

Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN
PARA DETERMINAR LA DEUDA TRIBUTARIA Y SUS
CONSECUENCIAS EN EL ÁMBITO PENAL.

Salvador Ramírez Gómez

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla*

La falta de concordancia existente entre el plazo de prescripción administrativa, cuatro años, y el de la prescripción penal, cinco¹, como consecuencia de la modificación efectuada por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes², ha abierto el debate sobre las consecuencias que, en relación con un futuro proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, puede tener el hecho de que haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

Ciertamente éste es un caso que difícilmente puede plantearse en los procesos penales iniciados como consecuencia de la remisión del expediente por la Inspección de los Tributos³, y ello porque, como observa FALCÓN Y TELLA, "los efectos de la prescripción [...]

¹ Según establece el artículo 64 a) de la LGT, prescribirá a los cuatro años "el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación". Asimismo, de acuerdo con los artículos 131 y 132 del CP la acción para perseguir el delito de defraudación tributaria prescribe a los cinco años, y en caso de delito contable a los tres, contados desde el día en que se cometió la infracción punible.

² Esta falta de coordinación entre la prescripción administrativa y la penal actualmente existente podría verse agravada si llegara a aprobarse la proposición de ley presentada por el Grupo Parlamentario Mixto, el 15 de julio de 1999, sobre ampliación a diez años del plazo para la prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública.

³ La obligación de paralizar el procedimiento y remitir las actuaciones a la jurisdicción penal, como expresión del principio *non bis in idem* en el ámbito tributario, aparece recogida en el artículo 77,6 de la LGT, según el cual "En los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal".

E S T U D I O S

alcanzan a las potestades administrativas de comprobación e investigación, lo que normalmente impedirá el descubrimiento del delito"⁴. Pero, incluso en tales casos, cabe preguntarse sobre la actuación que deberían seguir los órganos administrativos cuando reciban una denuncia de un particular en relación con hechos o situaciones que conozcan y puedan ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública (art. 103 LGT). ¿Deberán en tal caso archivar sin más trámite la misma al referirse a periodos ya prescritos administrativamente. O están obligados a remitirla inmediatamente al Ministerio Fiscal o al Juez de Instrucción, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 262 de la LECrm.⁵ En nuestra opinión, y puesto que, como exponemos a continuación, a nuestro juicio, cometido un delito contra la Hacienda Pública éste deber ser penalmente perseguido mientras no haya prescrito -aunque se haya producido la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria-, en la hipótesis descrita, la Inspección de los Tributos, salvo que los hechos contenidos en la denuncia sean totalmente irrelevantes desde el punto de vista penal, deberá remitir la denuncia recibida a los órganos jurisdiccionales competentes para que decidan sobre su inadmisibilidad o sobre la incoación del sumario correspondiente⁶. El hecho

⁴ En AA.VV., Cuestiones tributarias prácticas, 2ª ed., LA LEY, Madrid, 1990, pág. 964.

⁵ De acuerdo con dicho artículo "Los que por razón de sus cargos, profesiones u oficios tuvieren noticia de algún delito público, estarán obligados a denunciarlo inmediatamente al Ministerio Fiscal, al Tribunal competente, al Juez de instrucción y, en su defecto, al municipal o al funcionario de policía más próximo al sitio, si se tratare de un delito flagrante". PEÑA GARBÍN, J.M., se muestra partidario de que "si la Inspección ya conoce hechos de los que pudieran derivarse algún delito fiscal aunque hayan transcurrido 4 años tendrá que ponerlos en conocimiento de la autoridad judicial para que, en su caso, inicien las actuaciones que interrumpen la prescripción penal"; *Los efectos del Estatuto del contribuyente sobre la Inspección de los Tributos*, REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN, 182 (1998), pág. 89.

⁶ En relación con la valoración de las denuncias presentadas a efectos de decidir sobre su admisibilidad, puede ser ilustrativa la interpretación que la doctrina procesalista hace de la previsión del artículo 785 bis LECrm, facultando al Fiscal para ordenar el archivo de las actuaciones practicadas, de oficio o mediante denuncia, cuando el hecho no revista los caracteres de delito, que es interpretado en el sentido restrictivo de que sólo procede por falta de tipicidad del hecho (GIMENO SENDRA, V., MORENO CATENA, V., CORTÉS DOMÍNGUEZ, V., Derecho procesal penal, cit., pág. 776). En los demás casos, como advierte TORRES ROSELL, cualquier duda ha de resolverse en favor de la incoación del proceso, por imperativo del principio *in dubio pro societate* y por el respeto a los intereses jurídicos que intenta tutelar el Derecho y los procesos penales, no estando justificada siquiera la desestimación inicial de la denuncia por parte del Ministerio Fiscal o, incluso, por el Juez, apoyándose únicamente en los resultados de la instrucción, pues ello supone un pronunciamiento sobre el fondo que presupone la declaración de la existencia del hecho como típico, su imputación a una determinada persona y la concurrencia de causas de justificación que eliminen la antijuricidad de la acción y, por tanto, la inexistencia del *ius puniendi* del Estado; la jurisdiccionalidad de esta decisión exige que "la denuncia recibida por quien no detenta potestad jurisdiccional sea remitida, incondicionalmente, a la autoridad judicial y que sea ésta quien se pronuncie sobre su inadmisión o sobre la incoación del sumario (La denuncia en el proceso penal, cit., págs. 37-38). Tanto la admisión como el enjuiciamiento que supone concluir sobre el carácter no delictivo de los hechos, constituyen pronunciamientos jurisdiccionales; de ahí que, permitir que los realice el Ministerio Fiscal "no siendo un órgano jurisdiccional, sino administrativo, supondría -en palabras de GIMENO SENDRA- una grave quiebra a los principios de 'independencia judicial' (...), 'exclusividad de la jurisdicción' (...) y 'juez legal' (...); significaría encomendarle actividades estrictamente jurisdiccionales como son la adopción de resoluciones que pueden limitar el libre ejercicio de los derechos fundamentales para los que la Jurisdicción ha de tener no sólo la última palabra, sino también la primera" (*El Ministerio Fiscal y la Constitución: su naturaleza jurídica*, en Comentarios a la legislación penal, I, Derecho Penal y Constitución, Madrid, 1982, pág. 335). Pues bien, si incluso los órganos jurisdiccionales o colaboradores de éstos tienen restringida en los términos expuestos la posibilidad de inadmitir las denuncias recibidas, con mayor razón habrá que aplicar tales criterios a órganos administrativos que estando obligados a poner en conocimiento de la jurisdicción penal los hechos de los que tengan conocimiento que puedan ser constitutivos de delito, no intervienen como impulsores del desarrollo del proceso.

Salvador Ramírez Gómez

de que la prescripción tributaria afecte a las potestades administrativas de comprobación e investigación no debe ser obstáculo para que pueda desarrollarse, en su caso, el proceso penal correspondiente pues, en tales casos, nos encontraremos ante la instrucción judicial de un sumario en la que la actuación de la Inspección de los Tributos no deriva del ejercicio de su función propia, sino que se incardina en el marco de la institución del auxilio jurisdiccional, consagrada con rango constitucional en el art. 118 CE, y recogida expresamente en el art. 17.1 LOPJ⁷, y de forma particular en el artículo 66.4 del RGIT. Actúa, pues, como colaboradora del órgano judicial, rigiéndose en sus actuaciones por las normas de Derecho procesal penal, actuaciones que tendrán lugar dentro del sumario y del juicio oral.

Ahora bien, como ya sabemos, la configuración de los delitos contra la Hacienda Pública como delitos de carácter público, tras la reforma operada en 1985, permite que el proceso penal se inicie por otras vías: de oficio, mediante querrela o denuncia de un particular. Es en tales casos cuando se puede plantear con mayor frecuencia el problema descrito: la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, sin que haya prescrito el delito y la posibilidad o no de iniciar un proceso penal en tales circunstancias.

Los autores que con mayor profundidad se han ocupado de analizar este problema, con distintos argumentos, coinciden en afirmar que la prescripción de la obligación tributaria extingue la responsabilidad criminal o determina la falta de realización del tipo delictivo⁸. Así, FALCÓN Y TELLA, tras advertir que con una interpretación literal de las normas sobre la prescripción cabría todavía la apertura de un proceso penal, se inclina por la solución contraria, utilizando como argumento fundamental, "la equiparación de la prescripción de la 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"⁹. Recientemente, algunos penalistas se han pronunciado en parecidos términos sobre la base de equiparar la prescripción de la obligación tributaria al pago espontáneo fuera de plazo, por lo que, en su

⁷ De acuerdo con este artículo "todas las personas y entidades públicas y privadas están obligadas a prestar, en la forma que la ley establezca, la colaboración requerida por los jueces y Tribunales en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto".

⁸ Aunque menos argumentadas, podemos encontrar opiniones favorables a la posibilidad de ejercer la acción penal una vez prescrita la acción administrativa; así se han manifestado DE LA NUEZ SÁNCHEZ CASCADO, E. y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M., *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, ARANZADI, Pamplona, 1998, pág. 180; y PEÑA GARBÍN, J.M., *Los efectos del Estatuto del contribuyente sobre la Inspección de los Tributos*, cit., pág. 89. Este último advierte, no obstante, que "a nadie se le escapan los problemas prácticos que se añaden a los actuales. Entre otras razones porque para apreciar 'indicios' de delito fiscal habrá al menos que 'estimar' las cuotas defraudadas... O porque después se pretenda la nulidad de las pruebas obtenidas por la Inspección pasados los 4 años. O por la dificultad de obtener pruebas de terceros que siempre podrán invocar que no las conservan si sus propias obligaciones estuvieran prescritas".

⁹ Cfr., *Análisis crítico de jurisprudencia en materia de prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, IEF, Madrid, 1990, pág. 68.

E S T U D I O S

opinión, "la prescripción del derecho de determinar la deuda con la consiguiente extinción de la obligación tributaria supondría una automática regularización de la situación tributaria del contribuyente", lo que les lleva a considerar realizado el tenor literal del artículo 305.4 del C.P., y consecuentemente la aplicación de la excusa absolutoria en él contemplada.¹⁰

Desde otra perspectiva, PÉREZ ROYO ha sostenido también que "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"¹¹.

También el profesor FERREIRO se ha mostrado decididamente partidario de la inexistencia de responsabilidad criminal una vez prescrita la obligación tributaria y ello no sólo porque ésta, en su opinión, implica una exclusión del tipo, como consecuencia de la extinción de la deuda, sino porque, además, la prescripción actúa como una causa de justificación que hace imposible ya la persecución del delito, determinando, asimismo, la falta de culpabilidad, pues transcurrido el plazo de prescripción no es exigible una conducta distinta tendente al pago de la deuda¹².

La falta de realización del tipo penal como consecuencia de la extinción de la deuda tributaria por prescripción es el argumento utilizado por SOLA RECHE y CLAVIJO HERNÁNDEZ para concluir que prescrita la obligación tributaria no podrá sustentarse la existencia de un delito fiscal¹³; así como el propio FALCÓN Y TELLA, anteriormente citado, quien considera que "la extinción de la obligación tributaria (que no puede confundirse con la extinción de la responsabilidad penal) forma parte del tipo, en el sentido de que éste exige la defraudación de una cuota debida y subsistente (no prescrita) en el momento de iniciarse la acción penal"¹⁴.

¹⁰ Cfr., SILVA SÁNCHEZ, J.M., MOLINS AMAT, P., y MELERO MERINO, F.J., *El delito fiscal ante el "estatuto del contribuyente"*, RTT, 44 (1999), págs. 82-83.

¹¹ *La aplicación retroactiva de la ley penal más favorable en los casos de modificaciones de la normativa tributaria*, RTT, 43 (1998), pág. 87.

¹² *Delito fiscal y prescripción tributaria*, RTT, 43 (1998), págs. 68-73.

¹³ *Delito fiscal y prescripción tributaria*, TRIBUNA FISCAL, 101 (1999), págs. 79 y ss.

¹⁴ QUINCENA FISCAL, 10 (1999), pág. 8, véase también, del mismo autor, *Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria*, QUINCENA FISCAL, 19 (1998)..

Solución Final de Clara

Dada la autoridad de las opiniones doctrinales citadas, todas coincidentes en su conclusión, puede parecer osado tratar de mantener una tesis discrepante al respecto. Pero, partiendo del respeto que las mismas nos merecen, en nuestra opinión, la pregunta inicialmente planteada, debe tener una respuesta distinta.

Así, la configuración por vía interpretativa de la prescripción de la obligación tributaria como una "excusa absolutoria" basada en la inexigibilidad de la deuda tributaria provocada por dicha prescripción, en la línea de lo previsto por el actual artículo 305 del Código Penal, encuentra como principal obstáculo la falta de previsión expresa en dicho Código de una regla de tal trascendencia para la aplicación de la pena. No en vano, hasta que el nuevo Código Penal no contempló expresamente la exención de responsabilidad en los casos de extinción de la deuda por cumplimiento espontáneo fuera de plazo, los intentos de extender al ámbito penal lo dispuesto en el artículo 61.2 de la LGT encontraron importantes reacciones en contra, tanto por la doctrina penal¹⁵ como por la jurisprudencia¹⁶, que, en un sector importante se pronunció a favor de considerar dicha conducta, a lo sumo, como una atenuante de la responsabilidad penal, pero no como una eximente.

Pero es que, además, en nuestra opinión, la regularización de la situación tributaria a que se refiere el artículo 305.4 del C.P. exige, como mínimo, la realización por parte del contribuyente, de forma espontánea, de la declaración correspondiente, es decir, ésta sólo puede ser consecuencia de una actuación del propio contribuyente. No compartimos, pues, la opinión de SILVA SÁNCHEZ, MOLINS AMAT y MELERO MERINO cuando afirman que la regularización puede proceder también de la Administración, mediante la liquidación definitiva o por el simple transcurso del tiempo¹⁷; y ello porque

¹⁵ Cfr., MORALES PRAT, F., *Comentarios al nuevo Código Penal*, ARANZADI, Pamplona, 1996, pág. 1390, quien escribe que "la configuración de una regla tan trascendente en el delito fiscal como la excusa absolutoria por pago voluntario fuera e plazo, no podía quedar al albur de construcciones interpretativas controvertidas. El silencio del artículo 349 ACP y del propio artículo 61.2 LGT (sobre los efectos proyectables al ámbito jurídico-penal), era tomado por la doctrina mayoritaria como un signo inequívoco de la inexistencia de tal excusa absolutoria"

¹⁶ La sentencia de la Sala Segunda de lo Penal de la Audiencia Nacional de 25 de junio de 1993, mantuvo que "no cabe la exoneración de responsabilidad penal que estima el Juzgado por vía de aplicación de una especie de excusa absolutoria extralegal amparada en lo que constituye una aplicación confusa e inadecuada de principios constitucionales de Derecho penal y en concreto los de exclusiva protección de bienes jurídicos, proporcionalidad e intervención mínima que de generalizarse llevaría a la impunidad de prácticamente todas las conductas que hasta ahora se consideran penalmente relevantes, sobre todo en lo que se refiere a determinados tipos de delitos. De ninguna manera puede aceptarse que la reparación de los efectos del delito o la retractación del sujeto delincuente después de cometer el delito implique el que el bien jurídico protegido ha dejado de ser atacado y por ello desaparece la antijuricidad de la conducta". La misma doctrina se reiteró en la sentencia de 17 de enero de 1994; no obstante, hay que dejar constancia de que el Tribunal Supremo se ha manifestado a favor de la aplicación analógica del artículo 61.2 de la LGT, recordando "que la excusa contenida en dicha Ley es también legal, no extralegal, excusa que [...] se apoya en la idea de una reparación que hace disminuir la trascendencia del hecho y, además, está contenida en ambos supuestos en normas de evidente fondo jurídico-penal" [STS de 28 de octubre de 1997 (Ar. 7843)].

¹⁷ *El delito fiscal ante el "estatuto del contribuyente"*, cit., pág. 82.

E S T U D I O S

el concepto de "regularización tributaria" es un concepto cuya significación debe obtenerse de la normativa tributaria, en concreto del artículo 61.3 de la LGT, en el que, con toda claridad, se exige una conducta positiva del contribuyente, consistente en la presentación espontánea de las declaraciones o autoliquidaciones.

El fundamento de la excusa absolutoria como consecuencia de la regularización mediante la extinción de la deuda tributaria por el cumplimiento espontáneo extemporáneo de la obligación, no permite, en nuestra opinión, aplicar la misma solución a los casos de prescripción de la obligación tributaria¹⁸. En efecto, la extinción de la obligación en el primer caso, lleva implícita la reparación del daño causado a la Hacienda Pública mediante el ingreso de la cuota más el recargo correspondiente. Como afirma MORALES PRAT, con ello se trata "de dotar al sistema punitivo de 'válvulas de escape' en materia de delitos contra la Hacienda Pública, armónicas con los intereses tutelados, por medio de una fórmula de equilibrio que intenta satisfacer tanto las necesidades recaudatorias de la Administración tributaria (se alienta la regularización voluntaria ofreciendo ahora efectos de exención de responsabilidad penal más allá de los puros efectos tributarios que para aquélla prevé el art. 61 LGT por medio de declaraciones complementarias) como la evitación de que el Derecho Penal se convierta en puro instrumento de recaudación fiscal"¹⁹. La autodenuncia y reparación en la que se ha fundamentado la exención de responsabilidad penal en tales casos, se muestran ajenas, sin embargo, a la imposibilidad de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria por el transcurso del plazo de prescripción, que, en cambio, encuentra su fundamento constitucional "en el principio de seguridad jurídica consagrado de manera expresa en el artículo 9.3 CE, puesto que en la prescripción existe un equilibrio entre las exigencias de la seguridad jurídica y las de justicia material, que ha de ceder a veces para permitir un adecuado desenvolvimiento en las relaciones jurídicas" (STC 157/1990, de 18 de octubre). El que, por motivos de seguridad jurídica, se regulen por el ordenamiento plazos de prescripción, transcurridos los cuales no podrá ya el titular del derecho pretender su ejercicio, lo que equivale a la declaración de la inexistencia de todo daño exigible o reclamable, no ha de entenderse, en nuestra opinión, en el sentido de que ello equivale a "la reparación del perjuicio económico ocasionado por la omisión de ingreso", por mucho que como consecuencia de la prescripción, no pueda ya pretenderse el cobro de la deuda. Precisamente, lo que provoca la prescripción es la imposibilidad de exigir la reparación el daño producido con la elusión del tributo.

Tampoco compartimos la tesis del profesor PÉREZ ROYO, cuando afirma que "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 con-

¹⁸ Los profesores SOLA RECHE, E y CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., también consideran incorrecta esta equiparación de la prescripción tributaria a una excusa absolutoria, *Delito fiscal y prescripción tributaria*, cit., pág. 82.

¹⁹ Comentarios al nuevo Código Penal, cit., pág. 1396.

siderar como inexistente la lesión de la recaudación tributaria que constituye el bien jurídico protegido por ese delito". Y ello porque, con independencia de la postura que se adopte sobre los efectos extintivos de la prescripción²⁰, lo cierto es que dicha lesión se produjo en el momento de la consumación del delito como consecuencia del incumplimiento de una obligación legal, la de declarar e ingresar la cuota correspondiente. Aceptar que la extinción de la deuda como consecuencia de la prescripción implica la ausencia de los elementos del tipo de lo injusto penal, como sostienen también SOLA RECHE y CLAVIJO HERNÁNDEZ, o, en palabras de FALCÓN Y TELLA, que el tipo penal exige la defraudación de una cuota debida y subsistente en el momento de iniciarse la acción penal; obligaría a sostener la misma tesis en todos los casos de extinción de la deuda, incluidos aquéllos en los que ésta se produce por el ingreso espontáneo realizado fuera de plazo, y la prueba evidente de que así no lo ha considerado el legislador es, precisamente, el que ha configurado dicha hipótesis como una excusa absolutoria, lo que implica la previa aceptación de que el tipo penal se ha realizado, pues de lo contrario carecería de sentido, por innecesaria, dicha regulación.

Por otro lado, el planteamiento según el cual la prescripción de la obligación tributaria despliega sus efectos sobre el tipo penal, sólo puede sostenerse, en nuestra opinión, desde una perspectiva concreta del bien jurídico protegido por el delito, aquélla que lo identifica con un interés de la propia Administración Tributaria, que permitiría considerar la conducta del acreedor de la prestación como la desaparición del interés recaudatorio de la Administración, y, en consecuencia, desaparecido éste dejaría de realizarse el tipo penal que trata de protegerlo.

En esta línea cabría incluir el reciente Auto del Juzgado de Instrucción núm. 22 de Barcelona, de 2 de enero de 1999 [reproducido en QUINCENA FISCAL, 10 (1999)], en el cual se declara que "la relación entre el artículo 305 del CP y el 24 de

²⁰ Contrario a considerar la extinción de la obligación tributaria como un efecto de la prescripción se ha manifestado, FALCÓN Y TELLA, R., Cfr., *Prescripción de tributos y sanciones*, cit., pág. 203, quien ha sostenido que únicamente se produce un debilitamiento de la obligación, en el sentido de que la Administración no puede ya ejercer sus potestades de comprobación y liquidación dirigidas a exigir la deuda, siendo precisamente la ausencia de una eficacia propiamente extintiva en la prescripción lo que explica que tradicionalmente se haya admitido la posibilidad del sujeto pasivo de renunciar a la prescripción ganada. En el mismo sentido, CORRAL GUERRERO, L., afirma que la tesis de la subsistencia de la obligación tributaria prescrita es "más realista y más lógica, ya que evita conceptualismos vacíos de sentido que dejan problemas sin resolver (como la posibilidad de renuncia a la prescripción ganada), y produce la resolución de éstos y una explicación más completa de la praxis"; Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, tomo I, EDERSA, Madrid, 1982, pág. 558. En parecidos términos, vid., ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., Derecho Financiero y Tributario, Madrid, 1979, pág. 615; y ROSSY, H., Instituciones de Derecho Financiero, Barcelona, 1959, pág. 541. No obstante, también podemos encontrar autores que, amparándose en la obligatoria aplicación de oficio de la prescripción (art. 67 LGT) sostienen su efecto extintivo de la obligación tributaria, Cfr., VEGA HERRERO, M., La prescripción de la obligación tributaria, LEX NOVA, Valladolid, 1990, pág. 98, FERREIRO LAPATZA, J.J., *Delito fiscal y prescripción tributaria*, cit., pág. 68; PÉREZ ROYO, F., *La aplicación retroactiva de la ley penal más favorable en los casos de modificaciones de la normativa tributaria*, cit., pág. 87.

E S T U D I O S

la Ley 1/1998 lleva a cuestionarse que si la Administración tributaria, que regenta los intereses de la Hacienda Pública, a partir del cuarto año no tiene interés en determinar la deuda tributaria y proceder a su exacción, cómo puede decirse que no obstante ese abandono, el delito fiscal debe seguir castigándose hasta el quinto año. No existe ya, a partir del cuarto año, un bien jurídico a proteger, no existe ya la posibilidad de exención de punibilidad, porque el acreedor renuncia al cobro de la deuda", para concluir que el acortamiento del plazo de prescripción afecta al tipo penal "al relacionar el Derecho penal y el Derecho tributario en la complejidad del ordenamiento jurídico, si el interés para el primero se estima renunciado a los cuatro años, no es coherente sostener, de acuerdo con el principio garantizador y de intervención mínima, que el injusto típico, en su estructura valorativo-material, se mantiene hasta el quinto año. No es suficiente con la afirmación del tipo penal 'per se', ello limita su alcance al primer nivel de valoración, hace falta un segundo nivel, en atención al sentido del injusto en la unidad compleja del ordenamiento jurídico, lo cual quiebra en el presente caso".

De los párrafos transcritos, junto con la apelación que en otros se hace a que "una conducta típica no lo sea más que en una aceptación formal del tipo, de tal suerte que se desvanezca si de un análisis más detenido, profundizando en las claves valorativas del injusto, adecuación social e interpretación sociológica, vinculando el Derecho penal a la totalidad del ordenamiento jurídico y a la realidad social, de tal manera que la tolerancia social que lleva al legislador a modificar el área normativa de integración significaría la desconexión del injusto típico de la 'ultima ratio' que lo justifica" con lo que "la exigencia preventiva derivada del fin de la pena devendría afectada, desde el momento en que se admite una derecho penal teleológico, ha de concluirse que los fines específicos del Derecho penal han de ser tenidos en cuenta en todas las categorías del delito"; pues bien, como decíamos, de tales consideraciones se aprecian fácilmente los ímprobos esfuerzos argumentativos que tratan de realizarse para justificar el sentido del fallo.

En cambio, como sostienen SILVA SÁNCHEZ, MOLINS AMAT y MELERO MERINO, "la desvinculación del tipo delictivo de dichos intereses -los de la propia Administración tributaria- y su conexión con un concepto más abstracto de Hacienda Pública, como idea funcional orientada al cumplimiento de fines colectivos, llevaría seguramente a conclusiones distintas"²¹. Y, efectivamente, a esas conclusiones debería llegarse, en nuestra opinión, pues la relevancia que tales intereses colectivos alcanza en el bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria es algo que ha sido destacado

²¹ *El delito fiscal ante el "estatuto del contribuyente"*, cit., pág. 82.

por la doctrina²² y la jurisprudencia constitucional²³ o del Tribunal Supremo²⁴.

También discrepamos de la opinión del profesor FERREIRO, cuando afirma que la prescripción de la deuda tributaria determina la falta de culpabilidad por no ser jurídicamente exigible una conducta distinta tendente al pago de la deuda a partir de ese momento. En nuestra opinión la exigencia o no de una determinada conducta debe ir referida al momento de la consumación del delito y no al período que se inicia con la prescripción; y no creemos aceptable que una conducta que, en el momento de realizarse, sea calificada como dolosa pueda a posteriori perder dicha calificación porque a partir de un determinado momento el sujeto no pueda reparar voluntariamente el daño ya causado.

Por último, los autores que defienden la inexistencia de delito o la exención de responsabilidad criminal una vez producida la prescripción tributaria alegan en favor de sus tesis los resultados absurdos y los efectos perturbadores desde el punto de vista de la coherencia del ordenamiento jurídico a que conduciría la postura contraria, señalando como ejemplo de ello el que de admitirse la responsabilidad penal una vez producida la prescripción tributaria, se haría inoperante por la vía de la responsabilidad ci-

²² ZORNOZA PÉREZ escribe a este respecto que aunque en un principio pueda parecer que "se tutela un interés de la Administración, en cuanto sujeto activo de la relación jurídica, lo cierto es que su posición no es objeto de tutela porque en sí misma sea merecedora de protección alguna, esto es, para garantizarle las prestaciones necesarias para su funcionamiento, sino como concepto que existe en función de la protección de intereses generales"; El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador), CIVITAS, Madrid, 1992, pág. 39. SIMÓN ACOSTA, buscando, asimismo, anclaje en valores constitucionales, entiende que "no basta con calificar el delito de defraudación tributaria como un delito patrimonial. El bien jurídico abstracto protegido por el artículo 305 del CP es el derecho-deber de solidaridad ciudadana que constituye el fundamento del sistema tributario (...) la justa contribución al sostenimiento de las cargas públicas es un bien en sí mismo, protegible por el derecho, y a este bien trata de servir el Código Penal cuando castiga la insolidaridad de quien defrauda a la Hacienda Pública"; El Delito de Defraudación Tributaria, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, 8, ARANZADI, Pamplona, 1998, pág. 24.

²³ Cfr., sentencia 76/1990, de 26 de abril y 50/1995, de 23 de febrero.

²⁴ Cfr., STS de 27 de diciembre de 1990 que declara al respecto: "Desde el punto de vista de lo que puede denominarse filosofía del sistema penal, el bien jurídico protegido en este tipo de delitos, (...) está íntimamente relacionado con los artículos 1.1 de la Constitución que proclama a la Justicia como valor fundamental del Ordenamiento Jurídico, y el 31 de la misma le fundamental, en orden a la función que los tributos han de desempeñar en un Estado democrático de Derecho, al exigir una contribución de todas las personas a los gastos públicos según la capacidad económica del contribuyente mediante un sistema tributario justo, de igualdad y progresividad". Más recientemente, la STS de 2 de mayo de 1997 (Ar. 908), recurre nuevamente a valores anclados en la Constitución para caracterizar el delito contra la Hacienda Pública, porque "el bien jurídico protegido es el orden económico, en íntima conexión con la función que los tributos han de desempeñar en un Estado Democrático y de Derecho, en que los ciudadanos y en atención a un más amplio orden social, han de contribuir económicamente de acuerdo con sus respectivas posibilidades, a la atención de las cargas sociales del Estado, que como el nuestro además asume una función de tal índole, al definirse constitucionalmente como Social (arts. 1.1 y 31 CE)".

E S T U D I O S

vil la prescripción ganada respecto de la obligación tributaria²⁵.

Es, pues, la posible exigencia en el proceso penal de la responsabilidad civil derivada del delito la cuestión que debe ser objeto de análisis. La respuesta a dicha pregunta, en nuestra opinión, vendrá condicionada por la posición que se adopte sobre los efectos de la prescripción en relación con la deuda tributaria, pues si se acepta que aquélla extingue ésta, ciertamente, la coherencia del ordenamiento jurídico parece rechazar la posibilidad de que como consecuencia de un proceso penal por delito se obligue a indemnizar la Hacienda Pública mediante el pago de una deuda que el ordenamiento tributario ha declarado extinguida. Pero a lo que debe llevarnos dicho planteamiento no es a la imposibilidad de exigir la responsabilidad penal por el delito cometido sino a la inexistencia de responsabilidad civil, porque lo que sí tendrá efectos en el desarrollo del proceso penal es precisamente eso, la prescripción de la obligación tributaria, es decir, la imposibilidad de exigir su cumplimiento, y consecuentemente de reparar el daño producido, lo que debe llevar, en su caso, a la declaración de la ausencia de responsabilidad civil, situación ésta perfectamente compatible con nuestro ordenamiento que no anuda, necesariamente, a la comisión de un delito el nacimiento de la acción civil de reparación (vid., art. 100 de la LECrm.).

Ahora bien, como ya hemos apuntado las opiniones sobre los efectos extintivos de la prescripción distan mucho de ser unánimes en la doctrina y en la jurisprudencia (vid. notas 20 y 30), parte de la cual mantiene que aquéllos se limitan a impedir que la Administración pueda ejercer sus potestades de comprobación y liquidación dirigidas a exigir la deuda. No en vano el tenor literal del artículo 64 de la LGT lo que establece es la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Se trata, pues, de una norma dirigida a limitar las facultades administrativas de comprobación y liquidación, y, por tanto, carente de efectos respecto del proceso penal para cuyo desarrollo no es preciso la práctica de liquidación administrativa alguna, pues, como reiteradamente han venido sosteniendo los Tribunales la determinación de la cuota defraudada, que constituye un elemento del tipo penal, es competencia única y exclusiva de los Tribunales de Justicia, no pudiéndose hablar de "cuestión prejudicial administrativa" que atribuya a la Administración la competencia para fijar la cuota defraudada, que corresponde al Tribunal juzgador, de acuerdo con la valoración de la prueba practicada en el Juicio oral, de conformidad con lo establecido en el artículo 741 de la LECrm²⁶. Esa misma jurisprudencia añade que "La cuantía de la

²⁵ Cfr., FALCÓN Y TELLA, R., *Análisis crítico de jurisprudencia en materia de prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, cit., pág. 68.

²⁶ Así lo ha venido entendiendo el Tribunal Supremo en reiteradas ocasiones; vid. sentencias de 27 de diciembre de 1990 (Ar. 5209), 30 de enero de 1991 (Ar. 469), 9 de febrero de 1991 (Ar. 5210), 5 de noviembre de 1991 (Ar. 7948), 3 de diciembre de 1991 (Ar. 8964), 24 de febrero de 1993 (Ar. 1530) y 25 de febrero de 1998 (Ar. 1193).

Salvador Ramírez Gómez

defraudación es un elemento del tipo objetivo que ha de ser fijado dentro del proceso [...], es aneja al delito y ha de imponerse en la sentencia al responsable del mismo cumpliendo lo que disponen los artículos 19 y 101 -actualmente el 116- y siguientes del Código Penal, sin que el procedimiento administrativo impida exigir esta responsabilidad, dado que el pronunciamiento penal [...] provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título -judicial- para hacer efectiva la deuda tributaria"²⁷. La exigencia de responsabilidad civil se configura, pues, como un procedimiento judicial y no administrativo, no siendo preciso la práctica de liquidación administrativa alguna para el cobro de la indemnización fijada por los Tribunales²⁸. No es, un acto administrativo el que posibilitará el cobro de la deuda, sino un título judicial, la propia sentencia condenatoria, para cuya ejecución deberá seguirse los trámites previstos en la LECrm. para la ejecución de sentencias, que como el artículo 117.3 de la CE establece, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las Leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establezcan.

Tampoco creemos que la tesis a favor de la posibilidad de perseguir el delito incluso cuando haya prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria suponga, como afirma FERREIRO, que aquél que ha visto prescribir su obligación sea de peor condición que aquél cuya obligación no ha prescrito, debido a que el primero no podrá pagar la deuda una vez ganada la prescripción, por lo que no podrá beneficiarse de la excusa absolutoria prevista en el artículo 305 del Código Penal²⁹. Dicha consideración parte, nuevamente, de la hipótesis que atribuye a la prescripción una eficacia extintiva de la deuda tributaria y de la imposibilidad de renuncia a la prescripción ganada. Como hemos visto anteriormente, el efecto extintivo de la deuda que se anuda a la prescripción de la obligación no es una opinión unánime en la doctrina, como tampoco lo es el que nuestro ordenamiento impida en todo caso la renuncia a la misma³⁰. Como escribe FALCÓN Y TELLA, "una cosa es que la pres-

²⁷ STS de 3 de diciembre de 1991 (Ar. 8964).

²⁸ Cfr., BAJO FERNÁNDEZ y SUÁREZ GONZÁLEZ, *Manual de Derecho Penal (Parte Especial). Delitos patrimoniales y económicos*, CENTRO DE ESTUDIOS RAMÓN ARECES, Madrid, 1993, pág. 605; SUÁREZ GONZÁLEZ y HERRERA MOLINA, *Delito fiscal y Constitución*, CUADERNOS DE POLÍTICA CRIMINAL, 45 (1991), pág. 762, y MARTÍNEZ LAFUENTE, *Procedimiento de gestión tributaria y delito fiscal*, CISS COMUNICACIÓN, 53 (1987), pág. 38.

²⁹ Cfr., *Delito fiscal y prescripción tributaria*, cit., pág. 70.

³⁰ MARTÍNEZ GINER, J.L. reconduce las distintas posturas doctrinales a dos; "aquella que considera que la prescripción es un modo automático de extinción de la obligación tributaria, rechazando la renuncia a la prescripción (tesis de la extinción), y aquella postura que no configura la prescripción como ese modo automático de extinción de la obligación, admitiendo, por lo tanto, la renuncia a la prescripción (tesis de la subsistencia de la obligación)", *La aplicación de oficio de la prescripción: efectos sobre la renuncia a la prescripción ganada*, TRIBUNA FISCAL, 92 (1998), pág. 77.

El Tribunal Supremo amparándose en el artículo 1935 del Código Civil, ha venido admitiendo la posibilidad de renuncia a la prescripción ganada cuando ésta se formula de forma expresa y con conocimiento de la prescripción por el sujeto pasivo y previa advertencia por la Administración, Cfr. sentencias de 19 de junio de 1989 (Ar. 4668), de 18 de diciembre de 1991 (Ar. 9769), 1 de febrero de 1993 (Ar. 556), de 8 de febrero de 1995 (Ar.1007); si bien su doctrina más reciente, en la sentencia de 14 de febrero de 1997 (Ar. 2391), modifica sus anteriores planteamientos para declarar "imposible admitir la renuncia a la prescripción ganada, sea expresa o tácita".

E S T U D I O S

cripción no necesite ser alegada por el sujeto pasivo que se beneficia de ella, y por tanto que la Administración deba abstenerse de liquidar si la deuda ha prescrito [...] deba devolver, incluso de oficio, si por cualquier razón llega a ingresarse una deuda prescrita; o deba apreciar la prescripción, aunque no se alegue, al resolver cualquier eventual recurso frente a una liquidación dictada una vez prescrita la obligación. Y otra cosa muy distinta que el particular no pueda, con perfecto conocimiento de causa, renunciar expresamente a la prescripción ganada, reabriéndose en consecuencia la posibilidad de la Administración de liquidar y recaudar las cantidades que se liquiden o hayan sido autoliquidadas, lo que no dejaría de tener utilidad en ciertos supuestos³¹. Como el citado autor advierte, no hay razón alguna para negar virtualidad a una voluntad de renuncia, cuando consta claramente, que no contradice principio alguno del orden tributario, e incluso en ciertos casos puede beneficiar al particular; por ejemplo, añadimos nosotros, cuando trate de beneficiarse de la excusa absoluta del artículo 305 del Código Penal.

En nuestra opinión, pues, mantener la exigencia de responsabilidad criminal una vez prescrita la obligación tributaria, no sólo no conduce al absurdo, sino que es la postura contraria la que da lugar a situaciones difícilmente admisibles, ya que podríamos encontrarnos con supuestos en los que habría que sobreseer un procedimiento penal en curso por haber prescrito la obligación después de haberse iniciado el mismo. En efecto, si de acuerdo con el artículo 66 del RGI los plazos de prescripción para la práctica de las liquidaciones administrativas y la imposición de sanciones tributarias se interrumpen con la remisión del expediente a la autoridad judicial, podría ocurrir que, en un procedimiento iniciado de oficio o por denuncia pública, antes de que haya transcurrido el plazo de prescripción citado, dicha remisión se produjese una vez transcurrido el mismo, con lo que la obligación tributaria se encontraría prescrita. La exigencia de responsabilidad penal en tales casos se vería condicionada por la diligencia de la Administración en la remisión del expediente citado³². Tal restricción de las potestades jurisdiccionales en el enjuiciamiento de las conductas delictivas no tiene amparo alguno en nuestro ordenamiento jurídico.

Aceptar, pues, que la prescripción tributaria implica necesariamente la extinción de la responsabilidad criminal, equivale, en suma, a vaciar de contenido la atribución en exclusiva a los jueces y tribunales de la competencia para juzgar las conductas delictivas, que se vería obstaculizada por una negligente actuación administrativa en el desarrollo de sus potestades de comprobación e investigación o de colaboración con los

³¹ *Prescripción de tributos y sanciones*, cit., pág. 205.

³² Vid., la Resolución de 23 de junio de 1998, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crean las Oficinas de Comunicación con los Juzgados y Tribunales de Justicia en el ámbito de las Delegaciones de la Agencia y se regula su funcionamiento.

Edificio Bancaja, Valencia

órganos judiciales; negligencia que no puede extender sus efectos al ámbito penal, pues, como hemos destacado más atrás, no son los intereses recaudatorios de la Administración los que se tratan de proteger con la tipificación del delito fiscal, sino el interés general en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Aunque, como hemos visto más atrás, el Auto de 2 enero de 1999 del Juzgado de Instrucción núm. 22 de Barcelona, ha considerado que la prescripción de la obligación tributaria implica la desaparición del bien jurídico protegido, y por tanto, del delito, otras resoluciones, como la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 22 de octubre de 1993, han considerado que "El delito se consuma según la sentencia del Tribunal Supremo, Sala 2.^a, de 9 de febrero de 1991, al vencer el plazo reglamentariamente establecido para la presentación de la declaración y autoliquidación del impuesto, y es esta fecha, la que realmente nos interesa, y la que ha de tomarse como *dies a quo* para iniciar el cómputo de la prescripción del delito a efectos penales, *siendo irrelevante a tal fin, la prescripción de la obligación tributaria en el ámbito administrativo*" (la cursiva es nuestra). En parecidos términos se ha pronunciado la Audiencia Provincial de Alicante, en su sentencia de 2 de febrero de 1991, en la que se condena por delito fiscal a pesar de haberse alegado la prescripción administrativa, argumentando a tal efecto que ésta "es irrelevante a efectos penales, operando sólo en aquella vía, al concurrir en un momento dado los elementos tipificadores del delito fiscal, sin que exista vinculación alguna entre la prescripción administrativa y la penal, regulada en los artículos 112.6.º, 113 y 114 del Código Penal".

Más recientemente, analizando las consecuencias en el ámbito penal del acortamiento del plazo de prescripción establecido por el artículo 24 de la Ley 1/1998, la Audiencia Provincial de Barcelona, en Sentencia de 18 de marzo de 1999, se ha pronunciado también a favor de la exigencia de responsabilidad penal incluso en los supuestos de prescripción administrativa, pues, a su juicio, la llamada a la ley extrapenal lo es a los solos efectos de la determinación del elemento típico de la cuota tributaria defraudada, sin que exista "una integración del Derecho Penal por el Derecho Tributario, fuera de la determinación de tal elemento y, consumado el delito por la realización de una acción que integra cuantos elementos exige el artículo 349 del Código Penal, comenzará a computar el plazo de prescripción (art. 114 CP) en los exclusivos términos de duración y cómputo establecidos en el mismo, sin que exista remisión alguna en tal sentido a otros cuerpos legales presentes o futuros. El ordenamiento jurídico penal, como sancionador de las conductas que merecen un mayor reproche social, establece los plazos de prescripción que el legislador ha considerado conveniente para la extinción de la responsabilidad derivada de esos ataques, sin que pueda extrapolarse a su consideración, normas de prescripción fijadas para infracciones de otra naturaleza; infracciones cuya previa prescripción es lógica, por haber quebrado la voluntad del Estado de Derecho en menor intensidad que la que comporta un comportamiento penalmente rele-

E S T U D I O S

vante³³. Ciertamente, los razonamientos expuestos por el Tribunal parecen referirse a la prescripción de las infracciones tributarias y no a la de la obligación tributaria, pero, aunque no se hayan argumentado las consecuencias que esta última sobre la exigencia de responsabilidad penal, lo cierto es que la conclusión a que llega es clara: aún prescrita la obligación tributaria resulta exigible la responsabilidad penal derivada de la comisión del delito.

En definitiva, a nuestro juicio, la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria no extingue, la responsabilidad penal derivada de la comisión del delito. Ninguna norma penal condiciona la realización del tipo delictivo al hecho de que la cuota defraudada sea "debida y subsistente" en el momento de ejercerse la acción penal. Los distintos elementos del tipo deberán concurrir en el momento de la consumación del delito y no en el del inicio del proceso penal. Ello resulta, además, coherente con la propia naturaleza aflictiva o represiva, y no reparadora, de las normas sancionadoras. Por ello, incluso si se admitiera, como mantienen los autores anteriormente citados, que la prescripción elimina el perjuicio económico producido, ello no impediría que siguiese existiendo la responsabilidad penal correspondiente, pues con ella, no se trata de reparar dicho perjuicio, objeto, en su caso, de la acción de responsabilidad civil, sino de sancionar una determinada conducta tipificada penalmente.

BIBLIOGRAFÍA.

BAJO FERNÁNDEZ y SUÁREZ GONZÁLEZ, Manual de Derecho Penal (Parte Especial). Delitos patrimoniales y económicos, CENTRO DE ESTUDIOS RAMÓN ARECES, Madrid, 1993.

DE LA NUEZ SÁNCHEZ CASCADO, E. y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M., El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, ARANZADI, Pamplona, 1998.

FALCÓN Y TELLA, R., Análisis crítico de jurisprudencia en materia de prescripción de las infracciones y sanciones tributarias, IEF, Madrid, 1990.

- *Prescripción de tributos y sanciones, CIVITAS REDF, 98 (1998).*

- *Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria, QUINCENA FISCAL, 19 (1998).*

FERREIRO LAPATZA, J.J., Delito fiscal y prescripción tributaria, RTT, 43 (1998).

³³ Reproducida en ESTUDIOS FINANCIEROS, 196 (1999). También el Auto del Juzgado de Instrucción núm. 3 de Barcelona, de 23 de abril de 1999, aunque con una confusa argumentación, ha declarado que el acortamiento del plazo de prescripción tributaria no afecta a las responsabilidades penales.

Salvador Ramírez Gómez

MARTÍNEZ LAFUENTE, *Procedimiento de gestión tributaria y delito fiscal*, CISS COMUNICACIÓN, 53 (1987)

MORALES PRAT, F., *Comentarios al nuevo Código Penal*, ARANZADI, Pamplona, 1996.

PEÑA GARBÍN, J.M., *Los efectos del Estatuto del contribuyente sobre la Inspección de los Tributos*, REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN, 182 (1998).

PÉREZ ROYO, F., *La aplicación retroactiva de la ley penal más favorable en los casos de modificaciones de la normativa tributaria*, RTT, 43 (1998).

SILVA SÁNCHEZ, J.M., MOLINS AMAT, P. y MELERO MERINO, F.J., *El delito fiscal ante el "estatuto del contribuyente"*, RTT, 44 (1999).

SOLA RECHE, E. y CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., *Delito fiscal y prescripción tributaria*, TRIBUNA FISCAL, 101 (1999).

SUÁREZ GONZÁLEZ y HERRERA MOLINA, *Delito fiscal y Constitución*, CUADERNOS DE POLÍTICA CRIMINAL, 45 (1991).

