

TRIBUNAL SUPREMO (SALA SEGUNDA)
Sentencia de 10 de octubre de 2001
Ponente: Excmo. Sr. Bacigalupo Zapater

Delito fiscal. Prescripción. No pueden sancionarse penalmente conductas que, por causa de la prescripción, han dejado de ser relevantes fiscalmente.

La incidencia de la prescripción de las obligaciones tributarias en la sanción del delito fiscal ha sido una cuestión sobre la que se han recogido diversos estudios en esta Revista. En muchos de ellos se ha defendido la tesis que confirma el Tribunal Supremo en esta sentencia de 10 de octubre de 2001 al declarar que no pueden sancionarse penalmente conductas que, por causa de la prescripción, han dejado de ser relevantes fiscalmente. No obstante ello, incluimos a continuación la dictada por este mismo Tribunal y Sala, de 30 de octubre de 2001, en la que se matizan y relativizan los criterios a que hacemos referencia y sin cuya lectura no deben obtenerse conclusiones sobre los efectos de la prescripción tributaria sobre el delito fiscal.

Además de esta importante cuestión, y como previa, la sentencia aborda los requisitos que deben cumplirse en las actuaciones inculpativas realizadas por la Administración para que se les pueda atribuir relevancia y efectos interruptivos de la prescripción penal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Segundo.- El tercer motivo del recurso tiene apoyo procesal en el art. 849.1.º LE-Crim. El Ministerio Fiscal sostiene que la denuncia presentada por su representación ante el Juzgado de Instrucción Central núm. 3 el 19 Ago. 1994 y el auto de incoación de diligencias previas el 22 del mismo mes y año ha interrumpido la prescripción. Considera en este sentido que es errónea la interpretación mantenida en el acuerdo recurrido en tanto exige que “esté predeterminado, no ya el delito contra la Hacienda Pública, sino la clase de tributo eludido” (...)

a) En apoyo de su tesis el Ministerio Fiscal alega, en primer lugar, la unidad del hecho por el que se incoaron las diligencias, “dado que la elusión del impuesto de sociedades es inescindible de la defraudación al fisco de los inversores ocultos, que se sirvieron de la sociedad Inverbroker SVB, S.A., para sus fines ilícitos, hasta el punto que son dichas inversiones las que permiten a los acusados defraudar el impuesto de sociedades» (...)

b) Sostiene además el Fiscal que la resolución recurrida se basa en una errónea concepción del objeto del proceso penal, pues identifica “ese objeto con un título de delito al que corresponde una pena determinada en la ley penal sustantiva” (...) cuando en realidad, alega, “el objeto de cada proceso concreto (...) es un hecho considerado como delito y no una determinada figura delictiva, ni una determinada consecuencia penal” (...) Por lo tanto, entiende que “resulta imprescindible admitir que si en la fase de investigación surgen hechos más allá de los que inicialmente motivaron el inicio del procedimiento, tales hechos no pueden quedar excluidos de la investigación y además los mismos podrán quedar integrados ulteriormente en el hecho punible que será objeto de acusación formal a través de la calificación jurídica” (...)

d) Consecuente con sus puntos de partida sostiene el Ministerio Fiscal que (...) el objeto del proceso, tanto la base fáctica del delito contra la Hacienda Pública, como en particular del fraude del impuesto de sociedades, estaba suficientemente definido desde la incoación del procedimiento y los imputados no sólo fueron informados de ello” (...) Por todo ello estima que “la denuncia de la Fiscalía de 19 Ago. 1994 y el auto de incoación de diligencias previas del siguiente día 22, interrumpieron la prescripción de dichos delitos dado que el día a quo a tal efecto era el 30 Jul. 1990, cumpliéndose el plazo de prescripción del delito el 30 Jul. 1995, fecha ésta posterior en todo caso a aquellas en que los acusados declararon como imputados, atribuyéndoseles la comisión de un delito contra la Hacienda Pública” (...) El Fiscal cita diversos precedentes de esta Sala en los que se afirma que la presentación de la denuncia o de la querella tienen efecto interruptivo de la prescripción y en los que se precisa el grado de determinación del autor necesario para que esa querella o denuncia puedan ser consideradas como dirigidas contra el culpable.

e) Por último el Ministerio Fiscal combate también el argumento subsidiario de la Audiencia en lo que concierne a las consecuencias que cabe deducir del art. 64 de la L 1/1998, de 26 Feb., respecto de la tipicidad de los hechos. En este sentido el recurso subraya que el delito fiscal protege “la actividad de la Administración orientada a la consecución del interés público, que por tanto, no puede circunscribirse al derecho de crédito que la Hacienda Pública tiene frente al contribuyente” (...) y que desde esta perspectiva “es insostenible, como pretende el Tribunal [a quo], que el delito fiscal tiene una naturaleza accesoria como si fuera un mero refuerzo en sede penal de la acción recaudatoria” (...) De aquí deduce el Fiscal –apoyándose en la TS S 9 Feb. 1991– que “si la autoridad judicial tiene la prerrogativa de fijar la cuota defraudada en aquellos supuestos en los que la infracción tributaria pudiera ser constitutiva de delito fiscal, parece evidente que el plazo durante el cual puede ejercerla es aquél durante el que tiene la acción para castigar el delito, que en este caso es de cinco años” (...) La argumentación se cierra con una referencia al carácter sustancialmente idéntico de los ilícitos administrativo y penal, así como a la imposibilidad (conceptual hay que entender) de incluir acciones tributarias dentro de las llamadas de autoprotección” (...)

El motivo debe ser desestimado.

1. Si concretamos nuestras consideraciones a los puntos en los que verdaderamente difieren la resolución recurrida y el recurso del Ministerio Fiscal se comprueba que éste sostiene que para determinar si el procedimiento se dirige contra el culpable, en el sentido del art. 132.2 CP no se requiere ni la liquidación de la especie del impuesto evadido ni la mención, aunque sea genérica, de las circunstancias de hecho en las que se podría apoyar la inculpación de una infracción concreta de las leyes fiscales que complementan el tipo del texto del art. 305 CP. La Audiencia, por el contrario, afirma que dicha liquidación era necesaria, toda vez que mientras no fue presentada por la Agencia Tributaria no consideró que la acusación haya sido dirigida contra los inculpados, a quienes, hasta ese momento, sólo se les había imputado la cooperación en el delito fiscal contra el IRPF de los llamados “inversores reales”.

La Audiencia consideró, basándose en la TS S 28 Oct. 1997 (caso Filesa), que sólo a partir de la liquidación del impuesto sobre las sociedades era posible en el presente caso apreciar la existencia de “actos procesales dirigidos contra el culpable de manera concreta e individualizada” (...) Por lo tanto, consideró que “no interrumpe la prescripción el procedimiento que se dirija contra el culpable con un objeto distinto del que en definitiva constituye materia de la acusación” (...)

2. La diferencia esencial de ambos puntos de vista reside, en primer lugar, en la distinta interpretación del contenido de la denuncia presentada por el Ministerio Fiscal el 19 Ago. 1994 y del escrito de conclusiones provisionales del mismo, en el que la acusación sólo se concretó por un delito fiscal contra la ley del impuesto sobre las sociedades, que la Audiencia consideró que no había sido objeto del procedimiento hasta la liquidación practicada el 11 Nov. 1997.

El Ministerio Fiscal estima, por el contrario, que en los párrafos contenidos en los folios 73, 100, 108, 163 y 176 del Informe de la Agencia Tributaria acompañado a la denuncia se deben considerar incluidas las defraudaciones del delito fiscal contra la ley de impuestos sobre las sociedades, dado que: a) la cooperación en el delito fiscal contra el IRPF es “inescindible” del primero, b) el objeto del proceso es un hecho sin referencia alguna a la calificación jurídica del mismo, c) la elusión del impuesto sobre las sociedades estaba suficientemente definido en la denuncia de 19 Ago. 1994, y d) el impuesto sobre las sociedades no pudo ser liquidado previamente por la omisión de Inverbroker de contabilizar los conceptos correspondientes.

3. En primer lugar debemos analizar los dos primeros argumentos del recurso.

a) El primero de ellos, referido a la “inescindibilidad” de las infracciones correspondientes al IRPF y al impuesto sobre las sociedades, es consecuencia de una determinada concepción del delito fiscal, en la cual se supone que el bien jurídico protegido es la recaudación fiscal total producida como consecuencia de la infracción de un deber genérico de contribución fiscal y no la recaudación correspondiente a cada impuesto en

particular. Ello permitiría que toda infracción de un deber fiscal cualquiera configure ya una única infracción genérica que abarcaría en unidad de acción todas las infracciones particulares de las distintas leyes fiscales. Consecuentemente, al haber sido imputada una cooperación el delito fiscal contra el IRPF en la denuncia inicial del Ministerio Público, se habrían denunciado ya todos los hechos imaginables de infracciones fiscales (...)

b) (...) el verdadero núcleo de la discrepancia no atañe más que lateralmente al concepto del objeto del proceso. Lo que está en discusión son las exigencias de determinación que debe tener el hecho denunciado para interrumpir la prescripción, es decir para que se pueda entender que el procedimiento se dirige contra el culpable. En esta cuestión parece que el Ministerio Fiscal considera que para la interrupción del plazo de prescripción es suficiente con inculpar a una sociedad de haber cooperado en un delito fiscal, sin necesidad de consignar los hechos imponibles de los que se derivan las obligaciones fiscales infringidas. La Audiencia, por el contrario, ha requerido que los hechos que fundamentan un acto procesal interruptor del plazo de prescripción tengan una mayor determinación.

4. Una vez definida la cuestión central corresponde tratar el siguiente argumento del recurso, el referido a la suficiente descripción de los hechos de la infracción fiscal del impuesto sobre las sociedades (...)

La jurisprudencia de esta Sala se ha referido, por lo general, a dos cuestiones puestas de relieve por el Ministerio Fiscal en su recurso: por un lado a la eficacia interruptora del plazo de la prescripción reconocida a la denuncia y a la querella y, por otro lado, a la necesidad de determinación subjetiva de la imputación (...)

Probablemente, la jurisprudencia no ha tenido ocasión de pronunciarse sobre los requisitos de la determinación del hecho porque la estructura de los tipos penales que entraron en consideración en los supuestos en los que se plantearon problemas de prescripción tenían estructuración activa. Pero, el delito fiscal no sólo tiene una naturaleza claramente omisiva, sino que, en todo caso, los supuestos que están en juego en esta causa consisten en comportamientos omisivos (...)

5. Consecuentemente, es preciso establecer cuáles son las exigencias de determinación del hecho en un delito de omisión que permiten afirmar que el procedimiento se dirige contra el culpable. Se trata de exigencias que se deducen del principio acusatorio y, consiguientemente, del derecho de defensa. La Ley de Enjuiciamiento Criminal ha fijado estas exigencias en los arts. 118, 269 y 313. Es claro que el derecho de defensa aludido por el art. 118 LECrim., sólo es realmente efectivo si el imputado en una denuncia o querella puede conocer con cierta precisión qué hecho punible se le imputa y que por tal razón los arts. 269 y 313 exigen una comprobación por parte del juez del carácter delictivo de los hechos, que sólo es posible si se conoce con precisión cuáles son los hechos (sospechados) que se atribuyen a alguna persona (...)

A partir de estas consideraciones normativas e históricas la determinación del hecho omisivo requiere, al menos, tres requisitos:

a) En primer lugar es preciso tener en cuenta que los hechos omisivos no pueden ser configurados sin una referencia al deber que impone al sujeto realizar la acción. La más clásica teoría del delito de omisión consideró que las omisiones se caracterizaban por la no ejecución de una “acción esperada”, como es claro, esperada por el ordenamiento jurídico. Por lo tanto, es de la esencia misma de los delitos de omisión que el hecho tenga una referencia normativa.

b) En segundo lugar, como consecuencia de lo anterior, la determinación de la omisión presupone la identificación del deber que impone la realización de la acción y la especificación de la acción que hubiera dado cumplimiento a tal deber.

c) En tercer lugar es preciso determinar quién es el sujeto obligado al cumplimiento del deber.

(...) En el caso del delito fiscal, a su vez, el hecho sólo estará determinado a los efectos de la dirección del procedimiento contra el culpable en la medida en la que la autoridad tributaria haya procedido, por alguno de los métodos autorizados por los arts. 47/51 LGT, a la liquidación, al menos provisional (art. 123.1.2.º párrafo LGT), del impuesto (...) Sólo a partir de ese momento se puede considerar que existe una determinación del hecho imputable a una persona, pues precisamente la liquidación del impuesto presupone la comprobación de un hecho imponible (...) y la imputación del mismo a un sujeto pasivo del tributo (...) Sin una liquidación al menos 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 arts. 269 y 313 LECrim., así como informar al imputado en la forma prevista en el art. 118 de la misma Ley. La liquidación provisional del impuesto, por lo tanto, 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”.

6. A partir de estos presupuestos es claro que el informe de la Agencia Tributaria de 28 Jul. 1994 no cumple con estas exigencias desde el punto de vista de la Ley del Impuesto sobre las Sociedades dado que en dicho informe no se ha llegado a practicar ninguna liquidación del referido impuesto (...)

8. En el caso de autos la liquidación del impuesto sobre las sociedades de los ejercicios de 1988 y 1989, en el que se basó la acusación del Ministerio Fiscal, ha sido practicada en el informe de 11 Nov. 1997, es decir cuando había vencido ya el plazo dentro del cual el art. 64 LGT faculta a la Agencia Tributaria a liquidar los tributos y cuando también había vencido el plazo de prescripción de la acción para la persecución del delito fiscal correspondiente, dado que éste había comenzado a correr el 30 Jul. 1990.

A los efectos de la interrupción de la prescripción –aquí no se trata del problema de si la estimación indirecta es suficiente para la prueba de los hechos, necesaria para la

condena según las exigencias del art. 24.2.º CE— la estimación indirecta y provisional cumple todos los requisitos de la determinación del hecho que son necesarios para que se pueda considerar que el procedimiento se dirige contra el culpable en el sentido del art. 132.2 CP. Por lo tanto, no es posible compartir el punto de vista del Fiscal que atribuye la indeterminación de la supuesta defraudación a la falta de cumplimiento por los acusados de la obligación de llevar contabilidad.

Ello no implica negar la relevancia penal de la omisión de la contabilidad o de la irregularidad de la misma. El legislador ha establecido un tipo autónomo en el art. 310 CP (= art. 350 CP 1973) precisamente para cerrar el ámbito de ilicitudes fiscales punibles cuando el autor impide conocer, con ausencia o tergiversación de la contabilidad, la determinación de la infracción (...) De todas maneras, el delito llamado contable depende también de una condición objetiva de punibilidad, cuya determinación requiere una estimación de las cantidades del impuesto eludidas.

9. En el caso de autos la liquidación (provisional) del impuesto sobre las sociedades, y la eficacia para la interrupción del plazo de la prescripción en el sentido del art. 132.2 CP hecho afirmado más arriba, se produjo no antes del 11 Nov. 1997, cuando ya había transcurrido el término de cinco años para la prescripción. Por lo tanto, la acción para la persecución del delito se había extinguido. No obstante, debemos señalar que la liquidación contenida en el Informe de 11 Nov. 1997 también fue realizada fuera del plazo de cuatro años que establece el art. 64 LGT, según la redacción dada al mismo por la L 1/1998, de 26 Feb., de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

En el recurso y en la resolución recurrida se han dado diversas interpretaciones sobre la manera de articular los plazos previstos para la prescripción de la acción en el art. 131 CP y en el art. 64 LGT. En la sentencia de esta Sala de 6 Nov. 2000 se ha señalado en un obiter dictum el carácter independiente de estos plazos, conclusión ampliamente debatida en la doctrina, en la que es dominante el punto de vista contrario. En la resolución recurrida se estima que, prescrita “la acción para exigir el pago de las deudas tributarias” a los cuatro años [art. 64 b) LGT], ya no existiría el objeto de protección del delito del art. 305 CP. El recurso del Fiscal ha sostenido el punto de vista contrario.

La cuestión, sin embargo, no se agota en las soluciones con las que se contraponen el recurso y la resolución recurrida. En principio es de ratificar aquí la independencia de los plazos previstos en los arts. 131 CP y 64 LGT establecida en la TS S 6 Nov. 2000. Cada plazo debe regir con la finalidad que los respectivos textos legales establecen. Sin embargo, en tanto la determinación del hecho imponible eludido constituye un presupuesto procesal o de procedibilidad derivado directamente del art. 132.2 CP, del principio acusatorio y del derecho de defensa, la caducidad de las facultades de la Administración de practicar la liquidación de la deuda tributaria [art. 64 a) LGT] tiene efectos sobre la posibilidad de iniciación del procedimiento penal por un delito fiscal correspondiente a un ejercicio respecto del que ha prescrito la facultad (el texto legal dice impropriamente “el derecho”) de la Administración de determinar la deuda tributaria.

En consecuencia: si la Administración ha practicado la determinación del impuesto eludido dentro de los cuatro años que prevé el art. 64 LGT, mientras no hayan transcurrido los cinco años que establece el art. 131 CP cabe la iniciación del proceso penal por el delito fiscal que se podría haber cometido. Por el contrario: si no han transcurrido los cinco años para la prescripción del delito, pero han transcurrido los cuatro dentro de los que la Administración estaba facultada para determinar la deuda, no será posible la iniciación del procedimiento, pues no se contará con un presupuesto del mismo.

Contra esta interpretación no sería adecuado argumentar que el art. 64 LGT en su redacción actual sólo establece un límite para la Administración, que no recortaría las facultades de ningún otro órgano de persecución del delito para la liquidación del impuesto eludido. En efecto, existen, en primer lugar, razones prácticas: sólo la Agencia Tributaria dispone de la documentación necesaria para una liquidación provisional del impuesto; una liquidación provisional de un impuesto por parte de la Policía Judicial o del Ministerio Público, en todo caso, no es fácilmente imaginable sin recurrir a los documentos e informes de la Agencia Tributaria. Pero, además, existen razones jurídicas: con la caducidad de las facultades de la Administración, establecida sin ningún límite, el legislador no puede haber querido aludir sólo al Poder Ejecutivo. Carecía de toda racionalidad jurídica que la ley sólo pretendiera eliminar a un organismo estatal especializado, trasladando sus facultades a otros no especializados, que, en la práctica, necesitan de la cooperación del especializado para actuar eficazmente. Por otra parte, es un principio generalmente aceptado de la política criminal que no se deben criminalizar hechos que carecen de relevancia fuera del ámbito del derecho penal o que la han perdido con el transcurso del tiempo. Lo contrario conduciría fácilmente a un derecho penal de autor, cuya compatibilidad con los principios constitucionales ha rechazado el TC (ver TC S 150/1991) (...)

Fallo

Que debemos declarar y declaramos no haber lugar al recurso de casación por infracción de Ley interpuesto por el Ministerio Fiscal con la adhesión del abogado del Estado (...)