

ESTUDIOS

EXCUSAS ABSOLUTORIAS Y AMNISTIA FISCAL*

José Ricardo PALACIO SANCHEZ-IZQUIERDO

Profesor de Derecho Penal
de la Universidad de Deusto

Sumario

- I.- EL PAGO EXTEMPORANEO DEL TRIBUTO EN EL DERECHO PENAL VIGENTE**
- II.- LA CUESTION EN EL PROYECTO DE LEY**
- III.- NATURALEZA JURIDICA**
- IV.- FUNDAMENTO**
- V.- REQUISITOS**
- VI.- ALCANCE**
- VII.- CONCLUSIONES CRITICAS**

* El trabajo está referido al entonces Proyecto de Ley de Modificación de Determinados Preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad social, aunque dado el interés por la argumentación y contenido del trabajo, se ha considerado oportuna su publicación en este número.

ESTUDIOS

I. EL PAGO EXTEMPORANEO DEL TRIBUTO EN EL DERECHO PENAL VIGENTE

Uno de los problemas más debatidos en el Derecho Penal Tributario vigente es el de la eficacia del pago del impuesto fuera de plazo en orden a la liberación de la responsabilidad por delito fiscal.

El tema se emparenta con la ardua cuestión, doctrinalmente discutida y diversamente resuelta, acerca de en qué momento se entiende consumado el delito fiscal.

Ferreiro sostiene que, con arreglo al Código Penal vigente, si el pago del impuesto, aun fuera de plazo, se produce sin requerimiento previo de la Administración Tributaria, no hay delito fiscal.

Bajo, Boix y Suárez sustentan la tesis de que la consumación del delito fiscal se produce en el momento de determinación de la deuda por la Administración; consecuentemente, mantienen que «el pago espontáneo hecho en fecha anterior supone una tentativa desistida espontáneamente y, por ende, una conducta no punible».

La Junta de Fiscales de la Sala Segunda del Tribunal Supremo mantiene el criterio de que «no comete delito fiscal quien paga antes de ser requerido formalmente por Hacienda».

En sentido contrario Berdugo sustenta el criterio de que «el delito fiscal se consuma al transcurrir el plazo hábil para realizar la declaración Tributaria, o las prórrogas que se establezcan». «El pago, a partir de ese momento, —prosigue Berdugo— sólo puede dar lugar a la atenuante de arrepentimiento espontáneo, si concurren sus requisitos».

En esta cuestión merecen destacarse cuatro precedentes jurisprudenciales, de distinto valor pero interesantes todos ellos: los autos de la Audiencia Nacional de fecha 25-7-1.993 y 17-1-1.994, y la sentencia de la Audiencia Provincial de Logroño de 24-3-1.988, confirmada esta última por la Sala Segunda del Tribunal Supremo en sentencia de 9-2-1.991.

Los precitados autos de la Audiencia Nacional sientan la doctrina de que «iniciada la actividad recaudatoria por la vía de apremio o de la constatación del fraude y *una vez abierta causa penal*, el pago fuera de plazo sólo puede dar lugar, y discutiblemente, a la atenuante analógica de arrepentimiento espontáneo».

Finalmente, la sentencia de la Audiencia Provincial de Logroño de 24-3-1.988, confirmada por el Tribunal Supremo, declaró que «cuando la recaudación del Impuesto se efectúa a través de una autoliquidación, la consumación del delito se produce con el vencimiento del plazo establecido reglamentariamente para su práctica», si bien añade a continuación que «podía tenerse en consideración que el cumplimiento de la obligación tributaria una vez transcurridos aquellos plazos hubiera podido representar la correspondiente exculpación... *si se hubiera producido de forma espontánea*» (cosa que no sucedió en el caso de autos).

Esta disparidad de criterios y las dudas sustentadas en orden a la eficacia liberatoria, de cara al delito fiscal, de la compra de deuda pública especial al amparo de las disposiciones adicionales 13 y 14 de la Ley del Impuesto sobre el Rendimiento de las Personas Físicas, de 6 de junio de 1.991, hacían aconsejable una clarificación «ex lege» de ambas materias.

Esta es una de las metas que persigue el Proyecto de Ley Orgánica por el que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, actualmente en trámite de discusión parlamentaria.

II. LA CUESTION EN EL PROYECTO DE LEY

El Proyecto de Ley al que se acaba de hacer referencia introduce cuatro disposiciones novedosas, en lo que nos atañe:

- 1) Una excusa absoluta para el delito de defraudación tributaria (art. 349-3).
- 2) Otra excusa absoluta similar para los delitos de defraudación a la Seguridad Social (art. 349-bis. 3).
- 3) Una excusa semiabsoluta en el delito de fraude de subvenciones (art. 3504) y
- 4) Una "amnistía fiscal" para quienes hubiesen regularizado su situación tributaria al amparo de la Ley de 6 de junio de 1.991.

En relación con el delito fiscal, el art. 349-3 del Proyecto dice así:

"No se impondrán las penas correspondientes al que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras o, en su caso, de otras actuaciones de la Administración Tributaria, dirigidas ambas a la determinación de dichas deudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Público, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquel dirigida".

En términos muy parecidos se expresa el art. 349-bis-3 del Proyecto relativo a defraudaciones a la Seguridad Social, a cuyo tenor:

"No se impondrán las penas correspondientes al que regularice su situación ante la Seguridad Social, en relación con las deudas a que se refiere el apartado 1 de este artículo, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Público o el Letrado de la Seguridad Social interponga querrela o denuncia contra aquel dirigida".

Tratándose de fraude de subvenciones ya no cabe hablar de excusa absoluta, sino a lo sumo de una excusa semiabsoluta, o de una atenuante cualificada de efectos específicos, toda vez que el art. 350-4 del Proyecto dispone lo siguiente:

"No se impondrán las correspondientes penas privativas de libertad, pero sí la pecuniarias y las accesorias, al que reintegre las cantidades recibidas, incrementadas en un interés anual equivalente al interés legal del dinero aumentado en dos puntos porcentuales, desde el momento en que las percibió, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones de inspección o control en relación con las subvenciones, desgravaciones o ayudas a que se refieren los apartados primero y segundo de este artículo o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Público, el Abogado del Estado o el representante de la Administración autonómica o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquel dirigida".

Finalmente, por vía de una disposición adicional, el proyecto contempla una especie de "amnistía fiscal" para aquellos que se acogieron a las disposiciones adicionales 13 y 14 de la Ley de 6 de junio de 1.991. Amnistía fiscal que el proyecto (disposición adicional) articula del siguiente modo:

"No se impondrán las penas establecidas en el art. 349 del Código Penal, a quienes suscribieron deuda pública especial en los términos, plazos y condiciones establecidas en la disposición adicional décimotercera de la Ley 18/1.991, de 6 de junio y apliquen su precio efectivo de adquisición, de acuerdo con lo previsto en la citada disposición, a la reducción de rentas o patrimonios netos no declarados, en relación con las deudas tributarias derivadas de dichas rentas o patrimonios".

ESTUDIOS

"Tampoco se impondrán las penas establecidas en el art. 349 del Código Penal, a quienes hubieren regularizado su situación tributaria con arreglo a lo previsto en la disposición adicional décimo-cuarta, de la Ley 18/1.991, de 6 de junio".

III. NATURALEZA JURIDICA

Las disposiciones liberatorias de responsabilidad criminal contempladas en el arts. 349-3 y 349.bis-3 del Proyecto de Ley, revisten la estructura de la típica excusa absolutoria: en ambos casos el delito se entiende cometido, es decir, la acción es típica, antijurídica y culpable, sin embargo, el legislador exime de pena (causa de exclusión de la punibilidad) a quien regularice su situación antes de un determinado momento. Todo ello sin perjuicio, claro está, de que pueda jugar, en su caso, el instituto de la prescripción del delito.

En cambio, en los supuestos de fraude de subvenciones, el reintegro en tiempo hábil sólo tiene la virtualidad de eliminar la pena privativa de libertad, más no las pecuniarias y las accesorias.

Obviamente, tanto la regularización como el reintegro en los tres supuestos que se acaban de señalar, realizados fuera de tiempo hábil para el juego de la excusa o semiexcusa absolutoria, pero antes de tener conocimiento el culpable de la apertura del procedimiento penal, podrá dar lugar a la apreciación de la atenuante de arrepentimiento espontáneo prevista con carácter general en el art. 9-9º del Código Penal.

Finalmente, la regularización o el reintegro tras conocer el responsable la existencia de causa penal, lo máximo que permitiría será la estimación de la atenuante analógica décima del art. 9 del Código Penal, en relación con la circunstancia novena de ese mismo precepto.

Por lo que respecta a la disposición adicional del proyecto (regularización al amparo de la Ley de 6 de junio de 1.991) cabía considerarla, aunque impropia, como una especie de "amnistía fiscal". Técnicamente nos hallamos ante una ley penal con carácter retroactivo, por sus efectos favorables al reo (art. 24 del Código Penal).

IV. FUNDAMENTO

El fundamento de las excusas absolutorias recogidas en los art. 349 y 349-bis del Proyecto de Ley, así como el de la atenuante específica cualificada contemplada en el art. 350 hay que buscarlo en una concepción eminentemente pragmática del derecho recaudatorio, según la cual prima la función de cobrar (o la de recobrar) sobre la de penar. Pragmatismo que ya se advierte, tratándose de la recuperación de caudales públicos, en la malversación de uso recogida en el art. 396 del Código Penal, pero que, en cambio, no juega en los restantes delitos patrimoniales; lo cual no deja de suponer una discriminación positiva en favor del defraudador del erario público en función de una concepción utilitaria del sistema contributivo.

En cambio, la razón de ser de la "amnistía fiscal" que aparece acuñada en la disposición adicional del Proyecto de Ley se halla en razones de política criminal y de una elemental lealtad para con aquellos contribuyentes que se acogieron a una fórmula de regularización expresamente diseñada por Ley. En efecto, quien saldó sus deudas con la Hacienda Pública con

el señuelo y al precio que suponían las disposiciones adicionales 13 y 14 de la Ley de 6 de junio de 1.991, lo menos que puede esperar es que no se le persiga penalmente.

V. REQUISITOS

Para que puedan ser aplicables las excusas absolutorias de los arts. 349 y 349 bis, o la atenuante privilegiada en el caso del art. 350 del Proyecto, éste exige dos requisitos: uno de carácter objetivo y otro temporal.

El requisito objetivo viene constituido por la regularización de la situación tributaria o ante la Seguridad Social en los casos de los arts. 349 y 349 bis, o por el reintegro de las cantidades recibidas incrementadas en un interés anual equivalente al interés legal del dinero aumentado en dos puntos porcentuales desde el momento en que se percibió la subvención o ayuda pública, en el supuesto del art. 350.

Por regularización fiscal habrá que entender el abono de la deuda total tributaria, es decir, cuota defraudada, recargos y multas. Sólo quien haya abonado la deuda total tributaria cabe entender que ha "regularizado" su situación, requisito expresamente exigido para que venga en aplicación la excusa.

Otro tanto cabe decir respecto de la regularización frente a la Seguridad Social.

De tal modo que una regularización parcial, aunque mediante ella la cantidad restante a abonar no sobrepasase los límites pecuniarios previstos en los arts. 349 y 349-bis, carecería de efectos exonerantes de responsabilidad criminal, sin perjuicio de que pudiera ser aplicable la atenuante de arrepentimiento espontáneo. Y ello por la razón de que el delito ya se había consumado antes de la regularización parcial.

Tratándose del fraude de subvenciones a que se refiere el art. 350 parece obvio, aunque el texto legal no lo diga expresamente, que en aquellos casos en que el fraude sea parcial (por ejemplo por aplicación parcial de la subvención a fines sustancialmente distintos) el reintegro y abono de intereses habrá de circunscribirse solamente a la cantidad parcialmente defraudada, no al total de la subvención, toda vez que en la parte correctamente aplicada ni siquiera cabe hablar de fraude.

Pero para que entren en juego las excusas o semilexusas de los arts. 349, 349-bis y 350 respectivamente no es suficiente que se produzca la regularización o el reintegro: una y otro han de efectuarse dentro de unos determinados límites temporales.

Con arreglo a lo dispuesto en el art. 349-3, la regularización tributaria habrá de efectuarse "antes de que se le haya notificado (se sobreentiende que al culpable) la iniciación de actuaciones inspectoras o, en su caso, de otras actuaciones de la Inspección Tributaria, dirigidas ambas a la determinación de dichas deudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubiesen producido, antes de que el Ministerio Público, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica o local de que se trate, interponga denuncia o querrela contra aquel dirigida".

En parecidos, aunque no idénticos términos, se expresan los arts. 349-bis-3 y 350-4.

ESTUDIOS

La razón de fijar un tope cronológico a la regularización o reintegro es evidente: lo que la Ley pretende es premiar el arrepentimiento eficaz y espontáneo, aunque con retraso, no a aquél que paga cuando tiene ya conocimiento de haberse descubierto el fraude.

Existe sin embargo en el Proyecto de Ley una cierta disfunción en este aspecto que debiera ser corregida en sede parlamentaria, o que habrá de serlo por vía de interpretación.

En efecto, mientras que el contribuyente "olvidadizo" puede regularizar su situación hasta tanto no le sea notificada la iniciación de actuaciones inspectoras, cuando el procedimiento se inicie directamente a virtud de denuncia o querella formulada por el Ministerio Público, Abogado del Estado o representante de la Administración, el plazo para el "arrepentimiento eficaz" precluye con la interposición de la querella o la denuncia, *aunque la misma no haya sido notificada todavía al culpable*.

Somos de la opinión de que, en los supuestos de iniciación del procedimiento por denuncia o querella directa, mientras la existencia de estas no haya sido notificada a la persona responsable, la regularización eficaz debe ser admisible; y la razón no puede ser más sencilla: hasta ese momento la regularización goza del carácter espontáneo que la Ley quiere primar.

En sentido contrario el Proyecto de Ley adolece de un grave defecto: con el art. 349-3 en la mano, un contribuyente podrá regularizar su situación fiscal y acogerse a la excusa absolutoria aun después de tener conocimiento de la existencia de un procedimiento penal incoado contra él por delito fiscal, siempre y cuando dicho procedimiento se hubiese incoado por denuncia de un particular, o aun de oficio, y en tanto no se formule denuncia o querella por el Ministerio Fiscal, Abogado del Estado o representante de la administración.

Una vez conocida la existencia de actuaciones penales, cualquiera quien sea el que las haya provocado, debiera decaer la posibilidad de ampararse en la excusa absolutoria toda vez que la regularización carecería ya del carácter de espontánea.

VI. ALCANCE

Aunque el texto del Proyecto no sea muy feliz al respecto, parece razonable entender que las excusas absolutorias o semiabsolutorias a que venimos haciendo referencia alcanzan solamente a las infracciones contempladas en los arts. 349, 349-bis y 350 del Proyecto, no a los delitos mediales para la comisión de aquellos, como pudieran ser los delitos de falsedad documental; y ello en base a tres razones:

- 1) La colocación sistemática de los preceptos en cuestión.
- 2) La ausencia de referencia en ellos a otros delitos y,
- 3) el que no existe razón alguna para extender a la excusa a los delitos conexos.

Por lo tanto, si fuese propósito del Legislador que los delitos mediales quedasen también amparados por la correspondiente excusa absolutoria, debería señalarlo así expresamente en la redacción definitiva del texto legal, ya que la actual puede prestarse a confusiones y, en todo caso, más bien abona por la negativa.

VII. CONCLUSIONES CRITICAS

Llegados a este punto cabe preguntarse, en primer lugar, si tienen razón de ser las excusas absolutorias en los delitos contra la Hacienda Pública. La respuesta que se dé a esta pregunta dependerá del fin que pretenda asignarse al Derecho Penal. Si al derecho punitivo se le asigna una función primordialmente retributivo-preventiva, la exención de pena en los delitos patrimoniales por el hecho de haberse reparado el daño causado por el delito no tiene mucho sentido, por cuanto dicha reparación extinguirá la responsabilidad civil pero no elimina el injusto típico.

Si por el contrario se admite que el Derecho Penal tiene que cumplir una función práctica —la reparación del mal ocasionado por la infracción— la excusa absoluta para los supuestos de cumplimiento extemporáneo de las obligaciones fiscales puede ser defendida con argumentos lógicos y de oportunidad.

Huyendo de dogmatismos puros y de criterios absolutamente utilitarios, cabe sostener que en las infracciones de contenido patrimonial, la voluntaria reparación del daño debe tener un reflejo en la respuesta penal. Lo que llama la atención en el Derecho Penal Español (entiéndase Proyecto de Ley) es la magnanimidad que el Legislador muestra hacia el delincuente fiscal "arrepentido", comparado con el tratamiento que da a la restante delincuencia patrimonial "común", en la que el reintegro de los sustraído o apropiado sólo merece el otorgamiento de una simple circunstancia atenuante de carácter genérico. En alguna medida, lo que los arts. 349, 349-bis y 350 del Proyecto están poniendo de relieve es que todavía existen en nuestro país dos tipos de delincuentes: los de corbata y los de palanqueta; aunque, paradójicamente, pueda resultar penalmente menos grave robar a mano armada a la Hacienda Pública 100 millones de pesetas que no pagarle impuestos por igual cuantía.

Pero aun admitiendo como criterio de política criminal aceptable el juego de las excusas absolutorias parece que, como mínimo, para que éstas vengan en aplicación debe exigirse un doble requisito: que la regularización sea plena y espontánea. Y así como la plenitud viene impuesta por el texto articulado, el factor "espontaneidad" sale malparado en un doble sentido: con el Proyecto de Ley en la mano caben regularizaciones espontáneas no acogibles a la excusa absoluta, y viceversa, son factibles regularizaciones no espontáneas que, sin embargo, se benefician de la exención de pena.

Cuestión distinta a considerar sería si las excusas absolutorias contempladas en los arts. 349 y 349.bis deben abarcar la totalidad de las penas o solamente las privativas de libertad, tal y como acontece en el art. 350 del Proyecto.

Otro tema que cabría discutir es si la excusa semiabsolutoria del art. 350-4 del Proyecto debe extenderse al fraude de subvenciones contemplado en el párrafo primero de dicho artículo, tras el que, en definitiva, lo que se esconde es un delito de estafa puro y duro (con la particularidad de resultar atípico el fraude de subvenciones por debajo de 10 millones de pesetas).

En suma, el régimen de excusas absolutorias y de atenuante específica privilegiada recogido en los arts. 349-3, 349 bis. 3 y 350-4 del Proyecto actualmente en tramitación, es aceptable en líneas generales pero manifiestamente mejorable en aspectos puntuales.

Esperemos que los padres de la patria, con sus enmiendas parlamentarias, pulan el texto presentado por el Gobierno.