

# La Consumación de los Delitos Contra la Hacienda Pública

César García Novoa \*

*“La infracción administrativa y el ilícito penal, como expresiones de un mismo latus Puniendi del Estado, sancionan conductas que lesionan o ponen en peligro el cobro del crédito tributario. En ese sentido, en el presente artículo se explica acerca de la consumación de los delitos fiscales comisivos y omisivos, la impunidad de los actos preparatorios y los efectos sobre la acción de cobro de un crédito por la prescripción de los delitos en cuestión.”*

## I. Introducción. La Acción u Omisión Típica en los Delitos Fiscales

El poder punitivo del Estado en materia fiscal ha de ser una expresión del poder represivo del Estado de Derecho. En la fórmula constitucional del Estado de Derecho, el poder punitivo en materia tributaria es una expresión del poder punitivo público y éste se atribuye bien a la Administración, bien a los Jueces y Tribunales. Ello supone, en primer lugar, reconocer, como lo ha hecho el Tribunal Constitucional español en la sentencia de 18/1981 de 8 junio, que existe un sólo orden punitivo del Estado que abarca tanto el Derecho Penal como el Derecho Administrativo sancionador, en el que estaría integrado el poder punitivo en materia tributaria<sup>1</sup>.

Esta identidad de principios del Derecho administrativo sancionador y del Derecho penal en materia tributaria y de ambos con el Derecho represivo en su conjunto, coexiste con una segunda consecuencia formulada en clave negativa; los principios sancionadores son aplicables a las sanciones y penas tributarias pero no al tributo. Lo que significa que no cabe formular el tributo como una institución odiosa y mucho menos configurarlo a imagen y semejanza de las sanciones, pues aunque se trate de una injerencia en la esfera de la libertad patrimonial del ciudadano, el tributo aparece configurado con base en un deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y carece de función represiva. Por tanto, los principios constitucionales del orden sancionador son aplicables al Derecho Tributario represivo pero no al orden tributario primario.

Siendo el sistema sancionador tributario parte del sistema punitivo del Estado, el mismo estará al servicio de la coactividad del tributo. Instrumentalmente, por tanto, se verá influenciado por todos los condicionantes que el modelo de Estado impone al sistema tributario. Pero la potestad pública punitiva tiene su especial permeabilidad a los principios del Estado social y democrático de Derecho, y a ello vamos a referirnos a continuación.

Cuando el legislador democrático de cualquier Estado de Derecho que se precie pretenda implementar un sistema sancionatorio tributario, dispondrá ante sí de varias posibilidades y deberá siempre optar por la que más se acomode a las exigencias de este modelo de Estado.

Las opciones del legislador serán castigar los incumplimientos tributarios exclusivamente por la vía penal, hacerlo sólo por vía administrativa o combinar ambas vías, lo que constituye una mera decisión política. Para un sector doctrinal -MAYER, GOLDSCHMIDT (...)- la diferencia entre sanción administrativa y sanción penal es ontológica y no de grado; así las sanciones administrativas serían un instrumento más en manos de la Administración para lograr los fines que el ordenamiento le atribuye, tutelando un interés administrativo que sería un interés propio de la Administración, que en materia fiscal se traduce en el llamado interés recaudatorio. Por otro lado, estarían los delitos que, como todo el Derecho Penal, se encontrarían al servicio de bienes jurídicamente protegibles. Frente a esto hay que defender que sanciones tributarias y Derecho Penal

\* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela. España.

1 JESCHECK, Tratado de Derecho Penal, Traducción y edición MIR PUIG y MUÑOZ CONDE, Ed. Bosh, Barcelona, 1981, pag. 774.

en materia tributaria coinciden en lo sustancial, y en ambos casos se tutela un bien jurídico concreto que no es otro que la Hacienda Pública entendida en un sentido funcional, como conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico de los Entes públicos, y, en concreto, de los derechos económicos consistentes en los créditos tributarios<sup>2</sup>.

Por tanto, el hecho determinante del ilícito fiscal será siempre el incumplimiento de ese crédito - impago de la deuda - o de cualquier otra conducta que el ordenamiento tributario imponga a efectos de garantizar su satisfacción. La norma sancionatoria es, en el ámbito de la culpabilidad, una norma de determinación de conductas.

El legislador podrá optar pues, por un sistema de punición administrativa o de punición penal, en el convencimiento de que ambos son sustancialmente idénticos. Sin embargo, a nuestro juicio lo deseable es un sistema mixto, en el que, a la luz del carácter fragmentario del derecho penal, se reserve la condena penal, que puede incluir la privación de libertad del eventual defraudador, sólo para las conductas más graves. Se cumpliría así el principio de intervención mínima del Derecho Penal. Y lo lógico es que los tipos infractores en materia penal se incluyan en el Código Penal general. Así, las conductas penalizadas en el ámbito tributario deben servir a una función de prevención general, sobre la base la tutela de bienes y la tipicidad.

En primer lugar, los delitos fiscales han de responder a la idea de que están al servicio de un bien jurídico determinado como es el crédito tributario. Baste señalar ahora que, en coherencia con esto, se debe atribuir a las normas penales tributarias la condición de normas tuteladoras de un bien jurídico concreto, normas valorativas de las conductas que lo pueden lesionar o poner en peligro. Por lo que el legislador deberá definir como ilícitos las conductas que lesionen o pongan en peligro el crédito tributario. Aunque al hacerlo tenga necesariamente que remitirse a las normas tributarias que son las que establecen las condiciones de surgimiento del crédito fiscal que la disposición penal va a tutelar<sup>3</sup>. Ello en relación con la naturaleza de norma penal en blanco que tradicionalmente se atribuye a los tipos delictivos fiscales<sup>4</sup>.

El legislador podrá sancionar el no ingresar el tributo porque lo que se castiga es la violación del crédito tributario y basta la conducta antinormativa consistente en no pagar el tributo. Pero esta afirmación

plantea una dificultad si lo contrastamos con los modernos procedimientos de gestión tributaria que, en su mayoría, atribuyen al contribuyente no sólo la obligación de declarar, entendiendo por tal, la puesta en conocimiento de datos; sino la obligación de efectuar calificaciones jurídicas, calcular la cuantía de la deuda y pagar simultáneamente - sistema administrativo de autoliquidaciones y sistema de declaraciones juradas en la República Argentina -. En estos casos la obligación del sujeto de pagar el tributo va indisolublemente unida a la obligación de declarar, calificar y calcular la deuda. En tales supuestos se podrá señalar que lo ilícito es el impago, bien se llegue al mismo a través de engaños en las operaciones de declaración y cuantificación del tributo, bien se omita pura y simplemente la obligación de declarar o autoliquidar.

Pero a nuestro modo de ver no es posible, partiendo de que lo que se castiga es el incumplimiento antinormativo de deberes fiscales que lesionan o ponen en peligro el crédito tributario, configurar un desvalor de acción que exija que dicha lesión o puesta en peligro "se efectúe en el marco de una acción personalmente antijurídica". No puede supeditarse la punibilidad de un ilícito fiscal a que éste se haya producido en el marco de una conducta especialmente falsaria; si así fuese se podría decir que no es posible castigar al que no declara ni ingresa porque no lesiona el crédito tributario a través de una conducta engañosa. Resultaría absurdo castigar sólo al que no paga o paga de menos engañando en su declaración y no al que, pura y simplemente no declara, porque no ha puesto los medios para engañar. Si lo fundamental es una antijuridicidad objetiva, lo que ha de castigarse es la efectiva lesión o puesta en peligro del crédito tributario y no la privación de datos o el engaño a la Hacienda Pública que lleve a esa lesión. La consecuencia práctica más inmediata es que cabe ilícito fiscal por omisión completa del deber complejo de declarar, cuantificar la deuda y pagar el tributo.

Ello es importante, porque durante algún tiempo se discutió en España si resultaba posible la comisión de los delitos de defraudación tributaria por omisión. Frente a autores que negaban esta posibilidad (CORDOBA RODA, BUSTOS, STAMPA BRAUN...) y frente a sentencias como la de la Audiencia Provincial de Barcelona de 10 de julio de 1988, que entendía que el verbo "defraudar" constituía una expresión que remitía a la idea de maquinación o engaño, sólo concebibles mediante acción, otros autores (PEREZ ROYO, RODRIGUEZ MOURULLO...) opinaban lo contrario. Téngase en cuenta que esta polémica sería trasladable

2 PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Civitas. 11ª ed., 2001, pag. 296; RODRIGUEZ RAMOS L., "¿Hacia un Derecho penal privado y secundario? (Las nuevas cuestiones prejudiciales suspensivas)", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 20 de junio de 1996.

3 BAJO, M. - BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda Pública*, CEURA, Madrid 2000, pags. 112 y ss; BOIX REIG, J., y MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, Tirant lo Blanch*, Valencia 2000, pags. 88 y ss; MARTINEZ IZQUIERDO, S., *El delito fiscal*, RIALP, Madrid, 1989, pags. 32 y ss;

4 RODRIGUEZ RAMOS, L., "La prescripción de las infracciones tributarias delictivas", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 470, 2001, pag. 6, señala que "no existe discusión sobre el carácter de norma penal en blanco, en gris o con abundantes elementos jurídico-normativos que corresponde al tipo conformador del delito fiscal, pues para determinar si un hecho es o no subsumible en el artículo 305 del Código Penal, es inevitable plantear y resolver las cuestiones prejudiciales, generalmente incidentales (arts. 3º IFCrim v 10 LOPJ), que constituyen los hechos iurídico-tributarios descritos en el tipo".

a la República Argentina, en lo concerniente a la interpretación de los términos ardid o engaño que utiliza el artículo 1 de la Ley 24769 de Régimen Penal Tributario<sup>5</sup>. De la misma opinión era una cierta corriente jurisprudencial que, como la representada por la Audiencia Provincial de Madrid de 27 de marzo de 1989, defendía que lo relevante es la conciencia de la antijuridicidad de la conducta consistente en dañar al erario público y ello puede hacerse presentando una declaración fiscal falsa u omitiendo cualquier declaración<sup>6</sup>.

Pero otra consecuencia elemental de la concepción del poder punitivo fiscal que estamos defendiendo es su carácter fragmentario, de modo que "sólo deben castigarse aquellos hechos que, por su trascendencia objetiva, representen una efectiva lesión o puesta en peligro de bienes jurídicos". Esta regla se asocia al principio de proporcionalidad, elemento clave de la sanción en cualquier Estado democrático - regla de la prohibición del exceso o *Übermassverbot* en Alemania -. Como recuerda el Tribunal Supremo español en la sentencia de 5 de diciembre de 2002, "determinadas infracciones, en atención a su gravedad, superan la calificación de infracción administrativa y son consideradas delictivas. Entonces corresponde a la legislación penal la descripción de la conducta típica, de forma completa o con remisión a otras normas si se trata de preceptos penales en blanco, pero siempre quedando tal infracción delictiva sometida a los principios y reglas que regulan el derecho penal, y sujetas asimismo al derecho procesal penal, en lo que se refiere al proceso necesario para su persecución". En la tipicidad de las conductas delictivas esto se traduce en que, normalmente, sólo las defraudaciones a partir de una determinada cuantía se castigan por la vía penal (en España, cuando la cuota defraudada supere los 120.000 euros -189.324 euros-), siendo el importe de la cuantía defraudada un elemento más del tipo<sup>7</sup>.

De la combinación de ambos principios se deduce la idea de subsidiariedad, esto es, sólo se deben sancionar las conductas contrarias al ordenamiento para las que éste no prevea otra respuesta distinta y menos grave. Así, a nuestro modo de ver, sólo debe punirse el impago cuando la Administración no pueda desplegar alguno de sus poderes exorbitantes que el ordenamiento le otorga para ejecutar su crédito. Esta afirmación es especialmente referible a ordenamientos como el español, donde la ejecución de los créditos fiscales es puramente administrativa y no judicial. A nuestro modo de ver, si hay autotutela del crédito no debe haber delito fiscal. Pero esta afirmación sólo es válida cuando realmente la Administración pueda ejecutar su crédito por disponer de una deuda

tributaria perfectamente cuantificada.

Por tanto, se debe sancionar el no ingreso cuando tal ingreso depende de una declaración del contribuyente seguida de una operación de calificación y cuantificación de la deuda, pero no cuando la Administración haya determinado de oficio la deuda, pues en este caso, si el deudor no paga vencido el plazo voluntario de que dispone para ello, procederá el apremio sobre los bienes del deudor. Si la Administración dispone de la facultad de ejecutar por sí misma un crédito ya liquidado se excluye la lesión del crédito tributario.

De todo lo anterior se deduce que el legislador penal-tributario ha de regular de manera escrupulosa los tipos del ilícito, dando así cumplimiento a la regla del injusto típico, y teniendo muy claro que tal injusto típico contiene y describe toda la materia prohibida o antijurídica. Lo que supone que no caben regulaciones en blanco ni remisiones a normas de rango inferior en cuanto a los elementos esenciales del tipo, pero ello no es incompatible con la existencia de normas penales en blanco. El Tribunal Constitucional español, aunque ha admitido la colaboración del reglamento a la hora de precisar el contenido de determinados tipos - sentencias 83/1984 de 23 de julio y 3/1988, de 21 de enero - es muy tajante al respecto, y así en la emblemática sentencia 105/1988 de 8 de enero exige una descripción de las conductas, acciones u omisiones, que cumpla la exigencia del principio de seguridad jurídica, lo que excluye "los tipos formulados de forma tan abierta que su aplicación o implicación dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria, en sentido estricto de la palabra, de jueces y tribunales".

Pero, al mismo tiempo, y si se fundamenta el ilícito penal-tributario en el importe de la cuantía defraudada, tal cuantía resulta de la aplicación de las leyes tributarias no penales, de manera que el contenido del tipo penal deberá ser necesariamente integrado mediante normas de otro sector del ordenamiento<sup>8</sup>.

## II. La Consumación de los Delitos Contra la Hacienda Pública

Los tipos del delito fiscal consistirán (y en estos seguimos lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal español) en la elusión del pago de obligaciones tributarias, la obtención indebida de devoluciones o el disfrute indebido de beneficios fiscales. Por su parte, la Ley argentina 24769 habla de evasión agravada, aprovechamiento indebido de subsidios y obtención

5 Dice este precepto que "será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratara de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año".

6 SEOANE SPIEGELBEG, J.L. "El delito de defraudación tributaria" en *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, pag. 90.

7 SEOANE SPIEGELBEG, J.L. "El delito de defraudación tributaria", *op. cit.*, pag. 90.

8 SIMON ACOSTA, E., *El Delito de Defraudación Tributaria*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria. Ed. Aranzadi, Pamplona, 1998, pag. 71.

fraudulenta de beneficios fiscales. Al margen del componente del término elusión, que presupone un engaño (como también lo supone el uso de ardid o engaño en la legislación argentina), ha de considerarse tipo delictivo de los delitos contra la Hacienda Pública aquella conducta que frustre o haga ineficaz el cumplimiento de la obligación tributaria que pesa sobre el contribuyente<sup>9</sup>. Aunque en el ordenamiento español no se ha dado el importante paso (defendido por la mejor doctrina<sup>10</sup>) de poner el acento en el ánimo de defraudar del sujeto, de tal manera que se sustituya el elemento objetivo de la infracción, la defraudación por la ocultación a través de la no declaración de los hechos, en la actualidad, el perfil tipológico de los delitos contra la Hacienda Pública nos lleva a dos situaciones hipotéticas: la presentación de una declaración fiscal conteniendo falsedades o, como hemos visto, la omisión de toda declaración. En ambos casos se trata de infracciones del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de tributos, conducta esencialmente omisiva. Este elemento consumativo está condicionado por dos datos muy importantes.

Por un lado, por el criterio que el ordenamiento utilice para diferenciar los delitos de las sanciones administrativas; si ese criterio es la gravedad de la conducta (caso alemán) no se planteará este problema, pero si es una diferenciación cuantitativa como en el caso español (es defraudación toda conducta que supere los 120.000 euros de cuota) habrá que tener en cuenta la naturaleza de esa cuantía. Ya hemos dicho que la cuantía a partir de la cual se castigan por vía penal las infracciones fiscales es un elemento más del tipo<sup>11</sup>. No se trata de una mera condición objetiva de punibilidad ni es un hecho ajeno a la acción y a la culpabilidad y del cual el sujeto no responde<sup>12</sup>. Por tanto, la defraudación por debajo de esa cantidad ha de reputarse una acción atípica y no una tentativa. Sencillamente, hay que aceptar que el legislador por razones de prudencia político-criminal ha restringido la pena a los supuestos de cierta gravedad, y que, para ello ha incluido el límite cuantitativo como una característica del resultado.

La jurisprudencia del Tribunal supremo español es, al respecto, muy vacilante, aunque pueda afirmarse que prevalece la que entiende que nos hallamos ante un elemento del tipo penal - así, por ejemplo, las sentencias de 12 de mayo de 1986 (Aranzadi, 2449)

y 2 de marzo de 1988 (Aranzadi, 1520)<sup>13</sup>. Así, para el Tribunal Supremo español, en sentencia de 2 de marzo de 1988 (Aranzadi, 1520) las cantidades defraudadas por una sociedad antes de la asunción por el imputado del cargo de gestor o administrador, cuando las mismas no llegaron a superar la cifra del delito fiscal no pueden ser tenidas en cuenta en relación de la conducta punible del gestor o administrador.

Precisamente por eso la cantidad límite para que se entienda producido el delito (en España, repetimos, 120.000 euros) ha de referirse a cada hecho imponible, lo que exige establecer las pertinentes diferencias entre tributos periódicos y tributos instantáneos<sup>14</sup>.

Descartado que podamos hablar de tentativa por el hecho de que se haya perfeccionado una conducta defraudatoria pero la infracción esté por debajo de la cuantía mínima (en tal caso la conducta, repetimos, será atípica) queda por plantearse si esa tentativa puede tener lugar como consecuencia de la realización de ciertos actos que pueden considerarse como una preparación para una posterior acción defraudatoria. Ello exige valorar la influencia que tienen en la consumación las distintas formas de gestión del tributo y los plazos que la norma fiscal habilita para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Cuestiones todas ellas que regulará la norma tributaria, de acuerdo con el mentado carácter de tipo en blanco de estas normas<sup>15</sup>.

Así, a lo primero que habrá que referirse es al momento consumativo. Siendo el resultado evitar la realización del crédito tributario, tanto en la acción como en la omisión se suscita la polémica de determinar el momento consumativo. En España, la postura del Tribunal Supremo es muy clara; en el supuesto en que el tipo delictivo consiste en la presentación de una declaración conteniendo falsedades, la conducta se consumará en el momento en que se presente la declaración. Así se establece en la sentencia de 30 de abril de 1999 (RJ 1999/3338). Según esta sentencia "el delito se perfecciona en el momento de la presentación de la declaración eludiendo los impuestos correspondientes a los beneficios desviados. En el caso de conductas omisivas, la caracterización de los delitos de defraudación tributaria como delitos de resultado significa que el delito sólo se puede entender cometido en el momento en que ha vencido el plazo para el pago de la deuda"<sup>16</sup>.

9 CHOCLÁN MONTALVO, JA., "Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el delito fiscal. Falsedad material "versus" ideológica", Delito Fiscal, Gaceta Fiscal, Madrid 2000, págs. 38 y ss.

10 FERREIRO LAPATZA, J.J., "Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública", Quincena Fiscal, nº 21, 1999, pag. 16.

11 SEOANE SPIEGELBEG, J.L., "El delito de defraudación tributaria", op. cit., pag. 90.

12 RODRIGUEZ MOURULLO, G., "El nuevo Delito Fiscal", Civitas, REDF, núms. 15-16, pag. 727.

13 MARTINEZ-BUJAN PEREZ, C., Los Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, Tecnos, Madrid, 1996, pag. 97.

14 En los tributos periódicos parece evidente que la citada cifra ha de ponerse en relación con cada período impositivo o de declaración, y a ello se refiere el art. 305, 2 del Código Penal, siempre que tal período fuese igual o superior a 12 meses; si dicho período fuese inferior, el importe defraudado se referirá al año natural. En los tributos instantáneos la cuantía debe vincularse, evidentemente, con cada hecho imponible realizado, aunque el art. 305, 2 del Código Penal utilice el incorrecto término de "distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de declaración".

15 AYALA GÓMEZ, I., "Consumación y prescripción del delito fiscal", El delito fiscal, Gaceta Fiscal, Madrid 2000, págs. 94 y ss.

16 SIMON ACOSTA, E., El Delito de Defraudación Tributaria, op. cit., pag. 91.

Quizás sea el caso de la omisión de declarar la que presente mayores problemas. Conviene señalar que la postura al respecto del Tribunal Supremo español es bastante coherente, al afirmar, por ejemplo en la sentencia de 5 de diciembre de 2002 (RJ 2003/546), que la consumación en el supuesto de omisión de declaraciones tiene lugar cuando "se agota el plazo legal voluntario para efectuar el pago", o el vencimiento del "momento hábil para efectuar el correspondiente ingreso".

La consumación dependerá de circunstancias como el momento de la presentación de la declaración o el transcurso del plazo de autoliquidación o pago que aparecen reguladas en la normativa tributaria. Es una expresión más del carácter de norma en blanco de los tipos penales en materia tributaria. Resultan, por tanto, determinantes las peculiaridades de gestión de cada tributo y si el mismo sigue el mecanismo de autoliquidación o declaración jurada (el contribuyente dispone de un plazo para declarar, calcular el importe de su deuda tributaria e ingresarla) o de declaración y liquidación administrativa (el contribuyente declara hechos, la Administración notifica y liquida y notifica, dando un plazo de pago voluntario).

Es así que si el tributo (como es común) se gestiona mediante el sistema de autoliquidación, se consumará el delito cuando finalice el plazo fijado en la norma tributaria sin que la autoliquidación se haya presentado. Antes no cabe hablar de consumación, pues el sujeto aún podría realizar el pago a través de una declaración complementaria. Por ello, entendemos que no resulta admisible la postura mantenida por el Tribunal Supremo español en la citada sentencia de 30 de abril de 1999, según la cual el delito se perfecciona en el momento de la presentación de la declaración eludiendo los impuestos correspondientes.

No obstante, en los tributos de declaración periódica, en concreto, en el IVA, como regla general solo se considera consumado el delito cuando, a través de la liquidación anual, se puede determinar si la suma defraudada excede o no del límite legal y tal momento se sitúa en el 30 de enero del año siguiente al periodo anual al que vaya referido la defraudación, debido a que ésta es la fecha en que finaliza el plazo de presentación de la declaración. Hasta esa fecha

el contribuyente tiene la oportunidad de cumplir su obligación.

**En España, la postura del Tribunal Supremo es muy clara; en el supuesto en que el tipo delictivo consiste en la presentación de una declaración conteniendo falsedades, la conducta se consumará en el momento en que se presente la declaración.**

Ello es muy importante con relación al IVA, pues respecto a este tributo pueden existir declaraciones periódicas en plazos inferiores al año, y la cuantía defraudada pudiera ser objeto de compensación en las distintas declaraciones trimestrales de manera que el delito sólo se consumaría al vencer el plazo de ingreso de la última declaración del año, como lo entiende en España la sentencia de la Audiencia Provincial de Cáceres en sentencia de 29 de enero de 1998<sup>17</sup>. Esto es, una vez que se hubieran compensado las declaraciones de los distintos trimestres. A nuestro juicio, en el ordenamiento español, el artículo 305, 2 del Código Penal se refiere al cómputo anual de la cantidad defraudada, no dando base para defender las compensaciones de las declaraciones de los diversos trimestres. Ello no quiere decir que no produzcan efecto los ingresos efectuados dentro del año, pero después de que el delito se haya consumado. Las declaraciones trimestrales ingresadas podrán tener el carácter de ingresos que dan lugar a la regularización prevista en el artículo 305, 4 del Código Penal, esto es, tendrían los efectos de una excusa absolutoria<sup>18</sup>.

Por otro lado, si el tributo se gestiona mediante régimen de declaración de hechos, la consumación se sitúa en el momento en que (de haberse presentado correctamente la declaración) se habría notificado la liquidación, es decir en el momento de finalización del plazo administrativo para liquidar, posterior

17 SIMON ACOSTA, E., *El Delito de Defraudación Tributaria*, op. cit., pag. 92.

18 MUÑOZ BAÑOS, C., *Infracciones Tributarias y Delitos Contra la Hacienda Pública*, Edersa, Madrid, 1996, pag. 352, BOIX ROIG, J., obra colectiva, *Derecho Penal, Parte Especial*, Tirant lo Blanch, Valencia 1994, pag. 416, BAJO FERNÁNDEZ, M. y SUÁREZ GONZÁLEZ, C., *Manual de Derecho Penal Delitos Patrimoniales y Económicos*, Madrid 2.ª ed. 1993, pag. 624, FERREIRO LAPATZA, J. J., "La aplicación de la disposición adicional 13.ª de la Ley del IRPF a los supuestos de delito fiscal", *Impuestos*, núm. 18/1993, pg. 36, HIGUERA GUIMERA, J. F., *Las excusas absolutorias*, Marcial Pons, Madrid 1993, pg. 161. Como recuerda APARICIO PEREZ, el ingreso extemporáneo realizado de forma espontánea se contempla como causa de exclusión de responsabilidad en la legislación de diferentes países de nuestro entorno. El art. 371 de la Ordenanza Tributaria Alemana consagra la autodenuncia siempre que se produzca antes del inicio de actuaciones tanto de la Administración como judiciales. En Italia el art. 1 de la Ley 7 agosto 1982, exculpa cuando se realice el ingreso "dentro de los noventa días" a contar desde la finalización del plazo. En Francia el art. 1725 del Código General de Impuestos excluye la responsabilidad "si la infracción es reparada espontáneamente, dentro de los tres meses siguientes al mes a lo largo del cual se hubiera debido presentar el documento omitido". En USA se admitió hasta 1952, en que se derogó la normativa a instancias del Senado; sin embargo, en la práctica de la Inspección de los Tributos se admite la exclusión de responsabilidad cuando se trata de un ingreso espontáneo, habiéndose definido en 1974 por el Servicio Jurídico del Tesoro que por espontáneo debe entenderse "realizado sin motivo"; "Trascendencia penal de la regularización practicada conforme a lo establecido en la Ley Tributaria (I y II)", *Quincena Fiscal*, Aranzadi, nº 7, 1995, pag. 12.

19 FALCON Y TELLA, R., "Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria", *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 19, 1998, pag. 6.

20 SIMON ACOSTA, E., *El Delito de Defraudación Tributaria*, op. cit., pag. 92.

obviamente, al de presentación de la declaración<sup>19</sup>.

Además, cuando sean personas distintas las responsables de la presentación de las diferentes declaraciones o ingresos que tienen lugar a lo largo del año, el delito puede imputarse a una o a varias, según el momento en que haya sido consumado<sup>20</sup>. Por lo que se refiere a los tributos en los que deba mediar un acto de liquidación por parte de la Administración tributaria (por ejemplo, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones). La consumación tendrá lugar cuando, notificada la liquidación, finalice el plazo concedido en ésta para efectuar el ingreso voluntario de la deuda tributaria.

Cuestión muy importante, sobre todo en los tributos gestionados mediante el sistema de autoliquidaciones (que son la mayoría en el actual panorama fiscal) es si resultan admisibles las formas imperfectas de comisión (por ejemplo la tentativa). La respuesta a nuestro juicio debe ser negativa pues, por lo dicho, resulta evidente que la realización de la conducta lleva indisolublemente unida la causación de un resultado, que no es otro que el perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública.

Pero para admitir estas formas imperfectas habría que aceptar que ciertas conductas preparatorias forman parte de la acción delictiva, y que las mismas predeterminan el resultado al ocultar determinados ingresos (como por ejemplo las manipulaciones de los libros de contabilidad).

En este sentido es muy importante la diferencia que efectúa la citada sentencia del Tribunal Supremo español de 30 de abril de 1999 entre actos estrictamente preparatorios, que son ajenos y anteriores al inicio de la acción típica y aquellas actuaciones defraudatorias que podemos calificar como actos de ejecución, que dan principio a la realización del delito directamente, mediante hechos exteriores. Para la citada sentencia tienen la condición de acto de ejecución actuaciones como la venta de las acciones, desviando una parte sustancial de los beneficios percibidos mediante la utilización de una persona interpuesta y una ficticia doble-venta, que son, estrictamente, acciones preparatorias del fraude.

No podemos estar de acuerdo con esta opinión del Supremo Tribunal español. Si las actividades preparatorias anteriores a la conducta consistente en elaborar y presentar una declaración falsa forman parte de la realización del tipo delictivo podrían punirse como formas imperfectas de ejecución, con el único requisito de que el ordenamiento lo previese expresamente. Es cierto que en los delitos contra

la Hacienda Pública no se sancionan estas formas imperfectas de ejecución, pero ello no es porque el ordenamiento haya decidido descartarlas sino porque estas conductas son ajenas al iter consumativo de la conducta típica, constituyendo, en su caso, tipos delictivos singulares.

Así, conductas como la falsedad contable da lugar a un concurso de normas con el delito fiscal que debe resolverse por el principio de consunción. Y la falsificación o simulación documental con la finalidad de cometer un ilícito fiscal (por ejemplo, creación de facturas falsas), también da lugar a un concurso, aunque la falsedad documental plantea los problemas de la falsedad ideológica, que es una conducta atípica si es cometida por particulares<sup>21</sup>. En el caso de la República Argentina, la Ley 24769 contempla como causa de agravación, en su artículo 15 el dictaminar, informar, dar fe, autorizar o certificar actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos.

En suma, todos estos casos, el delito fiscal se configura como un delito especial propio, de naturaleza patrimonial y de resultado, siendo el bien jurídico protegido el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria. Así lo ha expresado el Tribunal Supremo español en multitud de sentencias; así las 1940/2000, de 18 de diciembre (RJ 2000, 10664), 797/1999, de 20 de mayo (RJ 1999, 3555), 181/1993, de 9 de marzo (RJ 1993, 2547), de 3 de diciembre de 1991 (RJ 1991, 8964), de 27 de diciembre de 1990 (RJ 1991, 5209) y de 2 de marzo de 1988 (RJ 1988, 1520). Por ello, la consumación del delito contra la Hacienda Pública, consistente en la elusión, depende de las peculiaridades de la gestión de cada tributo y estará ligado a la producción del resultado consistente en no declarar o en presentar una declaración engañosa. No forman parte del iter de realización del delito las actividades estrictamente preparatorias, que no tienen por qué desembocar en la producción del resultado delictivo. Por ello, sólo a partir de que existan actos de ejecución en sentido estricto, es posible defender la posibilidad de evitar la responsabilidad penal cuando se impida la consumación, bien desistiendo de la ejecución ya iniciada bien impidiendo la producción del resultado.

El momento de la consumación tiene gran importancia por muchos motivos, entre otros porque marca el día inicial o *dies a quo* para el cómputo del plazo de prescripción del delito<sup>22</sup>. Ello llevaba a una situación hipotética; la obligación tributaria podía prescribir antes que el delito, aunque ello era en España una hipótesis relativamente infrecuente que sólo se va a generalizar con el acortamiento de la prescripción

21 Las declaraciones de los particulares ante los funcionarios carecen de trascendencia penal, salvo cuando tengan eficacia probatoria por sí mismas o sean motivadoras de situaciones o estados de Derecho, como las efectuadas ante funcionarios del Registro Civil; SEOANE SPIEGELBERG, J.L., "El delito de defraudación tributaria", op. cit., pag. 104.

22 CHOCLÁN MONTALVO, J.A., "Consumación y prescripción del Delito fiscal", Actualidad Penal, 12 de marzo de 2000.

23 SILVA SÁNCHEZ, JM.- MOLINS AMAT, P.- MELERO MERINO, FJ., "El delito fiscal ante el Estatuto del Contribuyente", Gaceta Fiscal, nº 176, 1999, pag. 122.

tributaria de cinco a cuatro años, que tiene lugar como consecuencia de la aprobación de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes<sup>23</sup>.

### III. La Prescripción de los Delitos Contra la Hacienda Pública y su Relación con la Prescripción de la Obligación Tributaria

Muchos son los aspectos del momento consumativo de los delitos fiscales que tienen gran trascendencia jurídica. Quizás uno de los más importantes es el que se refiere al *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho de los órganos judiciales a perseguir penalmente estos delitos. Siguiendo la conocida teoría de la *actio nata*, sólo podrá empezar a prescribir un derecho o facultad a partir del momento en que tal derecho o facultad pueden ser ejercitados. Y, por tanto, el momento de la consumación sería el instante a partir del cual, en teoría, podría empezar a prescribir esa posibilidad de punir delitos fiscales.

En materia tributaria, la prescripción, a pesar de su naturaleza híbrida con la caducidad, conserva la esencia de ser una institución necesaria para el orden social y para la seguridad jurídica, vinculada a la consolidación de las situaciones jurídicas como consecuencia de la inactividad de un derecho o de la extinción de una facultad. Como ha dicho el Tribunal Supremo español, en su emblemática sentencia de 21 de diciembre de 1950, la prescripción “se apoya en la necesidad de conceder una estabilidad a las situaciones jurídicas existentes dando, de esta manera, claridad al tráfico jurídico”. Pocas instituciones como la prescripción tributaria sirven tanto a la seguridad jurídica, incluso a costa de la equidad. La prescripción es, por tanto, una exigencia inexcusable del principio de seguridad jurídica. Resulta evidente que los ordenamientos jurídicos que pretendan respetar el principio de seguridad jurídica deben eliminar de raíz situaciones de dilación o pendencia indefinida.

Así lo ha señalado, con relación al ordenamiento comunitario, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea en la sentencia Azienda Colori Nazionali-Acna SpA/Comisión de 14 de julio de 1972 (As. 57/69), al decir que “la exigencia fundamental de la seguridad jurídica se opone a que la Comisión pueda retrasar indefinidamente el ejercicio de sus potestades”.

En tal sentido, también la acción penal debe someterse a plazos de prescripción. Sobre la necesidad de que la acción penal esté sujeta a plazos de prescripción se ha pronunciado el Tribunal Constitucional español, recordando que, no obstante, la fijación de las condiciones de ejercicio de la prescripción penal es una cuestión de legalidad ordinaria -sentencias

152/1987 (RTC 1987, 152) y 157/1990 (RTC 1990, 157)-. Aunque el tema haya adquirido renovado vigor como consecuencia de la sentencia constitucional 63/2005, de 14 marzo referida a la interrupción de la prescripción del delito fiscal<sup>24</sup>. Esta sentencia ha entendido que la voluntad del legislador penal de que el ejercicio del *ius puniendi* se constriña a un marco temporal preestablecido se vería contrariada si se considerase que, para estimar interrumpido el plazo de prescripción en cada caso señalado, “basta con la simple presentación de una denuncia o de una querrela sin necesidad de que para ello medie acto alguno de interposición judicial” (FJ 5). El Tribunal Constitucional español interpreta que la iniciación del procedimiento que determina la interrupción de la prescripción penal exige la intervención de un juez; no hay interrupción de la prescripción con la mera interposición de una querrela o denuncia que son meras solicitudes de inicio, sino que, al menos, se exige auto de admisión a trámite.

Al margen de estas aportaciones del Tribunal Constitucional español, debe quedar claro que la prescripción es la única causa de extinción de la responsabilidad penal que opera sobre hechos, y no sobre la pena. Esto significa que la eficacia de la prescripción extingue no sólo la pena, sino la acción penal misma<sup>25</sup>.

En este sentido el ordenamiento español prevé la prescripción en el plazo de cuatro años del derecho a liquidar la deuda tributaria y de la acción para cobrar el tributo así liquidado (artículos 66, a y b de la Ley 58/2003, General Tributaria), plazo que está en vigor desde el 1 de enero de 1999, tras la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de las Contribuyentes, que reduce de cinco a cuatro años el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar las deudas tributarias y de la acción para cobrar dichas deudas.

Como apuntamos, en España se ha abierto un gran debate sobre la relación entre la prescripción de la deuda tributaria y la prescripción del delito, al acortarse la prescripción fiscal de cinco a cuatro años, manteniéndose la prescripción penal en cinco, surge el problema de si es punible la deuda de ese quinto año que estaría prescrita fiscalmente pero no penalmente.

La posición doctrinal que defiende que la acción penal se mantiene aunque se encuentre prescrita la posibilidad de la Administración de liquidar y cobrar el tributo se basa en lo que se ha denominado “asunción cerradamente restrictiva del carácter de ley penal en blanco del tipo delictivo de la defraudación tributaria”<sup>26</sup>. Esta visión restrictiva consiste en

24 FALCON Y TELLA, R., “Problemas de constitucionalidad y de legalidad ordinaria en relación con la prescripción (I): consecuencias de la STC 63/2005, de 14 marzo respecto a la interrupción de la prescripción del delito fiscal”, *Quincena Fiscal*, nº 10, 2005, pag. 3. Según la sentencia 16/2005, “salta a la vista que lo que el establecimiento de un plazo temporal para que el Estado pueda proceder a perseguir los delitos persigue a su vez es que no se produzca una latencia sine die de la amenaza penal que genere inseguridad en los ciudadanos respecto del calendario de exigencia de responsabilidad por hechos cometidos en un pasado más o menos remoto” (FJ 4º).

25 GONZALEZ CUSSAC, J.L., “Prescripción, seguridad jurídica y Estado de Derecho”, en *El Economista*, de 24 de junio de 2008.

26 ALONSO GONZALEZ, L.M., “Análisis y valoración del tipo infractor en el delito fiscal y en la infracción tributaria grave”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 5, 2003, pag. 8.

entender que el carácter de norma penal en blanco de los tipos defraudatorios en materia penal se circunscribe a los elementos de la obligación tributaria y a la cuantificación de la prestación, pero no abarcaría la condición de extinta de la obligación tributaria. Ello lleva a afirmar que la prescripción de las acciones tendentes a liquidar el tributo no puede afectar al plazo de prescripción de los delitos.

Muestra de esta posición es la sentencia de la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca de 28 de septiembre de 2001, según la cual el artículo 305 del Código Penal “es una ley penal en blanco, empero únicamente respecto de la relación tributaria y respecto de las normas que llevan a concretar la cuantía de lo defraudado” (FJ 3º), pero no en relación con el plazo de prescripción. Es más, la sentencia de la Audiencia Provincial de Córdoba de 16 de octubre de 2000, puntualiza que “si la relación entre el delito y la infracción administrativa es meramente cuantitativa, en atención a la mayor o menor gravedad del injusto, resulta lógico que el delito fiscal – lo más grave – se sujete a un mayor plazo de prescripción”. Argumento que no es determinante, porque afirmar que la prescripción tributaria excluye la posibilidad de iniciar actuaciones penales no supone dejar vacío de contenido la prescripción quinquenal del delito fiscal, ya que la prescripción tributaria puede haberse interrumpido por actuaciones administrativas o del contribuyente que no interrumpen la prescripción penal.

En esta línea, se pronunció varias veces el Tribunal Supremo español. Así, manifestó por primera vez su parecer a través de la sentencia de 6 de noviembre de 2000<sup>27</sup>. Se trata de una resolución en la cual la cuestión de la relevancia penal de la prescripción tributaria se plantea de oficio, en el marco de una resolución cuya cuestión central es un problema de recusación de peritos, por lo que las aportaciones sobre la trascendencia penal de la prescripción tributaria no pasan de ser *obiter dicta*, que no constituye jurisprudencia. En esta resolución se rechaza que la extinción de la obligación tributaria por prescripción suponga la atipicidad sobrevenida de la conducta, además de argumentar que no resulta aplicable por analogía la excusa absolutoria prevista en el art. 305, 4 del Código Penal, relativa a la regularización extemporánea<sup>28</sup>.

En una sentencia posterior, de 5 de diciembre de 2002, el Alto Tribunal español afirmó que “cuando se trata de conductas delictivas constitutivas de delito fiscal, la acción para exigir el pago de la deuda se vincula a la acción para exigir la responsabilidad por el delito, la cual es, y debe ser, autónoma respecto a la existente para exigir la pertinente responsabilidad por infracción administrativa”, añadiendo que “de conformidad con lo expuesto, ratificamos expresamente el criterio jurisprudencial hasta ahora sostenido en el sentido de que el delito previsto en el artículo 305 del Código Penal vigente prescribe a los cinco años, según lo dispuesto en el artículo 131.1 del mismo cuerpo legal, sin que se vea afectado por las previsiones del artículo 24 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero y del artículo 64 de la Ley General Tributaria”.

Incluso se llega a afirmar en defensa de la independencia de los plazos de prescripción fiscal y penal y de la existencia de un plazo de prescripción penal superior al de la prescripción tributaria que esa situación se da también en otros delitos el robo o el hurto que cuentan con plazos diferentes respecto a la acción reivindicatoria civil del propietario o poseedor, ignorando que en tales supuestos no existe el mismo grado de secundariedad que en los delitos fiscales.

Afortunadamente, en este contexto se ha producido una reacción del Tribunal Supremo español en la línea que consideramos acertada. Así, el Alto Tribunal ha intentado fijar los términos definitivos de la relación entre prescripción tributaria y prescripción penal. En su sentencia de 10 de octubre de 2001, cuyo ponente fue precisamente el Sr. Bacigalupo, se reconoce implícitamente la influencia que en el orden penal puede tener la prescripción tributaria, asumiendo que la subsistencia de la deuda tributaria al tiempo de ejercitarse la acción penal constituye una condición objetiva de punibilidad, que el TS define como “presupuesto procesal derivado del principio acusatorio”.

Es más, se añade que “en el caso de 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 que la autoridad tributaria haya procedido por alguno de los métodos autorizados por los artículos 47 a 51 de la LGT, a la liquidación, al menos provisional, del impuesto ( art. 123, 1, 2º LGT ), es decir, a la determinación de la deuda fiscal...”, añadiéndose, que “...sin una liquidación al menos

27 Puede consultarse el texto en la Revista Quincena Fiscal, nº 22, diciembre 2000; véase MERINO JARA, I., y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., “Prescripción del delito fiscal (al hilo de la STS, Sala 2ª, de 6 de noviembre de 2000)”, Actualidad Jurídica Aranzadi, 21 de diciembre de 2000.

28 Las excusas absolutorias tienen una naturaleza general y objetiva y se encuentran fundadas en razones de política criminal que aconsejan la eliminación de la pena. Por tanto, ni hacen conforme al Derecho la conducta realizada, ni suponen una exclusión de su eventual culpabilidad, sólo se limitan a excluir la imposición de una sanción por la concurrencia de razones utilitarias, en este caso el fundamento se encuentra tanto en el fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, que nunca se llevaría a efecto si llevara aparejada sanciones, como en la efectiva reparación del daño mediante el ingreso de la cuota tributaria debida. Véase al respecto, VICENTE REMESAL, J., El comportamiento postdelictivo, Universidad de León, 1985, pg. 332.

29 La resolución afirma, en lo que se ha pretendido ver como una suerte de vuelta a la prejudicialidad, que “la liquidación provisional del impuesto es un presupuesto de procedibilidad en el sentido técnico que le da la doctrina, es decir, como “circunstancias de las que depende la admisión del proceso en su totalidad o ciertas partes del mismo”. El sistema de prejudicialidad tributaria existió en España hasta la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril; véase GORDILLO ALVAREZ-VALDES I.G., “La perseguibilidad del delito fiscal”, Revista General del Derecho, nº 660, 1999, pag. 10604. Dicha prejudicialidad existe en argentina, donde el artículo 18 de la Ley 24769 de Régimen Penal Tributario dispone que “el organismo recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos”.

provisional, sería jurídicamente imposible que el juez que recibe la denuncia de la evasión tributaria pueda llegar a pronunciarse sobre los extremos que establecen los artículos 269 y 313 LECr., así como informar al imputado en la forma prevista en el art. 118 de la misma Ley<sup>29</sup>.

Esta sentencia tiene la singularidad de otorgar relevancia penal a la imposibilidad de liquidar el tributo – entre otras motivos, por prescripción –, permitiendo aceptar que la consumación de la prescripción tributaria supone una pérdida de trascendencia de la conducta, que debe tenerse en cuenta a efectos penales, pues la criminalización de hechos que carecen de relevancia fuera del ámbito del Derecho Penal o que la han perdido por el transcurso del tiempo conduciría fácilmente a un inadmisibles Derecho Penal de autor<sup>30</sup>.

Nosotros creemos que esta es la posición por la que hay que decantarse. La cuestión de si se puede sancionar una conducta infractora referida a un período prescrito tiene mucha más trascendencia que la mera circunstancia de si se puede o no iniciar el proceso penal cuando se ha dejado transcurrir el plazo de cuatro años desde la finalización el período para declarar o pagar. No es una cuestión puramente procesal, ni se puede configurar la prescripción del tributo como algo ajeno a la acción y a la culpabilidad del autor. A nuestro juicio, la conclusión a la que hay que llegar sin ninguna duda, es que la conducta del que no ingresa o no haya ingresado una deuda prescrita no es punible. Fundamentalmente porque en el momento del inicio de la acción penal no existe una potestad administrativa para exigir el tributo.

Parece lógico que, como consecuencia del carácter de “norma penal en blanco”, la desaparición del derecho de la Administración tributaria a exigir la deuda tributaria implique también el desvanecimiento del derecho a castigar penalmente, si procede, al sujeto que eludió su pago. Y ello por una razón obvia; la determinación de la cuota tributaria siempre habrá de realizarse conforme a las normas las materiales de naturaleza tributaria. Y ello no es viable si ha prescrito el derecho a efectuar la verificación y liquidación del tributo<sup>31</sup>. La norma en blanco y la norma integradora deben interpretarse conjuntamente, por lo que, si el tributo deja de ser exigible parece que la acción penal debe devenir carente de objeto. Por tanto, no cabe

esa visión restrictiva del carácter de norma en blanco del delito fiscal, ya expuesta. Por el contrario, la norma penal que regula el delito fiscal ha de integrarse también con las reglas tributarias sobre extinción de la obligación, incluidas las reglas de prescripción de la obligación tributaria<sup>32</sup>.

No cabe olvidar que el bien jurídico protegido en los delitos fiscales es el crédito tributario (en un Estado de Derecho el Derecho Penal es un derecho de tutela un bien jurídico concreto) y no tiene sentido defender la posibilidad de aplicar un delito, que es un instrumento más de protección de ese bien jurídico, cuando ese crédito ya no puede ejercitarse por efecto de la prescripción. La prescripción, al suponer la extinción de la acción de cobro de un crédito, supone la extinción del propio crédito, por lo que si no hay injusto administrativo tributario no puede haber injusto penal, que es lo que ocurre cuando la Hacienda Pública ha renunciado a recaudar créditos prescritos.

**La cuestión de si se puede sancionar una conducta infractora referida a un período prescrito tiene mucha más trascendencia que la mera circunstancia de si se puede o no iniciar el proceso penal cuando se ha dejado transcurrir el plazo de cuatro años desde la finalización el período para declarar o pagar. No es una cuestión puramente procesal, ni se puede configurar la prescripción del tributo como algo ajeno a la acción y a la culpabilidad del autor.**

Además, al no existir crédito tributario, tampoco

30 Frente a esta sentencia, la posterior del TS de 30 de octubre de 2001 (Caso Estevill; Quincena Fiscal, nº 21, diciembre 2001), aunque asume la línea de la citada de 10 de octubre de 2001 en lo relativo a que la ausencia de cuantificación de la deuda dentro del plazo de prescripción hace imposible sancionar, parece introducir un matiz incomprensible en los supuestos en que los elementos determinantes de la deuda se pongan de manifiesto por la investigación judicial, sin intervención de la Administración, pues en los mismos parece que no tendría trascendencia la prescripción del tributo a efectos de la posibilidad de sancionar penalmente por delito fiscal.

31 RODRIGUEZ RAMOS, L., “La prescripción de las infracciones tributarias delictivas”, *op. cit.*, pag. 3.

32 FALCON Y TELLA, R., “Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria”, *op. cit.*, pag. 6.

33 FALCON Y TELLA, R., “La prescripción en materia tributaria”, *La Ley*, 1992, pag. 269.

34 MALINVERNI, Principii di diritto penale tributario, Cedam, Padova, 1962, págs. 132 y ss.

35 Véanse al respecto las consideraciones efectuadas por ARGILES Y GARCÉS DE MARCILLA, J.L.: “La prescripción: problemas en relación a la prescripción del delito fiscal”, *Crónica Tributaria*, nº. 34, 1980, págs. 32 y ss.

36 FALCON Y TELLA, R., “Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria”, *op. cit.*, pag. 8.

37 Véanse, en resumen, IGLESIAS PUJOL, L., *La Hacienda Pública como bien jurídico protegido: contrabando y delito fiscal*, Bosch, Barcelona, 1982, págs. 32 y ss.

existiría responsabilidad civil. Y ello porque la responsabilidad civil aparentemente derivada del delito fiscal nace realmente del incumplimiento de una obligación que tiene su causa en la ley y no del posterior delito. Si la obligación tributaria nace de la ley y no del delito fiscal, su extinción también sigue lo establecido en las normas tributarias, siendo la prescripción uno de los modos de extinción reconocidos legalmente. Además, no tendría sentido que si el crédito tributario no se puede exigir al estar prescrita la acción administrativa, pudiera cobrarse vía responsabilidad civil.

En suma, la conclusión más razonable es que la consumación de la prescripción tributaria impide iniciar actuaciones penales por la falta de ingreso del impuesto prescrito, en la medida en que la responsabilidad derivada del delito se extingue cuando prescribe la obligación tributaria<sup>33</sup>.

Ello puede llevar a entender que la conducta es atípica<sup>34</sup>. Se trata de una opinión que encuentra dificultades para ser aceptada sin generar serias dudas. El Tribunal Supremo español, en sentencia de 5 de diciembre de 2002, ha negado esta posibilidad al afirmar que la tipicidad es un concepto que viene referido al momento en que se realizó la acción u omisión. Por su parte, la Audiencia Provincial de Córdoba entiende que "al tiempo de la acción la deuda existía y se eludió el pago del tributo en forma típica, sin que la extinción ex post del derecho a exigir el pago pueda incidir en la tipicidad" (sentencia de la AP de Córdoba de 16 de octubre de 2000, FJ 17<sup>a</sup>). También cabría fundar esta imposibilidad de sancionar penalmente deudas prescritas en la falta de culpabilidad en el impago de una deuda tributaria<sup>35</sup>, la concurrencia de una causa de justificación<sup>36</sup> o, incluso, la ausencia de condiciones objetivas de punibilidad<sup>37</sup>, ya que no existe ningún mandato fiscal en virtud del cual haya de ingresarse una deuda prescrita por lo que no se realizaría el tipo del injusto.

A nuestro juicio, no es necesario acudir al expediente de la atipicidad sobrevenida. Si queremos buscar un fundamento a la imposibilidad de sancionar el no ingreso de una obligación tributaria que ha prescrito

sería suficiente con afirmar que más bien se trata de una situación en la que la pena ya no es necesaria y en la que el hecho pierde su punibilidad. Es, en suma, una consecuencia de la secundariedad del Derecho penal tributario, que, por definición, es accesorio del Derecho tributario regulador del núcleo delictivo<sup>38</sup>.

Por otro lado, no se trata de aplicar analógicamente la excusa absolutoria, según la cual si se paga voluntariamente después de la consumación del delito se enerva la acción penal por razones de política criminal<sup>39</sup>, como la prevista en el artículo 16 de la Ley argentina 24769<sup>40</sup>. Sin embargo sí resulta defendible equiparar la prescripción de la obligación tributaria al pago espontáneo fuera de plazo que excluye la pena ya que, tanto el pago fuera de plazo como la prescripción, suponen la extinción de la obligación tributaria, o al menos la inexigibilidad de la misma. El pago supone la reparación del perjuicio económico ocasionado por la omisión del ingreso, pero la prescripción elimina la trascendencia jurídica de dicho perjuicio<sup>41</sup>.

Además, permitir que la prescripción de la acción penal se consume más tarde que la prescripción del tributo, esto es, la existencia de dos plazos para la prescripción, tiene otros efectos colaterales perniciosos. Supone la imposibilidad de regularizar una vez transcurrido el cuarto año. Ello eliminaría la posibilidad de acogerse a una excusa absolutoria, contrariando la lógica de la política criminal que es la que fundamenta la adopción de esta clase de medidas que permiten pagar para enervar la acción penal<sup>42</sup>.

En resumen, hay que concluir que la prescripción de la obligación tributaria elimina la ilicitud del incumplimiento inicial y, por tanto, la posibilidad de sancionar. Ello no vacía de contenido el plazo de prescripción penal que seguirá siendo operativo en todos aquellos casos en que la prescripción tributaria se haya interrumpido por alguna causa reconocida en la legislación fiscal (en España, por ejemplo, por actuaciones inspectoras no paralizadas por más de seis meses), sin que, paralelamente, se haya interrumpido la prescripción penal. De lo que realmente se trata es de lo contrario: de no vaciar de contenido el plazo de prescripción tributaria<sup>43</sup>.

38 RODRIGUEZ RAMOS, L., "La prescripción de las infracciones tributarias delictivas", *op. cit.*, pag. 8.

39 CHOCLÁN MONTALVO, J.A., "De nuevo sobre la incidencia del plazo de prescripción de la Ley del Contribuyente en el contenido de injusto o en la punibilidad del delito fiscal", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 7 de diciembre de 2000; FERREIRO LAPATZA, J.J., "Prescripción tributaria y delito fiscal", *La Ley*, 17 de septiembre de 1999.

40 El artículo 16 de esta norma "en los casos previstos en los artículos 1º y 7º de esta ley, la acción penal se extinguirá si el obligado, acepta la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio. Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada".

41 FALCON Y TELLA, R., "Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria", *op. cit.*, pag. 7.

42 Y en el concreto caso de la reforma ocurrida en España con ocasión de la aprobación de la Ley 1/1998, que redujo a cuatro años el plazo de prescripción tributaria su aplicación al ámbito penal podría incluso fundarse en la aplicación de los principios penales, que exigen que cualquier régimen más favorable se aplique retroactivamente. Así lo ha reconocido el Tribunal Supremo español en su sentencia de 28 octubre 1997, FJ 41, respecto a la excusa absolutoria implantada en su momento y a la que se reconoció eficacia retroactiva. La misma regla debe aplicarse a otra forma de extinción de la deuda tributaria como es la prescripción. Véase LASCURAIN SÁNCHEZ, JA., "Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización", *Problemas específicos de aplicación del Código Penal*, CGPJ, Madrid 1999, pags. 378 y ss.

43 FALCON Y TELLA, R., "Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria", *op. cit.*, pag. 8.