

## ESTUDIOS

### ■ **Últimas posiciones Jurisprudenciales sobre prescripción del delito fiscal. SSTs 6.11.00, 10.10.01, 30.10.01 y 15.7.02**

■ Josep Tomàs Salàs Darrocha  
Abogado

#### ■ **CONTENIDOS:**

1. Antecedentes
2. La actual solución jurisprudencial
3. Razones de la crítica a la solución jurisprudencial
4. En conclusión

### **I. Antecedentes**

Hace ya mas de cuatro años que en el BOE nº 50 de 27 de febrero de 1998 se publicó la Ley 1/98 de 26 de febrero de 1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes con su conocido y polémico -a efectos del presente trabajo- artículo 24<sup>1</sup> que dio nueva redacción al Art. 64 de la Ley General Tributaria, suscitando la cuestión de la eventual modificación del plazo de prescripción del delito fiscal.

---

<sup>1</sup>Artículo 24. Prescripción.

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:

El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.

La acción para imponer sanciones tributarias.

El derecho a la devolución de ingresos indebidos.

Desde entonces han sido innumerables las opiniones doctrinales<sup>2</sup> que se han pronunciado sobre los efectos que dicha norma pueda producir en relación con ese plazo de prescripción -cif. Arts. 131 y 305 del Código Penal<sup>3</sup>- que alcanza una indudable importancia práctica atendida la existencia de causas por estos delitos iniciadas más allá del cuarto año desde su eventual consumación -lo que además incorpora la problemática de la retroactividad de la nueva norma citada-.

Pero en todo caso los operadores jurídicos sabíamos que pese, a la bondad que unas u otras opiniones nos merecieran, la cuestión quedaba deferida a lo que la Jurisprudencia del Tribunal Supremo resolviera, sin que los pronunciamientos de los Juzgados y Tribunales inferiores que fueren recayendo en tanto llegare aquella tuvieren especial relevancia, como tampoco la tendría la limitada consideración legal de la Jurisprudencia como fuente de Derecho en material penal -al no poder fundarse el recurso de casación en su infracción- atendido el general seguimiento que los Tribunales inferiores hacen de la misma.

Y habiendo llegado esta interpretación, ahora ya de una manera ciertamente consolidada al hilo de la resolución de diversos recursos de casación -cif. SSTS 6 de Noviembre de 2000, 10 y 30 de Octubre de 2001 y 15 de Julio de 2002- es por tanto a nuestro juicio buen momento para su análisis crítico, afirmación en la que se contiene implícita nuestra disconformidad con la misma.

## 2. La actual solución jurisprudencial

Sin perjuicio de señalar que línea jurisprudencial aludida, aún consolidada como se ha dicho, no ha sido del todo unánime, matizándose la inicial STS 6.11.00 -que se ocupó de la cuestión tan solo incidentalmente y obiter dicta- por las posteriores SSTS 10 y 30.10.01 refrendadas en sus

---

<sup>2</sup> Sobre este marco de referencia en el numero 4886 de la Revista La Ley -17 de Septiembre de 1999- y en forma de monográfico sobre el impacto que la promulgación de la ley 1198 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y en concreto el transcrito artículo 24 pueda tener en el plazo de prescripción de los Delitos contra la Hacienda Pública se publicaron diversos artículos y reseñas judiciales cuyo estudio motiva en parte el presente destacando de entre aquellos el artículo del Profesor Córdoba Roda con quien compartimos y discrepamos criterios

<sup>3</sup> Artículo 131.

Los delitos prescriben:

A los veinte años, cuando la pena máxima señalada al delito sea prisión de quince o más años.

A los quince, cuando la pena máxima señalada por la Ley sea inhabilitación por más de diez años, o prisión por más de diez y menos de quince años.

A los diez, cuando la pena máxima señalada por la Ley sea inhabilitación por más de seis años y menos de diez, o prisión por más de cinco y menos de diez años.

A los cinco, los restantes delitos graves.

A los tres, los delitos menos graves.

Los delitos de calumnia e injuria prescriben al año

Artículo 305

El que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quince millones de pesetas, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

argumentos por otras posteriores -que serán de las que esencialmente partiremos para el análisis crítico propuesto- la posición jurisprudencial resultante puede resumirse en los siguientes puntos:

- 1º. La norma contenida en el Art. 24 de la Ley 1/98 afecta únicamente a la habilitación legal conferida a la Administración Tributaria para proceder contra el incumplidor de sus obligaciones fiscales, una vez transcurrido el plazo de cuatro años, de manera que lo que se extingue pasado dicho plazo es la iniciativa de uno de los sujetos estatales -el principal pero no el único- para reaccionar frente al impago de los impuestos subsistiendo la acción penal (cif. STS 15.7.02) aún cuando el Tribunal había reconocido expresamente (cif. STS 6.11.00) que dicho plazo implica la extinción de la obligación tributaria por prescripción al razonar que pese a dicha circunstancia no es dable apreciar la atipicidad sobrevenida de la conducta delictiva, pues la tipicidad es un concepto que viene referido al momento en que se realizó la acción u omisión típica, y en dicho momento no cabe duda alguna de la concurrencia de la deuda tributaria y de su elusión en forma típica (cif STS 6.11.00).
- 2º. De ahí, que la norma en cuestión no modifique el plazo de prescripción del delito fiscal pues nada obsta a que el delito se someta legalmente a plazos de prescripción más largos que la infracción administrativa, en razón de su mayor gravedad (cif. STS 6.11.00). Específicamente, la prescripción de los delitos es materia que regula el Código Penal, que este no ha sido modificado por la Ley 1/98 y que la obiedad del distinto régimen que introduce impide pensar en un descuido del Legislador (STS 15.7.02).
- 3º. La convivencia de ambas regulaciones no plantea ninguna antinomia de orden legal y tampoco una contradicción en el plano de los principios, obedeciendo el plazo de cuatro años a la necesidad de optimizar los limitados recursos de la Administración Tributaria concentrando su uso en un determinado lapso de tiempo, en tanto que el plazo de cinco años para el delito obedecería a la necesidad de conferir un plus de protección a los importantes valores constitucionales en juego en la materia -STS 15.7.02-
- 4º. 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 de procedimiento penal por un delito fiscal correspondiente a un ejercicio respecto del que ha prescrito la facultad (el texto legal dice impropiaemente «el derecho») de la Administración de determinar la deuda tributaria. Es decir, 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<sup>4</sup>. -cif. STS 10.10.2001-. En cuanto a esta iniciación como modo válido de interrupción de la prescripción, se produce en el momento de presentación de una querrela o denuncia

---

<sup>4</sup>En esta sentencia, el Tribunal afirma:

“... sólo la Agencia Tributaria dispone de la documentación necesaria para una liquidación provisional del impuesto; una liquidación provisional de un impuesto por parte de la Policía Judicial o del Ministerio Público, en todo caso, no es fácilmente imaginable sin recurrir a los documentos e informes de la Agencia Tributaria. Pero, además, existen razones jurídicas: con la caducidad de las facultades de la Administración, establecida sin ningún límite, el legislador no puede haber querido aludir sólo al Poder Ejecutivo. Carecía de toda racionalidad jurídica que la ley sólo pretendiera eliminar a un organismo estatal especializado, trasladando sus facultades a otros no-especializados...”

en la que aparezcan nominadas unas determinadas personas como supuestos responsables del delito de que se trate, o cuando se llegue al mismo estadio en el marco de una investigación abierta sin que haya por tanto especiales circunstancias en este delito en relación al resto- (cif STS 6.11.00) es a la par necesaria una concreta determinación subjetiva de la imputación -es decir, de un cierto grado de precisión de la persona del inculpado por el hecho- así como objetiva. En el caso del delito fiscal, a su vez, 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. 47/51 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 -(Cif. STS 10.10.2001).

Señalando que los puntos sistematizados no agotan la totalidad de los pronunciamientos contenidos en las sentencias indicadas<sup>5</sup> pero sí los que se refieren al particular del plazo de prescripción del delito y que son por tanto el objeto de este trabajo, se ratifica el ya avanzado juicio negativo que la construcción utilizada nos merece, concretándose las razones de dicho juicio en las insuficiencias técnicas de la misma -que no es capaz a nuestro juicio de dar respuesta satisfactoria a diversas objeciones que se plantearán- amén de suponer una evidente contradicción con las soluciones interpretativas dadas en supuestos esencialmente análogos, de tal manera que, a nuestro juicio e in fine, la solución final adoptada rezuma un peligrosísimo voluntarismo judicial escasamente anclado en la sistemática técnica de nuestro Derecho Penal.

### 3. Razones de la crítica a la solución jurisprudencial

Así, y en cuanto al punto primero, no puede compartirse la opinión expresada por el Tribunal en cuanto a que el art. 24 de la Ley 1/98 únicamente establezca el decaimiento del derecho de la Administración a liquidar y en su caso recaudar las deudas tributarias, por cuanto su efecto -reconocido incluso por el mismo Tribunal obiter dicta- es claramente el de determinar la extinción de la obligación tributaria por el paso del tiempo -si en todo caso ha concurrido por demás la inactividad de la Administración-.

Ello es así de reparar en la colocación sistemática del Art. 64 de la LGT, en la sección Tercera del Capítulo V de la misma, entre las secciones rubricadas "El pago" y "Otras formas de extinción", de examinar el texto de una norma tan significativa en el ordenamiento tributario como es el Art. 99 del Reglamento General de Recaudación aprobado por R.D. 1684/1990 de 20 de Diciembre<sup>6</sup> -que establece como motivo de impugnación del procedimiento de apremio la

---

<sup>5</sup>Así, al hilo de invocadas razones de aplicación analógica de la excusa absoluta de regularización tributaria, el Tribunal lo deniega razonando que la aplicación de una norma por analogía requiere que concorra identidad de razón (art. 4.1º del Código Civil) y es claro que las razones de utilidad que subyacen en la excusa absoluta de regularización tributaria no concurren cuando la extinción del crédito tributario se produce por causas ajenas al contribuyente-(Cif. STS 6.11.00 y 30.10.01)

<sup>6</sup>Artículo 99. Motivos de impugnación.

1. Cabrá impugnación del procedimiento de apremio por los siguientes motivos:

a) Prescripción.

prescripción- y de lo previsto en el art. 4 del RD 1163/1990 de 21 de septiembre sobre devolución de ingresos indebidos<sup>7</sup> -desarrollado por el ordinal Segundo 3,d) de la O.M. de 22 de marzo de 1991-, norma que empleando precisamente la locución "... *deudas prescritas* ...", establece con claridad la obligación de la Administración Tributaria de devolver de oficio este tipo de ingresos supuesto que la deuda tributaria estuviere prescrita al tiempo de efectuar el ingreso. De todo ello resulta a nuestro juicio como el efecto del transcurso del plazo de cuatro años contemplado en la norma es cabalmente el de la extinción de la obligación tributaria.

Y a idéntica solución se llega de contemplar la cuestión desde el Código Civil, entendido en su función de Parte General del Derecho Español -cif. Arts. 20<sup>8</sup> y 23<sup>9</sup> de la LGT-, en el que la prescripción no es contemplada con tal nombre como una de las formas de extinguir las obligaciones -cif. Capítulo IV del Título I del Libro IV del Código Civil y en especial, Art. 1156 del Código Civil- sino que es regulada en el Capítulo III del Título XVIII del Libro IV del Código - Arts.1961 y ss- bajo la rúbrica "de la prescripción de las acciones".Y sin embargo, Doctrina<sup>10</sup> y Jurisprudencia - cif SSTS S3<sup>a</sup> 14.2.97 (RJ 1997\2391)<sup>11</sup> y 26.2.02 (RJ 2002\1937)<sup>12</sup>- afirman de modo unánime que lo que se extingue por el transcurso del tiempo no es la acción sino la obligación en si misma considerada.

En cuanto al punto segundo de los sistematizados, en contra de lo afirmado por el Tribunal, estimamos, asumiendo lo expuesto en el anterior punto, que la nueva normativa modifica tácitamente el plazo de prescripción del delito fiscal que pasa por tanto de cinco a cuatro años.

---

<sup>7</sup>Artículo 4. Iniciación.

1. El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución podrá iniciarse de oficio o a instancia de persona interesada.
2. El procedimiento se incoará de oficio por acuerdo del órgano competente de la Delegación o Administración de Hacienda o de Aduanas donde se efectuó el ingreso. Si el ingreso se hubiera efectuado en la Caja de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera o en un Centro, Ente u Organismo del Estado no integrado en el Ministerio de Economía y Hacienda, el procedimiento se iniciará por acuerdo de dicho Centro directivo o del Centro, Ente u Organismo de que se trate.

<sup>8</sup>Artículo 20.

Las normas tributarias entrarán en vigor con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1.º del Código , y serán aplicadas durante el plazo, determinado o indefinido, previsto en la respectiva ley, sin que precisen ser revalidadas por la ley presupuestaria o por cualquier otra.

<sup>9</sup>Artículo 23.

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho.
2. En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.
3. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

<sup>10</sup>En este sentido, Santos Briz .J.- " Código Civil: Doctrina y Jurisprudencia ", Ed.Trivium (Dtor, José Luis Albacar), Madrid, 1991, pag. 1239 y Iacruz Berdejo, J.L.- " Elementos de Derecho Civil ", Vol III, Ed. Bosch, 1984, Barcelona , pág. 355

<sup>11</sup>Conviene entresacar de esta sentencia:

" ... El instituto de la prescripción tributaria, como modo de extinción de las obligaciones de esta naturaleza, se ha basado en su concepción primaria en la prescripción del Derecho civil... "

<sup>12</sup>Y de esta sentencia:

" ... cualquier paralización procedimental en tales condiciones determina forzosamente la extinción de la deuda tributaria por prescripción ... "

Punto de partida de esta afirmación son los conceptos básicos de relación jurídica tributaria y obligación tributaria elaborados y afirmados de modo unánime por la doctrina tributarista –desde Pérez de Ayala y Gonzalez<sup>13</sup>, Albiñana García-Quintana<sup>14</sup>, Albi<sup>15</sup>, Rodríguez Bejeiro<sup>16</sup>, Martín Queralt<sup>17</sup> y Ferreiro Lapatz<sup>18</sup>- y presentes en la propia LGT, desde los que puede afirmarse que la relación jurídico-tributaria es la que se da entre una Administración con potestad tributaria y ciertos sujetos al hilo de la realización de un hecho imponible u otro supuesto –siempre previsto en la Ley<sup>19</sup>- y de la que es importante retener que su sujeto activo son única y exclusivamente, el Estado<sup>20</sup>, la UE, las Comunidades Autónomas o la Administración Local o Institucional reconocida legalmente por mor de la reserva de ley consagrada constitucionalmente en la materia, y obligación tributaria o con más concreción obligaciones tributarias son las articulaciones instrumentales, formales y sustantivas de dicha relación, que por lo que respecta a la obligación de pago supone la existencia de un tránsito monetario entre los sujetos activo y pasivo de la misma. Y debe señalarse que este concepto de obligación tributaria es pacíficamente utilizado por la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional<sup>21</sup> y por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo –SSTS S3<sup>a</sup> 22.3.56, 25.4.56, 13.6.56, 9.10.89 y 4.11.95-

Pues bien, esta obligación tributaria es igualmente pacífica para Doctrina y Jurisprudencia - cif. Rodríguez Mourullo<sup>22</sup>, Bajo Fernández<sup>23</sup>, Morales<sup>24</sup>, Muñoz Conde<sup>25</sup> y SSTS S2<sup>a</sup> 23.10.1997 o 25.2.1998- que constituye uno de los elementos del tipo penal -de hecho es tal su relevancia que parece más oportuno tildarla de uno de sus presupuestos- concretada para los sujetos pasivos en el *deber jurídico de pagar*, así como que el Derecho Penal no elabora un concepto propio sino que toma el diseñado por la LGT y las disposiciones relativas a cada figura impositiva, esto es, con su propio ordenamiento: hecho imponible, exenciones, sujetos, devengo, tipo

<sup>13</sup>Cif. Pérez de Ayala, J.L. y Eusebio González, “Curso de Derecho Tributario “ Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1978, págs. 107 y ss.

<sup>14</sup>Cif. Albiñana García Quintana, C.- “ Derecho Financiero y Tributario “, Ed. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, pág. 426: “... la obligación tributaria se destaca en el seno de la relación jurídica-tributaria sin dejar de ser su núcleo primario o espina dorsal. Y se caracteriza por ser una obligación de dar, por su origen ex lege y por subordinar su nacimiento a que se produzca en la realidad social el supuesto de hecho previsto por la Ley...”

<sup>15</sup>Cif. Albi, E y García Arznavarreta, J.L.- “ Sistema Fiscal Español “ , Ed. Ariel, 12ª Edición, pág. 13: “... De acuerdo con lo establecido en el Artículo 28.1 de la LGT, el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria...”

<sup>16</sup>Cif. Rodríguez Bereijo, Alvaro, “Introducción al Estudio del Derecho Financiero”, Ed. Estudios de Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Hacienda, Madrid, 1976 realiza en las págs. 260 y ss de dicha obra un completo estudio de la evolución de la dogmática a propósito de los conceptos de obligación tributaria. Expresamente cita en la Pág. 261 a Nawiasky: “... esto quiere decir que la relación jurídica que une al Estado con los particulares contribuyentes no es una relación de poder sino una relación jurídica obligacional que no se distingue, desde el punto de vista formal o estructural de la obligación de Derecho Privado...”

<sup>17</sup>Cif. Martín Queralt, J.- “ Curso de Derecho Financiero y Tributario “, Ed. Tecnos, Madrid, pág. 327

<sup>18</sup> Cif. Ferreiro Lapatz, J.J.- “ Curso de Derecho Financiero Español “, I.E.F., Madrid, pag. 401 y ss.

<sup>19</sup> A nuestro juicio, a partir de los Arts. 1089 del Código Civil y 28 de la Ley General Tributaria es incontestable el origen legal de la obligación tributaria.

<sup>20</sup> Que actuará encarnada habitualmente en la Agencia Estatal de Administración Tributaria

<sup>21</sup> De la STC 185/1995 de 14.12.95 puede señalarse:

“... Esto significa que **deberán considerarse coactivamente impuestas no sólo aquellas prestaciones en las que la realización del supuesto de hecho o la constitución de la obligación es obligatoria...**”.

<sup>22</sup> Cif. Rodríguez Mourullo, G.- “Derecho Penal”, Madrid, 1977, pág. 721

<sup>23</sup> Cif. Bajo Fernández, M.- “Manual de Derecho Penal (Parte Especial)” Ed. Ceura, Madrid 1987, pág.556

<sup>24</sup> Cif. Morales Prats, F.- “Comentarios al Nuevo Código Penal”, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996, pág.1368, con cita en el mismo sentido de Martínez Pérez, Bajo y Berdugo /Ferre

<sup>25</sup> Cif. Muñoz Conde, F.- “Derecho Penal, Parte Especial”, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1998

impositivo, la cuota, deducciones y en general toda la regulación completa de cada figura impositiva lo cual incluye, obviamente, el plazo de prescripción de la misma conforme a la normativa que la crea y reconoce. O lo que es lo mismo, que la amenaza penal no puede ir en contra o más allá de los términos resultantes de la propia regulación de ese deber:

Y es importante señalar que esta práctica técnico-legislativa sin ser habitual no es desconocida en el Código Penal en la medida que son numerosos los tipos penales que toman como presupuesto antecedente la existencia de una previa relación jurídica –de orígenes diversos- con un contenido obligacional legalmente predeterminado o reconocido y de la que suponen una cierta y concreta modalidad de incumplimiento –sin dejar de señalar que esta afirmación puede ser igualmente aplicable si hablamos en vez de obligaciones, de deberes legales como categoría mas amplia-. Concretamente en el Código Penal vigente pueden señalarse como supuestos de estos tipos penales, al margen del previsto en el Art. 305, los señalados en los Arts. 226, 227, 229, 252, 279, 311, 382, 408, 476 y especialmente, el del Art. 527 del Código Penal, y respecto de los mismos puede afirmarse que en general esas relaciones, obligaciones o deberes legales antecedentes son contemplados por otras ramas del ordenamiento jurídico (civil, penal, social...).

Y esa asunción normativo-penal de la obligación tributaria configurada en la LGT, en primer lugar, naturaliza al delito fiscal como una norma penal en blanco -de las que se convierte en un ejemplo paradigmático para la STS 28.10.97<sup>26</sup>-, de lo que deberá admitirse que la variación de las disposiciones legales que regulan el contenido, extensión y alcance de esos elementos normativos extrapenales -que es claro que son susceptibles de variar a lo largo del tiempo- puede beneficiar a los interesados, incluso eliminando las consecuencias delictivas del hecho, tal y como señala la doctrina expuesta por el Tribunal Supremo en su STS 5.5.1995 (RJ 1995\3592) de la que se entresaca:

*“ ... Cierto es que 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 ... ”*

lo que sucederá, incluso, con efectos retroactivos al ser pacífica jurisprudencialmente la extensión del concepto de ley penal más benigna a la normativa extrapenal llamada a integrar el tipo penal en blanco -cif. SSTS 13.6. 1990 (RJ 1990\5291) y 31.10.1997 (RJ 1997\7529) entre otras-. Y por esta misma razón es por lo que no puede admitirse el razonamiento vertido por el Tribunal en la STS 15.7.02 cuando pone el Art. 252 como ejemplo de que la prescripción extrapenal -y cita concretamente la prescripción trienal del Art. 1967 del Código Civil- no afecta a la penal siendo posibles dos plazos distintos y que el penal, sea mas largo -así sería pues el deli-

---

<sup>26</sup>En esta sentencia afirma el Tribunal:

*“ ... En el caso del delito fiscal la omisión o el deber cuya infracción da lugar a la tipicidad, es decir a la defraudación, es el de cumplir con las prestaciones patrimoniales de carácter público. Lo que ocurre es que como el deber no aparece expresamente señalado, surge así una Ley Penal en blanco ya que la conducta delictiva consiste en la infracción de una norma tributaria no recogida de manera expresa, como se ha indicado, en el precepto penal. En consecuencia para aplicar el Código Penal, en este aspecto, hay que acudir a la Ley Fiscal que es la que establece el tributo con todas sus consecuencias, cuestión ésta de la Ley en blanco no admitida sin embargo con carácter general ... ”*

to de apropiación indebida prescribe a los cinco años- sin reparar que el delito de apropiación indebida no constituye un supuesto de ley penal en blanco como el delito fiscal, sino de mera utilización de elementos normativos como por ejemplo en el hurto, siendo en ese caso posible al existencia de un doble plazo, aún cuando a la luz de la doctrina del Tribunal que se citará estimamos prudente una recapitulación sobre el tema.

De ahí que sea obligado admitir que si el Art. 305 del Código Penal incorpora un deber jurídico de obrar -en el caso de pagar - determinado por una normativa extrapenal que es asumida en bloque por la penal, las eventuales modificaciones de los elementos que determinan este deber derivadas de la de su propia normativa produzcan igualmente efectos penales. Y en el caso, la extinción de ese deber jurídico de pago por el plazo de cuatro años según se ha dicho anteriormente se traslada íntegramente al Art. 305 del Código Penal.

Y es importante señalar que a esta conclusión se llega en parte de la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo -de ahí la contradicción aludida anteriormente- cuando ha tenido que resolver supuestos análogos a propósito de la extinción por la propia normativa extrapenal de un deber jurídico contemplado por la norma penal y que ha resuelto declarando la atipicidad de la conducta desde ese momento extintivo.

La Jurisprudencia que se cita es concretamente la emanada a propósito del Art. 527 -y específicamente en su número 1<sup>o</sup><sup>27</sup>- del Código Penal que contempla el delito de incumplimiento de la prestación social sustitutoria, citando expresamente las SSTS 31.10.1997 (RJ 1997\7529), 3.2.1998 (RJ 1998/8180) y 20.1.99 (RJ 1999/241) a propósito de dicho delito.

Como premisa previa para comprender cuanto se expondrá, debe señalarse que este delito castiga el incumplimiento del deber de cumplir la prestación social sustitutoria del servicio militar -expresado en el retraso a la incorporación al mismo por plazo superior a un mes-. De acuerdo con la normativa vigente<sup>28</sup> al tiempo de dictar las sentencias citadas -y abstracción hecha de que dicha normativa haya sido sustituida por otra, de que la exigencia de la PSS esté en la actualidad suspendida<sup>29</sup> y de que mediante la Ley Orgánica 7/1998 de 5 octubre se modificara la penalidad del delito- la realización de la PSS quedaba sometida en virtud de los Arts. 1, 17.1, 47.7 y 48.1 del Real Decreto 266/1995 a un iter cronológico-formal tal que:

---

<sup>27</sup> El delito en cuestión reza desde su modificación por la L.O. 7/98 de 5 de Octubre:

"... Será castigado con la pena de inhabilitación especial para empleo o cargo público por tiempo de cuatro a seis años al objeto reconocido que:

1º Llamado al cumplimiento del servicio que se le asigne, dejare de presentarse sin causa justificada, retrasando su incorporación al mismo por tiempo superior a un mes..."

<sup>28</sup> Esta normativa venía constituida por la Ley 48/1984, de 26 de diciembre, reguladora de la objeción de conciencia y de la prestación social sustitutoria - cuyos Arts. 6 y 8 perfilaban la obligatoriedad y situaciones posibles en la PSS- que fue desarrollada por el R.D. 551/1985 de 24 de Abril del Consejo Nacional de Objeción de Conciencia y del Procedimiento para el reconocimiento de la condición de objeto de conciencia y por el R.D. 20/1988 de 15 de Enero que aprueba el Reglamento de la prestación social de los objetores de conciencia. A su vez esta dualidad reglamentaria fue unificada en el RD 265/1995 que aprueba el Reglamento de la Objeción de Conciencia y Prestación Social Sustitutoria, y con posterioridad la Ley 48/84 fue sustituida por la La Ley 22/1998, de 6 de julio (RCL 1998\1679), de Objeción de Conciencia y Prestación Social Sustitutoria que fue objeto de desarrollo reglamentario específico mediante el Real Decreto 700/1999, de 30 abril que deroga expresamente el RD 266/1995 .

<sup>29</sup> Mediante RD 342/2001 de 4 de Abril (RCL 2001\944) se suspendió la prestación social sustitutoria del servicio militar, acorde con la suspensión del servicio militar obligatorio.

- a) reconocida la condición de objetor de conciencia, se abre un plazo de dos meses para solicitar la exención o un aplazamiento del cumplimiento, que debe ser resuelto en el plazo de seis meses,
- b) en todo caso, la adscripción del objetor al concreto destino debe llegar en el plazo de seis meses, y
- c) la incorporación a la prestación en sí tiene que producirse en el plazo de otros seis meses - ampliable en seis meses a petición de los interesados y en atención a las necesidades del servicio y a la disponibilidad de los puestos-
- d) la adscripción de los objetores incorporables se hace de oficio y el expediente de adscripción a la Prestación no es susceptible de producir efectos favorables al objetor

lo que traducido a la tipología penal implica que el elemento típico "llamamiento" sólo lo sea aquel que haya tenido lugar - a nuestros efectos- en tiempo, pues así no fuere, no sería exigible la incorporación a la PSS.

Sobre este marco el Tribunal Supremo admitió los efectos penales de la caducidad del procedimiento administrativo confirmando la sentencia absolutoria de la Audiencia, supuesto a nuestro juicio claramente extrapolable al caso de la prescripción de la obligación tributaria. Así lo razona el Tribunal en la STS 31.10.1997 (RJ 1997\7529) de la que se entresaca:

*" ... De lo que se infiere que el Real Decreto 266/1995 es más favorable para el acusado, al implicar la caducidad automática de todo expediente de adscripción de un objetor a la Prestación Social Sustitutoria que no haya sido resuelto en el plazo de catorce meses, a contar desde el reconocimiento del derecho, mientras la normativa derogada incluía en el período un plazo fijo y otro indeterminado y su remisión inespecífico a la Ley de Procedimiento Administrativo no permitía aplicar retroactivamente la Ley 30/1992 y en este caso han transcurrido con exceso los plazos previstos en el Real Decreto 266/1995.... "*

y con mas detalle en la STS 3.2.1998 de la que se menciona:

*" ... La normativa derogada no establecía plazo específico para la clasificación de los objetores previa a su adscripción, fijaba los efectivos anuales (conjunto de los que se incorporaban durante el año), partiendo del conjunto de los objetores reconocidos en el año, y establecía que la situación de disponibilidad, o sea el período que se inicia con el reconocimiento del objetor y se extiende hasta el inicio de la prestación, tendría una duración máxima de un año a contar desde la clasificación como útil. Se declaraba subsidiaria en esta normativa, además, la Ley de Procedimiento Administrativo.*

**Por el contrario, la legislación vigente establece plazos específicos para el inicio y resolución de todas y cada una de las fases, fijando así, dos meses, desde el reconocimiento para solicitar la exención o un aplazamiento; seis meses para resolver tal solicitud (artículo 18.1); seis meses para acordar la adscripción del objetor (artículo 47.7) y otros seis para la incorporación del mismo a la prestación social sustitutoria (artículo 48.1), plazo este último que es ampliable seis años más, a petición de los interesados y en atención a las necesidades del servicio y a la disponibilidad de los puestos.**

*Además, la adscripción de los objetores incorporables se hace de oficio y el expediente de adscripción a la Prestación no es susceptible de producir efectos favorables al objetor. La Ley 30/1992 (RCL 1992\2512, 2775 y RCL 1993\246), aplicable supletoriamente, regula en su artículo 43 la caducidad de los expedientes iniciados de oficio, cuando no haya sido resuelto en el plazo legalmente establecido para ello y lo solicite expresamente la parte.*

*De lo que se infiere que el Real Decreto 266/1995 es más favorable para el acusado, al implicar la caducidad automática de todo expediente de adscripción de un objetor a la Prestación Social Sustitutoria que no haya sido resuelto en el plazo de catorce meses, a contar desde el reconocimiento del derecho, mientras la normativa derogada incluía en el período un plazo fijo y otro indeterminado y su remisión inespecífica a la Ley de Procedimiento Administrativo no permitía aplicar retroactivamente la Ley 30/1992. **En este caso han transcurrido con exceso los plazos previstos en el Real Decreto 266/1995 ...***

así como en la STS 20.1.99 (RJ 1999\241)

*“ ... La nueva Ley Reguladora de la Objeción de Conciencia y de la Prestación Social Sustitutoria dispone, en su artículo 8.1, que la duración máxima de la situación de disponibilidad será de tres años y que pasado dicho plazo si el objetor no hubiese iniciado el período de actividad pasará directamente a la situación de reserva lo que le exime del deber de cumplir la prestación.*

*En todo caso, en el supuesto que nos ocupa, el acusado nació el 24 de junio de 1996 por lo que, en el momento presente, es mayor de treinta años lo que haría entrar en juego el artículo 19 d) del Reglamento vigente de 1995, RD 266/1995 y produciría como efecto, **la exención de la prestación social sustitutoria por lo que uno de los elementos del tipo, tener la obligación de hacer la prestación, desaparecería con la consiguiente atipicidad de la conducta...***

La conclusión del Tribunal es por tanto que, después del vencimiento de los plazos contemplados en la normativa extrapenal, el cumplimiento del deber ya no es exigible en un supuesto que guarda una clara analogía -que no igualdad- con el delito fiscal estudiado. Así, en ambos casos existe un deber jurídico ab initio y extrapenal para los interesados -pagar sus tributos o incorporarse a la prestación- que es recogido por la norma penal como elemento constitutivo de la misma y cuya inobservancia consume el delito. Y en ambos casos debe concluirse que extinguido dicho deber jurídico -por no modalizarse en forma por la Administración, por el transcurso del tiempo o por cualquier otra causa válida que produzca ese efecto conforme a Derecho- no puede existir un reproche penal autónomo. Y ello sin que las eventuales diferencias consumativas entre los delitos -que existen y se concentran en la diferente intervención de la Administración- conlleven especiales consecuencias.

Concretamente, se alude a que en el delito de incumplimiento de la prestación sustitutoria, el deber de cumplirla surge en el momento de un llamamiento válido y regular - en plazo, en el caso que nos ocupa- y el delito se consume cuando el objetor no se incorpora al destino asignado en el plazo de un mes, por lo que si no existe llamamiento válido el delito no se habrá consumado -nos hallaríamos ante un supuesto de atipicidad-, en tanto que en el delito fiscal - y siguiendo el generalizado sistema de autoliquidación- el deber surge en el momento de realización del hecho imponible y el delito se consume en el momento en el que vence el perio-

do voluntario de ingreso sin especial intervención de la Administración y se extinguirá por el transcurso del tiempo -supuesto afirmado de prescripción-, de manera que en ambos casos se produce un mismo resultado: su inexigibilidad penal por el transcurso de un plazo de tiempo contemplado en la normativa extrapenal y derivado de este, su imposible reproche penal.

Y en cuanto a la cuestión de que esta eventual inexigibilidad del deber jurídico a partir de un determinado momento pueda producir efectos retroactivos, nuestra opinión es favorable desde el Art. 2.2 del Código Penal y del importante corpus doctrinal y jurisprudencial existente al respecto y del que son buena prueba -por las circunstancias concretas de los casos resueltos- las mismas sentencias indicadas<sup>30</sup>

De ahí que, entrando en el punto tercero de la solución jurisprudencial estudiada, se produzca a nuestro juicio y desde lo dicho, una antinomia entre el tenor del Art. 131 CP y el propio 305 CP -a la luz del plazo particular que para la extinción por prescripción de la obligación tributaria introduce-. Esta antinomia que se afirma resulta de la consideración ya aludida de que el delito fiscal -con pleno respeto a la autonomía científica de ambas disciplinas- es materia compartida por los ordenamientos tributario y penal obligando a que en la regulación de la materia -por el Legislador- y en la interpretación y aplicación de las normas -por los operadores jurídicos y en especial por los Jueces y Tribunales- deba tenerse en cuenta ese doble entramado sustantivo.

Ahora bien, sosteniendo que consumado el delito fiscal la eventual responsabilidad penal se extingue por el transcurso del plazo de cuatro años al extinguirse en ese momento y según su propia normativa el deber jurídico de obrar conformado como elemento del tipo penal, la antinomia no se produce tanto entre los Art. 24 de la Ley 1/98 y 131 del Código Penal sino entre este y el Art. 305 que como tal -aun cuando sea posible hablar de una antinomia indirecta entre la Ley 1/98 y el Art. 131 CP-, tiene un plazo propio de prescripción pasando en el particular de la prescripción a ser una norma completa frente al resto de las normas del Código que continúan siendo en este particular normas incompletas -con Muñoz Conde<sup>31</sup> en el particular-, sin que a este planteamiento empezca el que dicho plazo de cuatro años llegue a la normativa penal desde una Ley Ordinaria, pues es pacífica la solución favorable a la innecesariedad de

<sup>30</sup> Cif concretamente la citada STS 3.2.1998 (RJ 1998\8180) el Tribunal razona:

"... La doctrina se muestra casi unánime en que en las denominadas leyes penales en blanco y los elementos normativos no penales que completan la norma penal, pasan a gozar de la misma naturaleza. En este mismo sentido se ha pronunciado la doctrina jurisprudencial de esta Sala y así la Sentencia de 25 septiembre 1985 (RJ 1985\4449), que cita y se apoya además en las de 26 junio y 8 noviembre 1963 (RJ 1963\3293 y RJ 1963\4480), 9 marzo 1964 (RJ 1964\1389) y 13 diciembre 1966 (RJ 1966\5626), señala que por Ley penal, a efectos del artículo 24 del Código Penal, debe entenderse todo precepto del cual resultan consecuencias penales, por tanto, no sólo los que se refieren a la pena o definen concretas figuras de delito, sino también las de otras ramas jurídicas, que dan contenido a las leyes penales en blanco (.../...).

"... De lo que se infiere que el Real Decreto 266/1995 es más favorable para el acusado, al implicar la caducidad automática de todo expediente de adscripción de un objeto a la Prestación Social Sustitutoria que no haya sido resuelto en el plazo de catorce meses, a contar desde el reconocimiento del derecho, mientras la normativa derogada incluía en el período un plazo fijo y otro indeterminado y su remisión inespecífica a la Ley de Procedimiento Administrativo no permitía aplicar retroactivamente la Ley 30/1992. En este caso han transcurrido con exceso los plazos previstos en el Real Decreto 266/1995 ..."

<sup>31</sup> Cif, Muñoz Conde, F. y García Aran, M. -"Derecho Penal. Parte General", Ed. Titant Lo Blanch, Valencia, 1998, pág. 37 y ss.

"... El legislador no tiene que ir repitiendo a cada instante que el menor de 18 años esta exento de responsabilidad criminal, que el cómplice esta exento de responsabilidad criminal si ... (.../...) Para evitar estas repeticiones ha ido elaborando una especie de catálogo de hechos que frecuentemente modifican el supuesto de hecho o la consecuencia jurídica que sirven para aclararlos, etc... Se ha formado así la llamada Parte General del Derecho Penal que en el Código Penal se encuentra fundamentalmente en el Libro I..."

dicha categoría normativa para las normas que integran los supuestos de leyes penales en blanco dada por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo -cif STC 118/1992 (RTC 1992\118)<sup>32</sup>.

Con mas detalle, la antinomia denunciada llega de aplicar al caso los criterios de resolución manejados comúnmente por Jurisprudencia y Doctrina: jerárquico, cronológico y especialidad sin perder de vista el sustancial "in dubio pro reo", desde los que se afirma que:

- a) las dos normas pertenecen al mismo ordenamiento
- b) posean un mismo acto de vigencia temporal, espacial, personal y material.
- c) la aplicación de una excluirá la de la otra<sup>33</sup>

de lo cual surge la obligatoriedad de resolver la misma en favor según se ha dicho de la derogación tácita y particular del Art. 131 del Código Penal en favor del propio Art. 305 del mismo texto, reputando a esta última -tras la modificación que para el tipo objetivo supone el Art. 24 de la Ley 1/98- Ley Posterior y Especial<sup>34</sup>.

Esta derogación -definida por el Profesor Diez Picazo<sup>35</sup> como "...aqueel efecto de una Ley determinante de la pérdida de vigencia de otra ley anterior..."- se adjetiva como tácita porque atendido el silencio del Legislador al respecto es la tarea de los operadores jurídicos a partir de un esclarecimiento de la voluntad legis la que arroja dicha y como particular; porque tan solo se refiere -en virtud del fenómeno de complitud técnica afirmado en el particular- a la norma contemplada en el Art. 305 del Código Penal.

Y ello se afirma así frente a otras posibles explicaciones dogmático-técnicas para la extinción de deber jurídico (atipicidad, inexistencia sobrevenida de bien jurídico protegido...) por estimar que, cabalmente, una extinción de responsabilidad penal confluyente del juego del tiempo y de la inactividad de los sujetos llamados a actuar sobre un delito consumado ex ante sólo puede ser correctamente explicada como un supuesto de prescripción en aras de la seguridad jurídica que fundamenta dicho instituto en el Derecho Penal.

Y al hilo de esta prescripción afirmada, surge la cuestión expuesta en el ordinal cuarto de la sistemática jurisprudencial respecto de la posible interrupción de la misma, que a nuestro juicio y como instituto claramente procesal tiene que regularse por las leyes procedimentales propias

---

<sup>32</sup> En esta sentencia, el Tribunal razona:

"... La Constitución ni impone ni prohíbe que el complemento extrapenal de una ley punitiva en blanco haya de estar previsto por una disposición que tenga el rango de ley orgánica. Se trata de una decisión que normalmente, salvo que venga impuesta por la Constitución en virtud de otros motivos, queda en manos del legislador. **No existe una reserva de ley orgánica para el complemento de las leyes penales en blanco...**"

<sup>33</sup> Cif. Diez-Picazo, LM<sup>o</sup>, "La derogación de las Leyes", Ed. Civitas, Madrid, 1990, cit. pág. 68.

"...la denominación técnica de la incompatibilidad respecto de un mismo supuesto de hecho de los contenidos de dos normas jurídicas..."

<sup>34</sup> El concepto de ley posterior no ofrece mayores dificultades, pero sí el de ley especial que conviene analizar siguiendo al autor de referencia en esta parte del texto. Para Diez-Picazo -op. cit. pág. 346- no existe un concepto ad hoc de ley especial sino leyes especiales siempre con referencia a otras leyes o disposiciones (carácter relativo y relacional de las leyes especiales). Por la misma razón la especialidad no puede proclamarse de las Leyes sino de las normas -algunas o todas- que se contienen en aquéllas.

<sup>35</sup> Cif. Diez-Picazo, Luis María, op.cit. pág.33

de cada ámbito en liza, de manera que a nuestro juicio la interrupción en uno no debe surtir efectos en el otro a salvo de los efectos de la suspensión del procedimiento administrativo prevista en el Art. 66 del R.D. 939/1986 por el que se aprueba el Reglamento de la Inspección de los Tributos<sup>36</sup>. Y entendemos específicamente exigible para la interrupción de la prescripción penal -coincidiendo en este particular con el Tribunal Supremo en el punto cuarto de los sistematizados- una concreción apreciable del elemento objetivo del delito fiscal.

Y ello porque entendemos que no se puede convertir al Juez en sujeto activo de la obligación Tributaria ni tampoco en un órgano capacitado para su determinación o exigencia -cif. Arts. 90<sup>37</sup> y 102<sup>38</sup> de la LGT, sino que como en cualquier otro delito, la competencia absoluta del Juez en materia penal se traduce en la obligación de determinar la existencia -o no- de una cuota defraudada como elemento típico de la infracción penal que es -en todo caso, contradictoriamente y a la luz de la presunción de inocencia-.

De ahí que sin llegar al extremo afirmado por el Tribunal en cuanto a la exigencia de una previa liquidación tributaria<sup>39</sup> -que entendemos como un intento de adecuar las normativas sobre prescripción tantas veces aludidas, por la vía de reducir el plazo hábil para perseguir los delitos- sí que estimamos precisa en la denuncia o querrela que intente abrir el procedimiento penal una definición del hecho imponible con la suficiente claridad y concreción para reputarlo presuntamente delictivo y determinar el derecho-deber del Juez de Instrucción -Art. 302 LECRIM- para admitir esa querrela o denuncia, y la del Ministerio Fiscal -Art. 785 bis de la LECRIM y Arts. 3.4 y 5 de su Estatuto Orgánico- para ejercitar las acciones penales pertinentes al caso.

#### 4. En conclusión

Recapitulando por tanto sobre lo expuesto, admitida la primacía jurisprudencial para resolver la cuestión relativa a la eventual modificación del plazo de prescripción del delito fiscal por mor de la Ley 1/98, no encontramos acertada la solución dada por el Tribunal Supremo al entender que la misma no da respuesta -sea cual fuere aquella- a todas las cuestiones implicadas en la resolución de la cuestión y es contradictoria con otras construcciones jurisprudenciales utilizadas por el Tribunal Supremo.

---

<sup>36</sup> Suspensión que a nuestro entender justificaría la prosecución del procedimiento recaudatorio y eventualmente del sancionador aún en el supuesto de que la causa se sobreseyera o resolviera en por sentencia estimando la prescripción de la responsabilidad penal.

<sup>37</sup> Artículo 90.

Las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten, y estarán encomendadas a órganos diferentes.

<sup>38</sup> Artículo 102.

1. Se considerará declaración tributaria todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible. Reglamentariamente se determinarán los supuestos en que sea admisible la declaración verbal.

<sup>39</sup> El Tribunal Supremo razona en la STS 10.10.2001 ya citada:

“... 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 de procedimiento penal por un delito fiscal correspondiente a un ejercicio respecto del que ha prescrito la facultad (el texto legal dice impropiaemente «el derecho») de la Administración de determinar la deuda tributaria. Es decir; 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...”

## ESTUDIOS

Concretamente, el Tribunal no da una respuesta satisfactoria, a nuestro juicio, a la cuestión de la eventual extinción de la obligación tributaria a los cuatro años, ni valora las consecuencias de la extinción de un deber jurídico de obrar que introduce como elemento típico de una norma penal en blanco una normativa extrapenal, siendo así que en otros supuestos ha determinado que la extinción -o con más propiedad- la inexigibilidad de dicho deber determina la atipicidad de la conducta. Atipicidad que a nuestro juicio y atendido su exclusivo fundamento en el paso del tiempo -esto es, cuatro años- opera cabalmente como un plazo particular de prescripción contenido en el Art. 305 que por tal razón se configura como en Ley Especial y Particular:

Y por demás, no compartimos las exigencias de liquidación previa en la denuncia o querrela para que tengan virtualidad interruptiva de la prescripción penal que a nuestro juicio no es sino un intento asistemático de conciliar ambas normativas por la vía de dificultar la persecución del delito fiscal transcurrido el cuarto año desde la consumación de aquel sin tener que admitir la prescripción de la responsabilidad penal.