

DOCUMENTOS DE TRABAJO

17/2019

La prescripción del delito contra la Hacienda Pública por hechos prescritos que producen efectos en ejercicios no prescritos

ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY

Universidad Rey Juan Carlos



ÍNDICE

Resumen – *Abstract*

1. INTRODUCCIÓN: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA
2. POTESTADES DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN DE EJERCICIOS Y HECHOS PRESCRITOS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO
 - 2.1. Evolución jurisprudencial de la prescripción de las potestades de comprobación hasta la Ley 34/2015
 - 2.2. El nuevo marco normativo tras la Ley 34/2015; el límite decenal de comprobación e investigación para ciertas partidas
 - 2.2.1. Incidencia penal de la prescripción decenal
 - 2.3. La prescripción de las obligaciones conexas
 - 2.4. El régimen sancionador del artículo 195 de la LGT
 - 2.5. El delito contra la Hacienda Pública como norma penal en blanco; la falta de adaptación del CP a las nuevas normas tributarias de prescripción
3. LA PRESCRIPCIÓN DEL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA EN EL CASO DE DELITO CONTINUADO Y CONCURSO IDEAL
 - 3.1. Momento de la comisión del delito
 - 3.2. Delitos instantáneos y delitos permanentes en los delitos contra la Hacienda Pública por acciones cometidas en un ejercicio prescrito que tienen efectos futuros
 - 3.3. Delitos contra la Hacienda Pública y delitos continuados
 - 3.3.1. Crítica a los inconvenientes técnicos para aplicar la tesis del delito continuado a los delitos contra la Hacienda Pública y los problemas vinculados a la prescripción
 - 3.4. Concurso ideal y concurso medial en los delitos contra la Hacienda Pública
4. EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA COMO DELITO ESTANCO Y EL TRATAMIENTO DE LOS HECHOS PRESCRITOS QUE TIENEN EFECTOS EN EJERCICIOS NO PRESCRITOS
 - 4.1. La naturaleza del delito contra la Hacienda Pública
 - 4.2. Los fundamentos y la naturaleza de la prescripción en el Derecho penal
 - 4.3. Los límites en la instrucción penal y el juicio oral
 - 4.4. La imprescriptibilidad de las potestades de investigación tributarias frente al Derecho penal
 - 4.5. Principios informadores de Derecho penal; el principio de intervención mínima y el principio de legalidad
 - 4.6. Conclusión; la imposibilidad penal de calificar hechos realizados en ejercicios prescritos
5. DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y BIENES EN EL EXTRANJERO NO DECLARADOS (ART. 39 DE LA LIRPF)

Resumen

En el ámbito tributario, y tras la reforma de la LGT realizada por la Ley 34/2015, la Administración puede comprobar y calificar hechos y negocios producidos en ejercicios prescritos que tienen incidencia en la liquidación de ejercicios no prescritos (arts. 66 bis y 115 de la LGT). El Derecho penal aplica su propia normativa sobre la prescripción, sin que quepa acudir a la regulada en la LGT en los delitos contra la Hacienda Pública. En el Derecho penal aparecen las figuras de los delitos continuados, conexos o concurrentes ideales. Sin embargo, la jurisprudencia penal se muestra constante a la hora de determinar que en los delitos contra la Hacienda Pública no caben los delitos continuados y nos encontramos ante delitos autónomos en cada ejercicio. El problema que se plantea es qué sucede en aquellos casos donde un acto o negocio se produce en un ejercicio prescrito penalmente y que tiene efectos en ejercicios no prescritos. A nuestro juicio, en estos casos no debe descartarse la teoría del delito continuado. Sin embargo, si se aplica la doctrina del Tribunal Supremo, y se entiende que no cabe un delito continuado, entendemos que si el ejercicio inicial donde se consuma el acto o negocios presuntamente delictivo está prescrito, también lo deben estar los ejercicios posteriores en los que se siguen produciendo efectos.

Abstract

In Tax Law, and after the amend of the LGT carried out by Law 34/2015, the Administration can verify and qualify facts and businesses produced in prescribed years that have an impact on the settlement of non-prescribed years (articles 66 bis and 115 of the LGT). Criminal law applies its own regulation on the prescription and Tax Law rules about prescription does not applies in crimes against the Public Treasury. In criminal law, the categories are different and appears the continuing or related crimes. However, Criminals Court judgements are constants when determining that crimes against the Treasury do not fit the continued crimes and we face autonomous crimes in each year. The issue is what happens in those cases where an act or business occurs in a criminally prescribed exercise, but its effects continues in non-prescribed exercises. In our opinion, in these cases the theory of continuing crimes should not be ruled out. However, if we apply the standard case law, we understand that if the initial exercise where the alleged criminal act or business prescribed, so must the subsequent exercises in which effects continues to occur.

1. INTRODUCCIÓN: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En el ámbito tributario existen hechos, actos, negocios realizados en ejercicios prescritos pero que siguen produciendo efectos en ejercicios no prescritos. En estos casos, se cuestionaba hasta dónde alcanzaban las potestades de la Administración con relación a la calificación y cuantificación en estos ejercicios prescritos, y sobre los que no existía posibilidad de liquidar, pero que sí tenían incidencia sobre ejercicios cuyo período de comprobación estaba abierto. Los supuestos son muchos; precios de adquisición originales que siguen teniendo efectos vía amortización o en la enajenación, operaciones a plazos, bases impositivas pendientes de compensar, deducciones pendientes de aplicar, fusiones o escisiones que producen efectos posteriormente, valoraciones iniciales en operaciones en especie, operaciones que podrían ser simuladas o en fraude de Ley, etc.

El legislador tributario aclaró -según el Preámbulo de la Ley 34/2015- en la reforma de la LGT de 2015 que la Administración sí tenía capacidad de calificar y cuantificar operaciones realizadas en ejercicios prescritos que seguían teniendo efectos en ejercicios no prescritos, estableciendo un régimen jurídico *ad hoc*. En el ámbito tributario nos encontramos ante las potestades de calificación y cuantificación de hechos y actos en ejercicios prescritos (arts. 66 bis y 115 de la LGT) y la interrupción de la prescripción en el caso de obligaciones conexas (art. 68.9 de la LGT). Se trata de un régimen, dicho sea de paso, que dista de ser técnicamente preciso y que tiene abiertas numerosas lagunas y problemas dogmáticos¹.

Pero el problema que se ha estudiado por la jurisprudencia, resoluciones de los tribunales económico-administrativos y la doctrina tributaria se limitaba al ámbito tributario y se vinculaba a la facultades/potestades de liquidación de la Administración en sede tributaria. En este ámbito se ponderaban diversos principios tributarios y, finalmente, han prevalecido los de justicia, legalidad y el deber de contribuir frente al de seguridad jurídica. Si nos adentramos en el terreno penal, fuera del ámbito administrativo, los principios en juego no son los mismos, pero la escasa regulación normativa hace que nos encontremos ante situaciones donde la certeza se ve menoscaba. La única convicción es que la solución establecida en el ámbito administrativo, que se rige por principios propios de Derecho tributario, en nada debería afectar al ámbito penal. La naturaleza de la prescripción penal se ha modulado con base en los principios constitucionales penales (presunción de inocencia, derecho a un proceso sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, el principio de legalidad, de tutela judicial efectiva, seguridad jurídica). Y el hecho de que las potestades administrativas de investigación y comprobación no prescriban o caduquen, no afecta a un Dere-

¹ LÓPEZ MARTÍNEZ (2017) señala con relación a la modificación que “el legislador tributario, una vez más, nos da una lección de cómo no debería legislarse en materia tributaria, puesto que lejos de incidir en la seguridad jurídica desde una regulación clara y sistemática de los instrumentos que modulan las relaciones jurídicas, nos ofrece una regulación parcial, asistemática y conflictiva de las instituciones modificadas, sin otra finalidad que salir al paso de las interpretaciones de los operadores jurídicos, que no sacralizan, como único principio objeto de protección, el interés recaudatorio de los gestores de nuestra Administración Tributaria”.

cho penal donde rigen principios propios penales. Así, para abordar los problemas propios de la prescripción el Derecho penal, se han regulado las categorías de delitos continuados, permanentes, conexos, delitos estancos, que hace que nos enfrentemos a parámetros distintos de los tributarios.

Por concretar el objeto de investigación con un ejemplo; Una entidad mercantil realiza una operación a plazos vinculada a la venta de un inmueble en escritura pública y donde se opta por la imputación de la renta en función del cobro efectivo (y no del devengo); en el ejercicio XX se realiza la venta, y el cobro del precio se realiza al 50% en dos años distintos. 50% en el año XX (ejercicio prescrito tributariamente y penalmente) y 50% en el año XX+2 (no prescrito). El fraude en la escritura pública de la venta (ejercicio XX) al ocultarse 1.000.000 € en el precio implica que haya una minoración de renta en el año XX por importe de 500.000 € y otra en el año por XX+2 por el mismo importe de 500.000 €, lo que haría en que en ambos ejercicios se superara el umbral de los 120.000 €.

Tributariamente la Administración podrá calificar y cuantificar la operación de venta realizada en la escritura pública en el año XX. No se podrá dictar una liquidación en dicho ejercicio, al estar prescrito. Pero sí podrá regularizarse el ejercicio XX+2 como consecuencia de la calificación y cuantificación que se haga de la operación originaria.

Penalmente la cuestión es distinta. El delito contra la Hacienda Pública tiene la naturaleza de norma penal en blanco. Pero una norma penal en blanco no alcanza a las potestades de investigación de la Administración de ejercicios prescritos, en tanto la prescripción es una norma propia de Derecho penal. Es el juez penal quien debe fijar la cuantía defraudada con la normativa tributaria. Es el juez penal quien tiene que determinar si nos podemos encontrar ante un delito continuado o ante un concurso ideal, donde existen normas específicas de prescripción. Y es el juez penal quien tiene que determinar si la prescripción penal y los principios penales permiten calificar y cuantificar una actuación consumada en un ejercicio prescrito que tiene efectos en ejercicios no prescritos.

2. POTESTADES DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN DE EJERCICIOS Y HECHOS PRESCRITOS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

La comprobación e investigación de hechos, negocios o actos prescritos que tienen lugar en ejercicios prescritos y que siguen teniendo consecuencias en ejercicios no prescritos no ha sido una cuestión clara en el ámbito tributario. En los últimos lustros ha habido una evolución que desembocó en la modificación de la LGT por la Ley 34/2015, y que ha venido a diseñar un régimen un tanto desigual².

² Con relación a la evolución de esta materia puede verse, por todos, el estudio de la profesora CORDERO GONZÁLEZ (2016a, págs. 5 y ss.) que hace mención a la evolución normativa y jurisprudencial hasta llegar las modificaciones de la Ley 34/2015, en cuyo Preámbulo se reseña que nos encontramos ante una reforma que es, realmente, una “aclaración” en parte de la regulación (“la reforma incorpora una aclaración de carácter trascendente, explicitando en el texto positivo la interpretación del conjunto normativo que regula el derecho a comprobar e investigar por parte de la

2.1. Evolución jurisprudencial de la prescripción de las potestades de comprobación hasta la Ley 34/2015

La jurisprudencia sobre la prescripción de las facultades de investigación y comprobación de ejercicios prescritos en el ámbito tributario cambió fundamentalmente a partir de la STS de 5 de febrero de 2015. Anteriormente, la STS de 4 de julio de 2014 (recurso núm. 581/2013) había determinado que³:

“Como dice la sentencia objeto de recurso, no es necesario efectuar especiales esfuerzos hermenéuticos para colegir que la interpretación propuesta por la Administración supone una verdadera quiebra de la finalidad del instituto prescriptorio: si el transcurso del plazo legal no permite a la Inspección revisar los datos consignados por el contribuyente en la declaración-liquidación de un determinado ejercicio, tal prohibición solo puede significar que aquellos datos han ganado firmeza y que, por tanto, devienen intangibles. Entender que las facultades de comprobación desplegadas en relación con un ejercicio posterior (no prescrito) pueden extenderse a la legalidad o conformidad a derecho de unos datos anteriores no revisables sería tanto como decir que el instituto de la prescripción no ha producido el efecto que le es propio, el de la firmeza de una declaración que ya no puede ser en modo alguno comprobada”.

Frente a esta doctrina, que abogaba por impedir la comprobación de ejercicios prescritos, la STS de 5 de febrero de 2015 (recurso núm. 4075/2013) defendió que:

“La Administración tributaria siempre ha entendido que, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT 2003 (antiguo 64 de la LGT 1963), prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. La comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no estaba sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio (art. 115 de la LGT 2003 y 109 de la LGT 1963) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. El artículo 115 de la LGT 2003 califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. El artículo 115 de la LGT 2003 (art. 109 LGT 1963) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir.

Esta tesis de que «lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo contrario sería como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella», no es ni mucho menos ajena a la previa jurisprudencia de este Alto

Administración, enfatizando el distingo conceptual que existe entre este derecho y el derecho a liquidar, con la finalidad de superar los problemas interpretativos que esta materia ha suscitado, focalizados, tradicionalmente, en el ámbito de la comprobación de la corrección de determinados créditos fiscales y en la legalidad de la compensación, deducción o aplicación de los mismos”).

³ Con relación a la evolución jurisprudencial hasta la reforma de la Ley 34/2015 *vide*, por todos, DE JUAN CASADEVALL (2016) y MARTÍNEZ GINER (2015).

Tribunal, pudiendo encontrarla sustentada, por todas, en sentencia de 19 de enero de 2012 (recurso 3726/2009 F. de D. Sexto). No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.

Por las razones expuestas creemos que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (casa. 581/2013), puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.

Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de «igualdad fuera de la ley», «igualdad en la ilegalidad» o «igualdad contra la ley», proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, la siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio”

Posteriormente, esta doctrina se ve refrendada por las Sentencias del TS de 26 de febrero de 2015 (recurso núm. 4072/2013), de 23 de marzo de 2015 (recurso núm. 682/2014), 16 de marzo de 2016 (recurso núm. 3162/2014), de 17 de octubre de 2016 (recurso núm. 2875/2015) y de 22 de diciembre de 2016 (recurso núm. 3421/2015). A pesar de esta última jurisprudencia, no puede dejar de hacerse mención a la crítica que la doctrina tributaria ha realizado y a los votos particulares de Huelín Martínez de Velasco a la Sentencia de 5 de febrero de 2015 y de NAVARRO SANCHÍS a la STS de 22 de diciembre de 2016⁴. Las críticas a la imprescriptibilidad de las potestades de investigación y comprobación construida por el Tribunal Supremo tienen varios fundamentos:

- (i) Vulneración del principio de seguridad jurídica. Se afirma que “si la seguridad jurídica es suma equilibrada de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad (*vid.* SSTC 27/1981, 227/1988 y 235/2000, entre otras muchas), creo que atenta contra los cimientos de este principio basilar de nuestro ordenamiento jurídico permitir a una organización servicial, sometida radicalmen-

⁴ El voto particular de HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO a la Sentencia de 5 de febrero de 2015, no niega las posibilidades de la Administración de actuar en cualquier caso sobre hechos prescritos, sino que acota su crítica a una determinada actividad. Así, defiende que nada “hay de irregular en que, por ejemplo, para determinar el incremento patrimonial obtenido mediante la transmisión de un inmueble por un sujeto pasivo en un ejercicio respecto del que sigue vivo el derecho de la Administración a liquidar un tributo, la Inspección compruebe y tome en consideración el precio por el que lo adquirió, aun cuando la compra haya tenido lugar en un ejercicio prescrito. Nadie le negaría la facultad de constatar la realidad de la operación y el precio por el que se realizó, pero más dudoso es, como poco, que pueda afirmar que allí donde se pactó una compra en realidad hubo una permuta o que, bajo la apariencia de una transmisión inmobiliaria plena, se escondía un mero usufructo con reserva de dominio... para fijar la deuda tributaria de un impuesto respecto del que el derecho a liquidar no se ha extinguido aún, le cabe a la Inspección constatar la realidad de lo acontecido más allá del plazo de prescripción y obtener las consecuencias pertinentes, pero no le es dable embarcarse en calificaciones y análisis jurídicos de ese pasado”.

te a la ley y al derecho, operar sobre ese pasado para recalificarlo jurídicamente, con el fin de justificar una liquidación que no habría tenido lugar sin esa previa manipulación. En mi opinión, constituye un auténtico fraude, una burla a nuestro sistema constitucional, atribuyendo a la Administración un poder que nunca estuvo en la voluntad de nuestros constituyentes ni, por supuesto, en la del legislador ordinario” (voto particular de Huelín Martínez de Velasco)⁵.

- (ii) Vulneración del principio de tutela judicial efectiva y dificultades probatorias. El paso del tiempo afecta a la prueba y a la tutela judicial efectiva. En este sentido se mantiene que no es razonable “exigir al contribuyente la aportación de «contraindicios» capaces de contrarrestar los indicios aportados por la Inspección de los Tributos, cuando ha transcurrido una década o más desde que se produjeron los negocios cuestionados, colocándole en una situación rayana con la indefensión. De ahí que para evitar tales disfunciones se deba exigir a la Administración que desarrolle su tarea en los plazos señalados en la ley y de ahí también la necesidad de rechazar toda interpretación que, de una u otra forma, los prolongue indebidamente. Creo, en definitiva, que con la solución adoptada por mis colegas padece la seguridad jurídica, se extienden indebidamente las potestades que el legislador ha atribuido a la Administración tributaria para cumplir su tarea y se tensiona hasta prácticamente romperlo el equilibrio de las partes contendientes en sede jurisdiccional, a cuyas puertas deben quedar todas las prerrogativas reconocidas a la Administración, salvo aquellas que le confiere la Ley reguladora de nuestra jurisdicción” (voto particular de Huelín Martínez de Velasco)⁶. Lo anterior conculca, además, el principio de “tutela judicial efectiva, si se tiene en cuenta que el recrudecimiento de las potestades de comprobación que el Tribunal Supremo apodera como virtualmente ilimitadas en el tiempo ensancha su esfera a costa de los derechos y garantías del contribuyente, así como debilita paralelamente las posibilidades de reacción frente a ellas por parte del comprobado, agravándose con el transcurso del tiempo” (voto particular de Navarro Sanchís).
- (iii) El carácter instrumental de las potestades de investigación vinculadas a la liquidación. Se afirma que es “errónea la afirmación que contiene la sentencia de que el derecho a comprobar e investigar no prescribe nunca: primero, porque no se trata de un derecho, impensable en la Administración, a pesar a la dicción legal, sino de una potestad, que es algo diferente; segundo, porque la potestad de comprobar no tiene existencia propia ni finalidad autónoma, sino que es instrumental de la de determinar la deuda mediante liquidación, a cuyo resultado propende, y de la que resulta inescindible, pues se comprueba para liquidar y ésta facultad sí se somete al régimen de la prescripción, que igualmente

⁵ Con relación al alcance del principio de seguridad y las potestades de comprobar *vide*, por todos, MARTÍNEZ GINER (2015).

⁶ Afirma el magistrado HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO que “Se exige a los administrados que, frente a un negocio jurídico al que la Inspección de los Tributos no puso el menor «pero» (ni expresa ni tácitamente) en el plazo de prescripción, presenten transcurrido ya un largo periodo elementos fácticos que desdigan los hechos acreditados a través de los que, mediante enlaces precisos y directos propios de las reglas del criterio humano, se obtiene que el negocio jurídico llevado a cabo hace una década (en el caso enjuiciado) lo fue en fraude de ley”.

debe afectar a aquélla; finalmente, porque es obvio que las potestades no prescriben en el sentido de que la ley las mantiene incólumes, pero sí lo hace su concreto ejercicio respecto de sujetos y objetos de comprobación, que es lo que aquí se dilucida, en tanto está afectado por el transcurso del tiempo, con los requisitos que la ley regula” (voto particular de Navarro Sanchís).

- (iv) La contraposición del principio de legalidad frente a la prescripción. Se defiende que si “ponemos a la legalidad frente a frente con la seguridad jurídica, la institución misma de la prescripción perdería por completo su razón de ser, porque no habría límite alguno a partir del cual el valor de la seguridad adquiriese la condición de prevalente; la segunda, que el propio ordenamiento nos ofrece la pauta para cerrar definitivamente los conflictos jurídicos por el transcurso del tiempo, ofreciendo la posibilidad de la prescripción extintiva de derechos y acciones, de suerte que la ley no sólo opta por otorgar prioridad a la seguridad jurídica frente a la legalidad incluso frente a la justicia, que es valor superior a ésta, sino que excepcionalmente aborda la posibilidad de invertir esa concordancia a través de instituciones sometidas a estrictas condiciones de utilización la revisión de los actos firmes y consentidos, el recurso de revisión, etc.; por último, porque la teoría expuesta alberga en su seno un sofisma, dado que sólo es dable conocer si un acto, negocio u operación es legal o no cuando hemos franqueado previamente la puerta de la comprobación que la aparición de la prescripción cerró antes. Ello significa, en suma, que la tensión o conflicto entre legalidad y seguridad jurídica que la sentencia opone como realidades antagónicas o inconciliables es más aparente que real, puesto que cuando la prescripción aparece no puede hablarse con rigor de actos legales o no, ya que la extinción del ejercicio de la potestad impide verificarlo” (voto particular de Navarro Sanchís).
- (v) Límites derivados del Derecho de la Unión Europea. La última aproximación es que la deriva del Derecho de la Unión Europea. Slavka Slavcheva (2016, págs. 63 y ss.) añade al enfoque interno los problemas derivados de la aplicación de los principios del Derecho de la Unión Europea (seguridad jurídica, confianza legítima, derecho de defensa, tutela judicial efectiva, etc.). Y se cuestiona si la redacción del artículo 66bis de la LGT podría ser contraria a la Unión Europea. Defiende esta autora que el “afán recaudatorio de la Administración tributaria, no podría justificar una intromisión en la seguridad jurídica en las relaciones de los operadores económicos del calado en el que se proyecta la plena ausencia del instituto prescriptorio en la materia; ni tampoco podría justificar la sanción del presente sujeta al criterio administrativo del pasado. Menos aún, limitar desmesuradamente el derecho a la defensa del contribuyente que no tuvo la certeza legal, ni expectativa jurisprudencialmente fundada de que deberá justificar la razonabilidad tributaria de las operaciones realizadas en periodos prescritos, porque así devendría en su defensa en el presente. Definitivamente, no cabe hablar de «proceso» conforme al más elemental sentido de la Justicia, ahí dónde no está permitida la práctica de la prueba”.

2.2. El nuevo marco normativo tras la Ley 34/2015; el límite decenal de comprobación e investigación para ciertas partidas

La regulación de comprobación de hechos, actos, negocios en ejercicios prescritos que siguen teniendo efectos en ejercicios no prescritos se encuentra en los artículos 66 bis, 115, 70 y 252 de la LGT, redactados por la Ley 34/2015.

(i) El artículo 115.1 de la LGT determina en sus párrafos segundo y tercero que la:

“Comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido.

En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido”.

Y en el apartado 3, párrafo segundo, del artículo 115.2 se establece que:

“La calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley”.

Como advierte Cordero González (2016a, pág. 16) la redacción del artículo 115 comprende la potestad de calificar, incluida la declaración del conflicto en aplicación de la norma, la simulación o la valoración de motivos económicos válidos.

(ii) El artículo 66.bis dispone que:

“1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta Ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.

La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de com-

probación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado”.

(iii) Para completar los anteriores preceptos, el artículo 70.3 de la LGT determina que:

“La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente y, en todo caso, en los supuestos a que se refiere el artículo 66.bis.2 y 3 de esta Ley”.

(iv) Un supuesto especial son las potestades vinculadas a la comprobación de la regularización de delitos contra la Hacienda Pública. Para verificar que se ha regularizado con arreglo a derecho, el artículo 252 *in fine* atribuye facultades de comprobación e investigación incluso cuando afecte a períodos y conceptos tributarios sobre los que se hubiera producido la prescripción tributaria del artículo 66.a) de la LGT. Se trata de una excepción a los derechos de investigación que se regulan en el artículo 66 bis y 115, donde la facultad de comprobar e investigar ejercicios prescritos se vincula a que “que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito” (art. 115. 1 de la LGT), lo que no ocurre en el presente caso⁷.

Las dudas técnicas y los problemas de este régimen son diversas y exceden al objeto de este trabajo⁸. En lo que afecta a este estudio, el régimen jurídico de las potestades de investigación y comprobación de ejercicios prescritos sería el siguiente:

(i) Existe un plazo de 10 años para comprobar e investigar bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación⁹. El

⁷ Señala ANÍBARRO PÉREZ (2017, pág. 105) que nos encontramos ante un nuevo supuesto, no comprendido en el artículo 66bis de la LGT. Entiende esta autora que la justificación se podría encontrar en el hecho de que si al obligado tributario se le permite regularizar su situación tributaria respecto de ejercicios ya prescritos a efectos fiscales, aunque no penales, parece coherente permitir asimismo la comprobación administrativa del cumplimiento de los requisitos legales para que dicha regularización opere.

⁸ Sobre los diferentes problemas técnicos remitimos a los trabajos de las profesoras CORDERO GONZÁLEZ (2016a) y SESMA SÁNCHEZ (2017).

⁹ Técnicamente se cuestiona cuál es la naturaleza de ese plazo decenal y si nos encontramos ante un supuesto de prescripción. Así, DE JUAN CASADEVALL (2016) entiende que el artículo 66bis de la LGT “innova nuestro ordenamiento tributario incorporando un plazo de caducidad de 10 años, y que como tal plazo de caducidad no será susceptible de interrupción y reinicio del cómputo, en la medida en que sólo los plazos de prescripción, y no los de caducidad, son susceptibles de interrupción”. SESMA SÁNCHEZ (2017) advierte que “A priori, se trata, por tanto, de un plazo de caducidad para iniciar la comprobación y no de prescripción del procedimiento de comprobación puesto que la Ley no contempla ni un plazo final ni causa alguna de interrupción para estos casos. No hay posibilidad, además, de interrumpir ese plazo inicial de comprobación porque las causas de interrupción de la prescripción reguladas en el artículo 67 LGT

cómputo se inicia al día siguiente de que finalice el plazo reglamentario de presentación para las declaraciones originales donde se acreditan las cantidades a compensar o deducir. Durante ese plazo, la Administración puede calificar y cuantificar sin límite, con la única condición de que dicha actuación tenga efectos en los ejercicios no prescritos objeto de comprobación.

- (ii) Una vez pasado ese período de 10 años para las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, y dejando al margen la Ley de cada tributo, el derecho a comprobar se limita. En concreto, sigue existiendo el deber de aportar las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad¹⁰. Pero se trata, como advierte Cordero González (2016a, pág. 30), de una verificación “meramente formal” y “aritmética de que los datos reflejados en la autoliquidación aparecen respaldados y coinciden con los derivados de la contabilidad”¹¹. En este sentido, no hay que olvidar que conforme lo dispuesto en el artículo 70.3 de la LGT no habrá obligación de aportar más documentación que la de carácter formal.
- (iii) El problema hermenéutico se ha planteado en el caso de aquellos actos, negocios o hechos que no sean “bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación”. En concreto, si aplica o no el límite de los 10 años a otros supuestos distintos. La redacción legal de los artículos 66 bis y 115 dista de ser precisa, aunque parece abogar por el hecho de que en el caso de otras operaciones distintas no existe límite temporal para la calificación y cuantificación¹². De esta

están correlativamente vinculadas con los «derechos» que prescriben del artículo 66 LGT y aquel precepto no se ha modificado tras la incorporación del nuevo art. 66 bis LGT”.

¹⁰ El artículo 26.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades fija en 10 años el plazo para comprobar las bases imponibles negativas. Transcurrido dicho plazo “el contribuyente deberá acreditar las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil”. La misma redacción se da en el artículo 39.6 de la LIS con relación a las deducciones y su comprobación.

¹¹ SESMA SÁNCHEZ (2017) mantiene que “la Administración sólo puede limitarse a constatar su cuantía pero no su corrección porque la investigación y comprobación de su correcta tributación constituye claramente una actividad comprobadora y de reconstrucción de hechos y datos que la Administración no puede, legalmente, realizar más allá de los diez años desde que se generaron esos créditos fiscales. No podrá, por tanto, por ejemplo requerir facturas o contratos u otra documentación o soporte documental que haga más prueba de los datos consignados en la contabilidad y en las autoliquidaciones”.

¹² La STS de 5 de febrero de 2015 (recurso núm. 4075/2013) distinguía entre la prescripción de bases imponibles negativas y negocios realizados en fraude de Ley, donde las potestades de investigación carecían de límite alguno. En dicha Sentencia se defendía que “de los preceptos invocados los artículos 23.5 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, y 106.4 en relación con el 70.3 de la Ley General Tributaria 58/2003 no pueden servir para fundamentar el motivo, ya que regulan las posibilidades de comprobación de la Inspección Tributaria sobre bases imponibles negativas, cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación que tuvieren su origen en ejercicios prescritos y en el caso resuelto por la sentencia de instancia se enjuicia la posibilidad de declarar en fraude de ley, sin límite temporal alguno, una operación de financiación que tuvo lugar en un ejercicio prescrito, pero que despliega efectos en periodos no prescritos”.

manera, todo aquello que no sean bases o cuotas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación no prescribe, existiendo una situación de pendencia ilimitada¹³.

- (iv) El hecho de que haya un límite decenal para unos supuestos y no lo haya para otros presenta una disfunción que ha sido objeto de crítica. Sesma Sánchez (2017) defiende que “carece de sentido establecer diferentes períodos de comprobación e investigación respecto de hechos o actos pasados, ilimitado con carácter general respecto de cualesquiera hechos o actos pasados relevantes para liquidar una deuda tributaria aún «viva», y limitado a 10 años, en cambio, cuando se trata de inspeccionar o comprobar «créditos fiscales» (bases, cuotas o deducciones)... Dicha diferenciación carece de justificación. Si la seguridad jurídica –que fundamenta todo el régimen de la prescripción extintiva de las potestades administrativas– es la razón esgrimida para limitar temporalmente la comprobación de créditos fiscales, el mismo argumento debería ser válido para limitar la comprobación e investigación de cualesquiera hechos, actos o negocios realizados en ejercicios prescritos”¹⁴.

A nuestro juicio, el establecer un plazo decenal para la comprobación e investigación de unos elementos y no de otros establece una distorsión intolerable en el sistema jurídico. Y supone, además, desconocer que muchos de los problemas de calificación son, a su vez, un problema de imputación temporal. Por poner un ejemplo; la facultad de la Administración para calificar y cuantificar el precio de adquisición de un inmueble que ahora se enajena o se amortiza no prescribe. Imaginemos un contribuyente por el Impuesto sobre Sociedades que hace 15 años adquiere un inmueble. Y adquiere facturas falsas, que contabiliza y declara, por importe de 1.000.000 € como gastos asociados a la reforma del inmueble. El contribuyente, podría haber actuado tributariamente de dos maneras. La primera, haber llevado a gasto del ejercicio el importe de 1.000.000 €, de tal manera que haya originado bases imponibles negativas que estén vivas. La segunda, haber activado, como mayor precio de adquisición, la anterior cuantía. En el primer

¹³ Advierte GOROSPE OVIEDO (2016, págs. 108-109) que “No hay límite para comprobar el resto de elementos de la autoliquidación con incidencia en períodos no prescritos. Por ejemplo: el valor de adquisición de un inmueble adquirido treinta años antes, a efectos de calcular su amortización o una variación patrimonial por su enajenación; un préstamo suscrito hace veinte años, para fijar la cuantía del gasto financiero deducible; el acogimiento al régimen de neutralidad de una operación que aflora un fondo de comercio que se amortiza en años sucesivos; un negocio jurídico notoriamente artificioso que genera un gasto prolongado en el tiempo”.

¹⁴ ÁLVAREZ BARBEITO (2015) advierte que siendo la imprescriptibilidad la regla general se produce “la paradoja de que el art. 26.5 LIS, que en principio se consideró que había introducido una excepción al plazo general de prescripción tributaria respecto de la comprobación de bases imponibles negativas, ampliándolo a 10 años, acabaría siendo un precepto restrictivo respecto de la «no prescripción» del derecho a comprobar e investigar entendido en los términos de los proyectados artículos 66 bis y 115 de la LGT”. LÓPEZ MARTÍNEZ (2017) entiende que nos encontramos ante una “clara «dislexia» normativa con una modificación que se plantea para comprobar el origen de los créditos fiscales en ejercicios prescritos y que termina, limitando las propias interpretaciones jurisprudenciales que la avalaban, estableciendo un periodo llamado de prescripción para su comprobación, y declarando, sin decirla expresamente, la imprescriptibilidad de las facultades de comprobación e investigación para el resto de las materias que se encontraban extramuros de la problemática analizada. Y todo ello no resulta neutral, ni desde el punto de vista dogmático, ni desde el juego de intereses económicos que se sitúan tras la modificación comentada”.

caso, la Inspección no podría hacer nada. Han pasado más de 10 años y las facturas falsas están en contabilidad, en las cuentas anuales y en las declaraciones. En el segundo caso, la Inspección sí podría modificar el precio de adquisición, a los efectos de disminuirlo en 1.000.000 €. Es decir, que una mera cuestión de técnica contable, de imputación temporal de manera directa y no a través de amortización, haría que en un caso la Inspección pudiera actuar y en otro no. Y esa solución parece poco respetuosa con cualquier principio constitucional.

A la anterior crítica hay que añadir los problemas aplicativos que se plantean al calificar y cuantificar hechos muy alejados en tiempo¹⁵. Dejando al margen las cuestiones de prueba inherentes a situaciones que terminaron hace lustros, y a las que haremos mención cuando analicemos los problemas penales, la otra cuestión a dilucidar es si la Administración, para calificar y cuantificar en la actualidad hechos, negocios y actos acaecidos hace lustros, tiene que hacerlo con base en la doctrina y jurisprudencia existente en dicha época o en lo que ha acontecido posteriormente. Y eso plantea problemas aplicativos que no se puede obviar porque, a nuestro juicio, no bastará con calificar actualmente lo acontecido hace lustros, sino que la Administración deberá probar que en aquellos tiempos la calificación procedente del negocio no era diferente a la actual¹⁶.

2.2.1. Incidencia penal de la prescripción decenal

El hecho de que el artículo 66bis regule un doble régimen vinculado a la regularización de actos, hechos y prescritos que tienen efectos en período no prescritos tiene incidencia en el estudio objeto de este trabajo. En el ámbito penal, como veremos, las potestades y límites tributarios a la investigación y comprobación en ejercicios prescritos no operan. En Derecho penal la disquisición se limita a analizar si, con independencia de las potestades de investigación establecidas en la LGT, puede instruirse un delito contra la Hacienda Pública con base en calificaciones y cuantificaciones de hechos, actos o negocios acaecidos en ejercicios prescritos penalmente. Bajo esos parámetros, en el caso de que la respuesta fuera positiva y se considerase que sí pueden calificarse y cuantificarse hechos producidos en ejercicios prescritos, si éstos fueran “bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación” que se hubieran producido transcurrido el plazo 10 de años, nos encontraríamos ante la incongruencia de que dicha conducta no daría, ni siquiera, a cuota en sede administrativa pero sí podría lugar a la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Lo anterior atentaría contra el principio de intervención mínima del Derecho penal.

¹⁵ El voto particular de HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO a la Sentencia de 5 de febrero de 2015 ya advertía que “No es razonable juzgar negocios realizados hace décadas con parámetros actuales, con el oxígeno del presente y el espíritu que insufla en el juzgador”. LOZANO SERRANO (2014) hace mención a la situación de inseguridad jurídica que se crea cuando “si cambia el criterio interpretativo de Administración o tribunales, sea inadmisibles lo que se autoliquidó con las interpretaciones entonces aceptadas de la normativa vigente”.

¹⁶ *Vide* el estudio del profesor VEGA BORREGO (2019, págs. 119 y ss).

2.3. La prescripción de las obligaciones conexas

Los problemas vinculados a hechos o actos que se realizan en un ejercicio y que tienen efectos en otros posteriores dieron lugar, por el juego de la prescripción, a supuestos donde podría producirse una doble imposición en perjuicio del obligado tributario o supuestos de nula tributación en detrimento del Erario Público. Para evitar estas situaciones, la Ley 34/2015 introdujo un régimen especial de interrupción de la prescripción para las denominadas obligaciones conexas. El artículo 68.9 de la LGT determina “La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta Ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración Tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas”. Con independencia de los problemas técnicos y de interpretación que este precepto trae consigo, pone de manifiesto cómo el Derecho tributario es consciente de que en el caso de operaciones conexas debe haber una regularización integral de los ejercicios afectados por el mismo hecho. Y, para eso, es necesario evitar que alguno de los ejercicios vinculados a dicho hecho, pueda prescribir, al menos, con relación a este hecho conexo¹⁷.

2.4. El régimen sancionador autónomo del artículo 195 de la LGT

El artículo 195 de la LGT regula un régimen infractor autónomo para aquellos casos donde no se deja de ingresar, pero se descubre que se acreditan improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras. En este caso, se procede a sancionar con una multa proporcional que se determina tomando como base las partidas indebidamente deducidas en la base (15%) o en la cuota (50%). Pero la especialidad que presenta esta sanción es que si posteriormente se sancionara al obligado tributario por dejar de ingresar como consecuencia de la compensación o deducción de esas partidas, las sanciones autónomas del artículo 195 serían deducibles de manera proporcional en las que se impongan posteriormente por la aplicación efectiva de la compensación o deducción¹⁸.

¹⁷ *Vide*, sobre interrupción de la prescripción de las obligaciones conexas, el trabajo de CORDERO GONZÁLEZ (2016b). Una de las cuestiones que se plantean con relación a la interrupción de la prescripción afecta a la totalidad del tributo cuya prescripción se interrumpe o, por el contrario, debería afectar solo elemento concreto regularizado y con la única finalidad de incorporar a la conexas las consecuencias derivadas de la primera regularización.

¹⁸ El artículo 195 de la LGT determina que:

“1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida

En lo que afecta a este trabajo, es necesario reseñar lo siguiente¹⁹:

- (i) Se trata de una infracción relacionada con el deber de declarar y que se encuadraría en comportamientos preparatorios. No existe una evasión del tributo, en tanto no habría deuda, sino que se estará preparando una defraudación en un ejercicio futuro. En concreto se hace mención a que nos encontramos ante una infracción de “riesgo” y no de “resultado”²⁰.
- (ii) Esta infracción tiene un carácter autónomo e independiente de que se llegue a producir un perjuicio económico a la Hacienda. La infracción se consume por el mero hecho de la acreditación improcedente en cada ejercicio²¹. Y es indiferente que, posteriormente, no se produjera la compensación. El artículo 180.2 de la LGT determina la compatibilidad de la infracción por dejar de ingresar (art. 191) con la del artículo 195 de la LGT.

de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. En el supuesto previsto en el segundo párrafo de este apartado, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del período impositivo.

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por ciento si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.

3. Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este artículo serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones”.

¹⁹ *Vide*, por todos, CALDERÓN GONZÁLEZ (2018, págs. 42 y ss).

²⁰ La SAN de 11 de abril de 2019 (recurso núm. 648/2015) señala que “Para el alto Tribunal, por lo tanto, estamos ante una infracción de riesgo, no de resultado; bastando con que se realice la conducta tipificada en la norma para que proceda la sanción, al margen que no se haya generado un perjuicio «directo, inmediato y actual a la Hacienda Pública».

Esta línea interpretativa es confirmada, posteriormente, por el ATC 145/2015, de 10 de septiembre, donde se afirma que: «Lo que se sanciona en el art. 195.2 es la mera creación de un riesgo, siendo por lo tanto una infracción de actividad, no de resultado, que responde a la finalidad de prevenir la generación potencial de futuras mermas en los ingresos de la hacienda pública, con independencia de que las partidas negativas se lleguen o no a compensar con otras positivas. Dicha creación cierta del riesgo es sancionable siempre que concurran los requisitos establecidos en el art. 183.1 LGT, esto es, que se haya cometido una acción u omisión dolosa o culposa, debiendo en todo caso el órgano judicial verificar que se cumple efectivamente el tipo infractor descrito y que, en concreto, el art. 25.1 CE ha sido respetado en el plano aplicativo».

²¹ En la Resolución de TEAC de 14 de diciembre de 2017 (RG 4456/2014) se puntualiza que solo se deben tener en consideración, para cada ejercicio, las partidas acreditadas en el mismo; “en relación, únicamente, con la infracción tipificada en el artículo 195.1 de la LGT, este TEAC considera que los acuerdos de imposición de sanción correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 1T a 4T del ejercicio 2009 no son conformes a derecho, ya que a la hora de determinar la base de la sanción tienen en cuenta las cuotas a compensar en períodos posteriores declaradas por la entidad recurrente en el período 4T/2008, cuando deberían tener en cuenta únicamente las declaradas improcedentemente en cada período”.

- (iii) En el caso de que posteriormente se consume la falta de ingreso derivada de la ejecución del comportamiento preparatorio se ha planteado si existe una doble sanción. Así, si “la incorrección de las bases se comprueba una vez compensadas se plantea, sin embargo, en qué medida procede la sanción de ambas conductas, teniendo en cuenta que el desvalor de la segunda integra, en este caso, el de la primera”. Y lo cierto es que el artículo 195 contempla la sanción autónoma y concurrente de ambas conductas “aunque con la deducción de la sanción impuesta por la de carácter preparatorio de la aplicable por la consumación de perjuicio patrimonial” (Calderón González, 2018, pág. 55). El TEAC advierte que no nos encontramos ante una “sanción «a cuenta», como se pretende, sino que siguiendo una técnica que recuerda la del Código Penal en materia de las penas a imponer en los casos de concurso de delitos, establece en definitiva una modulación de la cuantía de la sanción a imponer por la posterior infracción, en el caso de que ésta en efecto se haya cometido” (Resolución de 1 de julio de 2005, RG 4170/2002).

2.5. El delito contra la Hacienda Pública como norma penal en blanco; la falta de adaptación del CP a las nuevas normas tributarias de prescripción

El Derecho tributario es un derecho en permanente adaptación y modificación. En los últimos años se ha logrado armar un bloque normativo, ciertamente complejo, vinculado a los hechos, negocios, actos que se producen en ejercicios prescritos pero que siguen teniendo incidencia en ejercicios abierto a regularización. Se han abordado cuestiones vinculadas a la interrupción de las liquidaciones en el caso de las operaciones conexas. Se ha regulado el ámbito temporal de las potestades de investigación y comprobación cuando se trate de hechos o actos que tengan incidencia en los ejercicios no prescritos objeto de regularización, estableciendo un umbral de 10 años para “bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación”, y eliminado los límites temporales para el resto de supuestos.

Por su parte, el delito contra la Hacienda Pública ha sufrido cambios significativos con relación al proceso, la regularización, la ejecución, o el aumento de los plazos de prescripción hasta los 10 años para los delitos especialmente graves (art. 305 bis del CP)²². Pero, en lo que afecta a actuaciones preparatorias, hechos generados en períodos prescritos, problemas de obligaciones conexas, el Código Penal y su jurisprudencia no se ha adaptado a la evolución tributaria. El delito contra la Hacienda Pública se ha conformado como una norma penal en blanco, donde la defraudación se fija con arreglo a la normativa tributaria. Es decir, la cuantificación y calificación

²² En el ámbito penal, el artículo 305 bis (redacción dada por la LO 7/2012) ha regulado un tipo de delito contra la Hacienda Pública agravado, con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada, que lleva a un plazo de prescripción de 10 años (cuando la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros; que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal; que hubiera utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito).

debe declararse judicialmente aplicando normativa tributaria²³. Pero esa remisión a la norma tributaria no puede obviar las cuestiones de carácter penal. El proceso penal debe ser respetuoso con el derecho a la legalidad penal y requiere la estimación judicial razonablemente fundamentada de la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos del delito. En concreto, la cuota debe fijarse con estricta sujeción en los aspectos fácticos o probatorios a los principios constitucionales del proceso penal²⁴.

Ahora bien, el instituto de la prescripción no es objeto de remisión a la norma tributaria. No forma parte de la ley penal en blanco²⁵. De esta manera, la construcción de la prescripción tributaria no es aplicable en sede penal. El Derecho penal regula y determina la prescripción de cualquier delito y no existe especialidad alguna para el delito contra la Hacienda Pública. En este sentido, la Sentencia del TS (sala de lo Penal) de 3 de abril de 2003 (recurso núm. 3068/2001) recuerda que el legislador penal “ha utilizado la técnica de fijación de un plazo único de prescripción en relación con la gravedad de los tipos delictivos, y no de la naturaleza de los delitos o del bien jurídico protegido. Ello implica que no pueda construirse un sistema excepcional de prescripción para cada figura delictiva, sino que la extinción de la responsabilidad penal en los delitos fiscales habrá de determinarse con las técnicas generales del Derecho Penal. En consecuencia la doctrina que se mantenga sobre la extinción de la responsabilidad penal en estos casos solo puede tener validez si es generalizable al resto de las figuras delictivas reconocidas en nuestro ordenamiento... A partir de ahí la extinción de la responsabilidad penal se producirá por las causas legalmente establecidas, sin que el plazo de prescripción de las obligaciones civiles o fiscales determine el plazo de extinción de la responsabilidad penal”. En el ámbito penal, la prescripción es una figura de carácter material, que se rige por los mismos cánones con independencia del

²³ Advierte ALONSO GONZÁLEZ (2007, pág. 76) que el hecho de encontrarnos ante una norma penal en blanco implica que “remisión se hace una rama jurídica *in totum*, con sus principios propios y sus reglas internas, lo cual obliga al órgano juzgador a realizar una exégesis del supuesto de hecho desde el punto de vista tributario para concluir si hay hecho imponible, quién es responsable tributario, cuál es el importe impagado, si es que lo hay, y como se cuantifica, y si se ha llegado a esa situación de un modo explicable, mediante una interpretación razonable, aunque acaso errada, de las normas tributarias, o si ha habido claramente un dolo de intensidad suficiente (directo, eventual) que erradique toda posibilidad de disculpar la conducta realizada”.

²⁴ La STS (Sala de lo Penal) de 16 de mayo de 2002 (recurso núm. 4208/2000) determina que la “determinación de la cuota defraudada, como elemento objetivo del delito fiscal tipificado en el art. 305 del CP (antes art. 349 del CP/1973), constituye, en principio, una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa, de carácter no devolutivo, que avoca para sí el órgano jurisdiccional penal y la resuelve atemperándose, en lo sustantivo, a las reglas del derecho administrativo-fiscal (arts. 3 y 7 de la LECrim y 10.1 de la LOPJ), pero con estricta sujeción en los aspectos fácticos o probatorios a los principios constitucionales del proceso penal (SSTS 274/1996, de 20 de mayo y 2486/2001, de 21 de diciembre). Hay que separar nítidamente esos dos aspectos sustantivo y procesal. En el primero, el juez penal ha de ajustarse a la normativa fiscal; en el segundo ha de someterse de modo estricto, como en cualquiera otra materia, a las normas y jurisprudencia que regulan los requisitos de la prueba para que se pueda considerar de cargo y servir de fundamento a una condena penal. El objeto del proceso penal es un hecho y no una determinada figura delictiva. Ese hecho hay que probarlo”.

²⁵ Advierte LOZANO SERRANO (2014) que “hay unanimidad doctrinal, jurisprudencial y administrativa en afirmar que la prescripción tributaria se rige por la LGT, sin perjuicio de su integración en lo no previsto con las reglas generales del Código civil, lo que permite que los fundamentos y pilares dogmáticos del instituto acuñados en derecho privado puedan trasladarse al ámbito tributario en lo que no se oponga a sus reglas propias”.

tipo delictual ante el que nos encontremos. Tiene sus propias normas de prescripción y de interrupción, y aparecen conceptos propios vinculados al delito continuado o al concurso de delitos²⁶.

Bajo esos parámetros, ni el artículo 66bis, ni los artículos 70, 115 y 195 de la LGT deben tener incidencia en el procesamiento de los delitos contra la Hacienda Pública. Son normas vinculadas a la prescripción tributaria cuyo ámbito de aplicación se limita a dicha sede concreta, pero que en ningún caso se extiende al Derecho penal. Hay que distinguir, por tanto, la necesidad de acudir al derecho tributario para calificar y cuantificar las defraudaciones, del hecho de que esa cuantificación y cualificación debe hacerse con arreglo a criterios y normas penales. En este caso, la prescripción. Y en este ámbito nos encontramos ante un territorio ciertamente oscuro ante la insuficiente regulación penal y una jurisprudencia que opera con una serie de criterios inmutables que no se adaptan a las situaciones cambiantes del Derecho tributario.

3. LA PRESCRIPCIÓN DEL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA EN EL CASO DE DELITO CONTINUADO Y CONCURSO IDEAL

Como acabamos de advertir, una vez que nos alejamos de la sede tributaria y nos ubicamos en el Derecho penal, los cánones jurídicos cambian. Lo que hay que analizar, con el acervo penal, es el régimen jurídico aplicable cuando se está instruyendo un Delito fiscal de un ejercicio cuya defraudación tiene su base en acciones y hechos realizados en ejercicios prescritos penalmente. A los efectos de facilitar el desarrollo de esta parte, vamos a identificar un supuesto de hecho concreto; Una entidad mercantil realiza una operación a plazos vinculada a la venta de un inmueble y opta por la imputación de la renta en función del cobro efectivo; en el ejercicio XX se realiza la

²⁶ Precisamente sobre la problemática penal que surgió por la falta de coordinación de la prescripción de las deudas tributarias en 4 años frente a la prescripción del delito contra la Hacienda Pública de 5 años, en la Sentencia del TS (Sala de lo Penal) de 3 de abril de 2003 (recurso núm. 3068/2001) se precisa que “En la sentencia de 5 de diciembre de 2002, núm. 2069/2002, se argumenta que no solamente nada se opone a que el plazo de prescripción señalado al delito sea superior al establecido para la infracción administrativa, sino que además esto es lo correcto, pues del mismo modo que el plazo de prescripción de los delitos se fija en atención a su gravedad, entre delito e infracción administrativa debe mantenerse el mismo criterio con sus evidentes consecuencias... En segundo término, es preciso afirmar que existe una perfecta compatibilidad, desde la perspectiva del bien jurídico, entre la opción representada por la renuncia estatal a investigar y perseguir los incumplimientos de índole tributaria una vez transcurridos cuatro años, y la decisión de mantener operativa la respuesta penal más allá de ese plazo. En efecto, la primera puede explicarse muy bien en virtud de criterios meramente pragmáticos, de logística recaudatoria, es decir, de rentabilidad exclusivamente económica, como el representado por la necesidad de optimizar los limitados recursos de la Administración tributaria, concentrando su uso en un determinado lapso de tiempo. En tanto que la segunda trae su justificación de la necesidad de conferir un plus de protección a los importantes valores constitucionales en juego en la materia, cuya proyección no se agota sino que trasciende la significación estrictamente dineraria del tributo. En efecto, lo que da fundamento a la imposición de las obligaciones fiscales es el principio de solidaridad en la contribución al sostenimiento de las cargas públicas (art. 31.1 CE) –estrechamente conectado a los de igualdad y justicia (SSTC 27/1981, 19/1987 y 46/2000)–, de cuya efectividad depende la dimensión «social» del Estado que proclama la Constitución (art. 1); es decir, todo el conjunto de prestaciones, necesarias para hacer frente a apremiantes necesidades sociales. De ahí que la materialización de esa relevante dimensión estatal resulte gravísimamente obstaculizada por conductas tan lesivas para los intereses comunes y de tan profunda significación antisocial como las que son objeto de persecución en esta causa”.

venta, y el cobro se realiza en XX y en XX+1. El artículo 11.4 de la LIS, Ley 27/2014, señala que en el caso “de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo”. Se produce un fraude en la escritura pública de la venta, al ocultarse 1.000.000 € y la imputación de la venta se ha realizado al 50% en cada año; habría, por tanto, una ocultación de renta en el año XX por importe de 500.000 € y otra en el año XX+1 por el mismo importe de 500.000 €, lo que hace en que en ambos ejercicios se supere el umbral de los 120.000 €.

El problema penal aparece cuando el ejercicio XX, que es cuando se produce la venta, estuviera prescrito penalmente, pero no lo estuviera, sin embargo, el XX+1. El artículo 130.1.6 del Código Penal dispone que la responsabilidad criminal se extingue “Por la prescripción del delito”. En nuestro caso, la responsabilidad criminal del ejercicio XX estaría prescrita. Y, al menos desde el punto de vista de la cuota tributaria, en el año XX+1 sí habría un importe superior al umbral de los 120.000 €. A su vez, el Código Penal se limita a determinar en su artículo 132.1 que “Los términos previstos en el artículo precedente se computarán desde el día en que se haya cometido la infracción punible. En los casos de delito continuado, delito permanente, así como en las infracciones que exijan habitualidad, tales términos se computarán, respectivamente, desde el día en que se realizó la última infracción, desde que se eliminó la situación ilícita o desde que cesó la conducta”.

Por tanto, en el ejemplo que estamos señalando, los hechos y actos determinantes se producen con la ocultación en la escritura pública de venta de un importe de 1.000.000 € -ejercicio prescrito XX-, con independencia de que esa operación siga teniendo efectos en el ejercicio XX+1. La cuestión pasa por analizar cuál es el régimen penal de prescripción que se aplica para este tipo de situaciones.

3.1. Momento de la comisión del delito

En el supuesto que hemos establecido, una acción realizada en el ejercicio XX, que tiene efectos en dicho ejercicio y, además, en los posteriores, se plantean problemas vinculados al cuándo se habría cometido el delito. Se trata de determinar el momento de la comisión del delito. La teoría general penal distingue distintos tipos de momentos, en función de cuál sea la tesis que se acoja (AA.VV., 2015, págs. 71 y 72).

(i) Teoría de la acción; el momento de la comisión sería en el que se realiza la acción o en el momento en que se debería haber realizado la acción.

(ii) Teoría del resultado, el delito no se produce cuando se realiza el comportamiento típico, sino cuando se produce el resultado.

(iii) Teoría unitaria, que entiende la comisión se puede producir en cualquiera de los momentos en que se realiza algún elemento del delito.

(iv) Por último, la teoría diferenciadora o de la valoración jurídica, según la cual se debe elegir entre un momento u otro en función de la finalidad de la norma que haya de aplicarse. Y esta es la tesis mayoritaria, en tanto lo único que le interesa es el aspecto jurídico concreto, y en función del tipo de norma que quiera aplicarse, habrá que acudir a una opción u otra. Así, en el caso de la prescripción se suele acudir a la tesis del resultado.

En el ámbito del delito contra la Hacienda Pública no parece fácil distinguir entre la teoría del resultado y de la acción en ciertos supuestos. La STS de 19 de febrero de 2019 (sala de lo Penal, recurso núm. 513/2018) señala que “El delito se consuma cuando se produce el perjuicio económico para la Hacienda Pública, que puede ocurrir cuando se presenta la declaración tributaria de manera fraudulenta o también cuando se percibe o se computa el beneficio fiscal improcedente”. Y sostiene que si bien no son frecuentes sí “son posibles las formas imperfectas de ejecución” en el delito contra la Hacienda Pública²⁷. Por tanto, la teoría general es que nos encontramos ante un delito de resultado, que se consuma cuando se infringe el deber de contribuir, que sería una vez terminado el período voluntario de pago²⁸.

3.2. Delitos instantáneos y delitos permanentes en los delitos contra la Hacienda Pública por acciones cometidas en un ejercicio prescrito que tienen efectos futuros

Dentro de los delitos de resultado existen, a su vez, diversas categorías. Así, se ha distinguido entre delitos instantáneos y delitos permanentes, y dentro de estos últimos, los propiamente permanentes (que se cometen durante un período más o menos prolongado de tiempo) y los delitos de estado (aquellos que suponen una actividad instantánea que crea una situación jurídica más o menos prolongada de tiempo).

Los delitos permanentes están pensados para casos como el secuestro, detención ilegal, donde se prolonga voluntariamente la situación antijurídica creada. La calificación de un delito como permanente tiene efectos transcendentales. Implica una unidad de conducta punible y no se puede estimar más que un solo delito, excluyendo la posibilidad de apreciar, respecto del mismo hecho, cualquier modalidad concursal. Y desde el punto de vista de la prescripción, el artículo 132.1 del Código Penal advierte que se computa para el “delito permanente... desde que se eliminó la situación ilícita”. Como señala el Tribunal Supremo (sala de lo Penal) en su Sentencia de 29 de noviembre de 2006 (recurso núm. 796/2006) “no puede entonces pretenderse la prescripción de un hecho aislado que se integra dentro de una amplia obra constructiva y transformadora, cuando el resto o el conjunto de esta actividad supuestamente delictiva ha ido más allá en el tiempo hasta quedar concluida y no presenta el mayor problema prescriptivo. Se trata, en definitiva, de un delito permanente, con lo que en todo caso el cómputo de la obra conjunta o única se iniciará cuando acabe con su consumación...”.

²⁷ Sobre la tentativa en el delito contra la Hacienda Pública *vide* el estudio de DORRONSORO ALBERDI y FRANCISCO BLANCO (2018).

²⁸ No es objeto de este trabajo hacer mención a la polémica surgida con relación a la consumación y su vinculación con la llamada excusa absolutoria. A estos efectos, remitimos a otro trabajo nuestro (BLÁZQUEZ LIDOY, 2019).

Los delitos contra la Hacienda Pública se califican como delitos instantáneos, al consumarse en el momento en que termina el plazo voluntario de declaración. Pero el supuesto que planteamos en este trabajo es atípico; son acciones que se realizan y agotan en un período (acto instantáneo) pero cuyos efectos tributarios se siguen produciendo en el futuro. Bajo dicha hipótesis, entendemos que el concepto de delito instantáneo no es suficiente. La cuestión es si podrían darse las condiciones para poder entender que estamos ante un delito permanente. En concreto, un delito de estado, donde la acción se prolonga a todos aquellos ejercicios en los que produce efectos. En el ejemplo que poníamos como referencia era el de una venta realizada en escritura pública en el que en el precio de venta se oculta 1.000.000 € y cuyo resultado se imputa al 50% en los ejercicios XX y XX+1). En este caso, la acción de ocultación se produce en la escritura pública, y sus efectos vinculados a la declaración se producen durante los ejercicios XX y XX+1.

Si la anterior acción se calificara como delito permanente la consecuencia es que no habría dos delitos fiscales, sino solo uno. Y, desde el punto de vista de la prescripción, el plazo de ese único delito comenzaría a computarse en el año XX+1. Lo cierto, sin embargo, es que la estructura de los delitos contra la Hacienda Pública, delimitado por tributo, periodo impositivo y año, y una cuota superior 120.000 €, no hace posible considerar que nos encontremos ante un solo delito. Conceptualmente sería posible entender que estamos ante un delito de estado con connotaciones especiales, pero la configuración legal del delito contra la Hacienda Pública lleva a que existan dos delitos consumados en los años XX y XX+1. Lo anterior, sin embargo, pone de manifiesto los problemas conceptuales que la figura que analizamos plantea.

3.3. Delitos contra la Hacienda Pública y delitos continuados

El Código Penal determina en su artículo 73 que “Al responsable de dos o más delitos o faltas se le impondrán todas las penas correspondientes a las diversas infracciones para su cumplimiento simultáneo, si fuera posible, por la naturaleza y efectos de las mismas”.

El artículo 74 del CP dispone en sus dos primeros apartados que:

“1. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, el que, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, realice una pluralidad de acciones u omisiones que ofendan a uno o varios sujetos e infrinjan el mismo precepto penal o preceptos de igual o semejante naturaleza, será castigado como autor de un delito o falta continuados con la pena señalada para la infracción más grave, que se impondrá en su mitad superior, pudiendo llegar hasta la mitad inferior de la pena superior en grado.

2. Si se tratare de infracciones contra el patrimonio, se impondrá la pena teniendo en cuenta el perjuicio total causado. En estas infracciones el Juez o Tribunal impondrá, motivadamente, la pena superior en uno o dos grados, en la extensión que estime conveniente, si el hecho revistiere notoria gravedad y hubiere perjudicado a una generalidad de personas”.

El artículo 74 regula lo que se denomina penalmente como delito continuado. Estaríamos ante este tipo de delitos cuando existe una pluralidad de acciones que individualmente contempladas pueden ser susceptibles de ser catalogadas como delitos independientes, pero que en el terreno

de la antijuridicidad material deben ser consideradas colectivamente de forma unitaria. Se parte de la unidad de valoración de los actos parciales, que deben ser subjetiva y objetivamente homogéneos. Concretamente, para la apreciación del delito continuado, el artículo 74 del CP exige el cumplimiento de dos requisitos: en primer lugar, la unidad de plan o de ocasión, sin importar que los actos parciales no afecten en su totalidad al mismo sujeto; y, en segundo lugar, la similitud del precepto penal infringido en cada una de las actuaciones típicas englobadas en el mismo. A los efectos de la determinación del objeto de proceso se produce una “auténtica ficción jurídica”, en cuya virtud todos los actos típicos integrados en la continuidad delictiva constituyen una única conducta criminosa²⁹. En los delitos continuados, y conforme la doctrina del Tribunal Supremo, es necesario que haya un elemento normativo de identidad o semejanza del precepto penal infringido y, además, existe un dolo unitario (unidad de propósito y resolución) en cuya virtud se reúnan los distintos actos (acciones en sentido naturalístico) como diversos episodios que reflejan de forma fragmentaria una sola y única ejecución de un plan o programa preconcebido o el aprovechamiento de idénticas ocasiones³⁰.

Los delitos continuados tienen especialidades en lo que afecta a la prescripción, penalidad y a la cosa juzgada. En este trabajo interesa la prescripción. Y en este ámbito, la calificación de un delito como continuado supone entender que el plazo de prescripción no empieza a computar hasta la realización del último de los actos integrantes de la cadena derivados de un mismo y único plan concebido por el acusado. El artículo 132.1 del CP dispone que en el caso de delitos continuados el plazo de prescripción comienza “desde el día en que se realizó la última infracción”. Es decir, el plazo de prescripción comienza cuando se termina la acción dolosa continuada, siendo la última de las actuaciones del investigado la que cuente³¹.

La aplicación del delito continuado al supuesto de hecho de este trabajo, una acción determinada que se ejecuta en un ejercicio en el que han transcurrido los 5 años de prescripción penal (año XX) pero que tiene efectos en ejercicios posteriores no prescritos (año XX+1), supondría solventar, a priori, el problema objeto de este estudio; sólo hay un delito continuado, cuyo plazo de prescripción se computa desde que terminó el período voluntario de pago del año XX+1. Por tanto, a pesar de que hubieran transcurrido 5 años, el ejercicio XX no habría prescrito penalmente, estando la pena final que se imponga modulada por lo establecido en el artículo 74 del CP. Esta opción, además, encajaría con las potestades de investigación de la Administración de per-

²⁹ Vide, por todos, PÉREZ AGUILERA (2018, págs. 137 y 138).

³⁰ POSADA MAYA (2010, págs. 470-471) recoge, con abundante cita jurisprudencial, cuáles son los elementos determinantes para que pueda haber un delito continuado; (i) Una pluralidad de hechos activos u omisivos diferenciables desde la perspectiva ontológica, realizados en una conexión espacial y temporal razonable (no autónomos) y no sometidos a enjuiciamiento separado por los Tribunales. (ii) Una unidad de designio o propósito que revele un dolo unitario. (iii) Una homogeneidad y unidad de supuesto de hecho penal violado o de tipos muy próximos, así como una homogeneidad de técnica comisiva u omisiva *modus operandi*. (iv) Una identidad del sujeto o sujetos activos en todas las acciones parciales, e identidad de sujeto pasivo cuando se vulneren bienes jurídicos eminentemente personales. (v) Una identidad de bienes jurídicos atacados que no tengan naturaleza eminentemente personal, salvo aquellos que de forma expresa sean permitidos por la ley penal.

³¹ Vide ROMERO SIEIRA (2007).

íodos prescritos, que podía comprobar e investigar estos ejercicios e, incluso, remitirlos a sede penal.

Lo cierto, sin embargo, es que la jurisprudencia en los últimos años ha sido constante y casi unánime a la hora de no admitir la continuidad en los delitos contra la Hacienda Pública³². La STS (sala de lo Penal) de 24 de mayo de 2017 (recurso núm. 1729/2016 -Caso Messi-) concluye que:

“La exclusión se produce porque el art. 305 CP exige como condición objetiva una cuantía defraudada, los 120.000 euros en un periodo impositivo concreto, para cuya determinación el art. 305 CP, prevé unas reglas especiales de determinación, ajenas a la mera causalidad de la acción realizada. Y hacen que cada hecho típico sea estanco conformado por un periodo impositivo, el año, y una cuota, 120.000 €. Concluimos la argumentación. La jurisprudencia de la Sala ha sido contraria a la consideración del delito fiscal como continuado, con excepciones respecto a la infracción tributaria referida al IVA y otros supuestos con periodos tributarios cortos o referidos a actuaciones generadoras de la obligación específicos, dada la especial configuración de la infracción tributaria correspondiente a estos supuestos. El delito fiscal participa de la categoría de los delitos en blanco lo que supone que la tipicidad se complementa en su conformación con la ley fiscal vigente al tiempo de su comisión y aplicable al acto tributable, y participa de los denominados delitos de infracción de deber, en tanto supone el incumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a las previsiones establecidas en la ley (art. 31 CE). La redacción típica del delito fiscal, con la doble exigencia de un periodo impositivo, en el caso de un año de duración, y la exigencia de una cuota defraudada de 120.000 euros, permite establecer que en su conformación no pueden adicionarse otros impuestos distintos entre sí, que no caben formas imperfectas y que no cabe conformar la cantidad con defraudaciones de distinta anualidad. Se alude así a un criterio que en la jurisprudencia se ha identificado como de «estanqueidad» en referencia a la exigencia de una cuota tributaria defraudada, 120.000 euros, en un concreto periodo del tributo correspondiente. Esa conformación supone que cada periodo impositivo sea distinto del anterior y del subsiguiente, de manera que cada periodo impositivo habrá de comprobarse, de forma individualizada, la concurrencia del resultado defraudatorio por el importe previsto en la norma penal, los 120.000 euros. Sería ilógico que pudiera establecerse una continuidad delictiva respecto a periodos de tributación largos, como el año, pues la esencia de la continuidad radica en la proximidad temporal de las defraudaciones tributarias. En este sentido, tampoco sería lógico considerar continuado una defraudación tributaria un año, seguido de otros dos en los que por distintas razones puramente coyunturales no se alcanzan los 120.000 euros, seguido de un cuarto año en el que si se produce esa defraudación.

El delito continuado es una institución jurídica por la que diversos actos se conforman como un objeto único de valoración penal. Es por ello que, aunque no venga exigido por el precepto penal regulador de la continuidad delictiva, siempre hemos exigido una cierta conexión temporal y geográfica, pues un distanciamiento temporal o geográfico entre los diferentes hechos delictivos contemplados en su singularidad, rompe todo vínculo de unión entre las distintas acciones (STS 952/2006). En definitiva, este criterio de proximidad temporal y geográfico, es un criterio de racionalidad jurídica preciso para encuadrar los distintos y plurales actos en una unidad delictiva. La propia caracterización de la continuidad delictiva hace referencia a actuación delictiva próxima en el tiempo y espacio, conti-

³² Sobre la jurisprudencia en materia de delito continuado y Delito contra la Hacienda Pública *vide* CARCELLER GARRIDO (2012).

La prescripción del delito contra la Hacienda Pública por hechos prescritos que producen efectos en ejercicios no prescritos

nua, que no es de aplicación a hechos separados en el tiempo. De no entenderlo así cabría considerar como continuado infracciones tributarias acaecidas entre varios años, cuando los intermedios no reúnan la exigencia de la cuantía defraudatoria, y también nos llevaría al absurdo de proporcionar una licencia para seguir en la actividad delictiva durante periodos impositivos hasta que se produzca el reproche penal (STS 706/2013, de 3 de febrero)”.

La anterior doctrina es necesaria completarla con el análisis del elemento subjetivo del delito continuado. El artículo 74.1 del CP distingue entre dos presupuestos distintos; ejecución de un plan preconcebido o bien aprovechando idéntica ocasión³³. La STS de 14 de junio de 2018 (sala de lo Penal) (recurso de casación núm. 103/2017) hace un análisis de los fundamentos del dolo en el delito continuado. En el supuesto vinculado al aprovechar una “idéntica ocasión” se trata de una ocasión que por sí misma permita una realización repetida de acciones análogas, de tal manera que el dolo de cada una de esas repetidas realizaciones aparezca como una continuación de la decisión anterior. Por su parte, en el caso del “plan preconcebido” se requiere que los hechos hayan podido ser previstos en conjunto por el autor antes de comenzar su realización, pero si “las circunstancias en las que se llevó a cabo la ejecución se han presentado en un tiempo tan dilatado que no las hacía inicialmente previsibles, resulta claro que el autor no pudo haber preconcebido un plan, pues éste presupone una definición de objetivos más o menos precisos y de los medios para alcanzarlos, que no se da cuando el autor sólo tiene un proyecto más o menos indeterminado de cometer delitos desconectados entre sí”. El Tribunal Supremo otorga una importancia determinante a la proximidad temporal entre las acciones homogéneas que estructuran el delito continuado, de tal manera que el “dolo global o de conjunto es cuestionado en general porque cuando las acciones plurales que integran la continuidad delictiva se espacian de forma dilatada en el tiempo, se considera que no cabe seguir manteniendo una voluntad inicial por haberse diluido con el devenir temporal. De tal forma que más que de un dolo global inicial con una voluntad genérica que alcance a comprender distintas decisiones adoptadas con una excesiva extensión en el tiempo, se dice con razón que ha de hablarse de una ideación intelectual de un plan delictivo, sin que se haya materializado todavía el acto de voluntad propio de cada acción típica que se ejecuta pasado un tiempo. Estaríamos, por lo tanto, más bien ante una unidad de designio o de ideación que ante una unidad de voluntad o de resolución”³⁴.

³³ El apartado 2 del artículo 74 regula de manera específica el delito continuado con relación a las infracciones contra el patrimonio. El Tribunal Supremo ha señalado que delito contra la Hacienda Pública no tendría cabida en ese apartado segundo sino en el primero, al ser un delito de carácter socioeconómico y no patrimonial.

³⁴ Continúa afirmando el TS (Sentencia de 14 de junio de 2018, sala de lo Penal, recurso núm. 103/2017) que “De otra parte, también ha sido cuestionada esa modalidad de dolo de conjunto o global porque favorece, merced a una ficción psíquica, al delincuente planificador que actúa con una mayor energía criminal proyectada de cara al futuro, energía que se va plasmando en diferentes acciones voluntarias ejecutadas esparcidamente en el tiempo. Ello no permite sin embargo obviar el hecho incuestionable de que cada acción que se inserta como una unidad típica en la unidad jurídica del delito continuado tiene que obedecer a una decisión singular concreta, calificable como un acto de voluntad sustancialmente autónomo del dolo global inicial. Se dificulta así de forma muy notable la posibilidad de apreciar un dolo global o de conjunto que abarque las distintas acciones típicas que integran la unidad propia de la acción por continuación, a no ser que concurra cierta conexión temporal que engarce y potencie el nexo de continuidad exigible para la unidad jurídica inherente al delito continuado”.

En definitiva, la jurisprudencia del Tribunal Supremo sostiene de manera reiterada que los delitos contra la Hacienda Pública no pueden ser delitos continuados. Y los fundamentos que sustentan su calificación son dos:

- (i) Existe un criterio de estanqueidad, donde los hechos típicos se presentan como estancos. Cada periodo impositivo es distinto del anterior y del subsiguiente. Y, por tanto, ni pueden adicionarse otros impuestos distintos entre sí, ni cabe conformar la cantidad con defraudaciones de distinta anualidad.
- (ii) El delito continuado exige cierta conexión temporal, especialmente con relación al elemento subjetivo³⁵. Y sería ilógico que pudiera establecerse una continuidad delictiva respecto a periodos de tributación largos, como el año, pues la esencia de la continuidad radica en la proximidad temporal de las defraudaciones tributarias.

De esta manera, la imposibilidad conceptual de calificar un delito contra la Hacienda Pública se fundamenta en el principio de estanqueidad e incomunicabilidad de los periodos y ejercicios tributarios, unido a la necesidad conceptual de una proximidad de las acciones en el delito continuado. Si una persona o entidad comete dos delitos contra la Hacienda Pública en los años XX y XX+1 por el mismo impuesto (por ejemplo, Impuesto sobre Sociedades), habrá dos delitos, dos penas que se acumularán y una prescripción autónoma. Nos encontraremos ante lo que se denomina penalmente como concurso real, donde varias acciones independientes de un sujeto dan lugar a varios delitos que son juzgados en el mismo proceso. Ello implicará una acumulación de penas (imposición de todas las penas para su cumplimiento simultáneo o sucesivo) donde existen solo dos límites; la pena máxima no puede superar un determinado número de años (20 años en situaciones normales y 25, 30 o 40 años en casos excepcionales); y la penal final tras la acu-

³⁵ Con relación al dolo en la continuidad delictiva es necesario hacer mención al voto particular del magistrado don Alberto Jorge Barreiro en la Sentencia del Caso Messi (STS de 24 de mayo de 2017, sala de lo Penal, recurso núm. 1729/2016). A diferencia de los otros dos votos particulares, a los que posteriormente haremos mención, este magistrado aboga por la no continuidad delictiva por la falta del “elemento subjetivo propio de la continuidad delictiva”. En este caso, donde se está ante un supuesto en que se ha establecido una estrategia para defraudar a la Hacienda Pública española por un periodo de varios años, adoptando para ello un plan que se centra en la cesión de los derechos de imagen, “no puede admitirse que el plan preconcebido como estrategia para defraudar a la Hacienda Pública española durante varios años constituya el soporte sobre el que se asiente el elemento subjetivo del dolo propio de un delito continuado, desplazando así el concurso real de delitos”. La razón es que no se está ante un supuesto en que se diseñe un plan para ejecutar en fechas próximas o con una mínima vinculación temporal actos delictivos que se van eslabonando con el fin de generar un fraude a corto o medio plazo, sino ante un plan con el que se intenta defraudar a la Hacienda Pública durante varios años. Y no puede asumirse que “una conducta con ese distanciamiento en el tiempo y con una secuenciación de una decisión delictiva anual pueda encuadrarse desde una perspectiva subjetiva en el concepto de delito continuado”. Y tampoco cabe operar en “el caso con un dolo continuado basado en el aprovechamiento de la misma ocasión porque se está ante actos de voluntad o de decisión delictiva que se perpetran anualmente, esto es, con una dilación en el tiempo que no propicia hablar de la persistencia del elemento volitivo del plan inicial, ya que el acusado tiene tiempo durante tan extenso periodo para sedimentar una decisión distinta a la que le llevó a cometer la primera acción delictiva”. Termina afirmando que “en el ámbito del delito fiscal el sujeto activo formaliza cada año una declaración fiscal por IRPF y vuelve así a evidenciar ante el representante de la Administración su voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, con el consiguiente grave menoscabo del erario público mediante el que se atienden y satisfacen los intereses generales de la ciudadanía”.

mulación no puede superar el triple del tiempo por el que se imponga la más grave de las penas en que se haya incurrido (*vide* los artículos 73, 75 y 76 del CP).

De hecho, el TS ha negado la existencia de un delito continuado en el caso de pérdidas simuladas generadas en ejercicios anteriores que se iban a compensar posteriormente con beneficios futuros esperados y que la defensa entendía que eran un plan para defraudar al Erario Público³⁶. El Tribunal Supremo (sala de lo Penal) señala que no es posible aplicar la tesis del delito continuado (Sentencia de 14 de junio de 2018, recurso núm. 103/2017 -Caso Marbella-):

“Ello se debe, en primer lugar, a que no se está ante un supuesto en que se diseñe un plan para ejecutar en fechas próximas o con una mínima vinculación temporal actos delictivos que se van eslabonando con el fin de generar un fraude a corto o medio plazo, sino ante un plan con el que se intenta defraudar a la Hacienda Pública a medio/largo plazo. El proyecto se materializa anualmente con la declaración fiscal del impuesto de sociedades. De tal manera que de año en año se hace una declaración fiscal fraudulenta mediante la que se aparentan cuantiosas deudas inexistentes, declaración que lleva implícitos un acto de voluntad y una decisión delictiva que genera un fraude correspondiente a la cuantía del subtipo agravado en cada uno de los dos años fiscales.

Difícilmente puede asumirse que una conducta con ese distanciamiento en el tiempo y con una secuenciación de una decisión delictiva anual pueda encuadrarse desde una perspectiva subjetiva en el concepto de delito continuado. Pues, de entenderlo así, estaríamos acogiendo como delito continuado un supuesto en que la planificación delictiva para un periodo de varios años vendría a actuar como una especie de licencia para defraudar a largo plazo, reconvirtiendo varios delitos realizados por periodos anuales en un solo delito, aunque la pena imponible se fije en su mitad superior. Se generaría así de facto un ámbito temporal de impunidad para conductas proyectables a largo plazo que resultarían legitimadas por la existencia de un plan delictivo genérico inicial.

Este Tribunal ha venido aplicando la figura del delito continuado, en lo que atañe a la unidad de acción continuada, con no poca flexibilidad y laxitud. Ahora bien, no hasta el punto de operar con un concepto de acción por continuidad delictiva en unos términos tan extremos como los que se proponen en el escrito de recurso, máxime si se pondera la configuración del elemento objetivo del tipo penal en el caso concreto («estanqueidad» impositiva”).

Como puede verse, el Tribunal Supremo no niega que nos encontremos ante un plan con el que se intenta defraudar a la Hacienda Pública. Lo que parece afirmar es que ese plan, si es a medio o largo plazo, no cumple con los requisitos de proximidad temporal que requiere la calificación de delito continuado.

³⁶ Se alegaba por la defensa que “se está ante un supuesto en que se ha establecido una estrategia para defraudar a la Hacienda Pública española por un periodo de varios años, adoptando para ello un plan de generar con gran anticipación unas deudas aparentes a través de dos contratos simulados, con cuyo resultado ficticio consiguieron reducir sustancialmente el importe de los beneficios generados por la venta de los apartamentos de lujo del conjunto urbanístico URBANIZACIÓN000” (STS de 14 de junio de 2018, sala de lo Penal, recurso núm. 103/2017).

3.3.1. *Crítica a los inconvenientes técnicos para aplicar la tesis del delito continuado a los delitos contra la Hacienda Pública y los problemas vinculados a la prescripción*

La anterior construcción jurisprudencial no es, a nuestro juicio, sostenible con carácter general. El Tribunal Supremo extrapola una determinada construcción a cualquier supuesto de hecho, con independencia de cuál sea la naturaleza concreta del caso que se analice. De esta manera, parece que es la tipología del delito contra la Hacienda Pública la que automáticamente conlleva que no sea aplicable el delito continuado. Se trata de una construcción reduccionista que extiende la parte al todo. Y esa reducción ni está contemplada en el Código Penal, ni puede ser aceptada como regla general.

A nuestro parecer, ni el dogma de la estanqueidad ni el de proximidad temporal pueden suponer una barrera infranqueable para que ciertos supuestos sí quepan dentro del concepto de delito continuado. No es posible hacer un análisis penal desconectado de los caracteres especiales que tiene esta norma penal en blanco. La estanqueidad de ejercicios es una aproximación incompleta. Es un dogma que la propia LGT niega en el caso de que una determinada acción realizada en un ejercicio tenga efectos sobre otro distinto. El artículo 115.1 de la LGT permite la comprobación e investigación de cualquier tipo de acto, negocio, actividad que se hubiera producido en un ejercicio prescrito siempre que “hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido”³⁷. El artículo 68.9 señala que la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario, entendiéndose por “obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto”. El artículo 195 de la LGT determina que si primeramente se sanciona al contribuyente por acreditar de manera improcedente bases a compensar o cuotas a aplicar y, posteriormente, se sancionara al obligado tributario por dejar de ingresar como consecuencia de la compensación o deducción efectiva de esas partidas, las sanciones autónomas del artículo 195 serían deducibles de manera proporcional en las que se impongan posteriormente por la aplicación efectiva de la compensación o deducción. En definitiva, la pretendida estanqueidad de los períodos impositivos que fundamenta la imposibilidad conceptual de que pueda existir un delito continuado es una verdad que presenta fisuras; no se cumple en aquellos casos donde la acción que será la causa del delito fiscal afecta a otros períodos tributarios.

³⁷ SOTO BERNABEU (2016, pág. 257) señala en el ámbito tributario que no “hay que olvidarse que nos encontramos ante conductas fraudulentas que observadas individualmente ninguna de ellas es ilícita sino que lo ilícito es el conjunto de todas ellas, es decir, su resultado. Por ello resulta indispensable que para poder detectarlas se adopte una perspectiva temporal amplia que incluya lógicamente los efectos de tales negocios jurídicos. Para declarar el fraude de ley la Administración no debe comprobar únicamente los negocios en sí mismos considerados si no que requiere que los efectos que producen tales actos sean también analizados y esto puede conllevar que en ocasiones se traspase el plazo de prescripción de cuatro años fijado en el artículo 66 de la LGT”.

Y tampoco entendemos que la proximidad temporal sea un inconveniente definitivo. En el ejemplo que hemos manejado como muestra, donde una operación se produce en el ejercicio XX y donde la declaración se hace con arreglo al criterio del cobro en los ejercicios XX y XX+1, es difícil aceptar que el mero hecho de que se tribute en dos ejercicios suponga una fisura temporal insalvable. De hecho, en estos casos, el beneficio, la tributación, se fija íntegramente en el ejercicio XX. Y lo que se hace es que el pago de ese beneficio se difiere si opta por el contribuyente por el sistema de imputación con arreglo al criterio de caja. La norma tributaria deja al contribuyente un derecho de opción para imputar toda la renta en el ejercicio en que se produce la operación (XX) o bien en función de los cobros efectivos (XX y XX+1). Y bajo este marco legal, no es posible hablar de un plan a medio o largo plazo. No hay plan, solo existe una conducta que constituye una unidad material, con independencia de en qué ejercicio opte el contribuyente en declararla.

En definitiva, creemos que no es posible mantener inmutable el dogma de que el delito contra la Hacienda Pública no pueda ser un el delito continuado. En ciertos supuestos no vemos trabas dogmáticas y doctrinalmente existen voces que se posicionan a favor. De la Mata Barranco (2016, pág. 38) defiende que respecto “de delitos cometidos en períodos impositivos distintos o por distintos conceptos es costumbre afirmar, sobre todo jurisprudencialmente (así, la STS 1629/2010, de 10 de octubre en el caso Inverbroker), más que doctrinalmente, aunque también, que no cabe aceptar el delito continuado sino que hay que acudir al concurso real de delitos. Pero, básicamente, la única explicación que se da es la existencia de una regla específica de determinación de cuantías en el art. 305.2 a). Sin embargo, ésta afecta sólo a un año natural y a un tributo. Si existe un plan preconcebido no se acierta a entender por qué no ha de caber el delito continuado en el resto de supuestos, conforme prevé el art. 74 CP. Así lo acepta buena parte de la doctrina e incluso una jurisprudencia menor, ciertamente minoritarias ambas”³⁸. Especialmente crítico es Choclan Montalvo (2016, págs. 224 y ss) quien afirma que a menudo se ha negado lisa y simplemente la posibilidad de delito continuado “sin base dogmática alguna”. Y defiende que “no existen razones dogmáticas, ni limitaciones derivadas de la naturaleza del delito fiscal, para excluir la continuidad delictiva cuando a pesar de la constatación de diversas defraudaciones fiscales, concurren los presupuestos del artículo 74 del CP para la valoración jurídica unitaria” (pág. 225). Y, por tanto “no estando conceptualmente excluida la posibilidad de continuidad, debe verificarse en cada caso la concurrencia de los presupuestos objetivos y subjetivos del delito continuado, a los efectos de determinar si procede la valoración como hecho único de las plurales defraudaciones atribuibles al sujeto” (pág. 229)³⁹. Por tanto, habrá que apreciar la identidad del injusto de la acción, lesión del mismo bien jurídico y unidad de sujeto pasivo.

³⁸ En el ámbito tributario, también se ha mostrado a favor de la aplicación del delito continuado a los delitos contra la Hacienda Pública CARCELLER GARRIDO (2012).

³⁹ Defiende este autor que “la circunstancia de que la acción defraudatoria alcance a varios ejercicios fiscales (incluso todos los no prescritos), de modo que el hecho se haya realizado durante varios años, no es obstáculo para la continuidad, siempre que pueda establecerse una vinculación cronológica entre cada hecho individual” (CHOCLAN MONTALVO, 2016, pág. 229).

Y especialmente relevante sobre la posibilidad técnica de aplicar el delito continuado a los delitos contra la Hacienda Pública es la argumentación que se hace por el magistrado Luciano Varela Castro en el voto particular a la Sentencia de 24 de mayo de 2017 (Sala de lo Penal, recurso núm. 1729/2016 -Caso Messi-) y que posteriormente reiteró en la Sentencia de 14 de junio de 2018 (recurso núm. 103/2017 -Caso Marbella-). Señala este magistrado que:

- (i) No se puede negar de manera automática la regla del delito continuado al delito contra la Hacienda Pública, sino que debe atenderse a las “circunstancias específicas de cada caso”.
- (ii) No comparte la tesis de que el delito contra la Hacienda Pública tenga una “estructura específica difícilmente compatible con la continuidad delictiva”, en tanto desconoce “cual sea el perfil de esa estructura tan específico en el delito fiscal, al que se alude con tal argumento”.
- (iii) El hecho de que haya hechos imposables diferentes, en ejercicios distintos y con plazos de declaración distintos, no es un impedimento con relación a los delitos continuados cuando “la elusión de pago concierne al mismo tributo en diversos periodos impositivos”.
- (iv) La propia estructura de los tributos que o son periódicos (como es el caso del IRPF) o son de declaración periódica, asumen la lógica de la continuidad al permitir agregar los importes de los pagos eludidos que se omitieron dentro del marco temporal de un año natural.
- (v) Es algunos casos, no solamente puede decirse que se hizo “aprovechando idéntica ocasión” (art. 74.1 CP), sino que hizo aprovechando la “misma ocasión”. En otros casos, la “unidad del plan preconcebido al efecto es tan evidente que en realidad el mecanismo defraudador es también único, variando solamente los momentos de su utilización porque ésta se prolongó en el tiempo”.
- (vi) Tampoco existe el hipotético obstáculo representado por la pluralidad de deberes fiscales que impediría en algunas concepciones la continuidad, como ocurría en el caso de delitos contra la Hacienda Pública del mismo tributo (en este caso la Ley reguladora del IS).
- (vii) Por último, tampoco se puede compartir “que la distancia temporal entre las plurales acciones suponga necesariamente la exclusión la construcción jurídica (ficticia o no) del dolo continuado”⁴⁰. Así, cuando es el “plan preconcebido” el vínculo que conecta las acciones discontinuas la referencia al tiempo es totalmente secundaria. Apenas puede desempeñar otra función que la de servir de base para inferir la existencia o inexistencia del plan. Sin embargo, en el caso de que no se aplique la existencia de un plan único, sino que nos encontremos ante el supuesto de aprovechar “idéntica ocasión”, el elemento temporal no puede ser tan relativizado porque si el intervalo entre las acciones tiene duración excesivamente prolongada constituye un factor de difícil compatibilidad con la identidad entre una ocasión y otra. De esta manera, el “interprete” debe partir de la base

⁴⁰ El subrayado aparece en el propio texto de la Sentencia.

de que el artículo 74 del CP no ha “querido vincular expresamente los efectos de la regla penológica a una delimitada duración del intervalo entre las plurales voluntarias y sucesivas acciones. Por ello aquél no debe cronometrar tal duración con una finalidad que no sea la meramente instrumental, en el trance de valoración probatoria, de: a) justificar la certeza de que no ha mediado un plan que aglutine esas plurales voluntarias decisiones como vinculadas a la adopción del previo único propósito, b) justificar si el distanciamiento ha inferido a los diversos momentos una diversidad de características que impida considerar las ocasiones como idénticas”.

(viii) En la Sentencia del caso Marbella se conoce del supuesto de bases impositivas negativas simuladas generadas en ejercicios anteriores que se iban a compensar posteriormente con beneficios futuros esperados. El magistrado Luciano Varela Castro no duda en afirmar que “está fuera de la más mínima duda que las plurales autoliquidaciones fraudulentas del IS eran mera concreción del plan ya urdido conforme al cual las concretas dos operaciones son inescindible realización de su propia razón de ser y sin las cuales aquella simulación fraudulenta carecería del sentido que les da el contexto de la inequívoca estrategia delictiva de los acusados: eludir la debida contribución por el impuesto de sociedades, con independencia de que las reglas de devengo del tributo obligasen a imputar los efectos del fraude inicial en tres sucesivos ejercicios fiscales”.

A nuestro juicio, la construcción del magistrado don Luciano Valera es exquisita en términos hermenéuticos⁴¹. Es un análisis vinculado al “caso concreto” y que se aleja de situaciones reduccionistas. En el caso de las bases impositivas negativas, su construcción coincide con la naturaleza estrictamente tributaria de las bases impositivas negativas; éstas forman parte, con arreglo al artículo 10.1 de la LIS, del concepto de renta del propio ejercicio; la Administración tiene potestades de comprobar bases prescritas; la infracción del artículo 195 se conceptúa de carácter preparatorio. Naturalmente, entendemos que no todos los supuestos de bases impositivas negativas puede incardinarse en ese plan preconcebido que exige el delito continuado, sino que tendrá que hacerse caso por caso, en función del plan concreto objeto de instrucción.

⁴¹ En la Sentencia del Caso Messi (STS de 24 de mayo de 2017, sala de lo Penal, recurso núm. 1729/2016) hay otro voto particular del magistrado don Andrés Palomo del Arco, que si bien parte de la dificultad de que se presente en la práctica un supuesto de delito fiscal continuado, disiente del criterio de la mayoría en el caso enjuiciado, por lo que comparte “el criterio expresado en el otro voto particular emitido, sobre la procedencia de la aplicación del artículo 74; como en el mismo se expresa: a) Existe una pluralidad de hechos (tres) en principio constitutivos de sendos delitos ya que en los tres años fiscales (2007 a 2009) se eludió el pago de cuota por IRPF superior al mínimo típico mediante acciones fraudulentas que se han dejado descritas. b) No solamente puede decirse que se hizo «aprovechando idéntica ocasión». Se hizo aprovechando la «misma ocasión». c) La unidad del plan preconcebido al efecto es tan evidente que en realidad el mecanismo defraudador es también único, variando solamente los momentos de su utilización porque ésta se prolongó en el tiempo, pero ya sin necesidad de reiterar la constitución de los sujetos ficticios a los que sucesivamente se recurrió para «mantener» ocultos a Hacienda los sucesivos devengos constitutivos de las bases impositivas de sendos periodos impositivos. d) El deber fiscal violentado es siempre el mismo: el que deriva de la ley reguladora del IRPF. Y, en consecuencia el tipo penal cometido es el mismo por los tres hechos. e) El sujeto titular del derecho defraudado es el mismo: la Hacienda Española. f) También concurre la identidad de sujetos criminalmente responsables. g) No se produce solución de continuidad alguna entre las tres infracciones”.

De esta manera, entendemos que el supuesto que planteamos en este trabajo sí puede cumplir las condiciones objetivas para poder incardinarse dentro del delito continuado. Aunque habrá de examinarse caso por caso. Así, en el supuesto de que una acción se realizara y se agotara en el ejercicio XX, pero esa acción tiene efectos vinculados en ejercicios posteriores, no vemos inconveniente normativo para que el delito sí se califique como un delito continuado a efectos penales. En algunos supuestos, como el caso de las operaciones a plazos, creemos que la unidad esencial de la acción no es cuestionable. En otros, como las bases impositivas negativas que se compensarán en el futuro, se plantean más dudas por la naturaleza preparatoria de esta maniobra, y habría de examinarse caso por caso.

Ahora bien, el delito continuado, como hemos advertido anteriormente, tiene consecuencias en el ámbito de la penalidad, de la cosa juzgada y de la prescripción. Y el objeto de este trabajo se limita a la prescripción. En concreto, que el hecho consumado y producido en el ejercicio XX estuviera penalmente prescrito, pero no lo estuviera el ejercicio XX+1 donde se siguen produciendo efectos. La aplicación de la teoría del delito continuado haría que el ejercicio XX no prescribiera penalmente. Ahora bien, el planteamiento que hemos desarrollado es muy limitado; un solo hecho o negocio, realizado en un ejercicio prescrito, que sigue teniendo efectos en ejercicios no prescritos, y la causa del delito contra la Hacienda Pública en ese período no prescrito es, exclusivamente, ese hecho o negocio ya prescrito. Sin embargo, cuando nos encontramos ante tributos de declaración periódica donde el hecho imponible se compone de diversos actos que se integran en el tiempo, la aplicación del delito continuado a efectos de la prescripción plantea problemas. Cuando nos encontramos ante presupuestos complejos estaremos en presencia de una pluralidad de hechos que se integrarán en los distintos períodos impositivos, de tal manera que tanto en el año XX como en el XX+1 las operaciones que den lugar a la defraudación pueden ser distintas y solo una de esas operaciones sea la que produzca efectos en más de un ejercicio.

Así, y volviendo al ejemplo que hemos manejado, supongamos una venta realizada en escritura pública en el ejercicio XX donde en el precio de venta se oculta 1.000.000 € y cuyo resultado se imputa al 50% en el ejercicio XX y XX+1. Si la única causa del delito del ejercicio XX+1 fuera la acción del ejercicio XX sí cabría calificar el delito como continuado. Pero lo cierto es que por la naturaleza de los presupuestos de hecho de los tributos principales (IVA, IS, IRPF), en el ejercicio XX las causas del fraude no se tienen que limitar a una sola. Así, si en el ejercicio XX se descubrieran dos fraudes distintos, el de la acción cuyos resultados se extiende al ejercicio siguiente XX+1, pero también otro fraude que se agota en el mismo ejercicio XX (por ejemplo, una factura falsa), la aplicación de la tesis del delito continuado plantearía problemas difícilmente solubles desde el punto de vista de la prescripción. En dicho caso, solo una de las acciones puede enmarcarse dentro de un plan que culmina en el ejercicio XX+1, mientras que la otra actuación sería independiente y se agotaría en sí misma. Bajo este prisma, cabe preguntarse si, aun así, cabría aplicar la tesis del delito continuado, lo que supondría revivir una deuda en parte prescrita generada en el año XX (la acción autónoma). En este caso, los principios que justifican la prescripción penal deben llevar a que no fuera posible calificar el ejercicio XX como una unidad respecto del XX+1 y, por tanto, que no pudiera ser aplicable la tesis del delito continuado. En definitiva, la

aplicación de la tesis del delito continuado exigiría en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública que el hecho realizado en el ejercicio prescrito que diera lugar a este delito fuera único. En caso contrario, entendemos que prevalecería el carácter estanco de los distintos períodos.

3.4. Concurso ideal y concurso medial en los delitos contra la Hacienda Pública

El artículo 77 del Código Penal determina que:

“1. Lo dispuesto en los dos artículos anteriores no es aplicable en el caso de que un solo hecho constituya dos o más delitos, o cuando uno de ellos sea medio necesario para cometer el otro.

2. En el primer caso, se aplicará en su mitad superior la pena prevista para la infracción más grave, sin que pueda exceder de la que represente la suma de las que correspondería aplicar si se penaran separadamente las infracciones. Cuando la pena así computada exceda de este límite, se sancionarán las infracciones por separado”.

Tal y como ha señalado la doctrina el “art. 77 CP se presenta como una excepción a lo dispuesto en los arts. 75 y 76 CP. Y si estos dos preceptos se refieren a los llamados concursos reales de delitos, en los que un mismo autor comete dos o más delitos diferentes y debe cumplir acumuladamente la pena de todos ellos, el art. 77 CP contempla dos supuestos distintos, calificables de concurso ideal de delitos, el primero, y de concurso medial, el segundo, para los que prevé unas reglas específicas de penalidad”⁴².

- (i) El concurso ideal de delitos se fundamenta en la existencia de un “solo hecho”, que debe constituir dos o más delitos (art. 77.1 del CP), de manera que con un mismo hecho se atacan varios bienes jurídicos y se hace precisa la aplicación de diferentes normas penales, para que toda la conducta realizada pueda desvalorarse íntegramente. La consecuencia desde el punto de vista de la penalidad es que, conforme se dispone en el artículo 77.2 del CP, no se sumarán las penas de los distintos delitos que concurren sino que se aplicará únicamente la pena de la infracción más grave, en su mitad superior.
- (ii) En el concurso medial, no existe un solo hecho, sino que hay una pluralidad de ellos que suponen varios delitos, de forma que “uno de ellos sea medio necesario para cometer el otro” (art. 77.1 del CP). Desde el punto de vista de la pena, “se impondrá una pena superior a la que habría correspondido, en el caso concreto, por la infracción más grave, y que no podrá exceder de la suma de las penas concretas que hubieran sido impuestas separadamente por cada uno de los delitos” (art. 77.3 del CP). Aquí la penalidad es más severa que en el concurso ideal de delitos, lo que se explica porque en el concurso medial el condenado ha efectuado dos hechos diferentes y no sólo uno. Pero a la vez es más benigna que en un genuino concurso real de delitos, pues no se suman las penas de los delitos que constituyen los dos hechos punibles, y la razón de esta excepción radica en que estos dos hechos punibles aparecen con una fuerte ligazón, formando una cierta unidad,

⁴² Vide, por todos, CUBILLO LÓPEZ (2017, págs. 66-67).

en tanto que uno se comete como medio, y además como medio necesario para cometer el otro delito⁴³.

- (iii) En lo que atañe a la prescripción, el artículo 131.4 del CP determina que “En los supuestos de concurso de infracciones o de infracciones conexas, el plazo de prescripción será el que corresponda al delito más grave”. La norma es, por tanto, la misma para el concurso ideal o medial. La especialidad radica en que se “estima que el concurso ideal y medial conforman una unidad que impide la prescripción por separado” de forma que se impedirá que “pueda operar la prescripción respecto al delito que tiene menor plazo de prescripción” (Alcoy Pastor, 2015, págs. 300-301). Es decir, no se puede atender a la prescripción de cada delito individual, “sino a la prescripción por el conjunto de hechos que conforman el concurso de infracciones o la responsabilidad personal del sujeto en su conjunto, de forma que en un orden de aplicación la prescripción sería lo último en aplicarse y además aun cuando se castigaran por separado regiría para todas las infracciones el mayor plazo de prescripción” (Alcoy Pastor, 2015, págs. 305-306)⁴⁴.

El objeto de este trabajo es analizar el régimen de hechos acaecidos en ejercicios prescritos que producen efectos en años posteriores. El ejemplo que poníamos como referencia era el de una venta realizada en escritura pública donde se ocultaba 1.000.000 € en el precio y cuyo resultado se imputaba al 50% en los ejercicios XX y XX+1. En este caso, la acción mendaz de ocultación se produce en la escritura pública, y sus efectos vinculados a la declaración se producen durante los ejercicios XX y XX+1.

La especialidad de este supuesto es que hay un hecho primario (la venta en escritura pública donde se oculta el precio) y, posteriormente, la consumación del delito contra la Hacienda Pública que se produce con la falta de declaración completa cuando termina el período voluntario de

⁴³ CUBILLO LÓPEZ (2017, págs. 67-68). Señala este autor que “En consecuencia, el concurso medial es un tipo específico de concurso real de delitos, con una regla de penalidad excepcional, más benévola y justificada en la subordinación e intensa relación de los dos hechos punibles que lo componen. Pero por fuerte que sea esta relación, no desemboca en unidad, sino que sigue existiendo una pluralidad delictiva. Y la pluralidad de delitos enlazados es lo propio de todo caso de conexión. De hecho, cabe apreciar que todo concurso medial de delitos supone una conexión delictiva del art. 17.2.3º LECr, a la que hemos denominado conexión objetiva, instrumental e incluso medial, pues concurrirán dos delitos, en este caso cometidos por el mismo sujeto, con una relación entre ellos de medio a fin. Sin embargo, no sucede lo mismo a la inversa, pues no toda conexión objetiva o instrumental determinará un concurso medial de delitos”.

⁴⁴ En la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de julio de 2015 (Sentencia 452/2015) se señalaba que: “Esta Sala ha entendido, STS nº 006/2013, de 7 de enero de 2014 (RJ 2014, 539), que «en los supuestos de concurso medial el plazo de prescripción del conjunto delictivo será el que corresponda al delito más grave». Pero la apreciación de los distintos delitos imputados a una persona como una unidad material no se limita a los efectos de la prescripción, a los casos de concurso ideal o medial, sino que alcanza a otros supuestos en los que los distintos delitos se relacionan constituyendo una unidad delictiva cohesionada materialmente, como ocurre cuando un delito es un medio para ocultar o agotar otro, supuestos en los que no se aprecian los fundamentos de la prescripción para llegar a acordarla separadamente para alguno de los delitos integrados en aquella unidad. De forma más amplia se formulaba en la STS nº 1444/2003, de 6 de noviembre, en la que se decía que «cuando de infracciones especialmente vinculadas se trata,(...), no cabe apreciar la prescripción autónoma de alguna de las infracciones enjuiciadas aplicando plazos de prescripción diferenciados por paralización del procedimiento (STS de 29 de julio de 1998, 12 de mayo y 21 de diciembre de 1999, 14 febrero 2000 o 3 de julio de 2002, SS 31 de octubre de 2002, núm. 1798/2002)»”.

pago en los años XX y XX+1. El concurso de carácter ideal parte de la existencia de un solo hecho que constituye más de un delito (si una persona es detenida por un policía y responde con un puñetazo que rompe la nariz al agente: con el mismo hecho se efectúa un ataque a su integridad física y un atentado a la autoridad). El concurso medial exige que haya varios hechos que dan lugar a varios delitos donde uno es un medio necesario para cometer el otro (una empresa falsifica la firma del presidente en varios cheques y los ingresa en su cuenta, realiza dos hechos distintos y separables, la falsificación y el ingreso). Como puede comprobarse, el concurso medial y el concurso ideal parecen tener un difícil encaje en nuestro supuesto de hecho, que tiene dos características específicas. En primer lugar, la tipología delictiva es única -delito contra la Hacienda Pública- y solo aparecen dos delitos por la forma en que se construye el delito -por año, cuota, y tributo-. En segundo lugar, el hecho es único en su origen -cuando se defrauda en la escritura- pero la consumación se produce en dos momentos/hechos distintos -en el año XX y el XX+1-. Con esta idiosincrasia ¿podría mantenerse que nos encontramos ante un concurso medial o ideal?

Entendemos que no es posible mantener un concurso medial. El hecho principal es único, y es el que se produce en origen, con independencia de que sea necesaria la declaración para la consumación en cada ejercicio. Y no se puede defender que uno sea un “medio necesario para cometer el otro”, sino que la consumación que se produce en el año XX+1 es la *consecuencia* del hecho acontecido en primera instancia. Es decir, el primer hecho no es un medio para realizar el segundo, sino éste es la consecuencia de aquél.

Sin embargo, menos problemas teóricos parecen existir para afirmar que nos encontramos ante un concurso ideal, en tanto el hecho que da lugar al origen del delito es uno, el mismo en ambos casos, aunque la consumación exija dos actuaciones distintas en la declaración de los dos ejercicios (XX y XX+1). Si bien es cierto que no existen diversos bienes jurídicos objetos de protección ni es necesaria la aplicación de diferentes preceptos penales, como es lo normal en estos delitos, no es menos cierto que el texto legal se limita a exigir que haya un “solo hecho constituya dos o más delitos”. Y entendemos que el supuesto aquí planteado podría cumplir tal requisito. A estos efectos, podemos hacer referencia a los fundamentos sobre la prescripción en el caso de concursos materiales antes de la reforma del Código Penal. Por todas, la STS de 29 de noviembre de 2006 (sala de lo Penal, recurso núm. 796/2006) determinaba que:

“La jurisprudencia del TS establece que en los supuestos de enjuiciamiento de un comportamiento delictivo complejo que constituye una unidad delictiva íntimamente cohesionada de modo material, se plantea el problema de la prescripción separada, que puede conducir al resultado absurdo del enjuiciamiento aislado de una parcela de la realidad delictiva prescindiendo de aquélla que se estima previamente prescrita y que resulta imprescindible para la comprensión, enjuiciamiento y sanción de un comportamiento delictivo unitario. Acudiendo para la resolución de esta cuestión a los fundamentos procesales y especialmente a los materiales del propio instituto de la prescripción que se interpreta, la doctrina del TS, estima que en estos supuestos la unidad delictiva prescribe de modo conjunto de modo que no cabe apreciar la prescripción aislada del delito instrumental mientras no prescriba el delito más grave o principal. Y ello porque no concurren los fundamentos en que se apoya la prescripción pues ni el transcurso del tiempo puede excluir la necesidad de aplicación de la pe-

na para un único segmento subordinado de la conducta cuando subsiste para la acción delictiva principal, tanto si se contempla desde la perspectiva de la retribución como de la prevención general o especial, ni, por otro lado, en el ámbito procesal, puede mantenerse la subsistencia de dificultades probatorias suscitadas por el transcurso del tiempo que sólo afecten a un segmento de la acción y no a la conducta delictiva en su conjunto (STS de 6 de mayo de 2004)”.

Y, es, precisamente, lo que acontece en el presupuesto de hecho objeto de este estudio; no entender que ambos delitos contra la Hacienda Pública prescriben a la vez supondría un “resultado absurdo del enjuiciamiento aislado de una parcela de la realidad delictiva prescindiendo de aquélla que se estimase previamente prescrita y que resulta imprescindible para la comprensión, enjuiciamiento y sanción de un comportamiento delictivo unitario”. Por tanto, entendemos que no existen inconvenientes teóricos para que pudiera existir un concurso ideal.

Ahora bien, la calificación de nuestro supuesto como concurso ideal abre la cuestión de la prescripción, en tanto se vincula a la existencia del delito más grave. El artículo 131.4 determina que “En los supuestos de concurso de infracciones o de infracciones conexas, el plazo de prescripción será el que corresponda al delito más grave”. En nuestro caso, conceptualmente se trata del mismo delito -delito contra la Hacienda Pública- y pero en distintos ejercicios, por lo que la diferencia en la penalidad estaría en la cuantía de la multa, en tanto es proporcional (del tanto al séxtuplo) a la cuantía defraudada⁴⁵. Sin embargo, a efectos de prescripción, la gravedad de ambos ejercicios es la misma. Habrá que acudir, por tanto, a un criterio ajeno a la gravedad del delito. Y, en este caso, entendemos que se debe acudir a la realización del hecho concreto que da lugar a ambos delitos contra la Hacienda Pública, que es el momento que da coherencia a la unidad de acción y al concurso ideal. Nos encontramos ante un hecho o acción que tienen efectos continuados. Y para fijar el momento de la prescripción no sería suficiente, en este caso, la tesis del resultado, por lo que debería acudirse a la teoría de la acción; el momento de la comisión sería aquel en el que se realiza la acción o en el momento en que se debería haber realizado la acción. Por tanto, si el plazo de prescripción del ejercicio XX hubiera excedido de los 5 años y no lo hubiera hecho en el caso del ejercicio XX+1, la prescripción del ejercicio XX absorbería la de este último ejercicio y, por tanto, también prescribiría. Esta tesis, sin embargo, no es acogida por la AP de Madrid (sección 4ª), quien, en su Sentencia de 16 de junio de 2017 (recurso de apelación 731/2017) conoce de un supuesto donde “La consecuencia que tendría la aplicación de la jurisprudencia citada al caso de autos sería la de que todos los delitos imputados en la querrela habrían prescrito, inclusive los referidos al ejercicio fiscal de 2010, por ser delitos conexos en relación de subordinación, por ser meras consecuencias de los delitos principales referidos al ejercicio fiscal del año 2009, que arrastrarían a los posteriores, aunque éstos, autónomamente considerados, no hubieran prescrito. Por tanto, tal conexidad conllevaría la prescripción de todos los delitos, ya que los posteriores parten precisamente de las mismas operaciones y por tanto aquellas son causa de las ulteriores y en consecuencia más graves, por lo que la vinculación o subordinación de unas operaciones a las precedentes abocaría a la misma suerte” (antecedente

⁴⁵ Sí es conceptualmente posible que hubiera un delito más grave en el caso de entrar en juego en un año el tipo agravado del artículo 305bis (que prescribe a las 10 años) y en otro caso el del tipo del artículo 305 (a los 5 años).

quinto) y donde falla que “En definitiva, la conexidad procesal tiene una sola consecuencia: los diversos hechos enjuiciados en este caso pueden serlo en un mismo proceso (art. 17 LECrim) pero nunca tiene como efecto el pretendido por el apelante; esto es, que la prescripción de la responsabilidad penal por hechos consumados en 2010 se extienda a otros hechos semejantes consumados en 2011 aunque hayan sido denunciados e iniciada su investigación en 2015, con identificación subjetiva de los apelantes; esto es, antes del transcurso del plazo de 5 años que conlleva la extinción de su responsabilidad criminal por prescripción”. Como puede verse, la tesis de la AP de Madrid para negar el concurso ideal se fundamenta en que se trata de hechos semejantes.

Pero, al igual que señalábamos con relación al delito continuado, el objeto de este estudio se vincula a la prescripción. Y, bajo el supuesto de concurso ideal donde la prescripción del hecho producido en el ejercicio XX llevara aparejada la prescripción de sus efectos en el XX+1, los problemas se plantean al obviar la naturaleza compleja del delito contra la Hacienda Pública. El concurso ideal exige que haya un solo hecho. Y los principales tributos se componen de presupuestos de hecho complejos, de tal manera que la obligación la componen una pluralidad de hechos reunidos que constituyen una unidad ideológica objetiva. Por tanto, en un tributo complejo la defraudación de una cuantía por encima de los 120.000 € puede tener varias causas distintas. Así, si en el ejercicio XX+1 se descubrieran dos fraudes distintos, el de la acción cuyos efectos provienen del ejercicio previo prescrito (XX), pero también otro fraude que se agota en el mismo ejercicio XX+1 (por ejemplo, una factura falsa), la aplicación de la tesis del concurso ideal plantearía consecuencias difícilmente aceptables desde el punto de vista de la prescripción. El concurso ideal exige que haya un solo hecho que dé lugar a dos delitos. Pero si el posible fraude contra la Hacienda Pública del ejercicio XX+1 estuviera compuesto por más de un hecho, la aplicación del concurso ideal no sería posible. Bajo este prisma, la prescripción del ejercicio XX no tendría que alcanzar a la del ejercicio XX+1, en tanto en lo que afecta a la factura falsa no sería aplicable ninguna regla de prescripción especial. Por tanto, la tesis del concurso ideal solo sería aplicable si la deuda tributaria que origina el delito contra la Hacienda Pública en el ejercicio XX+1 se fundamenta, exclusivamente, en el hecho o acción del ejercicio XX, lo que limita su aplicación de una manera muy significativa.

4 EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA COMO DELITO ESTANCO Y EL TRATAMIENTO DE LOS HECHOS PRESCRITOS QUE TIENEN EFECTOS EN EJERCICIOS NO PRESCRITOS

El supuesto de hecho que estamos analizando, una acción o hecho cometido en un ejercicio del que ha pasado el plazo de prescripción penal, pero que no se agota en sí mismo sino que sigue teniendo efectos en otros posteriores (no prescritos penalmente) plantea problemas vinculados a la prescripción. La solución desde los parámetros de los delitos continuados (el ejercicio inicial no prescribiría hasta que prescribiera el último acto) o como concurso ideal (el ejercicio final sí podría prescribir con el mismo plazo que aquél en el que se realizó la acción), a pesar de que a nuestro juicio sería sostenible en ciertos supuestos muy determinados, no parece que fuera a prosperar judicialmente. Lo normal es que los juzgadores aplicarán los cánones reduccionistas del Tribunal Supremo sobre la prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública y, por tanto,

la instrucción y el juicio se fundamenten en la hipótesis de delitos estancos y autónomos, donde cada uno prescribiría de manera independiente. Es decir, nos encontraríamos ante el “resultado absurdo del enjuiciamiento aislado de una parcela de la realidad delictiva prescindiendo de aquélla que se estimase previamente prescrita y que resulta imprescindible para la comprensión, enjuiciamiento y sanción de un comportamiento delictivo unitario” (STS de 29 de noviembre de 2006, sala de lo Penal, recurso núm. 796/2006).

Si el delito continuado y el concurso ideal no se consideran soluciones apropiadas al constituirse la estanqueidad de los periodos y la falta de proximidad temporal como algo infranqueable, lo que parece difícilmente cuestionable es que el resultado da lugar al absurdo material y procesal de que en una unidad de comportamiento el hecho principal está prescrito y no se puede juzgar, pero sí pueda haber una condena en un ejercicio posterior como consecuencia de los efectos de ese hecho prescrito. Y la cuestión es si puede condenarse por un delito contra la Hacienda Pública en un ejercicio no prescrito cuando el hecho, acto o negocio que ocasiona directamente el mismo se consumó en un ejercicio prescrito. Como advertimos anteriormente, en el ámbito administrativo, la LGT ha regulado un régimen para que la Administración pueda calificar y cuantificar hechos y actos consumados en ejercicios prescritos a los efectos de determinar la tributación de los ejercicios no prescritos. Pero, como señalamos, el hecho de que el delito contra la Hacienda Pública sea una norma penal en blanco conlleva que la defraudación que se pueda producir se fija con arreglo a la normativa tributaria. Pero no supone que los criterios de la prescripción tributaria sean aplicables en sede penal, en tanto la norma penal en blanco no alcanza al instituto de la prescripción. En el ámbito penal, la prescripción es una figura de carácter material, que se rige por los mismos cánones con independencia del tipo delictual ante el que nos encontremos. Y para analizar la cuestión que planteamos en este trabajo solo cabe acudir a los principios informadores del Derecho penal.

4.1. La naturaleza del delito contra la Hacienda Pública

El delito fiscal es un delito de defraudación. El mero impago no constituye delito. Sí lo es no pagar mediante una declaración fraudulenta. Tiene que haber una maniobra defraudatoria, por acción u omisión, falseando u ocultando, que no permita a la Hacienda conocer la situación concreta que obliga a tributar. Es, además, un delito doloso y no culposo, donde no basta la mera negligencia. Como señala la STS (sala de lo Penal) de 20 de junio de 2006 (recurso núm. 473/2005), “Para que se produzca la conducta tipificada en el artículo 305 del Código Penal, no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto el delito de defraudación tributaria (STS 28/6/1991, 20/11/1991, 31 de mayo de 1993) requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes”⁴⁶. Nos

⁴⁶ Como advierte la STS de 2 de octubre de 2019 (sala de lo Penal, recurso núm. 708/2018) “La defraudación es un elemento de la tipicidad respecto a la que hemos dicho que se integra cuando en orden a la determinación del elemento subjetivo del injusto (dolo del autor) «declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del

encontramos ante un delito de naturaleza pluriofensiva, difusa, colectiva o metaindividual⁴⁷. Se trata, además, de un delito donde quién determina la cuota concreta defraudada, cuantificando y calificando, es el juez penal y no la Administración⁴⁸.

Por tanto, para que exista un delito contra la Hacienda Pública debe determinarse por el juez penal una cantidad no ingresada superior de 120.000 euros, durante el año natural, por un mismo tributo, y que sea, a su vez, consecuencia de la actitud mendaz y dolosa. Ese importe defraudado de más de 120.000 euros se constituye en una condición objetiva de punibilidad. En una situación como la que es objeto de este trabajo, hechos acaecidos en ejercicios prescritos y que producen efectos en no prescritos, la cuestión es determinar cuándo se produce el engaño o la maniobra defraudatoria ¿Con la realización efectiva del negocio o acto que da lugar al fraude? ¿O cuando se consuma con la declaración en cada uno de los ejercicios?⁴⁹. Si se entendiera que el dolo solo podría valorarse en la comisión del acto o hecho inicial (que es cuando se produce la ocultación mendaz de los hechos o datos), no podría procederse por delito contra la Hacienda Pública en ejercicios posteriores por no producirse el elemento esencial de este delito; el dolo⁵⁰.

impuesto comete el delito» (STS 801/2008 de 26 de noviembre) y concurrirá cuando «se aporten a la declaración del impuesto datos mendaces, susceptibles de ocultar o enmascarar la realidad» (STS 523/2015, de 5 de octubre), incluyéndose supuestos de dolo eventual (STS 817/2010, de 30 de septiembre). En el delito de defraudación tributaria se exige la ocultación de ingresos como medio para eludir el pago de impuestos no bastando el mero impago.

Por tanto, el concepto de defraudación está vinculado a actuaciones de ocultación o alteración de datos de obligatoria comunicación. En ese mismo sentido el artículo 1 del Acuerdo del Consejo de 26/07/1995, que aprobó el Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, establece que en materia de ingresos, será constitutivo de fraude «cualquier acción u omisión intencionada relativa a la utilización o a la presentación de declaraciones o de documentos falsos, inexactos o incompletos, que tengan por efecto la disminución ilegal de los recursos del presupuesto general de las Comunidades Europeas o de los presupuestos administrados por las Comunidades Europeas o por su cuenta» Sentencia 564/2018, de 19 de noviembre”.

⁴⁷ Vide, por todos, el Auto de la AP de Palma de Mallorca de 29 de enero de 2016 (recurso 58/2015, Caso Noos) donde se hace un análisis detallado del bien jurídico protegido con jurisprudencia del TS.

⁴⁸ La STS (sala de lo Penal) de 6 de octubre 2006 (recurso núm. 702/2005) advierte que “La descripción típica del art. 349 del C. Penal de 1973 (ahora 305 CP) es indudable que encierra una norma penal en blanco implícita, al contemplar múltiples elementos normativos tributarios, y será al campo administrativo al que debemos recurrir para completar el injusto típico con los pertinentes conceptos (art. 7 LECr.), como la determinación de la deuda tributaria, su cuantificación, etc. pero en última instancia el juez penal, en lo atinente a la valoración probatoria, principios procesales, presunciones procesales y demás cuestiones estrictamente materiales, debe quedar sometido al derecho penal como regulación sustantiva esencial, siempre regido por el principio de presunción de inocencia”.

⁴⁹ Por llevar la situación al extremo. Imaginemos que hace más de 20 años una entidad mercantil manipula el precio de adquisición de un bien, aumentando el importe de manera ficticia en 1.000.000 €. Y se enajena dicho inmueble pasado dicho tiempo, siendo el administrador otra persona totalmente distinta y que desconocía lo que aconteció en su día, produciendo un beneficio menor en 1.000.000 € que da lugar a una cuota superior a la exigida para delito contra la Hacienda Pública ¿Sería posible afirmar que la conducta mendaz se produce con la declaración de la venta? ¿Puede exigirse al administrador actual que se vaya 20 años atrás e investigue cómo se calificó y cuantificó la operación en origen?

⁵⁰ LOZANO SERRANO (2014) señala que en el caso de compensación de bases, cuotas o deducciones que esas “partidas son resultado de una obligación anterior que, si fue mal determinada por el contribuyente, fue entonces cuando produjo el daño o lesión al crédito tributario de aquel año, siendo también entonces cuando la Administración contaba con la acción para defenderlo, pudiendo haber iniciado las correspondientes actuaciones desde la finalización del período de

Si se entiende, por el contrario, que el dolo se produce con cada declaración, la solución podría ser distinta. La STS (sala de lo Penal), de 24 de mayo de 2017 (recurso núm. 1729/2016) no duda en señalar que “En cambio, en el ámbito del delito fiscal el sujeto activo formaliza cada año una declaración fiscal y vuelve así a evidenciar ante el representante de la Administración su voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, con el consiguiente grave menoscabo del erario público mediante el que se atienden y satisfacen los intereses generales de la ciudadanía”. Ahora bien, frente a este aserto, no hay que olvidar que el TS ha señalado de manera reiterada con relación al delito continuado que se produce un dolo unitario que no se renueva en cada acto⁵¹. Y el Tribunal Supremo no ha negado la existencia de ese dolo unitario en el delito contra la Hacienda Pública, lo que ha rebatido es que el mismo pueda dar lugar a un delito continuado. Y en el supuesto que estamos analizando es indudable que existe una unidad, con independencia de las consecuencias que esa unidad pueda tener en Derecho penal.

4.2. Los fundamentos y la naturaleza de la prescripción en el Derecho penal

La regulación de la prescripción en la normativa penal es ciertamente escueta. El Código Penal se limita a señalar que la “responsabilidad criminal se extingue... Por la prescripción del delito” (art. 130.1.6). Los fundamentos y la naturaleza de la prescripción penal son cuestiones de difícil aprensión y que no pueden abordarse desde un solo punto de vista, sino que son muchas las razones y perspectivas que parecen alumbrar su régimen jurídico. En el estudio de ALCOY PASTOR (2015) se recogen, con cita de otros autores, los distintos argumentos y razones que justifican su existencia y determinan cuál es su fundamento múltiple⁵². Por lo que interesa a este trabajo, es necesario reseñar lo siguiente en lo que se refiere a la prescripción de los delitos:

- (i) En lo que afecta a su declaración, si la prescripción “se constata una vez ya iniciado el Juicio Oral o tras la sentencia firme procederá la sentencia absolutoria, mientras que si se produce antes del Juicio procederá el auto de libre sobreseimiento, mientras que si se produce antes del procedimiento y se constata corresponderá o no iniciar las actuaciones o en caso de que se hayan iniciado el auto de inadmisión de denuncia o querella” (pág.

declaración, aun no habiendo sido declarada, pues en lo tributario no es aplicable el principio civil *in illiquidis non fit praescriptio*”.

⁵¹ Por todas, la STS (sala de lo Penal) de 12 de noviembre de 2013 (recurso núm. 10038/2013) advierte que “como señalan las SSTs. 2.2.98 y 25.5.99 , «si de los hechos que se declaran probados surge una homogeneidad de actos que responden a un único fin o plan del autor, difícilmente aislables unos de otros, surgiendo un dolo unitario y no renovado en cada acto, cuya meta se trata de conseguir a través de esa progresión de actos, si está construyendo la unidad objetiva y subjetiva que jurídicamente se realiza a través de la continuidad delictiva»”.

⁵² Advierte este autor de las dificultades de encontrar una construcción unitaria. Así (ALCOY PASTOR, 2015, pág. 149) señala que la “prescripción bajo la simple condición del lapso temporal viene a «recoger» como causa de extinción de la responsabilidad penal una multitud de cuestiones (procesales y materiales) que presentan y afloran con una característica común: el paso de lapsos predeterminados de tiempo sin actividad judicial. Dicha característica en realidad es un método de agrupar amplísimas situaciones que responden a motivos muy dispares, y ello explica la dificultad de encontrar una fundamentación adecuada y por otra el hecho de que las diversas teorías fundamentadoras de la prescripción puedan aportar justificaciones particulares o visiones parciales que sin embargo nunca acaban de resultar totalmente satisfactorias”.

74). De esta manera, cuando “se declara la prescripción de la infracción lo único que viene a afirmarse es que se desconoce si el acusado ha tenido o no responsabilidad, pues aunque así fuera esta se habría extinguido, por lo que en todo caso procede la absolución”. Es decir, en lo que afecta a sujeto de la prescripción no es culpable, sino un posible culpable al no existir sentencia firme (pág. 114).

- (ii) Uno de los fundamentos esenciales se vincula a las dificultades probatorias, de tal manera que según transcurre el paso del tiempo aumentan las dificultades de prueba y se incurre en el peligro de dictar una sentencia errónea. Esa dificultad afecta a todas las pruebas, las de cargo o descargo, de tal manera que “Cuando el conocimiento del delito o su persecución procesal llegan tarde quizá sea posible obtener algunas pruebas sólidas pero lo que ya nunca sabremos es qué pruebas de igual o distinto signo incriminatorio han desaparecido, ya sea sobre los elementos esenciales del tipo penal como elementos relativos a la aplicación de las circunstancias de los sujetos implicados” (pág. 94). Y especialmente porque se perjudican las pruebas de descargo, de tal manera que la “tardanza en acusar a un inocente es la mejor forma de causarle una auténtica indefensión, por las graves dificultades para poder articular prueba” (pág. 96)⁵³.
- (iii) Otro de los fundamentos de la prescripción descansa en el principio de seguridad jurídica⁵⁴. Citando al profesor Banacloche Palao, se defiende que “El único fundamento legítimo de la prescripción de los ilícitos penales – y cualquier otro que se esgrima puede poner en entredicho la justicia de la institución- es el de la protección de la seguridad jurídica de los justiciables, conseguida al evitar que se celebren procesos que no gozan ya de las mínimas garantías que permiten dictar una sentencia justa y eficaz”, de tal manera que pasado un determinado tiempo existe “la dificultad de encontrar elementos que permitan reconstruir lo sucedido y formar una mínima convicción al juzgador” por lo que “la imposibilidad de dar una respuesta adecuada (...) es lo que justifica la creación de la figura de la prescripción” (pág. 107)⁵⁵.

⁵³ Como se advierte en la Sentencia del Tribunal Supremo (sala de lo Penal) de 6 de julio de 2015 (recurso núm. 122/2015), la prescripción tiene diversas razones de política criminal y utilidad social entre las que se encuentran “el aquietamiento que el transcurso del tiempo produce en la conciencia ciudadana, la aminoración, cuando no eliminación, de la alarma social producida, el palidecimiento de la resonancia antijurídica del hecho ante el efecto invalidador del tiempo sobre los acontecimientos humanos, dificultades de acumulación y reproducción del material probatorio, y hasta grave impedimento en el acusado para hacer posible su justificación”.

⁵⁴ La Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) de 10 de mayo de 2007 (recurso núm. 62/2007) determina que “La institución de la prescripción, en general -se dice en la sentencia del TC 157/1990 de 18 de octubre de 1990-, encuentra su propia justificación constitucional en el principio de seguridad jurídica consagrado de manera expresa en el artículo 9.3 de la C.E., puesto que en la prescripción existe un equilibrio entre las exigencias de la seguridad jurídica y las de la justicia material, que ha de ceder a veces para permitir un adecuado desenvolvimiento de las relaciones jurídicas, desenvolvimiento que, en el ámbito del Derecho Penal, se completa y acentúa en el derecho fundamental a un proceso sin dilaciones indebidas (artículo 24.2 de la C.E.) y en los principios de orientación a la reeducación y reinserción social que el artículo 22.2 de la C.E. asigna a las penas privativas de libertad”.

⁵⁵ Sigue señalando ALCOY PASTOR (2015, pág. 112) con relación al principio de seguridad jurídica que el “procesamiento, y también en menor medida la posibilidad del mismo, además de la incertidumbre personal lo es también para la

De esta manera, cuando se pone el principio de seguridad jurídica como fundamento de la prescripción, se sitúa “el centro de la misma en el ámbito procesal, pues en realidad, más que declarar la extinción de la responsabilidad criminal, lo que supondría es declarar la imposibilidad de proseguir el proceso o ejecutar su resultado” (pág. 114).

- (iv) Otros fundamentos de la prescripción se han buscado en la presunción de inocencia, derecho a la tutela judicial efectiva y derecho a un proceso sin dilaciones indebidas. La prescripción supone que la “presunción de inocencia pasaría de ser una presunción iuris tantum que admite prueba en contrario a ser una presunción legal iuris et de iure por el transcurso de los plazos prescriptivos”, de tal manera que aporta un plus de garantía a la presunción de inocencia y al “derecho a ser considerado inocente mientras no se demuestre lo contrario, al no haber sido cuestionado en el plazo legal se transmuta en derecho ser declarado inocente” (pág. 115). La tutela judicial efectiva se ve vulnerada cuando hay una “paralización indefinida del proceso sin que se adopte ninguna resolución sobre el fondo ni avance verdaderamente el proceso” (pág. 117). Y en el caso de las dilaciones indebidas, se advierte que si “la Constitución prohíbe las dilaciones indebidas en cualquier jurisdicción, el derecho penal va más allá al otorgar efecto extintivo de la responsabilidad penal a todas las dilaciones, si bien, es de hacer notar que las dilaciones no son indeterminadas, sino preestablecidas legalmente por plazos concretos” (pág. 104)⁵⁶.
- (v) Con relación a la naturaleza de la prescripción (material/procesal), es necesario incidir en la vertiente procesal en tanto afecta, de manera especial, al objeto de este trabajo, vinculado a los delitos continuados. El artículo 131.4 del CP (“En los supuestos de concurso de infracciones o de infracciones conexas, el plazo de prescripción será el que corresponda al delito más grave”) fue introducido por la Ley Orgánica 5/2010. Y se trata de una aproximación con criterios procesales en tanto se modifica el plazo de prescripción de la infracción por cuestiones no materiales sino técnicas. Y, como hemos visto, la conexión penal que un hecho, acto o negocio acontecido en un ejercicio siga teniendo efectos en otros posteriores, ha sido resuelto por el Tribunal Supremo bajo el parámetro de la estancamiento de los ejercicios, de tal manera que el ejercicio inicial prescrito habrá extinguido la responsabilidad penal de ese ejercicio a todos los efectos.

Cuando la naturaleza de la prescripción se conceptúa como “un instituto de naturaleza procesal tendría plena acogida como una excepción o impedimento de procedibilidad” (pág. 175), es decir, se trataría de una condición de improcedibilidad que paraliza el ejer-

familia del reo y sus relaciones laborales y patrimoniales. Las medidas cautelares, embargos preventivos pueden desestabilizar el futuro del reo y su actitud de ahorro o inversión económica ante un futuro personal oscuro o sobre el que se cierne la incertidumbre. Esa situación no solo afecta al reo y su familia, sino también al de otras personas con intereses patrimoniales o relaciones jurídicas que puedan verse afectados (copropietarios, socios, clientes, proveedores etc.). En realidad, todos los bienes del imputado pueden hallarse sometidos a unas medidas cautelares que de prolongarse, sin que se divise su cese, produce una situación inmovilista”.

⁵⁶ Defiende ALCOY PASTOR (2015, págs. 104-105) que “el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas puede referirse tanto a las que se refieren al proceso iniciado como a las dilaciones que se constatan antes del inicio de un proceso debido y que han retrasado su inicio”.

cicio de la acción penal impidiendo su iniciación o prosecución. En consecuencia, prescribe la acción penal, y citando a Banacloche Palao, nos encontramos ante “una excepción procesal penal fundada en la existencia de un obstáculo que impide el normal desarrollo del juicio oral y el pronunciamiento de una sentencia justa” (pág. 178).

En definitiva, y como señala el TS (sala de lo Penal) en su Sentencia de 15 de enero de 2019 (recurso núm. 1385/2016):

“La prescripción penal, recuerda la STC 63/2005, es una institución de larga tradición histórica y generalmente aceptada, supone una autolimitación o renuncia del Estado al *ius puniendi* por el transcurso del tiempo, que encuentra también fundamentos en principios y valores constitucionales, pues toma en consideración la función de la pena y la situación del presunto inculpado, su derecho a que no se dilate indebidamente la situación que supone la virtual amenaza de una sanción penal; a lo que añadíamos que dicho instituto «en general, encuentra su propia justificación constitucional en el principio de seguridad jurídica», si bien, por tratarse de una institución de libre configuración legal, no cabe concluir que su establecimiento suponga una merma del derecho de acción de los acusadores (STEDH de 22 de octubre de 1996, caso *Stubbings*, § 46 y ss.), ni que las peculiaridades del régimen jurídico que el legislador decida adoptar -delitos a los que se refiere, plazos de prescripción, momento inicial de cómputo del plazo o causas de interrupción del mismo- afecten, en sí mismas consideradas, a derecho fundamental alguno de los acusados.

En definitiva, como afirman entre otras las SSTC 63/2005, de 14 de marzo o 79/2008, de 14 de julio lo que la existencia de la prescripción del delito supone es que éste tiene un plazo de vida, pasado el cual se extingue toda posibilidad de exigir responsabilidades por razón de su comisión. Pero también obedece a la propia esencia de la amenaza penal, que requiere ser actuada en forma seria, rápida y eficaz, a fin de lograr satisfacer las finalidades de prevención general y de prevención especial que se le atribuyen. Para lograr esa inmediatez no basta con la prohibición de dilaciones indebidas en el procedimiento, sino que el legislador penal ha acudido a un instrumento más conminatorio, por el que se constriñe a los órganos judiciales a iniciar el procedimiento dentro de un término previa y legalmente acotado o a olvidarlo para siempre”.

En definitiva, la prescripción penal, como toda la prescripción, tiene su fundamento último en principio de seguridad jurídica⁵⁷. Pero el régimen jurídico de la prescripción penal y tributaria ponderan distintos valores y principios constitucionales. El Tribunal Constitucional (Sentencia 147/1986 de 25 de noviembre) conviene en que “en el seno de la institución de la prescripción existe un equilibrio entre las exigencias de la seguridad jurídica y las de la justicia material, que a veces ha de ceder para dar paso a aquella y permitir un adecuado desenvolvimiento del tráfico jurídico”. En el ámbito tributario, el legislador ha querido otorgar a la justicia tributaria y al deber de contribuir prevalencia sobre la seguridad jurídica. En el ámbito penal, los principios constitucionales de presunción de inocencia, el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, el principio de legalidad, de tutela judicial efectiva, unido al de seguridad jurídica, hace que las consecuencias extintivas de la prescripción tengan una distinta modulación. Pero, desde luego, lo que no parecen tolerar es que se puedan calificar y cuantificar hechos consumados y terminados hace lus-

⁵⁷ LOZANO SERRANO (2014) advierte “No debe olvidarse, con más rango jurídico que lo anterior, que el fundamento de la prescripción, en el ámbito civil, en el tributario y en cualquier otro, es el principio constitucional de seguridad jurídica, asumido por la Ley cuando acoge el instituto y prevé unos plazos para que produzca su efecto. Ni tampoco que en la prescripción extintiva, lo que el instituto «sanciona» es la falta de diligencia del titular del derecho en su defensa, cuya legalidad no se discute, pero que se sacrifica por mor de la seguridad jurídica”.

tros y que los mismos pudieran tener consecuencias penales. En el ámbito de los delitos, la aplicación de los principios tributarios de legalidad y justicia tributaria frente a la seguridad jurídica, que nos llevaría a la imprescriptibilidad, supondría un sacrificio excesivo de los principios constitucionales penales.

4.3. Los límites en la instrucción penal y el juicio oral

Como hemos reiterado, lo que se plantea en este caso es que el ejercicio XX, que es donde se realizaría la acción o el hecho concreto de carácter doloso, estaría prescrito. Los efectos vinculados al ejercicio XX estarían prescritos. Y lo que no estaría prescrito son los efectos que se consolidan en el ejercicio XX+1. Pero para poder calificar y cuantificar el ejercicio XX+1 -no prescrito- es necesario poder analizar, comprobar, calificar y cuantificar los hechos y actos del ejercicio XX -sí prescrito penalmente-. En sede tributaria los tribunales y la LGT permiten que la Administración realice comprobaciones e investigaciones que “podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido” (art. 115.1 de la LGT). Sin embargo, incluso tributariamente se han puesto límites. Como señalamos en otro epígrafe de este trabajo, el artículo 66bis impone un límite decenal para investigar y comprobar “bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación”, y, pasado dicho período, las facultades de comprobación son meramente formales y muy limitadas.

En el ámbito penal lo cierto, sin embargo, es que no parece existir ningún límite para investigar y comprobar ejercicios prescritos. No prescribe la acción penal, sino el propio delito⁵⁸. Tal y como se advierte en la Circular de la Fiscalía General del Estado 4/2013, sobre las diligencias de investigación, éstas “deben tener por objeto unos hechos determinados. Si durante la investigación se pone de relieve la posibilidad de comisión de hechos distintos a los inicialmente investigados, procederá acodar la incoación de nuevas diligencias de investigación, salvo cuando se trate de hechos conexos que puedan ser abarcados por las diligencias iniciales sin merma de los princi-

⁵⁸ Técnicamente no prescribe la acción penal, sino la infracción. En la Sentencia del Tribunal Supremo (sala de lo Penal) de 16 julio de 2019 (recurso núm. 1129/2018) se señala que “Por su parte el Tribunal Constitucional en la sentencia 37/2010, de 19 de julio, que además invoca la nº 63/2005, de 14 de marzo y 29/2008, de 20 de febrero, nos dice que «Si el fin o fundamento de la prescripción en materia punitiva reside en la “autolimitación del Estado en la persecución de los delitos o faltas”, o, en otras palabras, si constituye “una renuncia o autolimitación del Estado al *ius puniendi*”, que tiene como efecto no la prescripción de la acción penal para perseguir la infracción punitiva, sino la de ésta misma, lógicamente, en supuestos como el que ahora nos ocupa, la determinación de las previsiones legales aplicables sobre la prescripción han de ser las correspondientes no al título de imputación, esto es, a la infracción penal que se imputa al acusado, inicialmente o a lo largo del procedimiento, sino a la infracción de la que resulta penalmente responsable, es decir, la infracción penal que hubiera cometido y por la que habría de ser condenado de no concurrir la prescripción como causa extintiva de la responsabilidad penal. De lo contrario, se haría recaer y soportar sobre la persona sometida a un proceso penal los plazos de prescripción correspondientes a una infracción penal que no habría cometido y de la que, por lo tanto, tampoco habría de ser responsable”.

pios de celeridad y eficacia”. Y concluye que “Debe en todo caso partirse de que quedan prohibidas las investigaciones generales sobre la conducta o actividades de una persona y las investigaciones prospectivas. No deben iniciarse unas diligencias de investigación sino en virtud de la noticia de la comisión de un hecho concreto que revista los caracteres de infracción penal”. De esta manera, ni siquiera el límite decenal establecido en el artículo 66bis tendría incidencia en sede de instrucción. En teoría, si se está instruyendo un delito contra la Hacienda Pública podría investigarse y comprobarse, sin ninguna cortapisa, cualquier cuestión pasada que tuviera incidencia en el delito objeto de investigación.

Ahora bien, la investigación e instrucción debe circunscribirse a unos hechos determinados que son los objetos de investigación, sin que quepan investigaciones prospectivas o generales sobre personas (derecho penal de autor). De esta manera, una vez que se está instruyendo un delito, los límites sólo vienen acotados por principios generales. Tal y como señala García-Panasco Morales (2016, págs. 80 y ss.) la finalidad fundamental de la instrucción es la de investigar los hechos que merecen ser juzgados en una segunda fase, lo que acontecerá cuando tengan apariencia de delito y puedan ser imputados a una persona concreta y determinada. Es decir, la instrucción tiene como finalidad última preparar el juicio oral y, por encima de todo, valorar si es posible evitar dicho juicio oral, de tal manera que desde el momento en que quedara desvirtuado el elemento objetivo o subjetivo de la imputación debería ponerse fin a la instrucción. Durante la instrucción, como actividad en la que se incorpora el material jurídico o fáctico que terminará con la apertura del juicio oral o el sobreseimiento, se procederá a investigar el hecho delictivo y las circunstancias en las que se cometió.

En definitiva, bajo ese marco general, durante la instrucción no existiría ningún límite ni impedimento normativo para investigar. La finalidad de la instrucción es, precisamente, valorar si debe o no abrirse juicio oral, y para dicha labor no existen límites más allá de la investigar y comprobar los hechos objeto de la investigación. Y en el caso de posibles delitos contra la Hacienda Pública por hechos o negocios realizados en ejercicios prescritos la investigación de estos tienen relación con la causa. Y, de la misma manera, podría abrirse el juicio oral donde se deberían practicar las pruebas pertinentes⁵⁹. No hay que olvidar que en el ámbito del Derecho penal la prescripción puede ser declarada en cualquier estado del proceso, incluso una vez celebrado el juicio oral o una vez dictada sentencia⁶⁰, por lo que se puede investigar hasta que finalmente se decreta la prescripción.

⁵⁹ Advierte GARCÍA-PANASCO MORALES (2016, pág. 99) que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina del Tribunal Constitucional “las diligencias practicadas en la fase de instrucción no constituyen auténticos medios de prueba, ya que, como regla general, el órgano judicial que dicte la sentencia ha de basar su decisión en las pruebas practicadas en la fase de juicio oral (SSTS 1244/2001, de 25 de junio y 1952/2001, de 14 de noviembre). De esta manera, el acto del juicio oral constituye la fase estelar y fundamental del proceso penal donde culminan las garantías de oralidad, publicidad, concentración, inmediación, igualdad y dualidad de partes, de forma que la convicción del Juez o Tribunal que ha de dictar sentencia se logre en contacto directo con los medios probatorios aportados a tal fin por las partes (SSTC 141/2001, de 18 de junio; y 57/2002, de 11 de marzo; con cita de la STC 31/1981, de 28 de julio)”.

⁶⁰ En la Sentencia del Tribunal Supremo (sala de lo Penal) de 16 julio de 2019 (recurso núm. 1129/2018) se advierte que “Sobre la prescripción tiene declarado esta Sala en numerosos precedentes -por todas SSTS 760/2014, de 20

El límite a las facultades para investigar en sede penal es de carácter material vinculado a su carácter instrumental respecto de un posible juicio oral. Si se entiende que no puede haber un delito contra la Hacienda Pública fundamentado por hechos prescritos que siguen teniendo efectos posteriormente, lo procedente sería, en virtud del derecho fundamental a un proceso sin dilaciones, que el juez de instructor evitara cualquier investigación y decretara el sobreseimiento⁶¹. Cualquier otra solución sería posicionarnos en un derecho penal de autor, lo que está proscrito en el Derecho penal. Desde este punto de vista, debería cerrarse *ab initio* cualquier investigación o comprobación en sede penal de hechos prescritos penalmente.

4.4. La imprescriptibilidad de las potestades de investigación tributarias frente al Derecho penal

Como señalamos en otra parte de este trabajo, el artículo 66bis había establecido un límite de diez años para calificar y cuantificar “bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación”. Pasado dicho límite, sus facultades mermaban para reducirse a cuestiones formales. Pero, para el resto de supuestos, no existía límite temporal alguno. Las potestades de la Administración eran ilimitadas en el tiempo. Teóricamente, esto suponía que podrían calificar y cuantificar una operación acontecida hace varios lustros que tuviera efectos en la actualidad. La consecuencia es que se puede liquidar en ejercicios no prescritos con base en correcciones que se hacen con relación a ejercicios prescritos, sin límite temporal. Admitir que en estos casos puede haber dolo, llevaría a considerar que es posible instruir hoy un delito contra la Hacienda Pública por hechos acontecidos en cualquier mo-

noviembre, 414/2015, de 6 julio, que presenta naturaleza sustantiva, de legalidad ordinaria y próxima al instituto de la caducidad, añadiendo que por responder a principios de orden público y de interés general puede ser proclamada de oficio en cualquier estado del proceso en que se manifieste con claridad la concurrencia de los requisitos que la definen y condicionan (SSTS 839/2002, de 6-5 ; 1224/2006, de 7-12; 25/2007, de 26-1; y 793/2011, de 8-7, 1048/2013, de 19.9) y no resulte imprescindible la práctica de prueba para adoptar una decisión sobre la cuestión planteada, siendo incluso factible en algunos supuestos, su aplicación después de celebrado el juicio oral y dictada sentencia, es decir, dentro del trámite del recurso casacional (SSTS. 1505/99 de 1.12, 1173/2000 de 30.6, 1132/2000 de 30.6, 420/2004 de 30.3, 1404/2004 de 30.11).”

⁶¹ Como señala el Tribunal Supremo (sala de lo Penal) en su Sentencia de 25 de abril de 2018 (recurso núm. 1524/2017) con relación a la instrucción, es necesario respetar el “derecho fundamental a un proceso sin dilaciones indebidas (art. 24.2 CE). Alargar un proceso de forma innecesaria es dilación no debida. Debe por ello permitirse al Instructor valorar esas causas de exención para no postergar innecesariamente la decisión del proceso y, sobre todo, la injusticia que supondría someter a una persona a un juicio oral, cuando se puede evidenciar ya que es penalmente irresponsable. «Criminalidad» a los efectos de los arts. 384 o 783 LECrim es algo más que «tipicidad objetiva». Por «criminalidad» hay que entender la existencia de un delito con todos sus elementos. Por tanto, el Instructor, en el momento de dictar o denegar el auto de procesamiento, se encuentra a estos efectos en idéntica posición que la Audiencia a la hora de dictar sentencia. La única variante es que al Instructor le basta la existencia de una probabilidad para decretar el procesamiento (o abrir el juicio oral, o decretar la conversión en abreviado -art. 779.1.4ª-), en tanto que la Audiencia para llegar a un pronunciamiento condenatorio necesitará certeza. En lo demás, la posición es idéntica. Si el Instructor aprecia la existencia de una causa de justificación (v.gr. ejercicio legítimo de la libertad de información), razones que pueden llevar a la inculpabilidad (error sobre la falsedad de la imputación o un error de tipo) o una excusa absoluta, deberá denegar el procesamiento o la apertura del juicio oral por no existir indicios de «criminalidad»”.

mento anterior en el tiempo, incluso muy alejados, por lo que la consecuencia sería la no prescripción penal de los hechos iniciales realizados de manera fraudulenta.

Sin embargo, dicha solución no parece aceptable en Derecho penal. El Tribunal Constitucional ha determinado en su Sentencia 157/1990, de 18 de octubre, que determinar “el régimen jurídico de la prescripción de las infracciones penales es algo que corresponde hacer al legislador, de acuerdo con los criterios de política criminal y de seguridad jurídica que considere idóneos en cada caso concreto, pero, dados los valores constitucionales en juego, sería cuestionable constitucionalmente un sistema jurídico penal que consagrara la imprescriptibilidad absoluta de los delitos y faltas”. Y, además, tal y como señala el TS (sala de lo Penal) en su Sentencia de 15 de enero de 2019 (recurso núm. 1385/2016) “los términos en los que el instituto de la prescripción penal venga regulado deben ser interpretados con particular rigor «en tanto que perjudiquen al reo» (SSTC 29/2008, de 20 de febrero, FFJJ 10 y 12, y37/2010, de 19 de julio, FJ 5)”.

4.5. Principios informadores de Derecho penal; el principio de intervención mínima y el principio de legalidad

Los denominados principios informadores o principios limitadores del ámbito penal constituyen los cauces legítimos en los que se puede ejercer el *ius puniendi* dentro del ordenamiento jurídico. Por lo que aquí interesa, es necesario hacer mención al principio de intervención mínima en su doble carácter⁶². El carácter subsidiario, que supone que el Derecho Penal solo intervendrá cuando la sociedad no pueda ser protegida por otros medios menos lesivos para los derechos individuales. Se trata de acudir solo al Derecho penal como último recurso, como una solución imperfecta al existir otros medios de actuación preferentes de lucha frente al fenómeno delictivo. En el ámbito tributario, sería el derecho sancionador tributario. Además, estaría el carácter fragmentario, que supone que solo se deben proteger los bienes jurídicos más fundamentales para el individuo y la sociedad y que estos bienes deberán ser protegidos frente a los ataques más intensos, aquellos que resulten intolerables.

Pero, además, interesa el principio de intervención mínima vinculado al principio de legalidad y la interpretación restrictiva. Como advierte la doctrina penal el “principio de intervención mínima se relaciona jurisprudencialmente con el principio de legalidad. Mayoritaria y recientemente nuestro Tribunal Supremo entiende que el principio de mínima intervención es un mandato de política

⁶² El Auto del Tribunal Supremo (sala de lo Penal) de 9 febrero 1998 (causa especial 3760/1997) señala que “En todo caso hay que partir del principio esencial jurídico-penal denominado de intervención mínima, que, en el fondo, está directamente ligado al de protección exclusiva de bienes jurídicos. Se fundamenta en la tesis de que el Derecho Penal no sólo no puede emplearse en defender intereses minoritarios y no necesarios para el funcionamiento del Estado de Derecho, pues entonces no merecen ser protegidos con tan grandes medidas coactivas -sin perjuicio de que sean o no respetables-, sino que ni tan siquiera es adecuado recurrir al Derecho Penal y sus gravísimas sanciones si existe la posibilidad de garantizar una tutela suficiente con otros instrumentos jurídicos no penales. El convencimiento de que la pena es un mal irreversible, y una solución imperfecta que debe utilizarse solamente cuando no hay más remedio, es decir, tras el fracaso de cualquier otro modo de protección (la pena entendida como «última ratio»), obliga a reducir al máximo el recurso al Derecho Penal (intervención mínima). Así, por ejemplo, ha suprimido de su catálogo de comportamientos punibles algunos para los cuales era evidente que bastaba la sanción administrativa...”.

criminal dirigido al legislador y que su aplicación como criterio interpretativo tiene como límite el principio de legalidad”⁶³. A su vez “El Tribunal Constitucional vincula el principio de legalidad con el principio de tipicidad y la prohibición de la interpretación extensiva. En lo que aquí interesa, es necesario realizar una interpretación restrictiva de los tipos penales, de un modo acorde y compatible con el principio de legalidad penal consagrado en el artículo 25 de la Constitución” (Navarro Massip, 2011)⁶⁴. En definitiva, y por lo que aquí interesa, la aplicación del principio de intervención mínima “en el momento de la aplicación del derecho penal se refleja en la posibilidad de una interpretación estricta de la ley penal” (por todas, STS, Sala de lo Penal, de 27 de mayo de 2013, recurso núm. 1822/2012).

Una cuestión vinculada al principio de intervención mínima está relacionada con el límite de investigación y comprobación decenal determinado en el artículo 66bis de la LGT. Como señalamos anteriormente, la Administración solo puede comprobar e investigar (no liquidar) con un límite de 10 años en el caso de “bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación”. Pasado dicho período, sus potestades se limitan a cuestiones meramente formales, decayendo las facultades de calificar y cuantificar hechos y negocios acontecidos una vez transcurrido dicho período. De esta manera, si un obligado comete un determinado fraude fiscal, mediante facturas falsas, documentadas, recogidas en contabilidad y declaradas, que dan lugar a bases impositivas negativas pendientes de compensar, una vez pasado el plazo de 10 años esas cantidades devienen inatacables y han adquirido firmeza a todos los efectos por mor de la prescripción.

El problema se plantea en Derecho penal. En el ámbito penal no existen límites de comprobación o investigación cuando se instruye un delito. De esta manera, en teoría, tributariamente no existe

⁶³ Así, el Tribunal Supremo (sala de lo Penal) ha advertido en la Sentencia de 20 de septiembre de 2018 (recurso núm. 2071/2017) que “respecto del principio de intervención mínima del derecho penal, no es un principio de interpretación del derecho penal sino de política criminal. Va dirigido fundamentalmente al legislador, que es a quien incumbe mediante la fijación de los tipos y las penas concretar los límites de la intervención del derecho penal (STS nº 73/2018, de 13 de enero)”.

⁶⁴ Cita este autor (NAVARRO MASSIP, 2011) la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 229/2007 de 5 noviembre que señala que “la garantía material del principio de legalidad comporta el mandato de taxatividad o certeza, que se traduce en la exigencia de predeterminación normativa de las conductas punibles y de sus correspondientes sanciones (*lex certa*). Esta exigencia tiene implicaciones no sólo para el legislador, sino también para los órganos judiciales. En su labor de interpretación y aplicación de las Leyes penales, estos últimos se hallan también sometidos al principio de tipicidad, en el sentido de que, por un lado, se encuentran en una situación de sujeción estricta a la Ley penal (SSTC 133/1987, de 21 de julio, F. 5; 182/1990, de 15 de noviembre, F. 3; 156/1996, de 14 de octubre, F. 1; 137/1997, de 21 de julio, F. 6; 151/1997, de 29 de septiembre F. 4; 232/1997, de 16 de diciembre, F. 2) y, por otro, les está vedada la interpretación extensiva y la analogía *in malam partem* (SSTC 81/1995, de 5 de junio, F. 5; 34/1996, de 11 de marzo, F. 5; 64/2001, de 17 de marzo, F. 4; 170/2002, de 30 de septiembre, F. 12), es decir, la exégesis y aplicación de las normas fuera de los supuestos y de los límites que ellas mismas determinan. El que estas técnicas jurídicas, que tan fértiles resultados producen en otros sectores del ordenamiento jurídico, estén prohibidas en el ámbito penal y sancionador obedece a que en caso contrario las mismas se convertirían en fuente creadora de delitos y penas y, por su parte, el aplicador de la nueva norma así obtenida invadiría el ámbito que sólo al legislador corresponde, en contra de los postulados del principio de división de poderes (SSTC 133/1987, de 21 de julio, F. 4; 137/1997, de 21 de julio, F. 6; 142/1999, de 22 de julio, F. 3; 127/2001, de 4 de junio, F. 4)”.

potestad para liquidar una deuda tributaria derivadas de actos o negocios de los que hubiera transcurrido el plazo decenal. Pero penalmente no existen dichas trabas. De esta manera, si la cuota consecuencia de revisar esos actos fuera menor a 120.000 €, el instituto de la prescripción haría que no hubiera liquidación ni infracción. Pero si fuera mayor, teóricamente sí podría haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública. A nuestro parecer, dicha construcción atenta contra el principio basilar de intervención mínima del Derecho penal. Como se ha determinado en la Sentencia del TS (sala de lo Penal) de 10 de octubre de 2001 (recurso núm. 4569/1999) “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 Tribunal Constitucional (ver STC 150/1991)”.

Por tanto, si una conducta no da lugar a liquidación e infracción en sede administrativa por mor de la prescripción decenal, no puede dar lugar a un delito contra la Hacienda Pública. Esto supone, de facto, que no podría existir un delito contra la Hacienda Pública cuando la causa del mismo sea, por ejemplo, bases impositivas negativas ilícitamente generadas más allá de 10 años y sobre las que la Administración no tenga facultades de comprobación real por estar prescritas.

Ahora bien, el límite decenal es un límite estrictamente tributario. En el momento en que se aplique, no sería posible proceder por delito contra la Hacienda Pública. La cuestión es qué sucede penalmente cuando ese límite no opera. Y, como vimos, no aplica en dos casos. En primer lugar, el límite decenal no opera para actos, operaciones o negocios distintos de las “bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación”. Para el resto de supuestos, las potestades de la Administración son imprescriptibles. En teoría, podría remontarse lustros. En segundo lugar, dentro del límite de los 10 años, la Administración puede calificar y cuantificar cualquier tipo de acto, operación o negocio.

Por tanto, y con relación a hechos y operaciones realizados en ejercicios penalmente prescritos pero que siguen teniendo efectos en otros no prescritos, si vinculáramos la prescripción penal a la tributaria nos encontraríamos con que existirían solo dos plazos de prescripción de penal; (i) La regla general sería la imprescriptibilidad; (ii) Sólo habría un período de 10 años para “bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación”.

Como puede comprenderse, el anterior enfoque es difícilmente sostenible con arreglo a cánones penales. La prescripción penal es autónoma frente a la prescripción tributaria. La prescripción penal es un instituto que se regula y se agota en el propio Derecho penal. De esta manera, no puede dudarse que es imposible mantener la imprescriptibilidad penal para todo aquellos que no sean bases y cuotas pendientes de compensar y aplicar. Vulneraría principios constitucionales esenciales (seguridad jurídica, igualdad, presunción de inocencia, proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, legalidad) y los criterios de interpretación restrictivos que rigen en este ámbito del derecho. Y un supuesto principio de justicia tributaria no puede pasar por encima de todo el arco constitucional penal.

4.6. Conclusión; la imposibilidad penal de calificar hechos realizados en ejercicios prescritos

El delito contra la Hacienda pública ha sufrido cambios significativos con relación al proceso, la regularización, la ejecución, o el aumento de los plazos de prescripción hasta los 10 años para los delitos especialmente graves (art. 305 bis del CP). Pero, en lo que afecta a actuaciones preparatorias, hechos generados en períodos prescritos, problemas de obligaciones conexas, el Código Penal y su jurisprudencia no se ha adaptado o tomado en consideración la evolución tributaria. De esta manera, cuando existe una unidad de hecho o acción, que se realiza en un ejercicio prescrito penalmente, pero que tiene efectos en otro no prescrito, el Derecho penal no ofrece una solución determinada.

Para avanzar una solución es necesario partir de los siguientes presupuestos:

- (i) Bajo ciertos supuestos sí debería ser posible acudir a la existencia de un delito continuado o un concurso ideal, en tanto los principios de estanqueidad y conexión temporal no pueden configurarse como límites infranqueables. Sin embargo, será ciertamente complejo que los tribunales adopten esta solución. La disquisición se hará bajo el presupuesto de delitos contra la Hacienda Pública estancos y autónomos, donde cada ejercicio puede dar lugar a un delito fiscal independiente.
- (ii) Desde el punto de vista procesal, y a diferencia de lo que sucede en el Derecho tributario, la instrucción penal no establece ningún límite temporal a la investigación y comprobación. Cualquier cuestión vinculada con el objeto de la instrucción, aunque tenga su origen en ejercicios prescritos, puede ser objeto de análisis.
- (iii) El delito contra la Hacienda Pública se configura como una norma penal en blanco. Esto supone que la cuota defraudada se califica y cuantifica íntegramente con arreglo a las disposiciones tributarias. Pero la norma en blanco no alcanza al instituto de la prescripción, en tanto esta rama del Derecho regula el régimen de la prescripción de cualquier delito. No existe una especialidad para el delito contra la Hacienda Pública. En el ámbito penal, la prescripción es una figura de carácter material, que se rige por los mismos cánones con independencia del tipo delictual ante el que nos encontremos. Tiene sus propias normas de prescripción, de interrupción de la prescripción, y aparecen conceptos propios vinculados al delito continuado o el concurso de delitos.
- (iv) Bajo los anteriores parámetros, ni el artículo 66bis, ni los artículos 70, 115 y 195 de la LGT, que son preceptos estrictamente tributarios, deben tener incidencia en el procesamiento de los delitos contra la Hacienda Pública. Son normas vinculadas a la prescripción tributaria cuyo ámbito de aplicación se limita a dicha sede concreta, pero que en ningún caso se extienden al Derecho penal.
- (v) El delito contra la Hacienda Pública es un delito doloso. Y, a nuestro juicio, el dolo principal y primario se produce y se consuma con el hecho principal, con independencia de que sea en cada declaración cuando se producirá el resultado injusto.

- (vi) Los principios que alumbran la prescripción penal son autónomos de dicha rama. El principio de seguridad jurídica conlleva que pasado un determinado tiempo existe una dificultad de encontrar elementos que permitan reconstruir lo sucedido y formar una mínima convicción al juzgador. En especial, afecta a la prueba, de tal manera que cuando el conocimiento del delito o su persecución procesal llegan tarde quizá sea posible obtener algunas pruebas sólidas, pero sobre todo, afecta al hecho de que pruebas de igual o distinto signo incriminatorio pueden haber desaparecido, de tal manera que la tardanza en acusar a un inocente es la mejor forma de causarle una auténtica indefensión. El instituto de la prescripción afecta, además, a la presunción de inocencia, a la tutela judicial efectiva y al derecho a un proceso sin dilaciones indebidas. En definitiva, en la prescripción penal existe un equilibrio entre las exigencias de la seguridad jurídica y la justicia material, que ha de ceder a veces para permitir un adecuado desenvolvimiento de las relaciones jurídicas que en el Derecho penal se acentúa con los derechos fundamentales regulados en el artículo 24.2 de la CE.
- (vii) El principio de intervención mínimo exige, por un lado, que el Derecho penal sea un derecho de último recurso. Además, el principio de intervención mínima en su faceta aplicativa lleva, vinculado al principio de legalidad, que sea necesario realizar una interpretación restrictiva de los tipos penales, de un modo acorde y compatible con el principio de legalidad.
- (viii) En el ámbito tributario, el artículo 66bis ha determinado un período temporal de 10 años para poder investigar y comprobar “bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación”. Una vez pasado ese período decenal, las facultades de la Administración se limitan a cuestiones meramente formales, sin que existan facultades de calificación y cuantificación. De esta manera, no es posible tributariamente determinar que un acto o negocio consumado hace más de 10 años puede dar lugar a una liquidación tributaria actual por cuestiones materiales. Y eso implica, a nuestro juicio, que si una conducta no da lugar a liquidación e infracción en sede administrativa por mor de la prescripción decenal, no pueda existir tampoco un delito contra la Hacienda Pública.
- (ix) Sin embargo, fuera de ese límite decenal, las potestades de calificación y cuantificación de hechos prescritos no tienen ningún límite temporal. Lo anterior, que había sido criticado por la doctrina tributaria por carecer de fundamento, da lugar a situaciones difícilmente sostenibles cuando se llevan al Derecho penal. Es de difícil justificación con arreglo a las normas y principios penales (principio de igualdad, intervención mínima, principio de legalidad, presunción de inocencia, seguridad jurídica, dificultades de pruebas de descargo) que por el mero hecho de que un supuesto esté fuera de los límites decenales de comprobación de la Inspección en el caso de bases impositivas negativas o deducciones pendientes de aplicar no pueda procederse penalmente, y sí pueda hacerse en el resto de supuestos.

Los anteriores presupuestos son los que hay que tomar en consideración para poder analizar si un hecho, acto, o negocio consumado y realizado en un ejercicio prescrito penalmente puede producir efectos en ejercicios no prescritos. Es decir, si se parte de la base de que los delitos contra la Hacienda Pública son autónomos y prescriben de forma independiente, es necesario valorar si un juez penal puede calificar y cuantificar hechos acaecidos en períodos prescritos para condenar por un delito contra la Hacienda Pública actual. Y la respuesta, a nuestro parecer, debe ser negativa. En el ámbito tributario, la carencia de límites temporales para calificar y cuantificar se han vinculado a la imprescriptibilidad de las potestades administrativas y a una prevalencia del principio de legalidad tributaria (justicia) sobre el principio de seguridad jurídica. Es decir, a la hora de elegir entre los distintos principios constitucionales en juego, ha prevalecido el principio de justicia tributaria y el deber de sostenimiento de los gastos públicos frente a otros principios. Pero, además, ha prevalecido de una manera ciertamente asistemática, dejando a salvo un límite de 10 años para algunas operaciones. En el ámbito penal no podemos encontrar razones, principios o normativa que puedan avalar dicha construcción. El peso de los principios constitucionales que ordenan esta rama del Derecho (seguridad jurídica, igualdad, presunción de inocencia, proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, legalidad) hacen que en la ponderación con los principios de justicia tributaria deben prevalecer los principios penales frente a los tributarios. Por tanto, la sistemática penal nos lleva, a nuestro juicio, a que el juez penal no pueda calificar ni cuantificar hechos o actos acaecidos en ejercicios prescritos, con independencia de que sigan teniendo efectos en ejercicios no prescritos. Es decir, debe considerarse que aquellos hechos o negocios son inatacables a efectos penales. La consecuencia será, por tanto, que tampoco cabrá un delito contra la Hacienda Pública en el ejercicio que sí puede ser objeto de comprobación basado en aquel hecho o negocio prescrito. Esta construcción es, a nuestro juicio, clara en cierto tipo de operaciones, como son las imputaciones de renta con arreglo al criterio de caja. El ejemplo que poníamos como referencia era el de una venta realizada en escritura pública en el ejercicio XX donde en el precio de venta se oculta 1.000.000 € y cuyo resultado se imputa al 50% en los ejercicios XX y XX+1). En este caso, la acción de ocultación se produce en la escritura pública, y sus efectos vinculados a la declaración se producen durante los ejercicios XX y XX+1. Pues bien si el ejercicio XX estuviera prescrito penalmente, pero estuviera abierto procesalmente el XX+1, a nuestro juicio el negocio original consumado en el ejercicio XX no podría ser ni calificado ni cuantificado por estar prescrito. Y, por tanto, el ejercicio XX+1 no podría ser objeto de procesamiento por delito contra la Hacienda Pública.

5. DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y BIENES EN EL EXTRANJERO NO DECLARADOS (ART. 39 DE LA LIRPF)

Un supuesto que guarda cierta relación con el objeto de este trabajo es el tratamiento penal de los bienes en el extranjero no declarados. El artículo 39.2 de la LIRPF determina que:

“En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se

hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto”

Con independencia de la controversia que rodea a este precepto, y a la espera de lo que al respecto señale el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el procedimiento que se está ventilando contra España (As. C-731/19, Comisión Europea/Reino de España), lo que aquí interesa es si podría instruirse un delito contra la Hacienda Pública por el descubrimiento de bienes y derechos generados en ejercicios prescritos penalmente pero que aparecen ahora como renta al no haberse declarado en los plazos legales su tenencia previa (modelo 720). El artículo 39.2 determina una vía de salida cuando el obligado tributario acreditara que los bienes o derechos se corresponden con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por el IRPF.

En el caso de que el contribuyente no pueda acreditar los presupuestos necesarios para evitar la calificación de renta no justificada y el importe sea superior a 120.000 €, la cuestión es si cabe o no instruirse un delito contra la Hacienda Pública. Y, a nuestro juicio, la respuesta solo puede ser negativa. Si el obligado tributario acredita que los bienes y derechos estaban en su patrimonio en ejercicios sobre los que hubiera terminado los plazos de prescripción penal, el artículo 39.2 de la LIRPF no puede dar lugar a un delito contra la Hacienda Pública. En efecto, los hechos, los negocios, los actos que dieron lugar a los bienes y derechos que ahora no se declaran en el modelo 720, se agotaron en sí mismo cuando se produjeron y se consumaron cuando, en su caso, no se declararon y se ocultaron (dolo). El artículo 39.2 de la LIRPF hace aparecer una deuda fundamentada en el hecho de la no declaración de los bienes existentes en períodos no prescritos. Pero los hechos y actos originarios están prescritos (pudieron ser sancionados en su día) con independencia de que ahora puedan seguir teniendo efectos por el incumplimiento de una obligación formal como la de no declarar el modelo 720. Por tanto, no se trata de que el artículo 39.2 de la LIRPF sí permita que pueda haber un delito contra la Hacienda Pública por hechos prescritos, pero cuya persecución real será muy compleja por la aplicación de las reglas de la prueba que rigen en el Derecho penal⁶⁵. De lo que se trata es de afirmar que la situación en origen está pres-

⁶⁵ ROZAS VALDES (2015, pág. 92) advierte que “la Administración tributaria se habría de encontrar con serios problemas en el caso de que pretendiera fundar una condena penal en el juego de los arts. 39.2 LIRPF o 134.6 LIS. Es bien sabido que la jurisprudencia penal que se ha ocupado de las ganancias no justificadas de patrimonio las ha venido concibiendo –como base para una condena– como parte de una prueba de los hechos por indicios que, en tal sentido, han de resultar consistentes, unívocos y congruentes. Difícilmente, pues, iba a admitirse como base para una condena por delito fiscal una liquidación tributaria construida sobre la ficción de que se imputasen al ejercicio más antiguo de entre los no prescritos, como renta, un patrimonio no declarado que, fácilmente, se va a poder demostrar que trae causa de ejercicios precedentes, incluso, prescritos... De haberse ocultado bienes cuyo valor superase los márgenes cuantitativos del delito fiscal el contribuyente –el presunto delincuente– va a estar a salvo de todas las penas del infierno a que se condena a quien no superase tales umbrales”.

crita y no puede ser objeto de un proceso penal. Nos encontraríamos ante un impedimento de procedibilidad penal. Como ha defendido Alarcón García (2006, pág. 230) “la norma presuntiva de los artículos 39.2 LIRPF y 134.6 LIS que, en el ámbito tributario, parece imposibilitar la invocación de la prescripción, no debería tener repercusión alguna en su aplicación al delito de defraudación tributaria”. De esta manera “la imputación de una renta a un período no prescrito, en modo alguno modifica el momento en que se realizó la defraudación tributaria según el artículo 305.1 del código penal, ya que ésta se produce tan pronto como se defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un tributo”. En definitiva, “se debe tener en cuenta que el perfeccionamiento de la infracción fiscal punible se produce cuando, tras autoliquidarse incorrectamente la deuda, expira el plazo para pagar el correspondiente impuesto”.

A nuestro juicio, en ningún caso puede existir un delito contra la Hacienda Pública actual por hechos consumados en ejercicios prescritos. Como hemos reiterado, el delito contra la Hacienda Pública se configura como una norma penal en blanco. Pero las normas penales en blanco si bien afectan a la calificación y a la cuantificación con arreglo a normas tributarias, no alcanzan a la prescripción, que debe seguir operando bajo parámetros de carácter penal. Y la normativa y principios de Derecho penal que hemos examinado (seguridad jurídica, igualdad, presunción de inocencia, proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, legalidad) nos llevan a mantener que si los hechos se consumaron en un ejercicio prescrito penalmente el hecho de que una no declaración de los bienes sitos en el extranjero pueda hacer revivir una deuda tributaria, solo tiene efectos en el ámbito tributario, pero en ningún caso en sede penal.

Bibliografía

- AA.VV. (2015): *Penal 2016*, Memento Práctico, Francis Lefebvre, Madrid.
- ALCOY PASTOR, F. (2015): *Régimen jurídico de la prescripción en el Código Penal español*, Tesis doctoral, Universidad de Valencia.
- ALARCÓN GARCÍA, E. (2016): *La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero*, Francis Lefebvre, Colección AEDAF.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2007): “El delito fiscal en los tributos autoliquidados”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 77.
- ÁLVAREZ BARBEITO, P. (2015): “Nuevo plazo de prescripción para comprobar bases imponibles negativas: análisis del Art. 26.5 LIS”, *Quincena Fiscal*, núm. 14, (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- ANÍBARRO PÉREZ, S. (2017): *Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2019): “La regularización del delito contra la Hacienda Pública en reforma de la LGT (Ley 34/2015)”, en AA.VV., *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Dr. D. Francisco Clavijo Hernández*, Aranzadi.
- CALDERÓN GONZÁLEZ, J. M. (2018): “Bases imponibles negativas: régimen sancionador”, *Carta Tributaria*, núms. 41-42.
- CARCELLER GARRIDO, J. C. (2012): “La continuidad delictiva en el delito fiscal (y II)”, *Tribuna Fiscal*, núm. 261 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- CHOCLÁN MONTALVO, J. A. (2016): *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, 2 edición, Wolters Kluwer, Barcelona.
- CORDERO GONZÁLEZ, E. M. (2016a): “El derecho a comprobar e investigar bases imponibles negativas, créditos fiscales y demás elementos originados en periodos prescritos, tras la Ley 34/2015, de modificación parcial de la Ley General Tributaria”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 396.
- CORDERO GONZÁLEZ, E. M. (2016b): “La interrupción de la prescripción en relación con las obligaciones conexas tras la reforma de la Ley General Tributaria por Ley 34/2015”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 170, (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- CUBILLO LÓPEZ, I. J. (2017): “Las causas de conexión penal y su aplicación tras la reforma operada por la Ley 41/2015”, *Estudios de Deusto*, Vol. 65, núm. 2, doi: [http://dx.doi.org/10.18543/ed-65\(2\)-2017](http://dx.doi.org/10.18543/ed-65(2)-2017).
- DORRONSORO ALBERDI, M., y FRANCISCO BLANCO, D. (2018): “Tentativa y otras cuestiones en el delito contra la Hacienda Pública”, *La ley penal: revista de derecho penal, procesal y penitenciario*, núm. 133, (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- GARCÍA-PANASCO MORALES, G. (2016): *La reforma del proceso penal: hacia un verdadero modelo de Fiscal investigador*, Tesis doctoral, Universidad de las Palmas de Gran Canaria.
- GOROSPE OVIEDO, J. I. (2016): “La prescripción del derecho a solicitar devoluciones tributarias en la reforma de la Ley 34/2015”, IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario, *Documentos Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 13.
- JUAN CASADEVALL, J. DE (2016): “La comprobación de créditos fiscales de ejercicios prescritos tras la Ley 34/2015 de reforma de la Ley General Tributaria”. *Quincena Fiscal*, núm. 10, (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).

La prescripción del delito contra la Hacienda Pública por hechos prescritos que producen efectos en ejercicios no prescritos

- LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2017): “Un ejemplo más de la impericia del legislador: la prescripción tributaria frente a la potestad de comprobación y a las denominadas obligaciones conexas”, *Quincena Fiscal*, núm. 15, (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- LOZANO SERRANO, C. (2014): “La comprobación de partidas compensables de períodos prescritos”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- MARTÍNEZ GINER, L. A. (2015): “La Seguridad Jurídica como límite a la potestad de comprobación de la Administración Tributaria: Doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de Ley”, *Quincena Fiscal*, núm. 20, (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- MATA BARRANCO, N. J. DE LA (2016): “El delito fiscal del art. 305 del CP después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones, viejas y nuevas, todavía controvertidas”, *Revista General de Derecho Penal*, núm. 26 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- NAVARRO MASSIP, J. (2011): “La adecuación social y el principio de insignificancia como causas de exclusión de la tipicidad en relación al principio de intervención mínima”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 8 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- PÉREZ AGUILERA, L. M. (2018): *El efecto positivo o prejudicial de la cosa juzgada penal en el proceso penal*, Tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid.
- POSADA MAYA, R. (2010): *El Delito Continuado*, Tesis doctoral, Universidad de Salamanca.
- ROMERO SIEIRA, C. (2007): “Comentario al artículo 132 del Código Penal”, en AA.VV., *Código Penal Parte General Tomo I*, Factum Libri Ediciones, (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- ROZAS VALDES, J. A. (2015): “El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 109.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. (2016): “Modelo 720 o la flagrante vulneración del derecho comunitario y la CE”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 404.
- SESMA SÁNCHEZ, B. (2017): “La reforma de la LGT en materia de prescripción tributaria: cuestiones conflictivas”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 173 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- SLAVKA SLAVCHEVA, D. (2016): “Las facultades de comprobación e inspección en periodos prescritos en el marco del conflicto de la aplicación de la norma a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Crónica tributaria*, núm. 161.
- SOTO BERNABEU, L. (2016): “La comprobación de ejercicios prescritos y la seguridad jurídica”, IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario, *Documentos Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 13.
- VEGA BORREGO, F. A. (2019): “Las consultas tributarias y la doctrina del TEAC: eficacia temporal del cese de los efectos del carácter vinculante de las consultas y los principios de seguridad jurídica y confianza legítima Análisis de la SAN de 17 de abril de 2019, rec. núm. 866/2016”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 440.