

TRIBUNAL SUPREMO (SALA SEGUNDA)**Sentencia de 30 de octubre de 2001****Ponente: Excmo. Sr. D. Julián Sánchez Melgar**

Delito fiscal. Prescripción. La interrupción de la prescripción administrativa será ajena a la penal por el principio de independencia que se predica de ambas clases de infracciones.

En conexión con la sentencia que hemos transcrito anteriormente, reproducimos esta, de fecha posterior, ya que en ella el Tribunal viene a relativizar la validez de las apreciaciones que se expusieron en la de 10 de octubre en relación con la incidencia penal de la prescripción de las obligaciones tributarias.

En primer lugar se declara que la interrupción de la prescripción administrativa, será ajena a la penal, por el principio de independencia que se predica de ambas clases de infracciones y sus correspondientes resortes interruptores.

Partiendo de ello, se declara que la sentencia de 10 de octubre sólo "se proyecta sobre aquellos supuestos (como el enjuiciado en la misma) en que la Administración tributaria tenía todos los elementos necesarios para iniciar una acción inspectora, y sin embargo, no se practicó, por ninguno de los mecanismos anteriormente citados, pero no es trasladable al caso de autos, en que los datos de donde se deduce la infracción criminal aparecen como consecuencia de la instrucción procesal, investigación judicial que permite al Juez, una vez que tiene conocimiento de la "notitia criminis", a través de los diversos modos que puede ingresar en el proceso penal, con una determinación indiciaria, al menos, respecto del ilícito investigado (...) En otras palabras, la STS 10-10-2001 se refiere sólo a las ocasiones en que la Agencia Tributaria tenía en su poder los elementos para determinar el impuesto evadido y en los que el Fiscal sólo se ha valido de las liquidaciones provisionales que le proporcionó la Agencia Tributaria (...)"

En segundo lugar el alto tribunal entra a examinar, para rechazarlo, un motivo invocado para la casación que postulaba la similitud entre la prescripción del tributo y la excusa absolutoria producida a consecuencia de la regularización voluntaria practicada por el contribuyente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Noveno.- (...)**

En su desarrollo, el núcleo de la impugnación casacional se centra en la incidencia que en esta materia tiene la entrada en vigor del art. 24 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente (que modifica, a su vez, el art. 64 de

la Ley General Tributaria), en cuanto reduce a cuatro años el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, desde la perspectiva de la analogía con la figura de la excusa absolutoria por regularización tributaria, que fue también la postura que mantuvo la parte recurrente en la instancia. Señala, en definitiva, el recurrente que por la prescripción de cuatro años que confiere a la Administración el derecho (la facultad, en términos jurídicos) para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, supone una automática regularización de la deuda tributaria, a los efectos de la excusa absolutoria dispuesta en el precepto penal contenido en el art. 349 del Código penal de 1973, coincidente en esta materia con el art. 305 del Código penal vigente.

Ciertamente que la cuestión planteada dista mucho de ser pacífica en la doctrina científica, habiéndose decantado algunas posiciones doctrinales por mantener que, a partir de la entrada en vigor de dicha ley, el 1 de enero de 1999, el plazo de prescripción del delito contra la Hacienda Pública, hoy comprendido en el art. 305 del Código penal vigente, se sitúa en los cuatro años que marca la Ley 1/1998, quedando derogado tácitamente en esta materia el art. 131 del Código penal. Para ello se ha alegado el principio de unidad del ordenamiento jurídico y la desaparición de la lesividad de la conducta, por no conculcarse el bien jurídico protegido al no subsistir la deuda tributaria como condición de punibilidad.

Esta Sala ya se ha pronunciado sobre esta cuestión en Sentencias de fecha 6 de noviembre de 2000 y de 10 de octubre de 2001, si bien en esta última resolución se mantuvo, con relación al impuesto de sociedades –precisamente el tributo sobre el que recaía el delito–, que era necesario que no hubieran transcurrido los cuatro años que prevé el art. 64 de la Ley General Tributaria, dentro de los cuales la Administración debía determinar el impuesto eludido. Ahora bien, con unas precisiones que después destacaremos, dadas las peculiaridades del caso planteado, resuelto por aludida Sentencia de 10 de octubre de 2001, y que no son aplicables al supuesto contemplado en esta censura casacional.

Conviene señalar que, por consiguiente, esta Sala ya ha resuelto la cuestión de la prescripción del delito con relación a la incidencia que pueda tener en esta materia la Ley 1/1998, en las dos Sentencias citadas (art. 1.6 del Código civil), pues "nada obsta a que el delito se someta legalmente a plazos de prescripción más largos que la infracción administrativa, en razón de su mayor gravedad" (STS 6-11-2000). En este mismo sentido, la segunda Sentencia de esta Sala sobre esta materia mantiene que por el transcurso del "término de cinco años para la prescripción... la acción para la persecución del delito se había extinguido", por lo que "es de ratificar aquí la independencia de los plazos previstos en los arts. 131 Código penal y 64 LGT establecida en la STS 6-11-2000" (STS 10-10-2001).

Ya hemos declarado que la extinción de la obligación tributaria por prescripción (STS 6-11-2000) no puede determinar la atipicidad sobrevinida de la conducta delicti-

va, "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, por lo que se consumó la actuación delictiva sin que pueda incidir en la tipicidad, ya realizada, una eventual extinción posterior de la deuda tributaria."

En efecto, el fundamento de la prescripción penal representa una manifestación más del "ius puniendi" del Estado, que se conecta con el plazo dispuesto por el legislador penal desde que el delito se consumó, y ello en razón de la mayor gravedad que significa su comisión en relación con una infracción administrativa (...) De manera que el momento consumativo lo marca, según reiterada doctrina jurisprudencial, la finalización del plazo de declaración voluntaria (Sentencia de 26 de julio de 1999, y las en ella citadas) y la finalización del mismo, los artículos 131 y 132 del Código penal. En el intermedio, puede producirse una denuncia o querrela del Ministerio fiscal, Abogado del Estado o representante procesal de la Administración autonómica, foral o Local, o "cuando el Ministerio fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias" (como dice el art. 305.4 del Código penal), e incluso puede producirse el supuesto contemplado en el art. 77.6 de la Ley General Tributaria, a tenor del cual la Administración Tributaria 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, o tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio fiscal.

Ahora bien, la Sentencia de 10 de octubre de 2001 condiciona la perseguibilidad del delito fiscal –en el caso concreto enjuiciado– a que dentro del plazo de vigencia de la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, se hayan realizado actividades inspectoras por parte de los órganos correspondientes de la Administración de donde se deduzca de forma comprensible la persecución administrativa (eventualmente, penal) que se deduce de la presunta elusión tributaria que se investiga. Pero, en el caso resuelto por la misma –diferente al aquí enjuiciado–, se declaró que "la cuestión, como tal es irrelevante, dado que el Ministerio Público sólo se ha valido de las liquidaciones practicadas por la Agencia Tributaria. En tal situación no ofrece duda que el hecho por el que se acusó fue determinado provisionalmente después de haber decaído las facultades de la Agencia Tributaria según el art. 64 LGT".

Sin perjuicio de la validez general que tienen las exigencias respecto de la determinación del hecho inherente al art. 132.2 del C. Penal, en relación con el supuesto aquí sometido a nuestra consideración, debemos declarar que no se requiere propiamente liquidación, ni siquiera provisional de carácter administrativo (como en el caso de la STS de 10-10-2001), porque tal liquidación corresponderá a los órganos judiciales en fase de enjuiciamiento, los cuales determinarán el alcance de la cuantificación eludida por el acusado, superior siempre a la cantidad de quince millones de pe-

setas, que es el elemento normativo que cualifica el delito, y ello porque del tenor del art. 66 de la LGT, los plazos de prescripción correspondientes se interrumpen –en la vía administrativa– por cualquier acción de la Administración Tributaria, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible, e incluso por la iniciación del correspondiente procedimiento sancionador, que deberá naturalmente paralizarse en caso de pasar el tanto de culpa a los Tribunales, mediante acción ordinariamente activada por el Ministerio fiscal. Tal interrupción de la prescripción administrativa, será ajena a la penal, por el principio de independencia que se predica de ambas clases de infracciones y sus correspondientes resortes interruptores.

En segundo lugar, hemos de destacar que la doctrina que tal Sentencia mantiene, en el caso que resuelve, se proyecta sobre aquellos supuestos (como el enjuiciado en la misma) en que la Administración tributaria tenía todos los elementos necesarios para iniciar una acción inspectora, y sin embargo, no se practicó, por ninguno de los mecanismos anteriormente citados, pero no es trasladable al caso de autos, en que los datos de donde se deduce la infracción criminal aparecen como consecuencia de la instrucción procesal, investigación judicial que permite al Juez, una vez que tiene conocimiento de la "notitia criminis", a través de los diversos modos que puede ingresar en el proceso penal, con una determinación indiciaria, al menos, respecto del ilícito investigado, y que permita conocer el alcance de la imputación, con la determinación que ya hemos puesto de manifiesto, en anteriores fundamentos jurídicos, pues en este caso no puede decirse que sea necesaria la liquidación administrativa previa, por no contar con tales datos la Administración tributaria, y estar sin embargo el delito en condiciones de ser perseguido, por no haber transcurrido aún el plazo de prescripción a que hace referencia el art. 131 del Código penal (en relación con el 132.2). En otras palabras, la STS 10-10-2001 se refiere sólo a las ocasiones en que la Agencia Tributaria tenía en su poder los elementos para determinar el impuesto evadido y en los que el Fiscal sólo se ha valido de las liquidaciones provisionales que le proporcionó la Agencia Tributaria, como hemos dejado transcrito más arriba.

En suma, estas condiciones no se cumplen en el supuesto ahora enjuiciado, sometido a nuestra revisión casacional, toda vez que la Agencia Tributaria no tenía en su poder los elementos referentes a la base imponible (real) que sólo fueron puestos de manifiesto por la investigación judicial y ello impedía notoriamente toda posibilidad de una liquidación provisional. Ante tal coyuntura, en que la actividad inspectora llevada a cabo por la Agencia Tributaria no tuviera los elementos completos del hecho imponible, ni su base tributaria, porque los mismos han provenido en el curso –y como consecuencia– de una investigación judicial, la determinación del hecho criminal dentro del plazo de prescripción del delito no dependerá de tal actuación administrativa.

De manera que resuelta así la incidencia de la norma extrapenal cuestionada, el recurrente condiciona como núcleo central de su censura casacional, y ésta es tam-

bién la respuesta de la Sala sentenciadora, que "la prescripción del derecho a determinar la deuda con la consiguiente extinción de la obligación tributaria suponen una automática regularización de la situación tributaria del contribuyente". Y ello en relación con la excusa absolutoria que prevé la extinción de la responsabilidad penal por la regularización de la situación tributaria del contribuyente, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero del art. 349 del Código penal'1973, siempre que tal regularización se produzca antes de que le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización o, antes también, en caso de querrela o denuncia dirigida contra el imputado, o cuando el Ministerio fiscal o el Juez Instructor realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de las diligencias.

Desde esta perspectiva, el motivo tiene que ser desestimado, por las siguientes razones: a) la regularización prevista en el mencionado precepto como excusa absolutoria tiene por finalidad el favorecimiento o promoción del pago voluntario, inserto en razones de utilidad que subyacen en toda excusa absolutoria, lo que no concurre cuando la extinción del crédito tributario se produce por causas ajenas al contribuyente (STS 6-11-2000); b) regularizar es evidentemente un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago, lo que no se puede producir de forma automática en virtud de transcurso de los plazos prescriptivos, por tratarse de conceptos jurídicos diversos; c) tiene un componente temporal delimitado en la ley penal: antes de las actuaciones inspectoras de la Administración, o del inicio del proceso penal mediante querrela o denuncia (o de la propia actuación del Juez Instructor, según resulta de la literalidad del precepto), que en modo alguno se ha cumplido en el caso enjuiciado, y que se proyectaría hasta que se produzcan tales actos procesales, siempre que la deuda tributaria esté en condiciones de ser perseguida fiscalmente; d) en definitiva, el fundamento de aludida excusa absolutoria es la auto-denuncia y la reparación. Por lo tanto, no es de aplicar cuando el sujeto tributario no ha reparado ni se ha autodenunciado; cuando faltan estos comportamientos la renuncia a la pena carece de fundamento.

Nada ello se produce en estos autos, ni consta naturalmente en los hechos probados de la Sentencia recurrida. No existiendo, pues, intento alguno de regularización fiscal por parte del contribuyente, y estando en vigor la acción penal para perseguir el delito, no puede hablarse de incidencia alguna en esta materia de la nueva Ley invocada, al menos en los términos anteriormente referidos, particularmente en el plazo de prescripción, porque éste le marca la norma penal en el art. 131 (desarrollado en el 132.2 del Código penal), y este plazo no se encuentra derogado por la Ley 1/1998, según doctrina de las SSTs 6-11-2000 y 10-10-2001 (...)

Por estas razones, procede desestimar el motivo.