

LA PRESCRIPCIÓN DEL DELITO FISCAL

Nota sobre la Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2001

Manuel Jaén Vallejo

Profesor Titular de Derecho Penal y Letrado del Tribunal Supremo

La *Sentencia de 10 de octubre de 2001*¹, ha venido a confirmar su doctrina sobre el plazo de prescripción del delito fiscal, muy discutido en la doctrina². Y es que mientras que, por un lado, según el art. 131 del Código penal el delito fiscal prescribe a los cinco años, por otro lado, el art. 64 de la Ley General Tributaria³ fija la prescripción tributaria en los cuatro años.

Pues bien, aunque ya la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2000 se había pronunciado, *obiter dicta*, a favor del plazo de prescripción de los cinco años, previsto en el art. 131 del Código penal, por entender que los plazos de una y otra Ley (Código penal y Ley General Tributaria) son independientes, no pudiendo el Código penal ser derogado por las disposiciones de la Ley General Tributaria⁴, la Sentencia de 10 de octubre de 2001 no sólo ratifica este punto de vista de la Sala, señalando que cada uno de los plazos debe regir

¹ V. el interesante comentario a esta Sentencia de J. Silva Sánchez y Ramón Ragués i Vallés, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 507, de 8-11-2001.

² Cfr., entre otros, 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, de 7-12-2000; Lascurain Sánchez, "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; Rodríguez Ramos, "La prescripción del delito fiscal (Perspectiva desde la secundariedad del derecho penal tributario)", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 470, de 24-1-2001.

³ Según la redacción que le vino a dar la Ley 1/1998, de 26 de febrero, reguladora de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

⁴ Cfr., en este sentido, Miguel Bajo y Silvina Bacigalupo, en *Derecho Penal Económico*, Madrid, 2001, p. 266.

con la finalidad que los respectivos textos legales establecen, sino que, además, realiza importantes consideraciones sobre las consecuencias que derivan del transcurso de uno y otro plazo.

Así, partiendo de la base de que *la determinación del hecho imponible a través de la liquidación provisional es un presupuesto de procedibilidad*, no bastando, pues, la mera suposición de que ha habido una ganancia o se han ocultado unos ingresos, señala la Sentencia del Tribunal Supremo que

"la caducidad de las facultades de la Administración de practicar la liquidación de la deuda tributaria (art. 64.a) LGT) tiene efectos sobre la posibilidad de iniciación del procedimiento penal por un delito fiscal".

Proporciona entonces la siguiente regla:

"si la Administración ha practicado la determinación del impuesto eludido dentro de los cuatro años que prevé el art. 64 LGT, mientras que no hayan transcurrido los cinco años que establece el art. 131 CP, cabe la iniciación del proceso penal por el delito fiscal que se podría haber cometido". Y, "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", es decir, con el presupuesto o condición de procedibilidad consistente en la liquidación provisional.

La Sentencia del Tribunal Supremo añade que sin esta liquidación sería jurídicamente imposible que el Juez o Tribunal que recibiera una denuncia de la evasión tributaria pudiera pronunciarse sobre los extremos a los que se refieren los arts. 269 y 313 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrím.), así como informar al imputado en la forma prevista en el art. 118 LECrím., pues sólo la Agencia Tributaria dispone de la documentación necesaria para una liquidación provisional del impuesto, careciendo, además, de toda racionalidad jurídica,

"que la ley sólo pretendiera eliminar a un organismo estatal especializado, trasladando sus facultades a otros no especializados, que, en la práctica, necesitan de la cooperación del especializado para actuar eficazmente. Por otra parte, 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 fácilmente a un derecho penal de autor, cuya compatibilidad con los principios constitucionales ha rechazado el Tribunal Constitucional (v. STC 150/1991)".

Otro aspecto sobre el que la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2001 hace interesantes declaraciones en esta materia es el relativo a la *determinación del hecho delictivo imputado* a los efectos de la prescripción del delito fiscal y, por tanto, a los efectos de saber si un determinado acto puede interrumpir o no el plazo de prescripción.

Sobre esta cuestión, precisamente, se había producido la discrepancia entre el punto de vista adoptado en su Sentencia por la Audiencia Nacional, y el defendido por el Fiscal en su recurso de casación. La Sentencia de la Audiencia Nacional había entendido que el procedimiento iniciado a raíz de una denuncia por una posible defraudación del Impuesto sobre la Renta (IRPF) cometida por los clientes de la sociedad de valores Inverbroker, con cooperación de los gestores de esta sociedad, no podía tener efectos interruptivos de la prescripción en el delito cometido por los administradores de dicha sociedad por defraudación del Impuesto de Sociedades, pues el procedimiento que se dirige contra el culpable *ex art. 132.2 CP* debe ser aquel que tenga por objeto el hecho finalmente imputado, no pudiendo tener efectos interruptivos el procedimiento incoado con un objeto distinto. Por su parte, el Ministerio Fiscal consideraba que no era necesario que los hechos fundadores de un acto procesal interruptor del plazo de prescripción tuvieran tanta determinación, siendo suficiente para la interrupción del plazo de prescripción con inculpar a una sociedad de haber cooperado en un delito fiscal, sin necesidad de consignar los hechos imposables de los que se derivan las obligaciones fiscales infringidas.

Pues bien, la Sentencia del Tribunal Supremo desestima el recurso de casación, confirmando la Sentencia de la Audiencia Nacional.

Según la Sentencia del Tribunal Supremo no es posible sostener la existencia de una infracción genérica que abarcaría en unidad de acción todas las infracciones particulares de las distintas leyes fiscales, es decir, *no es posible sostener la existencia de una especie de delito genérico en materia fiscal*, de tal manera que con la denuncia inicial del Fiscal ya se habrían denunciado todos los hechos imaginables de infracciones fiscales, sino que

"la diversidad de los hechos imposables y de sujetos del deber fiscal que contemplan las leyes reguladoras del IRPF y del Impuesto sobre las Sociedades es lo que impide considerar en el presente caso que la infracción de los deberes fiscales emergentes de la prime-

ra y los de la segunda constituyen una unidad de acción", es decir, cada impuesto genera un tipo específico de delito fiscal.

La Sentencia del Tribunal Supremo entra entonces en la cuestión sobre las exigencias de determinación que debe tener el hecho denunciado (*¿cómo se debe determinar el hecho?*) para interrumpir la prescripción, es decir, para que se pueda entender que el procedimiento se dirige contra el culpable (art. 132.2 CP).

Según la Sentencia del Tribunal Supremo, es imprescindible saber si el hecho es constitutivo de delito y, en particular, en el caso del delito fiscal, que tiene una naturaleza claramente omisiva, hay que comprobar la concurrencia de las exigencias de determinación del hecho de un delito de esa naturaleza. Exigencias que derivan, dice la Sentencia del Tribunal Supremo, del principio acusatorio y, consiguientemente, del derecho de defensa.

"La LECrim. ha fijado estas exigencias en los arts. 118, 269 y 313. Es claro que el derecho de defensa aludido por el art. 118 LECrim. sólo es realmente efectivo si el imputado en una denuncia o querrela puede conocer con cierta precisión qué hecho punible se le imputa y que por tal razón los arts. 269 y 313 exigen una comprobación por parte del Juez del carácter delictivo de los hechos, que sólo es posible si se conoce con precisión cuáles son los hechos (sospechados) que se atribuyen a alguna persona".

Esas exigencias, en el caso de la determinación del hecho omisivo, son, según la Sentencia del Tribunal Supremo, las siguientes:

- a) En primer lugar es preciso tener en cuenta que los hechos omisivos no pueden ser configurados sin una *referencia al deber que impone al sujeto realizar la acción*. La más clásica teoría del delito de omisión consideró que las omisiones se caracterizaban por la no ejecución de una "acción esperada", como es claro, esperada por el ordenamiento jurídico. Por lo tanto es de la esencia misma de los delitos de omisión que el hecho tenga una referencia normativa.
- b) En segundo lugar, como consecuencia de lo anterior, la determinación de la omisión presupone la *identificación del deber que impone la realización de la acción* y la especificación de la acción que hubiera dado cumplimiento a tal deber.
- c) En tercer lugar es preciso *determinar quién es el sujeto obligado al cumplimiento del deber*".

Con relación al delito fiscal, añade la Sentencia del Tribunal Supremo,

"el hecho sólo estará determinado a los efectos de la dirección del procedimiento contra el culpable en la medida en la que la autoridad tributaria haya procedido, por alguno de los métodos autorizados por los arts. 47 a 51 LGT, a la liquidación, al menos provisional (art. 123.1.2º párrafo LGT) del impuesto, es decir, a la determinación de la deuda fiscal, proveniente del hecho imponible y del sujeto obligado, y sobre esa base haya dado impulso a la iniciación del procedimiento".

Precisamente, es la falta de determinación del hecho, como se vio, lo que lleva a la Sentencia del Tribunal Supremo a la conclusión de que, en realidad, el procedimiento no se había dirigido por un determinado delito fiscal contra un sujeto, por lo que rechaza la interrupción de la prescripción, desestimando el recurso de casación interpuesto por el Ministerio Fiscal y confirmando, en consecuencia, la Sentencia de la Audiencia Nacional que había declarado la extinción de la responsabilidad penal de los acusados por prescripción del delito.

Fecha de publicación en RECPC: 4 de abril de 2002