

## ■ **Tribunal Supremo (Sala Segunda. Sección 3ª)**

■ Sentencia de 3 de abril de 2003

■ **Ponente: Excmo. Sr. D. Conde-Pumpido Tourón**

### **Delito fiscal. Prescripción de la obligación tributaria.**

Nuevamente sobre la prescripción de la obligación tributaria, en los plazos previstos en el ordenamiento tributario, y sus efectos sobre el delito fiscal.

Sobre el tema se había pronunciado el Tribunal Supremo en sentencias de 26 de Julio de 1999, de 6 de Noviembre de 2000, de 10 y 30 de Octubre de 2001, y de 15 de Julio y 5 de Diciembre de 2002, cuyos criterios acoge esta nueva sentencia en su totalidad, a saber:

- los plazos de prescripción tributarios fijados en la Ley 1/1998, no han modificado los establecidos en el Código penal.
- la prescripción tributaria no permite apreciar la atipicidad sobrevenida de la conducta delictiva, pues la tipicidad es un concepto que viene referido al momento en que se realizó la acción u omisión típica, y en dicho momento no cabe duda alguna de la concurrencia de la deuda tributaria y de su elusión en forma típica.
- no se exige una liquidación administrativa, aunque provisional, como presupuesto de procedibilidad en el ámbito penal.

A los argumentos señalados, que siguen sin satisfacer a la doctrina especializada, se añade ahora otro –la solución dada por aquellas sentencias impiden la regularización voluntaria transcurridos cuatro años– que también rechaza el Tribunal siguiendo lo declarado en la sentencia de 5 de diciembre de 2002, que, por su interés, reproducimos.

## Fundamentos de Derecho

**Decimotercero.-** Un cuarto argumento utilizado es el de la quiebra de la unidad del ordenamiento jurídico, aunque se trata en realidad de una reiteración del primero. En la S 6 Nov. 2000 ya se expresaba que no se producía tal quiebra pues “nada obsta a que el delito se someta legalmente a plazos de prescripción más largos que la infracción administrativa”.

En la S 2069/2002, de 5 Dic., se amplía esta argumentación expresando que: “La unidad del ordenamiento jurídico no resulta así afectada en modo alguno en cuanto se mantiene dentro del mismo la necesaria proporcionalidad y coherencia entre las reacciones correspondientes a las conductas constitutivas de delito y a las que solamente alcanzan el nivel de infracción administrativa, lo que se manifiesta no sólo en la entidad de las sanciones, sino también en los plazos necesarios para que opere la prescripción. Sobre la base de la afirmación de la unidad del ordenamiento jurídico y del principio de intervención mínima del derecho penal, se plantea por el recurrente la situación indeseable que se generaría ante la existencia de dos plazos de exigibilidad de una misma deuda, según se contemple en vía administrativa o en vía penal. En realidad no se trata de dos plazos diferentes para una misma deuda. Aunque la naturaleza de la deuda sea la misma, pues en todo caso es una deuda tributaria, ya con anterioridad a la L 1/1998, el régimen de las deudas tributarias superiores a determinadas cantidades (diferentes en atención a las fechas y a la norma penal vigente) difería del correspondiente a las demás, en los casos en los que se apreciara una elusión del pago del tributo, pues en el primer caso la investigación, la determinación de la cuota y la sanción, e incluso, según la corriente mayoritaria, la indemnización, correspondía a los Tribunales de Justicia, mientras que en los demás se dejaban en manos de la Administración, sin perjuicio de los correspondientes recursos en la vía contencioso-administrativa. La situación no ha variado, aunque se hayan reducido los plazos para la actuación de la Administración. La exigencia de las cuotas defraudadas en los casos en los que el hecho constituye delito sólo puede hacerse tras su determinación en el proceso penal, sea cual sea la tesis que se acepte en cuanto a la naturaleza del delito fiscal como delito de resultado y en cuanto a la procedencia de acordar la indemnización correspondiente en la sentencia condenatoria.

Alega el recurrente que la existencia de dos plazos para la prescripción supondría la imposibilidad de regularizar una vez transcurrido el cuarto año. Hemos de decir, en primer lugar, que el establecimiento de plazos preclusivos para la eficacia de determinadas actuaciones en relación a la punibilidad de una conducta no es contrario a la coherencia del ordenamiento jurídico. De hecho, la regularización no opera desde el momento en que se producen determinados acontecimientos que en la actualidad se describen en el art. 305.4 del CP. Algunas atenuantes *ex post facto*, como la 5.º del art. 21 del CP, de reparación del daño, contienen en su regulación límites temporales a la eficacia de la conducta que contemplan. Por otro lado, la prescripción de las deudas tributarias se regula de manera indirecta mediante el señalamiento de plazos de prescripción de las acciones existentes para proceder a su liquidación y a exigir su pago, por lo que el examen de la subsistencia de una determinada deuda no puede hacerse directamente mediante el análisis de la propia deuda, sino a través de la comprobación del plazo de prescripción de la acción para determinarla y obtener su pago. Y es evidente 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. Y esta autonomía no resulta afectada por los plazos que se establezcan legalmente respecto a facultades y acciones que corresponden a la Administración. De otro lado, aun cuando no se aceptara el anterior punto de partida, no es pacífica en la doctrina la opinión acerca de la imposibilidad de renunciar expresamente a la prescripción ganada en materia tributaria, lo que en estos casos encontraría una justificación añadida en los efectos beneficiosos, especialmente para el contribuyente, que la regularización produciría en el ámbito penal. Por otro lado, no parece lógico excluir el delito fiscal de las posibilidades de atenuación contempladas en el art. 21.5.º antes citado impidiendo al acusado reparar el daño antes del juicio oral.*

*Por otra parte, la desaparición de la deuda con posterioridad a los hechos típicos no supone la desaparición del delito. La regularización produce sus efectos cuanto tiene lugar antes de determinados sucesos. Con posterioridad a los mismos, el pago a la Hacienda Pública de la cantidad solicitada ante el Tribunal como indemnización, la cuota tributaria, supondría la extinción de la deuda sin afectar en nada al delito fiscal, consumado en el momento de la elusión.*