, porque en nuestro derecho positivo se encuentra claramente afirmada la calificación de las leyes tributarias como leyes ordinarias desde el punto de vista de su vigencia temporal: tendrán tal condición sólo aquellas que así lo prevean (como sucede, por ejemplo, con algunas normas del articulado de las Leyes de Presupuestos). Precisamente una de las notas que caracterizan a nuestra Ley General Tributaria en relación a este tema es la afirmación expresa de que las leyes de impuestos "no necesitan ser convalidadas por la Ley de Presupuestos ni por cualquier otra" (art. 20 LGT), con lo que queda zanjada la cuestión que, como hemos señalado, se encuentra en la base de la sentencia citada del Tribunal Supremo de la República Federal.

Volviendo a nuestro ordenamiento, tenemos que advertir que esta cuestión va a plantearse a la doctrina y ante los Tribunales, al haberse producido modificaciones en la legislación tributaria que van a conducir a la alteración de algunos de los elementos normativos incluidos en el tipo del artículo 305 del CP. Los principales supuestos a que nos referimos son los siguientes:

- En primer lugar, la modificación de la tributación de los incrementos de patrimonio introducida por el Real Decreto-Ley de 1996, que ha dulcificado sensiblemente el trato fiscal de las plusvalías.

- En segundo lugar, la disminución de la tarifa del IRPF aprobada recientemente por el Parlamento y que entrará en vigor en 1 de Enero de 1.999.

Fernando Pérez Royo

- En tercer lugar, la modificación del plazo de prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria y del derecho a exigir la deuda tributaria liquidada. Modificación, en este caso, del artículo 64 de la LGT, producida por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los contribuyentes, que en este punto concreto dispuso una "vacatio legis" excepcional, de manera que la nueva regulación tiene como fecha de entrada en vigor igualmente el 1 de Enero de 1.999.

En los dos primeros supuestos la aplicación del tipo penal del artículo 305 puede verse afectado en relación con uno de los principales elementos normativos contenidos en el mismo, el de la cuantía de la cuota defraudada, que ha de ser tenida en cuenta para determinar si se alcanza o no el umbral de punibilidad previsto en el precepto (15.000.000 de pesetas), así como para la fijación de la pena de multa, que consiste en un múltiplo de la cantidad defraudada. En cuanto al tercer supuesto, el de la modificación del plazo de prescripción, lo que puede verse afectado por la aplicación retroactiva, a efectos penales, es la propia existencia del resultado integrante del tipo, es decir, la existencia de cuota defraudada.

Efectivamente, si, de acuerdo con la legislación vigente actualmente, los incrementos de patrimonio con plazo de generación superior a dos años van gravados al tipo del 20 por 100, un sujeto que se encontrara procesado por delito fiscal por actos cometidos antes de la reforma de 1996 y cuya cuota correspondiera a este tipo de rentas (incrementos de patrimonio), tendría derecho a que, a efectos puramente penales, es decir, de la aplicación del artículo 305 del CP, su cuota fuera calculada de conformidad con la regulación actual. El mismo razonamiento es válido para quienes resulten beneficiados por la aplicación de la reforma del IRPF que las Cortes acaban de aprobar.

Esta es la tesis que hemos defendido, como ya se apuntó antes, en el texto que, como Ponente español tuve el honor de presentar en las Jornadas Luso Hispanoamericanas de Derecho Tributario celebradas el pasado mes de Octubre en Lisboa, aunque en aquel texto la argumentación fuera de carácter más sumario que el que hemos desarrollado en estas Notas. Confiamos haber presentado suficientes razonamientos en apoyo de nuestra tesis en los apartados anteriores de este trabajo.

Queda, por último, la cuestión de la incidencia sobre la aplicación del tipo del artículo 305 de la modificación del plazo de prescripción. Cuestión que presenta características singulares y a la que dedicamos el siguiente apartado.

5. LA MODIFICACIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA Y SU INFLUENCIA SOBRE LOS SUPUESTOS DE DEFRAUDACIONES TRIBUTARIAS COMETIDAS CON ANTERIORIDAD A LA REFORMA.

Como es sabido, una de las principales novedades introducidas por la Ley 1/1998, sobre Derechos y Garantías de los Contribuyentes ha sido la relativa a la modificación del plazo de prescripción tributaria: a partir de 1 de enero de 1999 el derecho de la Ad-

E S T U D I O S

ministración para liquidar la deuda tributaria tendrá un plazo de prescripción cuatrienal, en sustitución del quinquenal que regía con anterioridad a la reforma.

Lo que aquí nos interesa resaltar es que, con esta modificación se va a producir una discordancia entre el período de prescripción tributaria y el de la prescripción de la acción penal para la persecución del delito de defraudación tributaria regulado en el artículo 305 del Código Penal, para el cual el propio Código establece un plazo de prescripción de cinco años.

En realidad, la posibilidad de que la consumación de la prescripción a efectos penales se produjera de manera no coincidente con la de la acción de la Administración para exigir la deuda tributaria podía perfectamente producirse también en el pasado, aún teniendo ambas un plazo de prescripción quinquenal, pues los motivos de interrupción son diversos en un caso y en otro: podía (y puede) darse el caso de que la prescripción tributaria fuese interrumpida por alguno de los motivos contemplados en el artículo 66 de la Ley General Tributaria (es decir, por alguna actuación de la Administración o del propio sujeto pasivo que hagan salir del estado de latencia el derecho o acción en curso de prescripción) sin que sea interrumpido el plazo de prescripción para el ejercicio de la acción penal. Pasados cinco años sin que se hayan producido actuaciones procesales respecto del presunto infractor, la acción penal habrá prescrito, aunque aún siga viva la deuda tributaria cuya falta de pago constituye el núcleo del resultado que integra el tipo del delito de que estamos hablando.

Pero a raíz de la reforma del plazo de prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria podrá producirse precisamente la circunstancia inversa: que se consume por el transcurso de cuatro años la prescripción tributaria y de esta manera quede extinguida la deuda y, sin embargo, aún no se haya consumado el plazo de cinco años que el Código Penal contempla para la prescripción del delito.

Esta situación de descoordinación entre la prescripción de la deuda y la del delito había sido abordada por la doctrina ya en el pasado, aún cuando bajo la anterior regulación fuera un caso de difícil realización en la práctica. FALCON y TELLA, en la que podemos considerar como monografía de referencia en nuestra doctrina en relación con la institución de la prescripción, se planteó la cuestión, resolviéndola en los siguientes términos: "Cuando ha prescrito la obligación tributaria (por ejemplo por haber transcurrido cinco años desde la finalización del plazo para declarar) pero no ha prescrito el delito (cuya prescripción puede haberse iniciado en un momento posterior), nos encontramos con la paradójica situación de que no es exigible cantidad alguna en concepto de cuota, pero en cambio, con una interpretación literal de las normas sobre la prescripción, cabría todavía la apertura de un proceso penal. En la práctica, continúa diciendo este mismo autor, difícilmente podrá exigirse la responsabilidad criminal derivada del incumplimiento de una obligación tributaria prescrita, pues los efectos de la prescripción de ésta alcanzan a las potestades administrativas de comprobación e investigación, lo que normalmente impedirá el descubrimiento del delito. Pero no se tra-

Fernando Pérez Royo

ta sólo de una cuestión de hecho, sino que, en nuestra opinión, es también defendible en teoría que la responsabilidad derivada del delito se extingue cuando prescribe la obligación tributaria." El fundamento que aduce FALCON para sustentar esta conclusión es el de la configuración de la prescripción de la deuda tributaria como una especie de excusa absolutoria: "El argumento fundamental en apoyo de esta tesis se basa en la equiparación de la prescripción de a obligación tributaria al pago espontáneo fuera de plazo, que, según el art. 61.2 de la LGT, excluye las sanciones exigibles por las infracciones cometidas, y por tanto también la responsabilidad criminal... En este sentido, cabe afirmar que lo mismo que el pago espontáneo, sin requerimiento previo, supone la reparación del perjuicio económico ocasionado por la omisión del ingreso, la prescripción tributaria elimina no sólo la exigibilidad de la obligación, sino también el perjuicio económico producido" (cfr. FALCON y TELLA, "La prescripción en materia tributaria", Madrid, 1992, págs. 269-270).

Por nuestra parte, entendemos que la conclusión que en su momento exponía la doctrina a que acabamos de hacer referencia es la que debe mantenerse en los momentos actuales. Con independencia de que el legislador de 1998 fuera consciente de que, al modificar el plazo de prescripción de la deuda tributaria, estaba incidiendo sobre la aplicación del tipo del artículo 305 del Código Penal, la exigencia de coherencia en la interpretación del conjunto del ordenamiento debe conducir a la conclusión de que carece de objeto el ejercicio de la acción penal por delito fiscal respecto de una deuda que el propio ordenamiento declara como inexistente.

A este respecto deben tenerse en cuenta las determinaciones específicas que asume la institución de la prescripción en el ordenamiento tributario. La prescripción, ordena el artículo 67 de la Ley General Tributaria, se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo. Se trata de un principio de orden público que, como han señalado doctrina y jurisprudencia, conduce incluso a la imposibilidad de admitir la renuncia a la prescripción ganada. Así lo ha acabado reconociendo el Reglamento de Recaudación (RD 1684/1990, de 20 de diciembre), el cual, corrigiendo lo que decía el anterior, de 1968, establece en su artículo 60 que la prescripción se aplicará de oficio, *incluso en los casos en que se haya pagado la deuda*. El mismo precepto ordena en su apartado 3 que anualmente la Dependencia de Recaudación de cada Delegación de Hacienda procederá a declarar la prescripción de todas aquellas deudas prescritas que no hayan sido declaradas individualmente.

En resumidas cuentas, el transcurso del plazo de prescripción, al extinguir la deuda, determina que, desde el punto de vista de la aplicación del tipo delictivo de la defraudación tributaria, haya que considerar como inexistente la lesión de la recaudación tributaria que constituye el bien jurídico protegido por ese delito. Es cierto que, en su momento, se dejó de ingresar una deuda tributaria pero esa misma deuda ha sido declarada inexistente por el transcurso del período de prescripción, por lo que carece de objeto el ejercicio de la acción penal respecto de una deuda cuyo pago el propio ordenamiento jurídico considera inadmisibles.

E S T U D I O S

Hay que tener en cuenta, en cuanto a la valoración de la lesión del bien jurídico en este delito, la institución de la excusa absolutoria por cumplimiento espontáneo, que con anterioridad a la reforma del tipo penal en 1995 se hacía derivar de la integración del tipo penal con el precepto de la Ley General Tributaria correspondiente (antiguo artículo 61.2 y actual art. 61.3). En la actualidad, como se sabe, la excusa absolutoria se ha incorporado expresamente a la redacción del artículo 305 del Código Penal, de manera que queda reforzada la consideración de la recaudación tributaria como bien jurídico protegido en el tipo delictivo de que estamos hablando.

Para acabar de justificar nuestra argumentación debemos añadir que la conclusión opuesta, es decir, la de considerar que, no obstante la declaración de inexistencia de la deudas por transcurso del plazo de prescripción, aún fuera posible ejercer la acción penal por el incumplimiento inicial, puede conducir a resultados absurdos. Pensemos en el supuesto del sujeto que, transcurrido el plazo cuatrienal de prescripción, presentara una declaración complementaria, rectificando la omisión inicial o las incorrecciones o falsedades existentes en la presentada. Mediante este comportamiento el sujeto estaría procediendo a la "regularización de su situación tributaria", y, en consecuencia, quedaría exento de responsabilidad penal, aún cuando el resultado de esa regularización sería la declaración por parte de la Administración de que la deuda es inexistente.

Retornamos finalmente a la cuestión que constituye el núcleo central de estas Notas, la de la aplicación retroactiva, en cuanto norma penal más favorable, de las modificaciones en la legislación tributaria que complementan los tipos penales de delitos contra la Hacienda Pública. Entre estas modificaciones se encuentra la que acabamos de examinar, es decir, la de considerar extinguida la responsabilidad penal en los casos de prescripción de la acción tributaria por transcurso de cuatro años. Esta conclusión es de aplicación no solamente para los casos que se vayan produciendo en el futuro sino también para aquellos registrados en el pasado y aún pendientes de juicio o de cumplimiento de la pena, en los que la acción penal hubiera sido ejercida con posterioridad al mencionado período de cuatro años.

