

LA APLICACIÓN DE OFICIO DE LA EXTINCIÓN POR PRESCRIPCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DIMANANTE DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA

THE EX OFFICIO APPLICATION OF THE EXTINCTION BY PRESCRIPTION OF THE LIABILITY ARISING FROM THE TAX VIOLATION

IVÁN PÉREZ JORDÁ

Funcionario de Administración Local con habilitación de carácter nacional. Doctor en Derecho Financiero y Tributario. Profesor Asociado de Derecho Administrativo en la Universidad de Valencia. Licenciado en Ciencias Políticas. Doctorando en Filosofía y Letras en la UNED.

Resumen: El presente artículo se analiza detenidamente dos de los efectos de la prescripción de la responsabilidad infractora, como son su aplicación de oficio y su irrenunciabilidad.

Palabras Clave: Prescripción, infracción tributaria, aplicación de oficio, irrenunciabilidad.

Abstract: This paper analyses two effects of penalizing liabilities tax expiration such as its *ex officio* application and its irrevocable.

Keywords: Limitation period, tax infringement, *ex officio* application, irrenunciability.

Recepción original: 18/07/2019

Aceptación original: 19/08/2019

Sumario: *I. Efectos de la prescripción. Introducción. II. Aplicación de oficio. III. Imposibilidad de renuncia a la prescripción ganada. IV. Prescripción y exoneración de la responsabilidad infractora tributa-*

ria por regularización. V. Prescripción y exoneración de la responsabilidad penal por regularización tributaria. VI. Conclusiones.

I. EFECTOS DE LA PRESCRIPCIÓN. INTRODUCCIÓN

Estudiamos en este artículo los efectos que produce la prescripción de la infracción en el ámbito tributario, centrándonos, en primer lugar, en aquellos que afectan al sujeto infractor y a la Administración Tributaria por el hecho de haberse extinguido por prescripción tributaria la responsabilidad derivada de un hecho ilícito, y en segundo término, haciendo referencia a los que conlleva el hecho de que los plazos de prescripción de la infracción tributaria y del delito Fiscal prescriban en momentos diferentes.

Debemos recordar con un sector doctrinal¹, en relación con la acción para imponer sanciones tributarias, que infracción y sanción tributarias en nada difieren ontológicamente de la infracción y de la pena en general, y que *la prescripción no extingue la infracción tributaria, que como tal acto antijurídico es imborrable* —aunque sí la sanción—, *sino su perseguibilidad o más propiamente, la responsabilidad derivada de la infracción tributaria.*

En nuestro ordenamiento jurídico rige el principio constitucional de presunción de inocencia que, si bien admite prueba en contrario, cuando transcurre el plazo de prescripción fijado por la ley sin haberse iniciado el procedimiento sancionador —que es el cauce formal que necesariamente debe seguir la Administración para obtener la prueba de la comisión de la infracción sancionable— se consolida *iuris et de iure*².

¹ MARTÍN CÁCERES, A.F.: *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 206.

² Por ello, en la medida en que la prescripción determina la extinción de la responsabilidad infractora (art. 189.1 LGT, un acuerdo de imposición de sanción adoptado una vez vencido el plazo señalado por la ley —sin que concurra causa legal de interrupción— será nulo de pleno derecho por incompetencia material del órgano administrativo (art. 62.1 b LRJPAC— hoy 47.1.b Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas —LPA-CAP—), pues no cabe sancionar a quien no está obligado a responder, aunque efectivamente hubiere cometido la infracción ya prescrita. IGLESIAS CAPELLAS, J.: “La caducidad del procedimiento sancionador tributario”, *Impuestos*, núm. 8, Sección Doctrina, Quincena del 16 al 30 Abr. 2008, Año XXIV, Ref. D-486, pág. 286, tomo I, Editorial LA LEY.

II. APLICACIÓN DE OFICIO

En este epígrafe debemos dejar constancia³, de forma sintética, de los efectos de la prescripción de la responsabilidad derivada de la comisión de una infracción. Se trata de un tema sobre el que parece existir acuerdo en la doctrina⁴, dado que en este punto la regulación positiva aclara todos los problemas que se podrían suscitar⁵, y en su desarrollo se respetan los principios penales anteriormente citados.

En el ámbito sancionador tributario, el funcionamiento automático de la prescripción en la materia ha sido afirmado por la doctrina penalista (Cobo del Rosal, Vives Antón, Morillas Cueva⁶, Maggiore) sobre la base de que, a diferencia de la prescripción civil —que se articula en forma de una excepción dejada al arbitrio de la persona—, la prescripción penal se concreta en una norma autoritaria, es decir, en el mandato impuesto por el Estado a los órganos delegados para hacer valer la pretensión punitiva, de abstenerse de toda acción represiva del delito. Todo ello permite afirmar⁷ que, en el ámbito del ordenamiento jurídico-tributario, la prescripción tanto de la infracción como de la pena operan por el simple transcurso del plazo establecido en la LGT.

La prescripción de las infracciones tributarias ha de ser apreciada, en consecuencia, tanto por los órganos de gestión —en fase de liquidación o al resolver recursos de reposición (STS de 8 de noviembre de 1978)—, como por los Tribunales Económico Administrativo (Resolución TEAC de 19 de febrero de 1981), sin perjuicio de su reconocimiento en vía jurisdiccional⁸.

³ En este sentido BLASCO DELGADO, C.: *La prescripción de las infracciones y las sanciones*, Civitas, Madrid, 2003, págs.170-171.

⁴ Vid. por todos, ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, J.L.: “La prescripción: problemas en relación a la prescripción del delito fiscal”, *CT*, núm.34, 1980, pág. 24; BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: *Materiales de Derecho Financiero*, Compás, Alicante, 1999, pág. 311.

⁵ No ocurre lo mismo en relación con los efectos que produce la prescripción de la obligación tributaria, tal y como pone de manifiesto MARTÍNEZ GINER, L. A.: en su trabajo “La aplicación de oficio de la prescripción: Efectos sobre la renuncia a la prescripción ganada (Comentario a la STS de 14 de noviembre de 1997)”, *TF*, núm. 92, junio de 1998, págs. 74 y ss.

⁶ MORILLAS CUEVA, L.: *Acercas de la prescripción de los delitos y las penas*, Universidad de Granada, 1980, pág.29.

⁷ MARTÍN CÁCERES, A.F.: *La prescripción...* op.cit.pág.216.

⁸ Tal solución no puede considerarse que vulnere el principio de congruencia que informa los procesos jurisdiccionales (art. 24 CE),...pues el cumplimiento de los plazos es de rigurosa observancia por la Administración, sin que pueda ser renunciado por los administrados. En definitiva, tanto la prescripción, como la caducidad son, desde la perspectiva de la limitación del poder administrativo, aplicables nece-

En este sentido, ya de antaño, la STS de 16 de noviembre de 1978 estimó que el artículo 189.4º de la LGT (anterior art. 67 LGT 1963) «es de aplicación por todos aquellos encargados de aplicar dicha ley, entre los cuales están quienes fiscalizan los acuerdos de los Tribunales Económico Administrativos», si bien es cierto que, con anterioridad a la actual LGT, no estaba expresamente establecida dicha aplicación respecto del poder sancionador de la Administración Tributaria, aunque por la vía de los artículos 9, 24 y 25 CE señaló Falcón y Tella⁹ podía deducirse la aplicación de oficio y su carácter irrenunciable, considerando Rodríguez Ramos¹⁰ que condenar a quien debía absolverse por prescripción de la infracción tenía trascendencia constitucional.

Precisamos, como hacen las sentencias de 6 de noviembre de 1976 y 14 de diciembre de 1979 «que los órganos económico-administrativos están obligados a apreciar de oficio la prescripción, y cuando no lo hacen, *«por evidente economía procesal»* es el órgano jurisdiccional quien debe pronunciarse sobre dicho extremo, aunque se trate de una cuestión nueva no planteada en vía económico-administrativa».

Se trata, según la jurisprudencia, de una cuestión de orden público¹¹, en materia de procedimiento, que puede conducir a decla-

sariamente de oficio. AGUADO I CUDOLÀ, V.: *Prescripción y caducidad en el ejercicio de potestades administrativas*, Marcial Pons, Madrid, 1999, págs. 27 y 28; Esta expresión contiene un mandato dirigido a la Administración, a los TEA y a los propios órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, que supone el deber de aplicarla. Lo que significa que, con independencia de que sea alegada, invocada por quien le favorece y excepcionada por quien le perjudica, los órganos competentes indicados deben aplicarla en cumplimiento del mandato de este artículo a su propia iniciativa por ser materia de orden público en materia de procedimiento, a diferencia de la prescripción en la jurisdicción civil. PONT MESTRES, M.: *La prescripción tributaria ante el derecho a liquidar y el derecho a recaudar y cuestiones conexas*, Marcial Pons, 2008, pág.28.

⁹ FALCÓN Y TELLA, R.: *Análisis crítico de jurisprudencia en materia de prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, IEF, Madrid, núm.76, 1990, pág.53.

¹⁰ RODRÍGUEZ RAMOS, L.: "Prescripción del delito y derechos fundamentales (comentario a la STC 153/1987, de 7 de octubre)", *Rev. La Ley*, de 5 de abril de 1988.

¹¹ Dentro del turno intervenciones que prevé el vigente art. 786.2 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal al inicio del juicio oral en el procedimiento abreviado las parte podrán exponer lo que estimen oportuno acerca de ... la prescripción del delito o delitos objeto de enjuiciamiento, momento procesal en que el Juzgador, Juez de lo Penal o Audiencia Provincial, tras examinar el contenido de la alegación deberá resolver en el acto lo procedente, decisión del Tribunal ante la que no cabrá recurso, sin perjuicio de que pueda ser reproducida la cuestión en el recurso ante la sentencia que se dicte en la causa. De lo anterior se desprende, ya centrándonos en la prescripción planteada como cuestión previa en el turno de intervenciones, que la misma en principio debe resolverse al inicio de la vista y que en cualquier caso tal

rar la nulidad de pleno derecho de las actuaciones realizadas sobre ejercicios económicos prescritos¹². De esta circunstancia se deriva, como ha dicho el Tribunal Supremo, el que la prescripción pueda ser alegada en casación, aún cuando no lo haya sido en el recurso de instancia. Interpretando¹³ la letra de la normativa procesal, que establece los motivos tasados de casación y que no admite suscitar en dicha instancia cuestiones nuevas, podría parecer que si la cuestión de la prescripción no se alegó ante el juzgador de instancia, no cabría introducirla en el recurso de casación. Sin embargo, admitimos, como ha dicho reiteradamente el Tribunal Supremo, que, por encima de la letra del precepto, debe reconocerse el mandato que se deriva del principio de interés público de la obligada aplicación de oficio, que impide caracterizar la alegación de la prescripción como

decisión ha de estar recogida en la sentencia con la que termina la vista oral, no pudiéndose desgajar de la misma que definitivamente se dicta, en tal sentido STS de 11 de abril de 2002. Dos cuestiones preliminares nos planteamos antes de entrar en el fondo del tema central que seguidamente trataremos, una se refiere al momento procesal en que ha de resolverse la aplicación o no de la prescripción alegada y otra la forma que tomará la decisión que adopta el Tribunal ante la alegación de la prescripción como cuestión previa. Respecto a la primera ya hemos avanzado que ha de resolverse en acto, es decir una vez terminado el turno de intervenciones, lo que no impide que se haga pasadas unas horas o unos días en función de la magnitud del problema planteado, continuándose seguidamente la vista, pero también es admisible, dicen las SsTS 8 de julio de 1998 y 12 de febrero de 2003, que sin alterar la legalidad ordinaria o constitucional, se aplaze la decisión hasta la sentencia definitiva, siempre que existan razones objetivas suficientes para ello. Esta posibilidad no está prevista en la redacción del art. 786.2 citado y por tanto debería estar desautorizada, sin embargo en la práctica judicial es la más frecuente, porque es evidente que en determinados delitos el Tribunal necesite de mayores elementos de juicio para concluir que concurre o no la prescripción y por tanto será imprescindible practicar la prueba propuesta por las partes para decidir sobre su aplicación, además siempre podrá ser utilizada como un medio de defensa a lo largo del proceso, como estiman RIFA SOLER y VALLS GOMBAU. RIFA SOLER, J. M^a.; VALLS GOMBAU, J.F.: *Derecho Procesal Penal*, Iurgium editores, Madrid, 2000; La segunda cuestión referente a la forma que ha de tener la decisión sobre el artículo de previo pronunciamiento que tratamos, siempre y cuando no se deje su resolución para sentencia, admite dos posibilidades, establece la STC de 24 de febrero de 1998 y la STS de 15 de junio de 2002, una recogerla motivadamente en el acta del juicio oral y otra dictar un auto en el que se expresen las razones que avalan el pronunciamiento sobre esa forma de extinción de la responsabilidad criminal, ambas decisiones no son recurribles y deben entroncarse necesariamente con la sentencia que finalmente termina la causa. MUÑOZ CUESTA F.J.: "Apreciación de la prescripción como cuestión previa al inicio del juicio oral en el procedimiento abreviado: efectos", *Repertorio de Jurisprudencia* núm. 32, 2003, BIB 200493.

¹² Así las SsTS de 20 de diciembre de 1973, 13 de febrero de 1975, 22 de mayo y 14 de diciembre de 1979, y de la Audiencia Nacional de 14 de febrero de 1986, entre otras.

¹³ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 2009, pág. 335.

cuestión nueva¹⁴. Sin embargo, la apreciación de la prescripción de la infracción no posee por sí misma relevancia constitucional, sino que es un asunto de legalidad ordinaria que no puede ser revisado en sede constitucional¹⁵ (STC 196/1991), aunque sí a través del proceso contencioso preferente y sumario para la protección de los derechos fundamentales (arts. 114 y ss LJCA), cuando no hubiere sido apreciada por los órganos que tiene atribuida la potestad sancionadora incurriendo en violación de cualquiera de las garantías del artículo 24 CE¹⁶.

La Administración tiene la obligación de aplicar la prescripción a lo largo de todas las fases del procedimiento administrativo, sin necesidad de que el interesado la invoque¹⁷, incluso cuando su pro-

¹⁴ Para el beneficiario de la prescripción sus efectos son irrenunciables toda vez que nos encontramos ante una materia de orden público. El interesado puede alegar la prescripción en cualquier momento del procedimiento, también como cuestión jurídica nueva en vía de recurso. Así lo admite la STS 16.04.1984, señalando que en realidad no se trata de un hecho o cuestión nueva, sino de una alegación nueva. DE DIEGO DÍEZ, L.A.: *Prescripción y caducidad en el Derecho administrativo sancionador*, Bosch, Barcelona, 2006, pág.33; La prescripción de la infracción puede ser puesta de manifiesto en cualquier momento anterior a la firmeza de la resolución o sentencia que fija una sanción. Sin embargo, las normas que minoran los plazos de prescripción son aplicables retroactivamente y la retroactividad favorable llega hasta la fase de ejecución de la sanción —siempre que ésta no se haya ejecutado totalmente—. Si se admite lo anterior, sería razonable sostener que la prescripción de la infracción puede hacerse valer también tras la firmeza de la resolución sancionadora y hasta que se ejecute totalmente la sanción. CABALLERO SÁNCHEZ, R.: *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, pág.444.

¹⁵ Esta afirmación, sin embargo, no debe interpretarse en un sentido drástico, de manera que cualquiera que sea la resolución que se adopte en punto a la prescripción de delitos e infracciones administrativas, ...la prescripción —nos recuerda la STC 217/2000— sólo adquiere relevancia constitucional desde la perspectiva del derecho a la efectividad de la tutela judicial (art. 24.1 CE), y será entonces excepcionalmente objeto de revisión en esta sede, cuando la resolución impugnada carezca de todo fundamento o, lo que es igual, resulte arbitraria por ilógica o absurda (SsTC 89/1992, 245/1993, 322/1993, 63/1999, 228/1999) o cuando incurra en un cómputo manifiestamente erróneo en la determinación de los plazos (SsTC 201/1992, 228/1999). DE DIEGO DÍEZ, L.A.:...op.cit.pág.42.

¹⁶ Alcanzando incluso las cuestiones de legalidad ordinaria si fueren indisolublemente unidas a la violación de derechos fundamentales (SsTS 11.10.1990, 12.7.1999, 2.11.1999, 2.1.2001).

¹⁷ Sin embargo la SG de Tributos, en la consulta 1790-02 [miméticamente aplicable al caso de la responsabilidad infractora tributaria], responde a la pregunta de si ¿puede considerarse como infracción manifiesta de la Ley que por parte de la Administración se practiquen liquidaciones tributarias una vez transcurrido el plazo legal de prescripción del derecho para hacerlo, así como no aplicar de oficio la prescripción existente? En contestación a la pregunta planteada en el escrito de consulta debe señalarse que existiría infracción manifiesta de ley, susceptible de revisión al amparo de lo dispuesto en el artículo 154 a) de la Ley 230/1963, de 28 de

cedencia se desprenda de las actuaciones previas, en cuyo caso ni siquiera se incoará el procedimiento puesto que la autoridad administrativa competente acordará de oficio¹⁸ la no procedencia de iniciar el procedimiento sancionador¹⁹. Parece que lo que debe excepcionarse es precisamente la interrupción por la parte interesada

diciembre, General Tributaria, en el supuesto de que por parte de la Administración se practicasen liquidaciones tributarias una vez transcurrido el plazo de prescripción del derecho para hacerlo, así como en el supuesto de no aplicar de oficio la prescripción, a tenor de lo dispuesto en los artículos 64 y 67 de la misma Ley, mencionados por el consultante. No obstante lo anterior, debe señalarse que la revisión al amparo del artículo 154 de la Ley General Tributaria se configura como subsidiaria de los recursos administrativos, de tal forma que no procederá la misma hasta que no sea firme en vía administrativa el acto cuya revisión se solicita. En este mismo sentido se ha manifestado reiteradamente el Consejo de Estado. Así, en el dictamen número 3608/1999, de 17 de febrero de 2000, se expresa literalmente: “cuando se encuentra pendiente de resolución una reclamación económico-administrativa, no cabe entrar a examinar el fondo de la cuestión planteada en sede de revisión de oficio, ya que el artículo 102.1 de la Ley 30/1992 establece que debe tratarse de actos que “hayan puesto fin a la vía administrativa o contra los que no se haya interpuesto recurso administrativo en plazo”; exigiendo ésta —la firmeza administrativa del acto— que es perfectamente trasladable al sistema de revisión de oficio propio del ámbito tributario, en tanto se deriva del propio carácter subsidiario de esta vía de revisión de los actos administrativos”. Igualmente, el dictamen número 3788/1999, de 27 de enero de 2000 indica: “Este requisito de la firmeza — el recogido en el artículo 102.1 de la Ley 30/1992— no se exige expresamente en la Ley General Tributaria, aplicable según la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, a la revisión de oficio de los actos administrativos en materia tributaria. El artículo 153 LGT, en efecto, silencia toda referencia a esa circunstancia al disponer que: “... Ahora bien, la exigencia de firmeza del acto en vía administrativa es perfectamente trasladable al sistema de revisión de oficio propio del ámbito tributario, en tanto se deriva del carácter subsidiario de esta vía de revisión de los actos administrativos”.

¹⁸ La STSJCIV de 27.10.1998 aprovecha, en su FJ 4, la STS 10.3.1995, y enfatiza que “Además, en este sentido, la resolución del TEAC 27 mayo 1989 ha dicho fiara que pueda entenderse efectuada la renuncia a la prescripción ganada cuando se paga la deuda tributaria es necesario que tal pago se haya realizado con conocimiento de la prescripción y previa la advertencia por parte de la Administración al sujeto pasivo del derecho que le asiste a no pagar la deuda tributaria prescrita, pues solo en este caso puede entenderse cumplida la obligación de aplicación de oficio de la prescripción, y si, a pesar de ello, el sujeto pasivo paga, tal pago será válido por presumirse la renuncia a la prescripción ganada... «. En otras palabras, y de manera mucho más breve, el instituto de la renuncia a la prescripción ganada, no puede aplicarse, si la administración no ha hecho la advertencia de que, el sujeto pasivo, no debe pagar la deuda por estar prescrita. Solo en este caso, si a pesar de la advertencia, el sujeto paga, entonces debe entenderse que la renuncia es efectiva. Como nada de esto se ha producido en el expediente que venimos considerando, y ambas partes, en vía administrativa, han ignorado manifiestamente el instituto prescriptivo, es por lo que, necesariamente, la materia relativa a la renuncia tácita, carece por competo de juego en estos autos; En igual sentido al STSJICAN 13.10.2009, FJ 3º.

¹⁹ Art.21.1.2 LPCAP (y a *sensu contrario*, cabe deducirlo del art. 95.3.2 LPCAP). DE DIEGO DÍEZ, L.A.:...op.cit.pág.35.

—la Administración— alegando que el plazo de prescripción no se ha consumido, debiendo probar la continuidad de sus actuaciones, y, en caso de suspensión de las mismas, que concurre justificación para tal dilación.

Debemos entender que la no alegación a la prescripción en modo alguno puede ser considerada, ni siquiera, como una renuncia tácita, porque quedando el sujeto pasivo —presunto infractor— liberado de la carga de invocarla o excepcionarla, no puede inferirse de ello la voluntad de reconocer una responsabilidad infractora. Tampoco cabe que con una renuncia, aún expresa, pueda abrirse un nuevo plazo de prescripción, pues el sujeto pasivo-infractor no tiene facultad para provocar por un acto de su voluntad, como la renuncia, que se lleve a término una potestad no extinguida pero cuya ejecución no resulta posible, máxime cuando la Ley no prevé tal posibilidad y, por consiguiente, tampoco para determinar la apertura de un nuevo plazo de prescripción. La relevancia de este tema se manifiesta, en los casos en que la renuncia se infiere de la firma de un acta inspectora tramitada de modo conjunto con el procedimiento sancionador, cuando, por el paso del tiempo y la inactividad administrativa, corresponda archivar la causa por haber prescrito, y, sin embargo, se termina por resolución, con la presunción de certeza del actuar administrativo, pese a la patente causa de nulidad de pleno derecho que pesa sobre el expediente. Por ende, la extinción *ex lege* de la responsabilidad derivada de la infracción determinaría la imposibilidad legal de renunciar por el sujeto infractor, encontrando su máximo fundamento, reiteramos, en la seguridad jurídica a que precisamente obedece la prescripción²⁰.

Por todo ello, en sede judicial, la prescripción es igualmente apreciable de oficio, es decir, aún cuando no haya sido alegada como causa de nulidad por el demandante, sin incurrir en incongruencia el órgano jurisdiccional (STS 8.03.2000), sin necesidad de aplicar el planteamiento de tesis del artículo 33.2 de la LJCA (SsTS de 25.10.1988, 16.11.1989), y como motivo de preferente pronunciamiento (STS 23.11.1990²¹) en relación a los restantes motivos, incluso procesales. Precisamente porque la prescripción es una institución al servicio de la seguridad jurídica, avanzamos, no cabe la renuncia a la prescripción ganada ya que, incluso, ha de aplicarse de oficio, sin necesidad de que se invoque o se excepcione por el sujeto

²⁰ FALCÓN Y TELLAR, R.: *Análisis crítico...* op.cit. pág. 55.

²¹ De mediar la prescripción alegada, la consecuencia obligada sería de anulación de las resoluciones sancionatorias impugnadas, con independencia de los hipotéticos defectos de procedimiento en que se haya podido incurrir en su adopción.

pasivo (STSJ Madrid 25.2.2005, FJ 2º). En ese sentido la STS de 12 de noviembre de 1998 señaló: «En el área del Derecho Público el reconocimiento de la prescripción producida se configura como un deber de la Administración tributaria que no puede ser dispensado por voluntad expresa o tácita del contribuyente».

Lo anteriormente afirmado debe sostenerse, necesariamente, respecto de la responsabilidad infractora tributaria, pues, la jurisprudencia²² matiza dichas afirmaciones en caso de procedimientos de

²² Así la SAN de 22.9.2016 (Secc. 2) FJ 3; STS 17.05.2016 (Secc. 2) FJ 4; STS 13.7.2017 (Secc. 2) FJ6. Expresa la STS 14.11.2017 (Secc. 2) FJ3: Al margen de todo ello, aunque por hipótesis admitiéramos la preceptiva aplicación de oficio de la prescripción, ello lo sería solamente en los términos autorizados, pues hemos señalado que cabe aplicarla en vía judicial cuando se muestra de manera clara y diáfana, sin incluir los casos en que la prescripción del derecho haya de someterse a la previa valoración de hechos, figuras e institutos que no fueron ni alegados ni tenidos en cuenta en la vía económico-administrativa, pues en tal caso, tales datos sí suponen una cuestión nueva no suscitada en la vía administrativa (por toda la doctrina jurisprudencial, Sentencias de esta Sala de 16 de mayo de 2013, recurso de casación 5114/2010 y 24 de abril de 2014, recurso de casación 492/2012); en igual sentido la STS de 18.10.2017 (Secc. 2) FJ 5 dicta “De todos modos, frente a la jurisprudencia que cita la actora para mantener que la prescripción debe ser declarada de oficio en todo caso, al tratarse de una cuestión de orden público, debemos recordar, con nuestra reciente sentencia de 13 de julio de 2017 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2350/2016, FD Sexto), que este Tribunal pone límites a esa exigencia de apreciar la prescripción de oficio, razón por la cual la sentencia de esta Sala de 5 de noviembre de 2012 (rec. núm. 2347/2010), pese a declarar que, «imponiendo el artículo 67 de la Ley General Tributaria de 1963 la obligación de apreciar de oficio la prescripción, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo, conforme a nuestra reiterada jurisprudencia, la circunstancia de que esa prescripción no fuera aducida en la instancia no puede erigirse en obstáculo para su apreciación, siempre que en casación se articule por el recurrente, conforme aquí ha sucedido, mediante el oportuno motivo» (FD Segundo), desestima el motivo al apreciar que «oculta cuestiones jurídicas nuevas con sustantividad propia y diferenciada bajo el argumento de que la prescripción debe ser apreciada de oficio, lo que no resulta admisible. Dicho, en otras palabras, al socaire de ese deber, que deriva del artículo 67 de la Ley General Tributaria de 1963 y que pervive en el actual artículo 69.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre », «no cabe plantear en casación cuestiones novedosas con sustantividad propia y diferenciada, cuya resolución devenga imprescindible para dar cumplimiento a aquella obligación [véase, al respecto, la sentencia de 9 de febrero de 2012 (casación 2210/10 , FJ 3º)], porque la naturaleza extraordinaria de la casación como recurso tasado constriñe los poderes de este Tribunal y también la actividad de los recurrentes» (FD Segundo). A este respecto, debe recordarse que «este Tribunal Supremo ha matizado y precisado el alcance y extensión de la obligación de apreciar de oficio la prescripción, puesto que una extensión excesiva, como la contemplada en este caso, además de un abuso prohibido, pudiera incidir en el derecho de defensa, que también le asiste a la Administración». Lo que no dice nuestra doctrina sobre la aplicación de oficio de la prescripción «es que la misma sea aplicable, aún cuando para determinar si efectivamente se produjo o no la prescripción sea necesario valorar hechos que no fueron objeto de disputa o aplicar previamente al análisis de la prescripción normas, figuras jurídicas o institutos que

aplicación de los tributos en los que sostiene que, “también lo es que forma parte de la doctrina de esta Sala el criterio de que una cosa es que puede aplicarse en vía judicial la prescripción de manera clara y diáfana y otra muy diferente es que la declaración de prescripción del derecho haya de producirse previa valoración de hechos, figuras e institutos, que no fueron ni alegados ni tenidos en cuenta en la vía económico-administrativa, pues en tal caso, tales hechos, figuras o institutos si son cuestión nueva no suscitada en la vía administrativa (por toda la doctrina jurisprudencial, Sentencias de esta Sala de 16 de mayo de 2013, recurso de casación 5114/2010, 4 de abril de 2014, recurso de casación 492/2012)”²³. La Audiencia Nacional rechaza la aplicación de oficio, en esos casos, basándose en que se trata de

nunca fueron cuestionados respecto de su correcta aplicación» [sentencia de esta Sala de 16 de mayo de 2013 (rec. cas. núm. 5114/2010), FD Segundo].”

²³ En el mismo sentido, es decir, que estamos ante una cuestión nueva se ha pronunciado esta Sección en Sentencia de 7 de febrero de 2013, recurso 172/2010, FJ 10 y la Sección 4ª en Sentencia de 14 de mayo de 2014, FJ4, declarándose en las mismas lo siguiente: Así, en la de 7 de febrero de 2013: << DECIMO—. Por último, alega la actora la improcedencia del cálculo de intereses de demora incluido en la liquidación en relación con el exceso en la duración del procedimiento, al amparo de lo establecido en el art. 150, de la Ley General Tributaria. La Sala considera que este motivo, no alegado en vía económico-administrativa, que exige que por parte del solicitante se acredite cuál debe ser la liquidación de intereses de demora que se debía haber producido, constituye un motivo nuevo en el sentido interpretado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, cuando declara: «El carácter revisor de esta Jurisdicción impide que puedan plantearse ante ella cuestiones nuevas, es decir, pretensiones que no hayan sido previamente planteadas en vía administrativa. No impide esta afirmación la previsión contenida en el artículo 56.1 de la LRJCA en el que se establece que en los escritos de demanda y contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de derecho y las pretensiones que se deduzcan,» en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración.» Se distingue, así, entre cuestiones nuevas y nuevos motivos de impugnación. De esta manera no pueden plantearse en vía jurisdiccional pretensiones o cuestiones nuevas que no hayan sido planteadas previamente en vía administrativa, aunque pueden adicionarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la pretensión ejercitada. Así lo señala también la STC 158/2005, de 20 de junio, en la que se indica, por lo que ahora importa:» (...) Parte nuestra doctrina del reconocimiento de la legitimidad de la interpretación judicial relativa al carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa y la doctrina de la inadmisibilidad de las cuestiones nuevas. Esa interpretación, que el Tribunal Supremo continúa aplicando tras la entrada en vigor del nuevo texto legal, asume una vinculación entre las pretensiones deducidas en vía judicial y las que se ejercieron frente a la Administración, que impide que puedan plantearse judicialmente cuestiones no suscitadas antes en vía administrativa». Cuando se varía en el proceso contencioso-administrativo la pretensión previamente formulada en vía administrativa, introduciéndose cuestiones nuevas, se incurre en desviación procesal, que comporta la inadmisión de esa pretensión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 69.c) LRJCA» (Sentencia de fecha 20 de julio de 2012, dictada en el rec. casación nº 5435/2009). En consecuencia, procede la desestimación del recurso, confirmando todos y cada uno de los argumentos de

una cuestión nueva que no fue planteada ni ante los órganos de gestión, recaudación o inspección ni en vía económico administrativa, cuando se opone por primera vez en la demanda. A ese respecto, el Tribunal Supremo ha matizado y precisado el alcance y extensión de la obligación de apreciar de oficio la prescripción, puesto que una extensión excesiva, además de un abuso prohibido, pudiera incidir en el derecho de defensa, que también le asiste a la Administración. Así, en Sentencias de 9 de febrero de 2012 (rec. n° 2210/2010), 16 de mayo de 2013 (rec. 5114/2010) ó 24 de abril de 2014 (rec. 492/2012), ha declarado que «[c]onforme a reiterada doctrina de este Tribunal, extensible sin artificio al actual art° 69.2 de la Ley 58/2003, el art. 67 de la L.G.T *“impone la aplicación de la prescripción de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo, lo que supone que tanto en la vía administrativa (de inspección, de gestión o de reclamación), como en la jurisdiccional de instancia, los órganos que conocen de un asunto deben, caso de concurrir, aplicarla aun cuando no hubiera sido propuesta por la parte”*. Doctrina esta que siendo incuestionable, requiere cierta precisión, de modo que lo que no dice esta doctrina es que la misma sea aplicable, aún cuando para determinar si efectivamente se produjo o no la prescripción sea necesario valorar hechos que no fueron objeto de disputa o aplicar previamente al análisis de la prescripción normas, figuras jurídicas o institutos que nunca fueron cuestionados respecto de su correcta aplicación. Valga como ejemplo, por las numerosas veces con que en la práctica nos lo encontramos, que se invoque por vez primera en demanda o, incluso, en el recurso de casación, la prescripción sobre la posible calificación de diligencias argucias, evitando que se trate como cuestión nueva bajo la protección de que la prescripción es aplicable incluso de oficio, y pretendiendo que se proceda al análisis de las diligencias cuestionadas para a posteriori, entrar a analizar el cómputo de los plazos a los efectos de atender a la alegación de prescripción ; o como sucede en

la resolución impugnada en relación con la declaración del fraude de ley, así como con la regularización de la situación tributaria practicada por la Inspección.»

Y en la STS de 14 de mayo de 2014: «CUARTO El primer motivo de impugnación es la improcedencia de la obligación accesoria de retener por inexistencia de la obligación principal, al haber prescrito. Argumenta que aún en el supuesto de que se admitirá simulación en los contratos de préstamo, si tenemos en cuenta que los rendimientos de capital mobiliario imputados a los socios personas físicas de Bahía del Paraíso, SL nunca integraron dichas rentas en sus declaraciones correspondientes al IRPF de 2003, sin que las mismas hayan sido objeto de regularización alguna por parte de la Inspección, resulta que se ha extinguido por prescripción el derecho de la Administración a comprobar la obligación tributaria principal, por lo que resulta improcedente la exigencia del retenedor del pago de las retenciones a cuenta de una obligación extinguida (los rendimientos de capital mobiliario por dividendos de Bahía del Paraíso, SL en 2003).

este caso, que la prescripción se alega sobre un presupuesto anterior, ajeno a la misma, cuál es si el acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras a veinticuatro meses era o no válido por estar suficientemente motivado. En definitiva se camufla la nueva cuestión sobre la prescripción, bajo el argumento de que debe ser apreciada de oficio, incluso, cuando se trata de una cuestión que, en principio, posee sustantividad propia y constituye presupuesto necesario para, en su caso, apreciar dicha prescripción, cual es si el acuerdo de ampliación estuvo o no suficientemente motivado. Esta cuestión es la que se debe plantear, a juicio de esa jurisprudencia, en el momento procesal adecuado». Así, y a título de ejemplo, esta cuestión de la extinción de la obligación de retener por haberse extinguido la obligación principal, por prescripción, si no se planteó ni en las actuaciones de gestión, recaudación o inspección, ni en vía económico-administrativa, por lo que si no fue tratada en fase anterior a la vía judicial, se entiende que se trata de una cuestión nueva que no procede examinar, pues no ha que olvidar que el objeto del recurso contencioso administrativo será, congruentemente, la resolución del tribunal económico administrativo correspondiente, y si en la misma no se contiene pronunciamiento alguno sobre dicha circunstancia, es porque no fue alegada por la parte recurrente.

De este modo, no dudamos en reseñar²⁴ que en la LGT la prescripción de la infracción tributaria acoge, sin reservas, una de las notas propias de la caducidad, la aplicación de oficio, sin que sea necesaria la alegación o excepción por parte del interesado.

Así las cosas, y a propósito del extinto art. 64 LGT 1963, comenzó en la doctrina española una polémica acerca de si resultaba posible calificar los plazos como de prescripción en sentido propio, o si hubiera resultado más apropiado regular auténticos plazos de caducidad. En la actualidad, aunque los supuestos de prescripción queden ciertamente claros, las notas de los supuestos de los derogados artículos 66 y 67 LGT 1963, perviven aún, así con la posibilidad de interrupción de la prescripción y la aplicación de oficio de ella, aunque ello pueda provocar la desnaturalización jurídica del instituto²⁵.

En el supuesto que la infracción haya prescrito antes de que se inicie formalmente el procedimiento sancionador, conforme al artículo 22 RGRST, la autoridad administrativa competente que constata tal circunstancia deberá acordar de oficio, *ex art.* 55.1 de la Ley 39/2015,

²⁴ JUAN LOZANO, A.M.: *La interrupción de la prescripción tributaria. Análisis de jurisprudencia y doctrina administrativa*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 13.

²⁵ *Ibíd.* op. cit. pág. 16.

de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), la no procedencia —aunque exprese conveniencia— de incoar dicho procedimiento, notificándolo al presunto interesado, aunque no se indique tan claramente como lo establecía el artículo 6 del derogado Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora (RPPS). De igual modo, dicho motivo comportará la resolución de terminación que deberá realizarse por el órgano instructor sin necesidad de formular propuesta de resolución *ex art.* 89.1e LPACAP.

En caso de que, durante la tramitación, quedase acreditado que, con anterioridad al inicio del procedimiento, la infracción objeto del mismo ya había prescrito, la autoridad administrativa correspondiente resolverá, *motu proprio*, la conclusión del procedimiento, declarando la extinción de responsabilidad²⁶.

Rojí Buqueras²⁷ plantea la cuestión de si una vez consumada la prescripción, no interrumpida por la interposición de una reclamación económico-administrativa, si el Tribunal no se pronunciase sobre la misma y la Administración pretendiese ejecutar la correspondiente resolución, dónde debería el contribuyente recurrir la prescripción ganada, ante los Tribunales o ante la Administración directamente, respondiendo, conforme a la STS de 22 de abril de 1995, que al haberse consumado definitivamente la prescripción no produce ningún efecto la resolución notificada, y, por lo tanto, no procede la interposición de ningún recurso ante los Tribunales contra dicha resolución, debiendo apreciarse la prescripción ganada directamente por la Administración.

Desde nuestro punto de vista, en caso de que se haya impuesto una sanción, a pesar de encontrarse prescrita la infracción, y aún a

²⁶ Aunque algún autor como RODRÍGUEZ RAMOS considere la trascendencia constitucional del hecho de no reconocer la prescripción de la infracción, por atacar a derechos constitucionales como el de la tutela judicial efectiva a un proceso con todas las garantías, interdicción de la arbitrariedad y principio de seguridad jurídica, el Tribunal Constitucional en la STC 152/1987, de 7 de octubre, ha negado que suponga una vulneración de principios constitucionales el no reconocer la prescripción, pues es una cuestión de mera legalidad ordinaria sobre cuya procedencia no debe de entrar dicho Tribunal. En igual sentido los Autos del TC 27/1983, de 19 de enero, 135/1983, de 25 de marzo. BLASCO DELGADO, C.: *La prescripción...* op.cit. pág.37.

²⁷ ROJÍ BUQUERAS, J.M.: “La prescripción como consecuencia de la paralización de un expediente durante la sustanciación de una reclamación económica-administrativa”, *CaT*, núm.344 (suplemento), de 1 de noviembre de 2000, pág.5; RUÍZ RESCALVO, M.P.: *La prescripción tributaria y el delito fiscal*, Dykinson-Univ. Rey Juan Carlos I, Madrid, 2004, pág.49.

pesar de que la Administración debe estimarla de oficio, nada quita que pueda ser alegada en vía de recurso posterior²⁸ ante el órgano *ad*

²⁸ Por tanto, la consecuencia que establece el artículo 174.5 LGT [incluso en su nueva versión modificada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre] es de todo punto inaceptable, pues no se puede afirmar que la firmeza de un acto impida en todo caso su revisión. Cuando la sentencia haya puesto de manifiesto que la liquidación o sanción notificada al deudor principal incurre en una causa de nulidad de pleno derecho de las recogidas en el artículo 217.2º de la LGT deberán revisarse los actos firmes que traigan causa de dicho acto... Del mismo modo, cuando la causa de la anulación en vía administrativa o judicial sea la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda tributaria o del derecho a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación no es posible limitar la extensión de los efectos de la sentencia o resolución únicamente a aquel obligado que hubiera interpuesto el recurso... cuando se encuentre prescrito el derecho de la Administración a liquidar o a exigir el cobro de la deuda no es posible la derivación al responsable de la deuda tributaria.... Téngase en cuenta que si la deuda estaba prescrita en el momento de proceder a la declaración de la responsabilidad, la derivación de la deuda a los responsables nunca debió haberse producido. Por ello, si dicha prescripción es reconocida posteriormente en vía judicial se debe reponer la situación jurídica de los obligados tributarios afectados de acuerdo con el señalado fallo judicial... Diferente es la conclusión que ha de establecerse cuando la causa de la anulación del acto de derivación sea la imposibilidad de encajar la conducta del recurrente en el correspondiente presupuesto de la responsabilidad. En estos casos la mera anulación del acto no afecta a los demás obligados tributarios, si bien los responsables que no hubieran sido parte del proceso se podrán beneficiar del restablecimiento de su situación mediante el reconocimiento de una situación jurídica individualizada... si se determina la ilegalidad de la sanción, todos los procedimientos de derivación de responsabilidad que tengan su origen en la comisión de la infracción deben ser anulados, pues en estos casos la extensión de los efectos de las sentencias a otros responsables no puede hacerse depender de que éstos hayan interpuesto el recurso o no. De igual modo la extensión debe producirse en relación con el deudor principal a quien se impuso la sanción, pues al margen de los principios enunciados, los principios penales y, en particular, el principio de presunción de inocencia impiden, a nuestro juicio, mantener la validez de una sanción que un tribunal ha declarado contraria al ordenamiento jurídico. Además, el TC ha determinado que la exigencia a los responsables de las sanciones impuestas al deudor principal, aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna infracción tributaria, tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora. Como consecuencia más importante de esta conclusión la STC 85/2006 ha determinado que resultan de aplicación en estos casos los principios y garantías, tanto materiales como procesales, que se deducen de los artículos 25.1 y 24.2 de la CE. En consecuencia, en ningún caso podría trasladarse al responsable o exigir al propio deudor principal una sanción que ha sido declarada ilegal por un tribunal. MÁLVAREZ PASCUAL, L.A.: "Las consecuencias del fallo que estime el recurso de un responsable y su posible extensión a los obligados ajenos al proceso. Estudio del artículo 174.5 de la LGT en el marco del ordenamiento jurídico", *QF*.núm. 7, 2009. Sin embargo, algo de luz arroja el artículo 212.3 in fine LGT —en la redacción modificada por la Ley 7/2012—, cuando sostiene que "[l]o dispuesto en los párrafos a) y b) de este apartado se aplicará a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como

*quem*²⁹ aunque tal defecto in indicando no haya sido denunciado por el interesado reclamante, ni siquiera alegado en primera instancia administrativa³⁰. Por otro lado, Pérez Royo³¹ sostiene que, naturalmente, este motivo (la prescripción) podrá ser invocado sólo en los casos en que no lo haya sido en la impugnación, lo que no compartimos por los argumentos antes indicados. Sin embargo, entendemos con ese autor, que en ese supuesto, aun siendo firme el acto, por no haber sido impugnado o por haber sido rechazados los motivos distintos del de prescripción alegados, procederá instar la iniciación del procedimiento especial de devolución de ingresos indebidos, recogido en el artículo 221 de la LGT. Advertimos, que la solución que propone puede chocar con el apartado 3º del mismo artículo 221, que señala que cuando el acto de aplicación del tributo (liquidación) hubiera adquirido firmeza, no podrá solicitarse la devolución de ingresos indebidos más que a través de la nulidad de pleno derecho, la revocación o la corrección de errores, y defiende que el carácter de la prescripción tributaria es una materia de orden público que impone la aplicación de oficio y la inadmisión de la renuncia a la prescripción ganada, por lo que el mandato del apartado 3º del artículo 221 LGT debe entenderse aplicable en relación a los otros motivos, o, en todo caso, cuando el motivo sea la prescripción, sólo cuando la prescripción haya sido invocada y rechazada en la resolución del recurso.

La prescripción de la infracción determina la imposibilidad de imponer una sanción pecuniaria, y como consecuencia de ello, la

cuando *en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta Ley dicha sanción sea recurrida por el responsable*.

²⁹ Recordemos que la STC 206/2009, de 23 de noviembre, parece defender que las cuestiones referidas estrictamente a la prescripción no competen al TC, sino a la jurisdicción ordinaria, siendo aquel competente para valorar, únicamente, el canon de razonabilidad en que se funde la resolución recurrida en amparo ex art. 24 CE. No le corresponde, en consecuencia, al TC entrar a enjuiciar si en el supuesto fáctico de referencia resulta o no aplicable el instituto de la prescripción, sino únicamente revisar la constitucionalidad del enjuiciamiento concretamente efectuado por los órganos judiciales. Añade además el Tribunal que no se puede eludir la declaración de inconstitucionalidad en aquellos supuestos en los que la interpretación de la norma reguladora del instituto de la prescripción, a pesar de que no pueda ser calificada de irrazonable o arbitraria, lleve consigo, al exceder de su más directo significado gramatical, una aplicación extensiva o analógica en perjuicio del reo.

³⁰ GARBERÍ LLOBREGAT, J.(Dir.); BUITRÓN RAMÍREZ, G. *et alii*: *Procedimiento Sancionador. Infracciones y Sanciones Tributarias. (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios, Ejemplos Prácticos y Legislación)*. T.I., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2005 T.I. pág.594.

³¹ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero ...2009*, op.cit.págs.452-453.

imposibilidad de tramitar, en los casos que hubiere correspondido, procedimiento para la imposición de la sanción no pecuniaria³².

La prescripción de la infracción conlleva la imposibilidad de la Administración tributaria de ejercer la potestad sancionadora. Por tanto, la prescripción de la acción para imponer sanciones produce, como efecto, que no se pueda iniciar el procedimiento sancionador³³.

El mandato legal de aplicación de oficio³⁴ de la prescripción plantea el problema de si debe existir un acto administrativo por el que se declare la prescripción, y si dicho acto ha de notificarse al sujeto pasivo. Desde luego, se trataría de un acto puramente declarativo, pues para que se consume la prescripción basta el «silencio de la relación jurídica» durante el plazo fijado legalmente.

En este punto, es unánimemente admitido, también por nuestra parte, que *la prescripción se produce ipso iure*, y, para algún autor, la Administración está obligada a declararla. Así, para Corral Guerrero³⁵, la forma de aplicar de oficio la prescripción consiste en la producción de un acto procedente de los órganos competentes. Sin

³² Eso se deduce del tenor del art. 186.1º, 2º, y 3º de la LGT cuando indica «cuando la multa pecuniaria impuesta...se podrán imponer, además, las siguientes sanciones accesorias». Lo mismo cabe deducir, pese a su defectuosa redacción, de una lectura conjunta de los apartados 1.º y 1.2º del art. 31 RGRST, pues si bien su primer párrafo podría dar a entender lo contrario a lo que tipifica la LGT, así expresa que basta que “resulten acreditados hechos o circunstancias que pudieran determinar la imposición de sanciones no pecuniarias”(art. 31.1.1º), debemos entender esos hechos son los descritos en el art. 186.1 de la LGT, y una vez impuesta la sanción pecuniaria (art.31.1.2º), se incoará procedimiento sancionador no pecuniario.

³³ ANEIROS PEREIRA,J.: *Las sanciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pág.154; La prescripción de la infracción impide que pueda imponerse la sanción correspondiente, e imposibilita iniciar o continuar el procedimiento sancionador para el castigo de dicha infracción. LOZANO CUTANDA,B.: *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1990, pág.155.

³⁴ Son razones presupuestarias, contables y de ordenación administrativa las que pueden justificar esta aplicación de oficio. Igualmente el carácter masivo de la gestión tributaria aconseja esta normalización y objetivización. CALVO ORTEGA,R.: *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 2010, págs. 243 y 244.

³⁵ Cuyo contenido sería el siguiente cuyo contenido sería el siguiente: — Declaración de conocimiento y constatación de los elementos generadores reales de la prescripción, y de los elementos generadores legales con relación a una determinada potestad administrativa de liquidar, recaudar y sancionar o al derecho formal al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos. — Declaración de conocimiento y juicio sobre la existencia de la prescripción. — Declaración de conocimiento y juicio sobre los efectos jurídicos que produce la existencia de la prescripción en los derechos, obligaciones, potestades y deberes no obligacionales que correspondan. CORRAL GUERRERO,L.: *Comentarios a las Leyes tributarias y financieras*, vol. I, Edersa, Madrid, 1983, pág. 597 a 598.

embargo, esta opinión no nos parece acertada, pues *no existe norma alguna que imponga a la Administración el deber de declarar la prescripción*, salvo el artículo 21.1 LPACAP³⁶. El artículo 189.4º de la LGT, al igual que —aunque se matice por la reciente y precitada jurisprudencia— el 69.2º de la LGT, establece que la Administración ha de aplicar de oficio la prescripción³⁷, no que tenga que declararla, ni siquiera invocarla. Entendemos, por tanto, que *no es necesario un acto expreso de la Administración*, sino que el ordenamiento únicamente exige de los órganos administrativos que se abstengan de realizar las actuaciones tendentes a la liquidación y recaudación de la deuda, o, en el caso que nos ocupa, a la imposición de sanciones, cuando aquella o éstas hayan prescrito³⁸.

Obviamente, la existencia o no de prescripción habrá de ser apreciada por la Administración —sin perjuicio del posterior control jurisdiccional—, pero el acto administrativo correspondiente es un acto interno que, en principio, no tiene por qué notificarse al sujeto pasivo, y sin perjuicio de que la Administración certifique la prescripción³⁹ si el sujeto pasivo lo solicita, por ejemplo, para enervar la prohibición de acceso a las oficinas públicas de los documentos que contengan actos o contratos sujetos al ISD o ITPAJD si no se acre-

³⁶ Respecto de la prelación de normas administrativas y tributarias en materia sancionadora hemos de estar a los arts. 207 LGT, y a las normas axiomáticas que prela el art. 178.1 LGT, así como los arts. 1.3 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (RGRST) y art. 1.3º Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGIT).

³⁷ Constituye este aspecto una diferencia sustancial de régimen jurídico con el Derecho Privado, donde actúa como excepción a la pretensión de la contraparte. Ante esta previsión será la Administración la que deberá apreciar la prescripción. Igualmente los órganos decisorios de recursos podrán y deberán apreciarla de oficio, dada su potestad para revisar cuestiones no planteadas por las partes. COLLADO YURRITA, M.A.(Dir.); LUCHENA MOZO, G.M.(coord.), *et alii: Derecho Tributario. Parte General*, Atelier, Barcelona, 2007, pág. 240.

³⁸ FALCÓN Y TELLA, R.: *Análisis crítico ...op.cit...*, págs. 101 y 102.

³⁹ En contra parece que se pronuncia, en cuanto a los datos prescritos, el art. 70.4º del RGIT, que regula « no podrán certificarse datos referidos a obligaciones tributarias respecto de las cuales haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. », aunque de su apartado 2º podríamos colegir que sí resulta admisible certificar el incumplimiento de la obligación y la inexistencia de sanción, pues « los certificados podrán acreditar, entre otras circunstancias, la presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos o extremos concretos contenidos en ellas, la situación censal, el cumplimiento de obligaciones tributarias y la existencia o inexistencia de deudas o sanciones pendientes de pago que consten en las bases de datos de la Administración tributaria.»

quita el pago del impuesto —cierre registral— o la no sujeción, aunque esta posibilidad es operativa, fundamentalmente, en relación con la prescripción de la obligación tributaria y no de las infracciones. En todo caso, conviene observar que la equiparación de la prescripción al pago, a efectos de permitir al contribuyente el ejercicio de aquellos derechos o facultades que estaban condicionadas al pago del tributo, no deriva automáticamente de la naturaleza de la prescripción.

En el ámbito penal la prescripción se aplica de oficio, y así, tal y como manifestó el Tribunal Supremo en su Sentencia de 30 noviembre 1974 «desde la Sentencia de ese Tribunal de 30 noviembre 1963, se entiende que *la prescripción* en este ámbito *no es una excepción procesal sino que se trata de una causa de extinción de la responsabilidad criminal* que puede declararse en cualquier momento del proceso en que se constate su existencia, y que tal declaración puede hacerse de oficio sin necesidad de alegación de parte...» (en igual sentido la SAP Madrid —Secc. 17— y la SAP de Baleares —Secc.1^a—, de veinte de diciembre de dos mil dieciocho —FJ 2—⁴⁰).

La prescripción de la infracción tributaria tiene efectos extintivos —lo cual se pone de relieve en el artículo 189.1 de la LGT—, y opera de forma automática por el transcurso del tiempo. En efecto, señalamos⁴¹ que en el ámbito de la potestad sancionadora «el funcionamiento automático de la prescripción ha sido afirmado por la

⁴⁰ Por su interés lo reproducimos: — Expuestos así los términos del recurso, y una vez revisadas las actuaciones, ningún error observamos en la conclusión alcanzada por el Juez de la instancia a la hora de no considerar prescritos, en relación al recurrente, los hechos denunciados. Como dice la STS 19-11-2003, la prescripción de delitos es una causa de extinción de la responsabilidad criminal fundada en la acción del tiempo en acontecimientos humanos. Es una institución que tiene una naturaleza material, sustantiva o penal, puesto que lo que desaparece con el transcurso del tiempo es la necesidad de la pena, de ahí que pueda ser apreciada de oficio. Es ajena a las exigencias procesales de la acción persecutoria (SsTS 10-3-1993, 18-6-1992 y 23-11-1989). Añade la Sentencia de 18-6-1992 que « El fundamento se ha buscado en principios o razones de orden público, de interés general o de política criminal, que han expuesto ampliamente y con buen tino las resoluciones citadas, y que pueden ser conducidas al principio de necesidad de la pena que se inserta en el más amplio de intervención mínima: el derecho del Estado a penar justamente —el *ius puniendi*— depende de que la pena sea necesaria para la existencia y pervivencia del orden jurídico; y, como es obvio que, transcurrido un tiempo razonable desde la comisión del delito, la pena ya no cumple sus finalidades de prevención general y especial, e incide contraproducentemente en la llamada resocialización o rehabilitación del sujeto, finalidades primordiales de la sanción penal ». Esta naturaleza sustantiva lleva al reconocimiento y admisión de la prescripción siempre que concurran los presupuestos materiales en que se asienta: paralización del procedimiento y el lapso de tiempo correspondiente.

⁴¹ Citado por MORILLAS CUEVA, L.: *Acerca de la prescripción ...op.cit.*, pág. 30.

doctrina penalista donde, a diferencia de la prescripción civil que se articula en forma de una excepción dejada al arbitrio de la persona, la prescripción penal se concreta en una norma autoritaria, es decir, en el mandato impuesto por el Estado a los órganos delegados para hacer valer la pretensión punitiva, de abstenerse de toda acción represiva del delito».

La prescripción ganada aprovecha⁴² al sujeto infractor y a aquellos que pudieran haber resultado sucesores, responsables solidarios o subsidiarios del pago de la sanción pecuniaria⁴³ que pudiera haber correspondido al sujeto infractor, sin perjuicio de la que pudiera corresponderles como sujetos infractores, que pudiera o no haber prescrito. También, si la obligación infringida fuera mancomunada, la prescripción ganada por la infracción cometida por un obligado mancomunado igualmente sólo le aprovecharía a él y no a los restantes, frente a quienes puede permanecer vigente o haberse terminado el procedimiento sancionador⁴⁴.

La prescripción extingue⁴⁵, *ipso iure*, la responsabilidad de que se trate, en nuestro caso la extinción es absoluta por el transcurso del plazo prescriptivo, la obligación tributaria se extingue totalmente, sea en su potestad liquidativa, recaudatoria, y la infracción en la sancionadora, sea en lo referido a la devolución a solicitar por el sujeto pasivo donde no existe posibilidad alguna de recuperar el derecho prescrito⁴⁶.

⁴² QUEROL GARCÍA plantea diversas cuestiones, así ¿puede generar la prescripción algún otro efecto respecto de personas o elementos personales diferentes de aquél (sujeto deudor)? ¿Qué ocurre en el caso de la existencia de una pluralidad de sujetos pasivos? ¿Extiende sus efectos la prescripción hasta los responsables, sean subsidiarios o solidarios? QUEROL GARCÍA, M.T.: *Régimen de infracciones y sanciones tributarias*, Deusto, Bilbao, 1991, pág. 84.

⁴³ En relación a los responsables subsidiarios del art. 182.2 LGT no se les podrá exigir pago de sanción alguna pues no existe previa infracción que derivar.

⁴⁴ CAZORLA PRIETO, L.M.: *Derecho Financiero y Tributario*, Aranzadi, Navarra, 2004, pág. 404.

⁴⁵ Los efectos extintivos se producen no en cuanto a la potestad en sí misma, sino respecto a su ejercicio en un caso determinado, ya sea de forma más radical y directa, en el caso de la caducidad, ya sea de forma mediata en el caso de la prescripción. El efecto extintivo una vez producido imposibilita el ejercicio de la potestad en aquel supuesto determinado. AGUADO I CUDOLÀ, V.: *Prescripción...* op.cit. pág. 43;). RODRÍGUEZ RAMOS afirmó “mediante la prescripción se extingue la responsabilidad penal y la acción para su exigencia ante la jurisdicción—o en vía administrativa, en el caso de infracciones no criminalizadas-afectando tanto al contenido como al continente del proceso penal (o del procedimiento sancionador” en FALCÓN y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pág. 264.

⁴⁶ PÉREZ DE AYALA, J.L. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Fundamentos de Derecho Tributario*, Edersa, Dijusa, Madrid, 2004, pág. 235.

Al haber quedado extinguida la responsabilidad por el transcurso del plazo fijado al efecto, ésta no puede ser objeto de un futuro procedimiento previamente abocado al fracaso ni, aunque estuviere aperturado, puede ser tal infracción ya sancionada o reprimida⁴⁷.

La obligación de justificar⁴⁸ la procedencia de los datos, que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos cuya infracción ha prescrito, se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente⁴⁹.

La no declaración de la responsabilidad por infracción tributaria evitará que se tenga en consideración, dicho injusto, a los efectos de la graduación de la sanción por comisión repetida de infracciones del artículo 187.1.a) de la LGT.

Con la prescripción se extingue también la potestad revisora del artículo 218.2, 219.2 y 220.1.1º de la LGT, pues la misma sólo resulta posible en tanto no prescriba la acción administrativa para imponer sanciones.

Extinguida la responsabilidad infractora, se evitarán las consecuencias sancionadoras no pecuniarias, que, si se hubieren dado los requisitos exigidos, podrían haberse llegado a imponer⁵⁰.

⁴⁷ El ilícito continuará existiendo con independencia de los efectos que se le asignen al discurrir del tiempo. GARBERÍ LLOBREGAT, J. et alii: *Procedimiento Sancionador...* op.cit.pág.577.

⁴⁸ Ejemplo de obligación de inclusión en la memoria durante 10 años por reducción por factor de agotamiento de los artículos 93.4, 96.4 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS); En el artículo 121 LIS se recogen los bienes y derechos no contabilizados o no declarados y la presunción de obtención de rentas.

⁴⁹ Esta previsión normativa puede desembocar en una afrenta a la seguridad jurídica, ya que la prescripción de la operación que guarde relación con los datos que tenga su origen en períodos impositivos prescritos puede haber sufrido interrupciones y ver prolongada su vida jurídica más allá de cuatro años, extremo que no tiene por qué conocer el obligado a justificar la procedencia de los datos. CAZORLA PRIETO, L.M.: *Derecho Financiero...* op.cit.págs. 409 y 410; La Administración tributaria se ha de ajustar a la liquidación derivada de la autoliquidación presentada por el ejercicio prescrito, de tal manera, que los datos e importes en ella consignados han de ser respetados, habiendo adquirido firmeza la base imponible declarada (SsAN de 3 de febrero y de 26 de mayo de 2005). GIL CRUZ, E.M.: "Imposibilidad de alterar las bases de ejercicios que no hayan prescrito y que se sustenten en ejercicios ya prescritos Res. TEAC 24 de septiembre de 2008 [JT 2008, 1413] ", *QF*, núm.11, 2009.

⁵⁰ En cuanto a las sanciones accesorias del artículo 186.2º LGT, la gravedad de las infracciones, así como de las multas que deben haberse impuesto, para que proceda la aplicación de estas sanciones accesorias, hacen pensar que su aplicación se producirá, principalmente, en los supuestos de las infracciones de los artículos 191

Por estos motivos, la prescripción de la responsabilidad derivada de la comisión de una infracción deberá ser aplicada de oficio, tal y como deriva de los preceptos constitucionales y se establece con carácter general, en el artículo 189.4º de la LGT, cuando preceptúa que «la prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque el interesado».

III. IMPOSIBILIDAD DE RENUNCIA A LA PRESCRIPCIÓN GANADA

En el ámbito de las infracciones tributarias la eficacia extintiva de la responsabilidad conlleva además la imposibilidad de renunciar a la prescripción ganada, lo que es lógico ya que en Derecho penal la prescripción es irrenunciable⁵¹.

En general, la doctrina suele referirse a los efectos de la aplicación de oficio, equiparándolos a los del artículo 69.2 de la LGT⁵²,

a 194 de la LGT, es decir las infracciones relacionadas con la autoliquidación, la declaración o las devoluciones, así como en los supuestos más graves del artículo 201 de la LGT, es decir las infracciones relacionadas con el incumplimiento de obligaciones de facturación o documentación (MUÑOZ PÉREZ/ OBESO PÉREZ VICTORIA). GARBERÍ LLOBREGAT, J.: *Procedimiento Sancionador...* op.cit.T. I, pág.522.

⁵¹ La eficacia extintiva de la prescripción de las infracciones... viene impuesta por la naturaleza misma de las instituciones punitivas, pues en Derecho penal la prescripción es siempre irrenunciable. FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción ...* ob. cit., pág. 277; FALCÓN Y TELLA, R.: *Análisis crítico...* op.cit.pág. 103; de ese parecer es COLLADO YURRITA, M.A., *et alii: Derecho Tributario...* op.cit.pág. 240; La conclusión a este debate debe ser contraria a la posibilidad de renuncia no sólo por la aplicación de oficio, sino porque la responsabilidad también se ha extinguido. En otras palabras, la renuncia a la prescripción ganada se apoya en la facultad general de todo sujeto de renunciar a derechos sólo puede jugar cuando la responsabilidad por la infracción tributaria existe y la extinción automática de la responsabilidad por la infracción (por ministerio de la ley) impide renunciar a un derecho sin contenido, es decir, sin objeto. Tendría que producirse un nuevo nacimiento de la responsabilidad lo que no es posible... La prescripción ganada es una situación jurídica producida directamente por la ley; CALVO ORTEGARA, R.: *Curso de Derecho...* op.cit. pág. 246; En el ámbito administrativo sancionador, la prescripción, a diferencia de la civil, no está sometida a la libre disposición de las partes (STS de 9 de mayo de 1989); LOZANO CUTANDA, B.: La extinción... op.cit.págs. 204 y 205; En igual sentido BLASCO DELGADO, C.: op.cit.pág.171; MORILLAS CUEVA, L.: *Acerca de la prescripción ...* op.cit.pág. 45.

⁵² Así MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; POVEDA BLANCO, F.: *Derecho Tributario*, Aranzadi, Navarra, 2008, pág.235; MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2005, pág.531; BLASCO DELGADO, C.: ... op.cit.pág.171; La STS 14.2.1997 sigue el criterio de la de fecha 8 de Febrero de 1995 que cambió el anterior de la Sala (Ss. 6 y 26 de Junio de 1989 y 1 de Febrero de 1993 entre otras) que consistía en aceptar la posibilidad de la re-

aunque éste prevé que lo sea «sin necesidad de que el obligado tributario la invoque o excepcione»⁵³.

nuncia a la prescripción ganada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1935 del Código Civil; Según la STS 14.6.2006 [d]e esta forma resuelve con rango legal la cuestión relativa a la imposibilidad de renunciar a la prescripción ganada, como sentó esta Sala, a partir de la sentencia de 8 de Febrero de 1995 ; En igual sentido, las STSJ Murcia de 9.7.2012 (FJ 2º) y STSJPV 8.3.2002 (FJ 3º).

⁵³ Entre otras muchas sentencias, destacamos la STS 4.6.2002, en cuyos FJ 2º y 3º se indica: En el caso de autos, el escrito de alegaciones fue presentado el 19 de Diciembre de 1989, antes que se produjera la interrupción injustificada de las «actuaciones inspectoras», y en aquél momento, como hemos explicado, no produjo «per se» efecto interruptivo de la prescripción, y cuando posteriormente, debido al retraso injustificado, perdieron las actuaciones inspectoras realizadas su efecto interruptivo, no puede considerarse la presentación del escrito de alegaciones, como una renuncia a la prescripción ganada, porque esta Sala mantiene doctrina reiterada y completamente consolidada acerca de que en las obligaciones tributarias «*ex lege*» no es admisible la renuncia de los contribuyentes a la prescripción ganada, entre otras citamos las sentencias de 8 de Febrero de 2002 (Rc. Casación nº 7842/96) y de 5 de Abril de 2002 (Rec. Casación nº 9757/96). En igual sentido, la importante STS 8.02.2002, expresa que «La Sala rechaza este segundo motivo casacional, porque debe mantener el principio de unidad de criterio, consustancial al recurso de casación, y, a tal efecto, debe traer a colación nuestra sentencia de fecha 14 de Febrero de 1997 (Rec. de apelación nº 11.198/1991) en la cual la Sala mantuvo la siguiente doctrina: Esta tesis debe ser rechazada, porque en esta cuestión concreta, difieren la prescripción tributaria y la prescripción civil. Así como no es admisible que un contribuyente pueda dirigirse a la Administración Tributaria ofreciendo pagar un impuesto por cuantía superior a la que se desprende de la normativa vigente, porque la obligación tributaria nace «*ex lege*», y, por tanto, no hay posibilidad de admitir obligaciones tributarias nacidas «*ex contractu*» o «*ex voluntatis*», tampoco es admisible que producida la prescripción, es decir la extinción de la obligación tributaria, también como consecuencia «*ex lege*», pueda el contribuyente renunciar a la prescripción ganada, por ello el artículo 67 de la Ley General Tributaria dispone con toda lógica que «la prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo», o sea lo contrario de la regulación civil que contempla la prescripción como una excepción al cumplimiento de la obligación, renunciante expresa o tácitamente

En el ámbito tributario, el artículo 67 de la Ley General Tributaria, correctamente interpretado, obliga a afirmar que no cabe la renuncia de los sujetos pasivos a la prescripción ganada...Sin embargo, el posterior Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 684/1990, de 20 de Diciembre, no solo ha suprimido dicha norma, sino que ha dispuesto en el artículo 60.1 que «la prescripción a que se refiere este capítulo se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado al pago», precepto que se completa con el artículo 62.4 que dispone «la prescripción ganada extingue la deuda», consiguiéndose así la absoluta conformidad con el artículo 67 de la Ley General Tributaria, razón por la cual no puede admitirse la renuncia de la prescripción ganada, tanto se refiera a la del derecho a liquidar, como a la acción para exigir el pago. Es mas, el Real Decreto 1163/1990, de 21 de Septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, incluye en su artículo 7º, apartado 1, letra c), como un ingreso indebido, el pago de débitos tributarios prescritos y así dispone: «1. El reconocimiento del derecho a la devolución de un ingreso indebidamente efectuado

Esa prescripción ganada puede producirse incluso en vía económico-administrativa, pese al pago previo, y temporalmente no prescrito, de una deuda tributaria. Así se expuso en la conocida STS de 14.06.2006, argumentando que es cierto que el extinto Reglamento General de Recaudación de 1990 —como hace el actual Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación— consideraba que el efecto del pago o cumplimiento de la deuda es la extinción de la misma, no aludiendo a un pago con otra finalidad, pero no lo es menos que el mismo Reglamento, al regular la consignación, admite que en el procedimiento tributario existen algunas notas diferenciales con respecto a esta figura en Derecho Civil, pues puede hacerse no sólo con la finalidad de extinción, sino también con otra estrictamente procedimental, como es la de suspender la ejecución del acto impugnado.

El primer supuesto de consignación se produce en aquellos casos en que el Órgano de Recaudación competente o entidad autorizada

en el Tesoro se realizará en virtud del procedimiento regulado en este capítulo, en particular en los siguientes casos: (...) c) Cuando se hayan ingresado, después de prescribir la acción para exigir su pago, deudas tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el propio obligado tributario; así como cuando se hayan satisfecho deudas cuya autoliquidación haya sido realizada hallándose prescrito el derecho de la Administración para practicar la oportuna liquidación», obviamente, si el ingreso realizado por el sujeto pasivo, después de ganada la prescripción, se considera indebido, es lógicamente imposible admitir la renuncia a la prescripción ganada, sea expresa o tácita, máxime cuando el artículo 60.1 del Reglamento General de Recaudación de 20 de Diciembre de 1990, obliga a reconocer de oficio la prescripción, aunque se haya pagado la deuda, una vez producida ésta. Concluyendo, el escrito mencionado de 16 de Enero de 1990, aunque pudiera interpretarse como una renuncia a la prescripción ganada del derecho a liquidar, es ineficaz, por no admitirse en el Derecho Tributario, tal renuncia. Esta Sentencia sigue el criterio de la de fecha 8 de Febrero de 1995 que cambió el anterior de la Sala (Ss. 6 y 26 de Junio de 1989 y 1 de Febrero de 1993 entre otras) que consistía en aceptar la posibilidad de la renuncia a la prescripción ganada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1935 del Código Civil». Obvio es que en el caso de autos, el haber silenciado en el escrito de alegaciones, la existencia de la prescripción del derecho a liquidar, aunque se considerase, que sería mucho considerar, que ENDESA renunciaba tácitamente a la prescripción ganada, sería inoperante por la sencilla razón de que en las obligaciones tributarias no se admite la renuncia a la prescripción ganada, que deberá ser declarada de oficio por la Administración Tributaria... La línea argumental seguida por el Abogado del Estado es que «la jurisprudencia ha contemplado en el ámbito que nos ocupa, es decir, en la tramitación de una reclamación económico-administrativa, la figura de la renuncia a la prescripción ganada. Como por ejemplo de dicha doctrina de ese Alto Tribunal puede citarse las Sentencias de 6 de Junio de 1989 (R.J. 4618), la de 19 de Junio de 1989 (R.J. 4668), la de 17 de Octubre de 1989 (Apelación 1706/88), etc.» La Sala rechaza este tercer motivo casacional, porque la jurisprudencia citada ha sido sustituida posteriormente (Ss. de 8 de Febrero de 1997 y 14 de Febrero de 1997, entre otras), e incluso la normativa, como hemos explicado, ha variado también.

para recibir el pago no lo haya admitido indebidamente, o no pueda admitirlo por causa de fuerza mayor (artículo 47.1b del antiguo Reglamento y 43 del actual, aprobado por el Real Decreto de 29 de Julio de 2005). En tales casos, la consignación tendrá efectos liberatorios en la fecha en que haya sido efectuada, cuando se consigne la totalidad de la deuda y se comuniquen tal hecho al órgano recaudador. Ahora bien, cabe también la consignación con finalidad de suspensión de la ejecutoriedad del acto impugnado, que tiene lugar en los casos de interposición de reclamación o recursos, aunque en estos casos puede conseguirse el mismo efecto y es lo usual, en la actualidad, simplemente afianzando la deuda impugnada.

Ante esta realidad, si se admite la consignación con efectos suspensivos de la ejecución del acto, nada impide, que el ingreso pueda entenderse que se realiza también con estos mismos efectos en caso de reclamación o recurso.

Por tanto, la STS de 14.06.2006 comparte el criterio expresado en el voto discrepante de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 26 de febrero de 1998 —desestimatoria del recurso de alzada deducido contra la del Tribunal Económico-Administrativo Regional Madrid, de 28 de abril de 1995—, en el sentido de que el ingreso efectuado por la entidad recurrente, no puede ser considerado como «pago» de la deuda, ya que aquél nunca puede tener el efecto extintivo de una obligación, que confiere al pago el artículo 1156 del Código Civil, hasta que el contenido de dicha obligación esté perfectamente delimitado lo cual no tendrá lugar hasta que la liquidación de la que deriva la deuda tributaria sea firme bien por no haberse impugnado ante la vía contenciosa, bien cuando sea confirmada por una sentencia judicial contra la cual no quepa recurso alguno, criterio que se encuentra ratificado por el artículo 1157 del Código Civil , a cuyo tenor: «No se entenderá pagada una deuda sino cuando completamente se hubiese entregado la cosa o hecho la prestación en que la obligación consistía».

La prescripción debe ser aplicada de oficio siempre y en todo caso, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario. El vigente art. 69 de la nueva Ley General Tributaria ha añadido, respecto de la anterior redacción contenida en el art. 67, la obligación de que la prescripción debe ser apreciada *incluso en los supuestos de pago de la deuda*, estableciendo, en su apartado tercero, que la prescripción ganada extingue la deuda tributaria. De esta forma resuelve con rango legal la cuestión relativa a la imposibilidad de renunciar a la prescripción ganada, como sentó el Tribunal Supremo, a partir de la sentencia de 8 de Febrero de 1995.

Por tanto, pese a que el Real Decreto 1163/1990 sólo reconocía como ingreso indebido el pago de una deuda prescrita, nada impide que también proceda la devolución si transcurre el plazo de prescripción y la reclamación no ha sido resuelta, si se ha efectuado el ingreso.

Conviene precisar que la irrenunciabilidad⁵⁴a la prescripción ganada⁵⁵, en el caso de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias, se funda en los principios rectores del Derecho Penal. Sin embargo, paradójicamente los artículos 305.4.2º CP y 252.3º y 221.1.c LGT recogen un contrasentido, cuyo análisis conviene dejar transcrito, aunque, ciertamente, traten la prescripción de la deuda tributaria en relación al delito fiscal.

Lo establecido, novedosamente, en los artículos 305.4.2º CP y 252.3º y 221.1.c LGT viene a romper la pacífica doctrina tributaria y jurisprudencia que el Real Decreto 1163/1990, tanto en su exposi-

⁵⁴ Conforme al artículo 189.4 de la LGT, la prescripción se aplicará de oficio — en similares términos se pronuncia el art. 69.2 LGT— asimilándose en este punto a la prescripción penal y diferenciándose de la prescripción civil. Añade el artículo 189.1º «La prescripción extingue la responsabilidad tributaria», y «la prescripción ganada extingue la deuda tributaria». Concluye FUSTER que “por tanto, no cabe la renuncia a la prescripción ganada. Ello se traduce en que si el sujeto ingresa la sanción prescrita, tendrá derecho a exigir lo indebidamente ingresado”. FUSTER ASENCIO, C.: *El procedimiento sancionador tributario*, Aranzadi, Navarra, 2001, pág. 134; Sin embargo, la STS de 1 de febrero de 1993 admitió la renuncia tácita a la prescripción ganada sobre una deuda y sanción tributarias, también citada por la STSJ de Castilla y León-Burgos—, de 27 de octubre de 2006; Un derecho de crédito «no exigible» es como si no existiera pues, por ejemplo, ni siquiera puede ser objeto de compensación (art. 1196.4º CC), lo que circunscrito al ámbito tributario significaría que la Hacienda Pública no podría dejar de cumplir la obligación de devolver una cantidad adeudada a un ciudadano, alegando la existencia de una deuda no exigible por estar prescrita. No se comparte por tanto la insostenible doctrina según la cual la obligación subsiste «sine die» aun cuando haya prescrito la acción para su exigibilidad, siendo posible su pago voluntario que, si se realiza, no puede luego reclamarse su devolución cual si de una obligación natural se tratara; el carácter público de la prescripción y de la deuda prescrita, así como las razones de certeza y seguridad jurídicas consideradas como fundamento de la prescripción, impiden semejante subterfugio. RODRÍGUEZ RAMOS, L.: “La prescripción de las infracciones tributarias delictivas”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, Pamplona, núm. 518, 2002, BIB 2001\1942, pág.2.

⁵⁵ Se matiza esta afirmación en la STSJ Cataluña núm. 565, de 28.5.2009 FJ 3 *in fine*, cuando expresa “la prescripción fue invocada ya al girarse la liquidación y tal alegación fue desestimada por la Administración en un acto que devino firme, lo que impediría, según tales pronunciamientos, una doble invocación del instituto prescriptivo, en dos ocasiones y por dos vías distintas. Pero no es tal el caso en el supuesto enjuiciado, en que la prescripción se ha hecho valer, única y exclusivamente, al solicitarse, conforme a derecho, la devolución de ingresos indebidos, sin que la firmeza e ingreso de la anterior liquidación prescrita sea obstáculo a tal devolución.”

ción de motivos como en su artículo 7.1.c) habían establecido, criterio se recogió y continuó en el posterior Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre). En efecto, se contenía en él una nueva regulación de la renuncia a la prescripción ganada, admitida en el art. 62.3 del Reglamento de Recaudación de 1968, en el que se añadía que se entendía efectuada la renuncia cuando se pagara la deuda tributaria, aclarando la Regla 31 de la Instrucción General de Contabilidad que no se entendía efectuada la renuncia a la prescripción ganada cuando el cobro se hubiera logrado coercitivamente en la vía de apremio. En efecto, este supuesto de ingreso de deudas ya prescritas fue durante un tiempo polémico, por cuanto las SsTS de 6 y de 26 de junio de 1989 declararon que la prescripción ganada era renunciable, expresa o tácitamente, por quien la hubiera consumado a su favor, de acuerdo con el art. 1935 del Código Civil. Sin embargo, ya entonces se advirtió que era muy dudosa la aplicación de esta norma común a las deudas tributarias, en las que la prescripción se aplica de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo, lo que resulta incompatible con la renuncia a la prescripción. Por tanto, ya se sostuvo entonces que este supuesto debía incluirse entre los que dan derecho al reconocimiento de devolución de ingresos indebidos, pues si la Administración debió aplicar de oficio la prescripción, el incumplimiento de tal deber no puede perjudicar al sujeto pasivo.

Compartimos con la jurisprudencia⁵⁶ que «en esta cuestión concreta difieren la prescripción tributaria y la prescripción civil y así como no es admisible que un contribuyente pueda dirigirse a la Administración Tributaria ofreciendo pagar un impuesto por cuantía superior a la que se desprende de la normativa vigente, porque la obligación tributaria nace «*ex lege*», y, por tanto, no hay posibilidad de admitir obligaciones tributarias nacidas «*ex contractu*» o «*ex voluntatis*», tampoco es admisible que producida la prescripción, es decir la extinción de la obligación tributaria, también como consecuencia «*ex lege*», pueda el contribuyente renunciar a la prescripción ganada, por ello el art. 69 de la Ley General Tributaria dispone

⁵⁶ Así, entre otras, la STS de 8 de febrero de 2002 reprodujo la doctrina de la STS de 14 de febrero de 1997. De manera más próxima, cabe resaltar la brillante STSJ Cataluña núm. 740/2008, en concreto su FJ 3º, donde su ponente, el Ilmo. Sr. D. Emilio Aragón Beltrán nos ilustra acertadamente con una sucinta, pero muy clara recensión de la evolución jurisprudencial de la cuestión que en este artículo analizamos, lo que reitera en su STSJ Cataluña núm. 593, de 3.7.2014, FJ 3º. En otro sentido las SsTSJ Cataluña núm. 953, de 4.10.2006, FJ 3º *in fine* (Ponente Ilma. Sra. Fernández de Benito) y núm. 914, de 28.9.2006, FJ 4º *in fine* (Ponente Ilmo. Sr. Gomis Masqué).

con toda lógica que «la prescripción se aplicará de oficio, *incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria*, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo»⁵⁷, o sea lo contrario de la regulación civil que contempla la prescripción como una excepción al cumplimiento de la obligación, renunciable expresa o tácitamente. En el ámbito tributario, el art. 69 de la Ley General Tributaria, correctamente interpretado, obliga a afirmar que no cabe la renuncia de los sujetos pasivos a la prescripción ganada. Esto mismo cabe colegir del artículo 189.4 LGT para el ámbito sancionador tributario.

No obstante, no podemos sino traer a colación que el art. 62 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, disponía en su apartado 3, que «puede renunciarse a la prescripción ganada, entendiéndose efectuada la renuncia cuando se paga la deuda tributaria». Esta norma, de admitirse entonces su validez, como la de los actuales arts. 221.1.c) y 252.3º LGT, serían aplicables solamente, y cuanto más, en la modalidad de prescripción a la que se refiere o sea la relativa a la acción para exigir el pago, es decir dentro del procedimiento recaudatorio, pero nunca a la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria —o a imponer la sanción tributaria—.

El art. 62, apartado 3, del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, como los artículos 305.4.2º CP y 252.3º y 221.1.c LGT ha de ser juzgado con una cierta benevolencia. Todo aquel Reglamento, como los tres preceptos citados de la actual LGT, se dedican a establecer las normas que permitan el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en especial en vía ejecutiva o de apremio, de modo que al enfrentarse con el hecho de un posible pago voluntario de deudas tributarias —o sanciones— prescritas, el instinto subconsciente de recaudar llevó a sus redactores a admitir la posibilidad de la renuncia de la prescripción ganada, y a considerar que el pago implica tácitamente dicha renuncia, algo así, como prescindir de las sutilezas jurídicas y considerar que el dinero en caja, bienvenido sea. Sin embargo, el posterior Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 684/1990, de 20 de diciembre, no sólo suprimió dicha norma, sino que dispuso en el art. 60.1 que «la prescripción a que se refiere este capítulo se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obli-

⁵⁷ En igual sentido se pronuncia, para el ámbito sancionador tributario, el art. 189.4 LGT, aunque sin incluir “*incluso en los casos en que se haya pagado la deuda (entiéndase, sanción) tributaria*”.

gado al pago», precepto que se completa con el art. 62.4 que dispone «la prescripción ganada extingue la deuda», consiguiéndose así la absoluta conformidad con el art. 67 de la Ley General Tributaria de 1963, razón por la cual no podía, entonces, como con el actual art. 69.2 LGT, admitirse la renuncia de la prescripción ganada, tanto se refiriera a la del derecho a liquidar, como a la acción para exigir el pago. Es más, el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se reguló el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, incluyó en su art. 7, apartado 1, letra c), como un ingreso indebido, el pago de débitos tributarios prescritos y así disponía: «1. El reconocimiento del derecho a la devolución de un ingreso indebidamente efectuado en el Tesoro se realizará en virtud del procedimiento regulado en este capítulo, en particular en los siguientes casos: (...) c) Cuando se hayan ingresado, después de prescribir la acción para exigir su pago, deudas tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el propio obligado tributario; así como cuando se hayan satisfecho deudas cuya autoliquidación haya sido realizada hallándose prescrito el derecho de la Administración para practicar la oportuna liquidación», obviamente, si el ingreso realizado por el sujeto pasivo, después de ganada la prescripción, se hubiera considerado indebido, habría sido lógicamente imposible admitir la renuncia a la prescripción ganada, sea expresa o tácita, máxime cuando el art. 60.1 del Reglamento General de Recaudación de 20 de diciembre de 1990, obligaba a reconocer de oficio la prescripción, aunque se hubiera pagado la deuda, una vez producida ésta. El tribunal Supremo, en su Sentencia de fecha 8 de febrero de 1995, cambió el criterio anterior de la Sala (plasmado en las SsTS de 6 y 26 de junio de 1989 y 1 de febrero de 1993 entre otras) que consistía en aceptar la posibilidad de la renuncia a la prescripción ganada, de conformidad con lo dispuesto en el art. 1935 del Código Civil.

IV. PRESCRIPCIÓN Y EXONERACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD INFRACTORA TRIBUTARIA POR REGULARIZACIÓN

Por tanto, en el momento actual, ‘parece’ que se ha producido una involución en la doctrina, regresando, aparentemente al criterio de la tan criticada STS de 6 de junio de 1989 cuando declaró que la prescripción ganada era renunciable, expresa o tácitamente, por quien la hubiera consumado a su favor, de acuerdo con el art. 1935 del Código Civil.

Si la Administración tributaria «estimase»⁵⁸ que el obligado tributario, «antes» de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria (prescrita)⁵⁹, la regularización practicada le exoneraría [enten-

⁵⁸ Entendemos que el acto de esa ‘estimación’ debería ser notificado o comunicado al presunto infractor, de modo que permitiera conocer la situación jurídica en la que se encuentra. En otro caso, el interesado podrá solicitar dicha información al amparo del art. 88 LGT, y de los arts. 62 a 68 RGIT (consultas tributarias) o a través de la certificación tributaria (arts. 70-76 RGIT), aunque del art. 70.4 RGIT se deduce que no podrán certificarse datos referidos a obligaciones tributarias respecto de las cuales haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Es más, por remisión del art. 178 LGT a los principios del derecho administrativo [sancionador], podríamos colegir que, del arts. 3 y 6.1 del RD 1398/1993, el presunto infractor tendrá derecho al acceso permanente al procedimiento sancionador [una vez aperturado], y tendrá derecho a ser informado de su estado. Lo mismo acontecerá en los procedimientos de aplicación de los tributos (arts 93-100 RGIT, art. 99 LGT). En efecto, como corresponde a la Administración tributaria decidir si se da por satisfecha con el pago de la deuda realizado, probablemente tras negociación oficiosa, una de dos: o se satisface la deuda completa, tal como la cuantifique la Administración, o la regularización pretendida no equivaldrá al «cumplimiento tempestivo», sino que habrá dado lugar al descubrimiento que desembocará en pasar el tanto de culpa a la Administración de Justicia. Con esto se habrá vuelto en la práctica al planteamiento del delito fiscal como perseguible sólo a instancia de parte, ya que la Administración tributaria es la que tiene en sus manos dar por buena la posibilidad de regularizar o, «bloqueándola», propiciar la persecución del delito.

⁵⁹ Pudiera pensarse que se amparaba en una doctrina que se atajó en la STS 12.11.1998, cuando en su FJ 3º se pronunciaba Es cierto que esta Sala, en Sentencias de 1989 (las de 6 y 26 de Junio) y en la de 1 de Febrero de 1993, entre otras, aceptó la posibilidad de la renuncia a la prescripción ganada en aplicación del ya citado art. 1935 del Código Civil, pero esa doctrina ha sido modificada por las más recientes de 8 de Febrero de 1995 y 14 de Febrero de 1997, en las que partiendo de la sustancial diferenciación entre la prescripción civil y la tributaria, se niega la posibilidad de renuncia del contribuyente a la prescripción ganada, que ha de aplicarse de oficio, sin necesidad de que se invoque o excepcione por el sujeto pasivo, conforme al art. 67 de la Ley General Tributaria. En efecto se —añade ahora— la prescripción es una institución que, al servicio de la seguridad jurídica, impide que la desidia o la negligencia del acreedor prolongue indefinidamente la exigibilidad de una deuda, lo que en el campo del derecho privado concede al obligado la facultad de enervar la acción reclamatoria del crédito, cuando ha transcurrido el plazo señalado por la Ley, facultad que puede ejercitarse o no y por lo tanto renunciarse expresa o tácitamente. Por el contrario en el área del Derecho Público el reconocimiento de la prescripción producida se configura como un deber de la Administración Tributaria, que no puede ser dispensado por la voluntad expresa del contribuyente y menos aun por la tácita, como reconoció la Sentencia de instancia que debe ser confirmada. En la época en que se produjo el caso de autos cabría hablar de que solamente el pago voluntariamente efectuado por el sujeto pasivo puede ser aceptado como expresión de la renuncia a la prescripción ganada, pero —como recuerda la parte apelada— el Tribunal Económico Administrativo Central exigía para ello que el pago se hiciera con conocimiento de la prescripción ganada y previa advertencia, por parte de la Administración, del derecho a no pagar la deuda prescrita,

damos que le ‘exonerará’] de su responsabilidad penal [por el delito contra la Hacienda Pública que correspondiere por la defraudación], aunque la infracción (reducida a delitos que comporten defraudación pecuniaria de carácter tributario, pues se trata de defraudar una “cantidad líquida positiva”⁶⁰) en su día cometida (y ahora prescrita administrativamente) pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública.

Es nuestro parecer que no cabe proseguir el procedimiento sancionadora sobre una responsabilidad infractora tributaria ya prescrita en vía administrativa, y sin procedimiento administrativo sancionador de responsabilidad no prescrita en vía administrativa no

para poder entender cumplida la obligación de aplicación de oficio de la prescripción. Pues bien después del Real Decreto 1163/90 de 21 de Septiembre, ni siquiera esa interpretación es posible por que, al regular el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, establece, como supuesto de devolución, en el apartado c) del art. 7º,1, cuando se hayan ingresado, después de prescribir la acción para exigir su pago, deudas tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidaciones por el propio obligado tributario, así como cuando se hayan satisfecho deudas cuya autoliquidación haya sido realizada hallándose prescrito el derecho de la Administración para practicar la oportuna liquidación. Por lo tanto ya no puede servir el pago, en ningún caso, para impedir la eficacia de la prescripción. Recordemos que en contra estaba la STS de 10.3.1995, que admitía la renuncia a la prescripción ganada.

⁶⁰ Tomando en consideración lo expuesto, sostenemos que la cuota tributaria es más restringida que la deuda tributaria. La primera se compone de la base liquidable y la cuantía fijada y, la segunda, estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta y, además, en su caso, por el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas a favor del Tesoro o de otros Entes públicos... Entonces, la cuota defraudada será la cuota tributaria stricto sensu —tal como surge del art. 56 LGT—, que excluye otros componentes que conforman la deuda tributaria —según lo dispuesto en el art. 58 apartado 2 LGT— que se devengan como obligación accesoria por el incumplimiento del pago en período voluntario, así como las sanciones pecuniarias. Creemos que si el art. 305 CP emplea de manera expresa el término cuota, no parece lógico crear un concepto inexistente en el precepto; si el legislador penal hubiera querido referirse a la cuota de formación compleja o a la deuda tributaria (o a cualquier otro concepto), así lo habría hecho. Además, y respaldándonos en las propias garantías consustanciales al principio de legalidad, consideramos vedada cualquier interpretación extensiva que pudiera llevar a la analogía *in malam partem*. Con base en el lineamiento expuesto, podemos afirmar que la cuota defraudada se determinará según lo dispone el art. 56 LGT, en aplicación del tipo de gravamen a la base liquidable y según la cantidad señalada al efecto, y en su cálculo no se consideran ninguno de los elementos que integran la deuda tributaria por imperativo de la propia redacción del Código penal español y de la Ley General Tributaria. O, dicho sea de modo más sintético, la suma defraudada que configura la cuantía típica es únicamente la cuota tributaria. BELÉN LINARES, M.: *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los arts. 305 y 305bis del CP*. Tesis, Universidad de Sevilla, 2016, págs. 157-184.

cabe pasar el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, pues así lo indica el propio artículo 252.1º LGT. Es más, defendemos que el artículo 252 LGT no sólo no está ideado para regularizaciones voluntarias de infracciones tributarias prescritas —aún no impuestas—, ni de sanciones tributarias, y menos las ya prescritas, —al no constar las mismas en su propio tenor literal—, sino que estimamos que está pensado para procedimientos de aplicación de los tributos de comprobación o inspección sobre obligaciones tributarias no prescritas⁶¹. Esto lo podemos entender del propio tenor del precepto cuando expresa ‘la Administración Tributaria *no pasará el tanto de culpa* a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal *salvo que conste que el obligado tributario no ha regularizado* su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la «deuda

⁶¹ En relación al art. 252 *in fine* LGT, la Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 20 de abril de 2016 (recurso núm. 633/2014) afirma que lo que ha hecho la reforma de la LGT operada en 2015, «con una técnica dudosamente respetuosa con el orden jurisdiccional penal, ha sido permitir a la Administración tributaria valorar la excusa absolutoria [sic] recogida en el art. 305.4 del Código Penal que [...] le correspondía naturalmente al orden jurisdiccional penal. No parece ni razonable ni conforme con esa jurisdicción penal que se le hurte la valoración de la excusa absolutoria» (FJ. 5.º). En igual sentido la SAN de 21 de abril de 2016 (recurso núm. 632/2014, FJ. 5.º).

tributaria»⁶², y es que dicha regularización⁶³, eufemísticamente, voluntaria, únicamente puede producirse antes de que prescriba el derecho, y no ulteriormente, pues, ¿de qué otro modo podría diferenciarse una deuda autoliquidada —o declarada y abonada⁶⁴ tras su

⁶² La regularización fiscal se entiende «como el verdadero reverso del delito» siempre y cuando se proceda al «completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria». Sin embargo, ello plantea problemas importantes desde la óptica conceptual jurídica y también a efectos prácticos. En primer lugar, es preciso insistir en la idea (que ya hemos desarrollado en trabajos anteriores) de que el legislador habría intentado sin éxito integrar la regularización tributaria en el núcleo mismo del tipo penal (si se nos permite expresarlo así), de modo que, operada ésta, el delito pudiera considerarse inexistente (esto es, nunca perpetrado). Ésa sería la intencionalidad que esconde el Preámbulo de la referida LO, cuando alude a la regularización tributaria «como el verdadero reverso del delito». Y ello habría llevado a la asombrosa afirmación (que el Preámbulo recoge en unas líneas más abajo) de que dicha regularización produce el «pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias». No se ha de pasar por alto al respecto que considerar la regularización como un elemento del tipo penal plantea un serio inconveniente en materia de prescripción, y es que su cómputo no podría iniciarse en tanto que existiera la posibilidad de regularizar. A nuestro juicio no es posible entender la regularización tributaria de ese modo; sería incorrecto afirmar que el bien jurídico protegido ante una defraudación tributaria delictiva sufre una «lesión provisional», si la cuota tributaria se regulariza con los requisitos cuantitativos y procedimentales/procesales previstos en el art. 305 CP. En segundo lugar, el pago íntegro al que alude la normativa vigente plantea indudables problemas prácticos que es imposible obviar. En efecto, la disposición final 10.^a de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre (que modifica parcialmente la LGT) contempla la aprobación de modelos «para la regularización voluntaria de deudas vinculadas a posibles delitos contra la Hacienda Pública», modelos que no se han aprobado aún, cuando escribimos estas páginas (años después de la citada reforma de 2015). En cierta medida esta demora resulta comprensible pues la cuestión es compleja. SANZ DÍAZ-PALACIOS, A.: A vueltas con la regularización tributaria en supuestos de delito fiscal, *Quincena Fiscal*, núm. 6/2018, BIB 2018\6985.

⁶³ Sobre «la gran diferencia existente entre los requisitos que el legislador exige para dar por regularizada una situación constitutiva de delito fiscal previamente cometido, frente a los exigidos cuando el incumplimiento previo sólo ha sido constitutivo de infracción tributaria», vid . GÓMEZ MOURELO, C., «Regularización por el obligado tributario de los incumplimientos constitutivos de infracción tributaria o de delito fiscal», *Quincena Fiscal*, número especial, Garrido Abogados, septiembre de 2017 (texto literal tomado de la pág. 138).

⁶⁴ Ante esta situación, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) admitiría las siguientes fórmulas de regularización, que se nos antojan controvertidas: a) la solicitud de una liquidación administrativa ad hoc (como ocurriría cuando en la práctica se pretende evitar embargos en vía ejecutiva); b) que el propio interesado determine los recargos e intereses que correspondan, y consiguientemente proceda a su autoliquidación e ingreso como parte integrante de la cuota tributaria (incrementada por tanto en ese importe), o c) que el sujeto en cuestión presente dos autoliquidaciones por ejercicio: una con la correspondiente cuota tributaria, y otra con los intereses y recargos que resulten exigibles.

En ese contexto, la Administración no exigiría absoluta simultaneidad en el ingreso de la cuota y de los referidos intereses y recargos, si bien a nuestro entender

liquidación administrativa— tras la prescripción de otra que lo ha sido antes?, es que llevan algún aditamento especial que las diferencie y que a unas las convierta en indebidas y a otras no.

De esta manera, en el caso de que el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación a través de procedimientos de comprobación o inspección haya prescrito, y también lo haya sido la responsabilidad de la infracción presuntamente cometida, no cabrá remitir en modo alguno el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, por lo que no resultará admisible la regularización, aunque parezca así normarlo, incoherentemente, el art. 252.3º LGT, y en caso de efectuarla, será indebido lo abonado. Recordemos que el art. 252.3º LGT sólo se refiere a la regularización de la “deuda” tributaria, más nunca de la sanción tributaria, por lo que siguiendo el tenor del art 221.1.c) LGT, las sanciones tributarias abonadas una vez prescrito el derecho a su cobro o a su exigencia —v.gr. si se impusiere una vez prescrito el derecho a su imposición ex art. 189.1 LGT— serán siempre indebidas, y nunca podrán ser objeto de regularización voluntaria, al referirse esa regularización, cuanto más, a las «deudas “de carácter tributario”⁶⁵». Esta misma interpretación es la que cabe argüir respecto del art. 305.4 CP.

Lo peculiar del trasunto es que, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior, resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Admi-

ello parece apartarse del mandato que contiene el art. 252 LGT, conforme al cual el obligado tributario debe proceder «a la autoliquidación e ingreso simultáneo tanto de la cuota como de los intereses de demora y de los recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso». SANZ DÍAZ-PALACIOS, A.: A vueltas...,op.cit.

⁶⁵ Mediante Auto de 31 May. 2017, Rec. 1528/2017, la Sección 1ª de la Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, del Tribunal Supremo, ha admitido presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: Determinar si tiene derecho a la devolución de ingresos indebidos, con fundamento en el artículo 221.1.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la redacción anterior a la introducida por el Real Decreto-ley 12/2012, el sujeto pasivo que regularizó extemporáneamente y sin requerimiento previo de la Administración su situación tributaria cuando ya había prescrito el derecho de aquélla a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, con la finalidad de eludir su responsabilidad penal por un eventual delito contra la Hacienda Pública ex artículo 305, apartados 1 y 4, del Código Penal [toda vez que uno de los argumentos principales de la sentencia impugnada para desestimar el recurso es, precisamente, la interpretación que otorga al artículo 221.1.c) LGT, considerando que las cantidades ingresadas no son ingresos indebidos, a pesar de que se trata de sumas correspondientes a deudas tributarias ingresadas después de haber transcurrido los plazos de prescripción].

nistración a su determinación⁶⁶. Por tanto, si la deuda está prescrita, ¿qué es lo que se está ‘reconociendo y pagando⁶⁷’, entiendo que precisamente eso, una deuda tributaria prescrita⁶⁸, aunque a dicho reconocimiento y pago se atribuyan una serie de efectos en el ámbito penal, pues los administrativos habrían prescrito. Se trata de una vía de recaudación de tributos, sin que se conozca muy bien a que concepto presupuestario de la contabilidad estatal habría que aplicarlos, pues si bien los ingresos ya no serían de carácter tributario, tampoco podríamos considerarlos provenientes de una responsabilidad ci-

⁶⁶ Aunque se trate de otro supuesto, entendemos que a tal manifestación no se le puede reconocer la eficacia, no ya de un reconocimiento de deuda, sino (tampoco) de una renuncia a la prescripción ganada [STSJGal. 22.3.2018], renuncia (tácita) que tampoco cabe entender en supuestos de interposición de recursos (STSJCAN 12.4.2006).

⁶⁷ Sin perjuicio de lo ya indicado, y estimando que el pago de la responsabilidad civil ya sentenciada por la jurisdicción penal (art. 125 CP) sería posible realizarlo de modo fraccionado, como también el pago de la deuda tributaria no prescrita (arts. 60 y ss. LGT), debemos de concluir que con mayor razón podrá fraccionarse el pago de lo que se regularice antes de que se inicie actuación penal contra el presunto infractor, pues ese pago se realiza dentro de un estadio intermedio en el que lo satisfecho ni es deuda tributaria —por estar prescrita—, ni tampoco indemnización por responsabilidad civil —por no haberse declarado así por la jurisdicción penal—, sino que se trata de una *tertium genus* con caracteres propios de la indemnización civil aunque efectuada ante la Administración Pública tributaria.

⁶⁸ En nuestra opinión el sujeto pasivo no tiene facultad para provocar por un acto de su voluntad, como la renuncia, el nacimiento de las facultades y las potestades ya extinguidas ipso iure, máxime cuando la LGT no prevé tal posibilidad y, por consiguiente, tampoco para determinar la apertura de un nuevo plazo de prescripción. MARTÍN CÁCERES, A.F.: *La prescripción...* op.cit. pág.227. Desde nuestro punto de vista la prescripción en el ámbito de la deuda tributaria sigue aplicándose de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario (art. 69.2 LGT). Por tanto la posible colisión de preceptos legales, arts. 180.2 y 69.2 LGT, entiendo que debe resolverse con la prevalencia del segundo, pues, además, el primero se encuentra fuera de su contexto natural, cual sería el Título II, Capítulo IV, Sección III, pues se refiere a la regularización de deudas tributarias prescritas y los efectos en el orden penal. Lo único cierto es que no cabe entender que, como consecuencia del pago de una deuda prescrita, se haya renunciado implícitamente a la prescripción ganada. Haciendo un notable esfuerzo interpretativo, debemos comprender que pese a que se haya ganado la prescripción tributaria, ello no imposibilita la posibilidad de seguir abonando la extinta obligación tributaria, aunque esta vez bajo otra vestimenta, cuyo nombre no se ha revelado por el legislador. Incomprendiblemente se permite que se satisfaga una deuda tributaria prescrita, cuando la propia norma advierte que se aplicará de oficio la prescripción incluso en los casos que se haya abonado la (prescrita) deuda tributaria. Así intelegimos que la Administración puede aplicar de oficio la prescripción de la deuda tributaria y, simultáneamente, aplicar lo ingresado como otro tipo de ingreso atípico, por lo que la prescripción queda diluida en agua de borrajas.

vil (DA 10 LGT⁶⁹; 305.7 CP) aún inexistente, por lo que, en términos contables, se tratarían de 'otros ingresos 'por diversos conceptos'⁷⁰, se trataría de un ingreso atípico, un *tertium genus*⁷¹, ni tributario ni civil, percibido por la Administración Pública tributaria, algo, a todas luces anómalo.

El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, [c]uando se hayan ingresado cantidades correspondientes

⁶⁹ Además esa Disposición Adicional no aporta un dato revelador, la deuda tributaria (aún prescrita) que se deba satisfacer, es únicamente el importe de la obligación tributaria principal, sin quede en ninguna norma transcrito si deben o no ingresarse los intereses o recargos como parte de ese resarcimiento, aunque defendemos que no resultan posibles pues tanto esos intereses como esos recargos lo son por una deuda tributaria no prescrita, y cuando lo está, bastante, entendemos, es pagar el importe del principal, cantidad con la que 'a cambio' se obtiene la exoneración de una responsabilidad penal. Esa es la interpretación que debemos dar a la deuda a que refieren los arts. 180.2 LGT y 305.4 CP. Reiteramos que si la responsabilidad impuesta en la sentencia penal es del tipo civil ex damno, la que se efectúa sin esa resolución judicial no debe revestir dichos caracteres civiles, aunque encaja mal con los caracteres tributarios. La única solución posible es calificarlo de ingreso de derecho 'público'[no privado] atípico de la Administración Tributaria. Además nos preguntamos, qué posibilidades tiene de repetir el deudor en caso de deudas tributarias prescritas y regularizadas de carácter mancomunado (art. 68.7 LGT) o solidario (art. 35.6 LGT), entendemos que se justificaría en el principio de la solidaridad impropia y el derecho de repetición entre corresponsables es unánimemente admitido por la jurisprudencia en los supuestos de responsabilidad civil por actuaciones de varias personas, sin que la responsabilidad derivada de cada una quede individualizada. Entre otras muchas: STS 1.ª de 3 de diciembre de 1998 (Pte. González Poveda) [l]a jurisprudencia de esta Sala ha admitido la llamada solidaridad impropia, por la necesidad de salvaguardar el interés social en supuestos de responsabilidad extracontractual (ilícito civil, arts. 1902 y siguientes, del Código Civil) cuando hay causación común del daño que conduce a la unidad de responsabilidad... y STS Sala 1.ª, de 17 octubre 1995 (Pte: FERNÁNDEZ-CID DE TEMES, Eduardo), «[e]sta responsabilidad solidaria faculta al perjudicado a dirigirse contra todos o alguno de los presuntos responsables civiles y ello sin perjuicio de que, al permanecer preexistentes las relaciones internas, se puedan utilizar las acciones de «repetición» que en su caso procedan por los que se declaren responsables y resultan condenados respecto a los demás intervinientes en la obra».

⁷⁰ No cabe aplicarlo a otro concepto presupuestario en la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013, ni en ulteriores, como tampoco en la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

⁷¹ Ingreso que tampoco tendría naturaleza análoga a la resarcitoria e indemnizatoria de los arts. 85.2 y 90.4 LPACAP, o del art. 28.2 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP), pues esta última exige de un procedimiento complementario —que termina con mutuo acuerdo— de otro procedimiento no prescrito, mientras que en la regularización del art. 180.2 LGT no existe procedimiento administrativo alguno, sino un mero ingreso que no reviste el carácter de procedimiento autoliquidatorio, al no ser acto aplicatorio de tributo alguno, sino de un ingreso atípico.

a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 LGT. Del art. 252.3º LGT únicamente cabe colegir, cuanto más —lo que no compartimos como se ha dicho—, que “este artículo resultará también de aplicación cuando la regularización se hubiese producido una vez prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria”, por tanto, no cabe aplicarlo para el caso de abonos realizados sobre infracciones prescritas, pues el precepto sólo se refiere a deudas tributarias, y la sanción no forma parte de la deuda tributaria (art. 58.3 LGT). De este modo, sólo en los casos de que se hayan satisfecho cantidades previamente a la iniciación de procedimiento de comprobación o inspección, y esas cantidades sirvan —a juicio de la Administración Tributaria— para exonerarse de la responsabilidad penal por delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 CP, sólo en ese caso no será indebido el ingreso efectuado. El problema se encontrará en el modo en que la Administración puede o debe comunicar al sujeto pasivo que esa cantidad le ha servido para exonerar la responsabilidad penal *ex delicto*, si antes o durante el procedimiento de solicitud de ingresos indebidos, lo que puede generar verdaderas situaciones de indefensión ante solicitudes de contribuyentes por ingresos indebidos. Desconocemos cómo se van a instrumentar este tipo de actuaciones que se ubican extramuros de la competencia de la Administración Tributaria, aunque defendemos que jurisdicción competente para este tipo de actividades será la contencioso-administrativa, al provenir del actuar administrativo, pues, pese a lo indicado en el art. 254.1 LGT⁷² el art. 256 LGT admite la aplicación de causas de oposición frente a los actos de recaudación que cita, así la providencia de apremio, diligencia de embargo o acuerdo de enajenación de bienes, y ello se realizará conforme a lo previsto en el Título V de la LGT, según cita el propio precepto.

V. PRESCRIPCIÓN Y EXONERACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD PENAL POR REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

Penalmente, se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo re-

⁷² Que parece imposibilitar, estrictamente frente a la “liquidación administrativa dictada como consecuencia de lo dispuesto en el art. 250.2 LGT”, la interposición de recurso o reclamación en vía administrativa.

conocimiento y pago [arts. 60 a 65 LGT]⁷³ de la deuda tributaria [art. 58 LGT], antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación⁷⁴ tendentes a la determinación de las deudas tributarias⁷⁵ objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones *no se hubieran producido*⁷⁶, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida⁷⁷, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Una querrela privada, por sí sola, no impide la regularización⁷⁸. Y las iniciativas públicas, que sí la impiden, abarcan sólo determinadas actuaciones, por lo que resultan posibles otras susceptibles de proporcionar indicios al defraudador; y no necesariamente tienen que ser conocidas por su desti-

⁷³ No obstante, queremos matizar que no hay razones para identificar pago con ingreso de la deuda tributaria, puesto que no son lo mismo. Si hablamos de pago, tendremos que tener presente que a él se dedica toda una sección, la 2.^a del Capítulo IV del Título II de la Ley General Tributaria (arts. 60 a 65). Si el legislador se hubiera referido al ingreso, nos bastaría examinar el artículo 60, pero como no ha sido así, habremos de concluir que también surtiría efectos la regulación si, en lugar de realizar el ingreso de la deuda tributaria, se procede a la consignación de la deuda tributaria (art. 64), o si se consigue su aplazamiento o fraccionamiento (art. 65). Cabría quizás pensar también en la compensación, pero no parece que el legislador esté pensando en ella; es uno de los modos de extinción de la obligación tributaria, pero es un medio distinto del pago, propiamente dicho. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.; MERINO JARA, I.: "Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal", *Diario La Ley*, núm. 8036, Sección Doctrina, 5 Mar. 2013; y núm. 8052, Sección Doctrina, 27 Mar. 2013, Año XXXIV.

⁷⁴ Por tanto, no todas las actuaciones a que refiere el art. 27.1.2.^o LGT como son el reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

⁷⁵ No se cita al procedimiento sancionador, quizás porque no sea tendente a la determinación de la deuda tributaria, stricto sensu. En diferente sentido, el art. 2 RGRST, en relación al art. 179.3 LGT.

⁷⁶ Por lo que la regularización sería posible cuando el reconocimiento y pago se produjera una vez se hubiere aperturado el procedimiento sancionador tributaria, y el de comprobación hubiere caducado, o se hubiere incumplido el lapso temporal del procedimiento de inspección previsto en el art. 150.1 en relación al 150.2.b.in fine LGT, pese a que, en el interin de estos dos últimos, se hubiere interpuesto la denuncia o querrela a que refieren el art. 305.4.1.^o CP.

⁷⁷ Actuaciones que entendemos no caben al margen de un procedimiento administrativo tributario o sancionador.(arts. 68.1.b; 81.7;95.3;150.4 y 180.1 LGT). En igual sentido los arts. 32 y 33 RGRST ("actuaciones en materia de delitos contra la Hacienda pública") y arts. 197 *bis a quater* ("actuaciones en supuestos de delito contra la Hacienda Pública") parecen exigir previo procedimiento administrativo.

⁷⁸ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.; MERINO JARA, I.: "*Pasado,...*", op. cit.

natario, de manera que se erosiona de nuevo la nota o exigencia de espontaneidad.

En efecto, la regularización basta con que se haya producido antes de que sobrevenga alguna de las denominadas «causas de bloqueo»: a) Que la Administración tributaria le haya notificado al obligado que ha iniciado actuación de comprobación; b) que el Ministerio Fiscal o el representante procesal de la Administración interponga querrela o denuncia contra el presunto defraudador; c) o que el Ministerio Fiscal o el juez ‘de instrucción’ competente (y no otro) —ex art. 252.1 LGT— «realicen actuaciones que *‘le permitan’* tener *‘conocimiento formal’* de la iniciación de diligencias». Obsérvese que, sin que quepa aventurar una justificación racional, en el apartado a) se requiere notificación, pero en el apartado b) no, de manera que puede haberse interpuesto querrela y no tener conocimiento de ello el defraudador, que posteriormente puede haber presentado una declaración complementaria para su desventura ya extemporánea, y para el apartado c) basta con que se permita el conocimiento «formal», sin necesidad de conocimiento efectivo. Cabe, pues, regularización con conocimiento de haber sido descubierto⁷⁹, en unos casos, y en otros, pese a no tenerse tal conocimiento, no resulta posible ya regularizar.

La jurisprudencia se ha pronunciado a favor del carácter puramente formal de las causas de bloqueo, y en contra de la exigencia de espontaneidad, y *a fortiori* en contra de la exigencia de arrepenti-

⁷⁹ En la medida en que no añade desvalor alguno, ni de conducta ni de resultado, el descubrimiento no puede concebirse —obviamente— como elemento del tipo en sentido estricto. La consecuencia práctica que se desprende de esta consideración es la siguiente: en los delitos en que un hecho de incierta producción (una condición) determina la punibilidad, no se responde por las formas imperfectas de ejecución. Y ello porque ni la propia consumación, la realización de todos los elementos del tipo, resulta suficiente para la punición, y por lo tanto *a fortiori* tampoco los elementos de las formas imperfectas. Si quien ha consumado aún tiene abierta la posibilidad de regularizar extemporáneamente hasta el momento de haber sido descubierto (y mientras tanto no responde penalmente), quien no ha consumado, puesto que ni siquiera ha determinado un perjuicio patrimonial, ni siquiera tiene nada que regularizar. De manera que el elemento de la notificación del descubrimiento o sospecha, en realidad, no entraña especialidad en cuanto a la perseguibilidad del delito. Aquí, como en todos los casos, sin descubrimiento no hay persecución. La única especialidad es que oblicuamente se establece la irrelevancia penal de las conductas de tentativa, derivada de la exigencia legal de una condición objetiva de punibilidad. Ahora bien, a efectos de prescripción, bastará haber defraudado, haber llegado a la consumación, para que comience a correr el plazo, sin necesidad de esperar al momento del descubrimiento. Con este entendimiento se evita la incertidumbre que para el sujeto activo representaría haber cometido un delito imprescriptible en la práctica.

miento y recuperación de la conciencia social por el contribuyente, hasta el punto de que de la STS de 29 de septiembre de 2009 se desprende que la operatividad de las causas de bloqueo se circunscribe sólo a tributos concretos y a períodos también concretos. Por tanto, la notificación del inicio de actuaciones concretas no cierra el paso a regularizaciones por otros tributos o por otros períodos distintos, dado que éstas no necesitan ser espontáneas.

Respecto de la exoneración de responsabilidad penal contemplada en el artículo 252.1º LGT y la del artículo 305.4 CP, los preceptos únicamente exigen que se regularice⁸⁰ ‘antes de que se le haya notificado⁸¹ el inicio de actuaciones de *comprobación o investigación*’, aunque lo previsto en la LGT se incardina bajo la rúbrica de la ‘regularización voluntaria’, entretanto que lo recogido en el Código Penal no exige que sea espontánea dicha regularización, aunque bien leído, la LGT tampoco especifica, más que en la rúbrica, que la regularización deba tener dicho carácter. Según la LGT y el Código Penal, en cualquiera de esos supuestos, sólo se exigirá que previamente no se hubiera notificado el inicio de actuaciones de compro-

⁸⁰ Se establecen en esta figura menores exigencias al comportamiento postdelictivo que con respecto al desistimiento: el de su voluntariedad, dependiente a su vez del eventual descubrimiento del hecho. Así, en cuanto al evento que bloquea, que da fin a la posibilidad de regularización (y en este aspecto no incide la reforma del CP de 2012), no se establece con carácter general la regla de que la regularización debe ser siempre espontánea, no impuesta ni «forzada» por la inminencia de ser descubierto el proceder delictivo del sujeto. En su lugar, se ha optado por el casuismo, lo cual presenta el inconveniente de que quedan supuestos por enumerar entre los que impiden la exclusión de pena, que deberían haberlo estado. Esgrimir la seguridad jurídica y la evitación de problemas probatorios acerca de la espontaneidad o no de la regularización, no representan argumentos convincentes. La redacción legal exime de indagar acerca de si la regularización ha sido o no espontánea, de manera que cabe pensar en numerosos supuestos que permiten al autor tener conocimiento de la inminencia de ser descubierto, o incluso la constancia de haberlo sido, que sin embargo no cierran el paso a la regularización. En ocasiones, dado que el fraude constará de múltiples ramificaciones, y algunas de ellas servirán para hacer saltar la alarma de que la inspección está sobre la pista correcta, mucho antes de que el defraudador tenga conocimiento «formal» ya habrá adquirido conocimiento real, que le permitirá eludir la pena mediante la regularización correspondiente... La jurisprudencia se ha pronunciado a favor del carácter puramente formal de las causas de bloqueo, y en contra de la exigencia de espontaneidad, y a fortiori en contra de la exigencia de arrepentimiento y recuperación de la conciencia social por el contribuyente, hasta el punto de que de la STS de 29 de septiembre de 2009 se desprende que la operatividad de las causas de bloqueo se circunscribe sólo a tributos concretos y a períodos también concretos. Por tanto, la notificación del inicio de actuaciones concretas no cierra el paso a regularizaciones por otros tributos o por otros períodos distintos, dado que éstas no necesitan ser espontáneas. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.; MERINO JARA, I.: “Pasado, ...”, op.cit.

⁸¹ STS(Sala penal)de 24.10.2013.

bación o inspección de esas ‘deudas tributarias objeto de comprobación’, lo que, tras la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, no resultará posible ex art. 189.4 RGIT y 139.1.b) LGT⁸².

⁸² Sin embargo, esta situación se agrava en aquellos supuestos de injerencia de la Administración Tributaria en funciones judiciales, como acontece en los supuestos en que adopta medidas cautelares en los supuestos del art. 81.8 y DA 19 LGT en casos de delito fiscal. En igual sentido, SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., “Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2012, tratándose de un supuesto en el que ya se hubiese acreditado que existe una posible deuda, la cual estuviese en riesgo, siendo además la medida proporcionada al importe del débito, parecería más razonable proceder directamente a dictar la propuesta de liquidación en la que se constate esa deuda y se fije su importe. Tras la reforma operada cabría la posibilidad de que la Administración procediese a embargar cautelarmente bienes y derechos sin que se conozca por parte de aquélla la deuda de la que procede ese crédito, ni tan siquiera su importe. Con carácter adicional es objeto de modificación el art. 81.8 de la LGT, permitiéndose que la Administración adopte medidas cautelares de cualquier tipo (no ya solo retención de devoluciones y pagos) tras la presentación de denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, incluyendo también los casos en los que la denuncia no proceda de una previa actuación de la Inspección Tributaria y permitiendo dirigir las medidas cautelares en relación con cualquiera de los mencionados o incluidos en la querrela. De este modo la Agencia Tributaria asume competencias de los jueces, pudiendo adoptar medidas cautelares en procesos por delito fiscal sin intervención inicial del juez. Se contempla por ejemplo que, mientras un juez instruya una causa penal, la Hacienda Pública pueda embargar al deudor, competencia que hasta la fecha correspondía al órgano judicial. Cabe pues plantearse hasta qué punto se están invadiendo las competencias judiciales por la Administración. Piénsese que si la cuestión tributaria ya se ha judicializado al remitirse el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, lo lógico es que la medida cautelar se decida por el Juez Instructor que está conociendo del asunto y no por el órgano administrativo, que debería limitarse a llevar a la práctica las decisiones del órgano jurisdiccional.... la Administración carece de competencia alguna para determinar el importe de la responsabilidad derivada de la comisión del delito, ya que esto es una facultad exclusiva del Juez de lo Penal una vez celebrado el juicio oral. De este modo la medida cautelar que se adoptase por la AEAT al respecto podría resultar arbitraria, al referirse a una cuantía sobre la que no se ha pronunciado; Desde el punto de vista de CALVO VÉRGEZ, J.: “Las competencias de investigación patrimonial atribuidas a la Administración Tributaria en los procesos por delito contra la Hacienda Pública: la nueva disp. adic. 19ª de la LGT introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude” en *Comentarios a la Ley de lucha contra el fraude fiscal: Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*, Aranzadi, Navarra, 2013, págs. 343-386, a la luz de esta reforma cabe plantearse hasta qué punto la Administración tributaria no está invadiendo competencias judiciales. A priori habría de ser el juez instructor quien, en el ejercicio de sus legítimas competencias, continuara valorando la necesidad de solicitar el apoyo de la AEAT, pero de ninguna manera que sea ésta la que tome la iniciativa. Incluso en aquellos supuestos en los que los ejercicios impositivos a los que se aluda en la querrela presentada por el Ministerio Fiscal a instancia de la AEAT

Los efectos de la regularización⁸³ voluntaria prevista en el art. 305.4.1º resultarán aplicables *cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa* (art. 305.4.2º CP). Este apartado legal, carece de sentido, pues si no cabe satisfacer una deuda tributaria que ya no existe, y no existe ni puede existir porque la Administración no tiene manera de hacer valer su derecho, por lo que, conceptualmente, no cabe regularización de algo que no existe ni se adeuda, y así a falta de deuda tributaria existente que haya ocasionado perjuicio a la Hacienda Pública —fraude—, mal se va a poder imputar o reprochar lesión a bien jurídico alguno, salvo que, artificiosamente⁸⁴, y en una legislación que no es la tributaria se cree un tipo penal que coaccione al quien presuntamente defraudó, y ya no es sujeto pasivo de posible deuda tributaria alguna, para que abone una cantidad económica que, si se debía, ya no se deba, prolongando los plazos de prescripción de la deuda tributaria más allá de lo estrictamente regulado en la correspondiente norma tributaria. Entendemos que la prolongación de plazos de prescripción, desfigurando y deformando una deuda tributaria en otra cosa, seguramente, una deuda civil⁸⁵ o

estén prescritos, tal circunstancia habrá de ser valorada por el Juez Instructor ante la petición de la adopción de medidas cautelares efectuada por la Abogacía del Estado o el Fiscal.

⁸³ VILAPLANA RUÍZ, J.: ¿De qué hablamos cuando hablamos de regularizar? (Reflexiones en torno al nuevo delito fiscal), Diario La Ley, núm. 8025, Sección Tribuna, 18 Feb. 2013, Año XXXIV, Editorial La Ley.

⁸⁴ Realmente de lo que se trata es de conceder un instrumento a la Administración para decidir cuándo dar traslado a la jurisdicción penal del tanto de culpa, de modo que avive el ánimo de satisfacer —sin litigar o bajo la amenaza de las penas privativas de libertad— el crédito tributario defraudado por el obligado tributario. En ese sentido se apunta por MARTÍ ANGULO, J.L.: *La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal. Las actuaciones de la Administración tributaria ante el delito contra la Hacienda Pública*, tesis, Universidad de Granada, 2017, pág.854.

⁸⁵ SILVA SANCHEZ por su parte considera que la obligación tributaria no deriva del delito, sino que constituye su presupuesto siendo difícil fundamentar que “la responsabilidad civil derivada del delito fiscal integre el montante de la misma. De ahí que el Tribunal Supremo, con apoyo de un sector de la doctrina y la oposición del otro, haya tenido que desarrollar la tesis de que la comisión del delito produce una «mutación del título», que determina que lo que era una obligación *ex lege* se convierta en una obligación *ex damno*”. SILVA SANCHEZ. J.M^a. *¿Ex delicto? Aspectos de la llamada “responsabilidad civil” en el proceso penal*. *Indret*, Barcelona, núm. 3, 2001, pág.8; RIBES RIBES.A.se muestra crítica frente a la tesis de la mutación del título entendiendo que “además de incorrecta desde el punto de vista teórico (...) conduce así mismo a resultados absurdos en el terreno práctico”. *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Iustel, 2007, pág 178. Se refiere la autora los supuestos planteados por SILVA SANCHEZ, en atención al fallecimiento del imputado durante el proceso, que daría lugar a la desaparición de la responsabilidad civil, y la vuelta a la naturaleza de la obligación tributaria. Vid. del au-

privada, no es el mejor modo de cohonestar normativas, más bien al contrario, desbarajusta más las interconexiones e institutos propios de cada legislación, tributaria y penal, para convertir la vía penal en una extensión o vía servicial y vicarial del procedimiento de recaudación tributaria de deudas prescritas, lo que a más de carente de sentido, contraviene el carácter de *ultima ratio* y el principio de mínima intervención del orden penal. Si el legislador parlamentario desea prolongar los plazos prescriptivos, basta alterar la LGT y no convertir la Ley Orgánica reguladora del Código Penal en instrumento de aquella otra.

Así las cosas, si el presunto infractor —quien pudiera no tener siquiera como elemento volitivo subjetivo el *animus* defraudatorio⁸⁶— regularizara una situación (deuda tributaria⁸⁷) tras la notificación de la incoación de diligencias penales contra aquél, pero antes de que se aperturase procedimiento de inspección o comprobación alguno —en los casos en que el derecho a liquidar no hubiere prescrito—, entendemos que desaparecería el injusto típico penal, no existiendo daño⁸⁸ alguno a la Hacienda Pública, si con posterioridad a dicha

tor, “Determinación de la pena y responsabilidad civil en el delito fiscal”, *Estudios en Homenaje al Profesor Cobo del Rosal*, ed. Dykinson, Madrid, 2005, pág.921 y ss.

⁸⁶ MARTÍ ANGULO, J.L.: *La conexión ...op.cit.*, pags. 721-742.

⁸⁷ Sin ánimo de abundar, podemos admitir que el delito fiscal es un delito de infracción de deber, lo que no significa que el proceso penal deba asumir siempre todas las cuotas determinadas por los procedimientos tributarios, sino que deberá integrar siempre el tipo por un método que sea garantista para con el contribuyente. Este difícil proceso de integración requiere que el artículo 305 del Código Penal se vea a la luz de los artículos 31.1 y 24.2 y 25.1 de la Constitución en conjunto. IGLESIAS SEVILLANO, H.: Cuestiones sobre el principio de legalidad, Ley penal en blanco y presunciones en el delito fiscal. *RDUNED*, Madrid, núm. 19, 2016, pág. 754.

⁸⁸ Sí nos interesa, en cambio, y poco se ha escrito sobre ello, qué se entiende por «completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria» a los efectos de la aplicación de esa exención de pena. La redacción actual del art. 305.4 CP proviene de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, que incluyó por primera vez en el Código Penal una definición de regularización. Lo que venimos a preguntarnos en estas líneas es si la inclusión en el Código Penal de la expresión «completo reconocimiento y pago» implica una modificación del anterior régimen de la regularización como causa de exención de la pena. En otras palabras y añadiendo un ejemplo, ¿es posible, conforme al derecho vigente, regularizar una deuda tributaria por IRPF mediante la presentación de una declaración complementaria conservadora y, acto seguido, impugnar la forma empleada para calcular la cuota tributaria ingresada e instar una rectificación de la autoliquidación presentada solicitando el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos sin que todo ello obste a beneficiarse de la exención de pena? ¿Se reconoce plenamente una deuda tributaria cuyo criterio de cálculo se impugna aun después de haberla regularizado? Adelanto que, en opinión de quien suscribe, sí...El legislador ha optado por configurar la regularización como un medio de eliminación del injusto penal, pues afirma que aquella supone un pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido. Por tanto, a ojos del legislador, la regularización, entendida como auto-

regularización la Administración tributaria aperturase procedimiento de inspección o comprobación de dicha deuda (obligación) tributaria⁸⁹.

denuncia y pago completo de la deuda tributaria —entendimiento que comparten legislador, Tribunal Supremo y Fiscalía General del Estado—, supone calificar la conducta defraudadora previa como atípica; en la medida en que la regularización elimina los desvalores de acción y resultado, la conducta defraudadora previa ha de considerarse desprovista de lesividad.

Siendo esto así y volviendo al ejemplo que pusimos al principio de este texto, el afloramiento de las rentas no declaradas y el pago intempestivo y completo de la deuda tributaria conforme a una opción de tributación que no resulte perjudicial a la hacienda pública no deben impedir que el contribuyente que regulariza pueda impugnar ese método de cálculo empleado en su declaración complementaria sin que tal impugnación obste a beneficiarse de la exención de pena del art. 305.4 CP. El afloramiento y el pago han eliminado —en la perspectiva del Tribunal Supremo y de la Fiscalía— el injusto de la conducta defraudadora previa, injusto que no puede reaparecer por el hecho de que el contribuyente que regulariza impugne, acto seguido, el método que ha empleado en su declaración complementaria para el cálculo de la cuota tributaria que acaba de ingresar debidamente con, en su caso, sus intereses y recargos, dado que tal impugnación no perjudica ni el afloramiento de los datos ni el completo pago realizado.

Por ello, debe considerarse absolutamente compatible con la exención de pena por regularización la impugnación del método de cálculo empleado para proceder a tal regularización. El «completo reconocimiento» del art. 305.4 CP no implica aquietamiento a los ojos del legislador... Por tanto, ninguna razón dogmática — como parece sostener la Fiscalía— apoya que la regularización suponga el «reverso del delito», aunque sí reconozco razones de política criminal.

En este campo de la política criminal, tanto la Fiscalía General del Estado como la jurisprudencia del Tribunal Supremo (sobre todo aquella), al defender la regularización como elemento destipificador del delito fiscal, obvian los fines de prevención general de la norma contenida en el art. 305.4 CP. Afirmar que revertir el delito mediante el afloramiento de datos fiscales ocultos y el pago intempestivo de la deuda tributaria equivale a no haber cometido nunca una conducta depreciada para el ordenamiento (atípica) es como decir que quien lesiona y abona posteriormente los gastos médicos están en la misma posición jurídica. Supone desoír los fines de afirmación positiva del derecho y de promoción de una conciencia social de respeto por el derecho.

La configuración de la regularización como una excusa absolutoria o, si se quiere ser más precisos, como una causa personal de levantamiento de la pena en el sentido propugnado por BRANDARIZ GARCÍA, MARTÍNEZ-BUJÁN o IGLESIAS RÍO, es la opción más acertada, incluso después de la LO 7/2012 ESPIGADO GUEDES, D.: “La compatibilidad de la impugnación del método de cálculo de la deuda regularizada con la exención de pena por delito fiscal del artículo 305.4 del Código Penal por «completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria»”, *LA LEY* 7120/2016.

⁸⁹ Observemos que los arts. 81.8 y 250.1 LGT no parece que impidan la apertura del procedimiento de comprobación o inspección con posterioridad a su incoación —o iniciación de actuaciones— en vía penal, sino que lo que viene a obstar es la liquidación o resolución del procedimiento tributario, todo ello sin que resulte óbice lo dispuesto en el art. 614 *bis* LECrim, ni tampoco lo previsto en los arts. 621 *bis* y 621 *ter* LECrim ni en la DA 10.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa —LJCA—.

Sin ánimo de abundar, recordemos que al anterior problema⁹⁰ se le agrega el hecho que las presunciones tributarias⁹¹ —*iuris tantum* o *iuris et de iure*⁹²—, o presunciones de presunciones⁹³, que permitan —con métodos no directos— determinar una deuda tributaria no resultan aplicables, con todo rigor en el ámbito penal⁹⁴, y además el proceso civil se desarrolla en un contexto de igualdad de partes y justicia rogada, lo que no existe en el proceso penal, a la luz del Derecho de defensa y el principio acusatorio, presunción de inocencia e *in dubio pro reo*, donde el acusador debe ejercer la carga de la prueba de modo ‘completo’⁹⁵, siendo, cuanto más, aquella presunción un mero indicio a efectos penales⁹⁶ (SsTC 229/1988 y 157/1996 y SsTS de 17 de noviembre de 2000 y de 25 de enero de 2001)— siempre que en el procedimiento penal no generen indefensión en el acusado y no le nieguen el acceso a prueba lícita— y no le fuercen

⁹⁰ Un análisis pormenorizado de supuestos de fraude contra la Administración Tributaria, así como de la casuística jurisprudencial, lo podemos encontrar en la brillante tesis de FITOR MIRÓ, J.C.: *Delito fiscal, un crimen de cuello blanco*. Universidad de Valencia, mayo, 2017, págs.. 89 y ss.

⁹¹ Vid. art. 385 Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil —LEC— y arts. 8.a y 108 LGT.

⁹² Siendo dudoso que este tipo concreto de presunciones sean verdaderamente tales.

⁹³ Por ejemplo, la estimación indirecta puede aplicarse a la presunción de servicios retribuidos del artículo 6.5 de la LIRPF: si el contribuyente ha realizado servicios de, digamos, abogacía, que es su actividad habitual —obviamente retribuida—, sin que conste retribución en este caso. En ese caso se presume la retribución *iuris tantum* y se estima su valor conforme al de mercado por el artículo 40 LIRPF, que no en vano se incardina en un Capítulo III titulado «reglas especiales de valoración», el cual incluye presunciones sobre cómo han de valorarse las operaciones vinculadas o las rentas en especie. En estos casos, huelga decir que se presentarán los mismos problemas, con el agravante de estar combinados.

⁹⁴ El objetivo de las presunciones tributarias es completar los datos que faltan en una liquidación fiscal. Pero este objetivo no puede eclipsar el del proceso penal, cuya búsqueda lo es hacia una verdad procesal lo más cercana posible a la realidad material. En el proceso penal es obligado moverse dentro de las posibilidades que nos da la prueba. En derecho penal no pueden valer las presunciones tributarias, cuya pertinencia determina la administración, atendiendo a una finalidad recaudatoria. Esto no significa que no quepan las presunciones en el proceso penal. Significa que sólo caben las presunciones aceptables en el proceso penal, y no las de otros ordenamientos, y sólo con las reglas del proceso penal, que pivota en torno a las garantías y la presunción de inocencia del artículo 24.2 de la Constitución. IGLESIAS SEVILLANO, H.: *Cuestiones ...op.cit.*, pág. 764.

⁹⁵ Lo que no es la prueba de indicios, aunque se la llame presunción judicial en el artículo 386 LEC, es una valoración ex ante de unos hechos para atribuirles el carácter de probados.

⁹⁶ MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, Madrid, McGraw-Hill, 1996, pág. 95 y ss. BAJO FERNANDEZ, M. y BACIGALUPO SAGGESE, S., *Derecho penal económico*, Madrid, EDERSA, 2010, pág. 263.

a autoincriminarse⁹⁷ (STEDH 3 de mayo de 2001, caso J.B. contra Suiza), nada más (STC de 26 de abril de 1990; STS de 21 de febrero de 2003⁹⁸). Ejemplos que podrían originar cierta problemática los encontraríamos en el art. 6.5 y 39 LIRPF y en el art. 53 LGT.

La mayor parte de la doctrina y la jurisprudencia ha calificado a la regularización tributaria —desde su aparición en el delito fiscal— como una excusa absolutoria, pero la nueva regulación dada por LO 7/2012 dio lugar a posturas encontradas al respecto.

En este punto lo primero que debemos tener presente es que el propio Legislador ha evitado, ahora sí, en todo momento calificar la regularización como elemento del tipo penal⁹⁹, con lo que tamaña

⁹⁷ Sigue esa doctrina del TEDH sus ulteriores SsTEDH: Caso Telfner contra Austria. Sentencia de 20 marzo 2001; Caso Brennan contra Reino Unido. Sentencia de 16 octubre 2001; Caso Haci Osman Özel contra Turquía. Sentencia de 23 mayo 2002; Caso Berlinski contra Polonia. Sentencia de 20 junio 2002; Caso Atça y otros contra Turquía. Sentencia de 6 febrero 2003; Caso Öcalan contra Turquía. Sentencia de 12 marzo 2003; Caso Özdemir contra Turquía. Sentencia de 6 febrero 2003; Caso Krumpholz contra Austria. Sentencia de 18 marzo 2010; Caso Stanca contra Rumania. Sentencia de 24 julio 2012. En la jurisprudencia española destacan las SsTC 48/2006 de 13 febrero; 68/2006 de 13 marzo, (ambas en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública) y las SsTS 914/2001 de 23 mayo, 1755/2000 de 17 noviembre, 1170/2002 de 24 junio, 2486/2001 de 21 diciembre, 763/2003 de 30 mayo, 1191/2004 de 21 octubre, 945/2008 de 10 diciembre, 1541/2004 de 30 diciembre, y las SsAN 30 septiembre 2004, 11/2015 de 23 marzo, 59/2009 de 5 septiembre.

⁹⁸ Según la cual, “Culpabilidad jurídico-penal y deuda tributaria son conceptos diversos y esta diversidad repercute de una manera notoria en el ámbito de la prueba de los hechos”.

⁹⁹ Dejando de lado las manifestaciones de quienes creen que la intención del legislador fue la misma que la del pre-legislador, nos preguntamos cuál es la naturaleza jurídica de la regularización tributaria: ¿es un elemento que se integra en el tipo, de forma que su concurrencia excluye la tipicidad? ¿Es una causa de justificación o de exclusión de la antijuridicidad sobrevenida? ¿Es una mera causa excluyente de la perseguibilidad o condición de procedibilidad?, o en sentido dogmático ¿en realidad sigue siendo una excusa absolutoria?... La regularización de la situación tributaria continúa siendo una excusa absolutoria, que excluye la punibilidad del acto típico, antijurídico y culpable. La reforma llevada a cabo por la LO 7/2012 no manifiesta una alteración en la naturaleza jurídica del instituto ni una variación que armonice el tratamiento penal de los partícipes, reflejando esto una manifiesta discordancia entre la Exposición de Motivos de la señalada Ley, y los apartados 1 y 4 del art. 305 CP... En suma, la regularización tributaria constituye una excusa absolutoria, que establece la exención del reproche penal en base a circunstancias que no concurren en el momento de la realización del hecho, sino con posterioridad a la comisión del comportamiento descrito como delito. Así pues, aquella no afecta a la categoría del injusto ni a la culpabilidad, dado que se produce, en su caso, tras la ejecución del injusto típico y culpable por el infractor, actuando a modo de comportamiento positivo *post-illicitum* del autor. Ergo, tras las modificaciones operadas en el art. 305.4 CP, el instituto estudiado continúa siendo una excusa absolutoria, ubicado fuera del ámbito de los elementos del tipo y con las consecuencias que ello implica. BELÉN LINARES, M.: El delito de defraudación ...op.cit.págs.362-377.

omisión —unida al análisis del devenir parlamentario del inicial Anteproyecto de Ley Orgánica de 10 de mayo de 2012 (Anteproyecto LO 2012)¹⁰⁰— nos ha de abocar a concluir que la *mens legislatoris* no es la de considerar el tan traído pago extemporáneo —realizado con los requisitos cronológicos y formales del art. 305.4 CP— como elemento, sin más, de la definición del tipo penal, pues ya se pretendió con el texto inicial y finalmente no ha sido esa la redacción resultante: si el propio Legislador hace distinciones, los demás operadores jurídicos también estamos llamados a hacerlos. Además, el cambio de ubicación de la regularización en la redacción del artículo reformado es más que ilustrador: en su primera propuesta, como se ha advertido, el Anteproyecto LO 2012 sostenía que quien defraudara (en el modo prevenido en el CP) por importe superior a 120.000 euros y no hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del ap. 4 del artículo sería castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía. Por el contrario, la actual redacción supone una definición íntegra del tipo penal en los términos del antiguo art. 305 CP, sancionándose el mismo —es decir, el delito ya cometido al haberse cumplido el elemento típico— con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo, salvo que se hubiera procedido a la regularización. Es decir, pareciera como si la vigente lectura supusiera colocar el cumplimiento y reconocimiento extemporáneo como, una vez más y tal como era entendido en la práctica forense, un «levantamiento de la pena» que correspondería, de no regularizarse, a quien, en todo caso, ya ha cometido el ilícito penal. A llegar hasta esta conclusión nos ayuda no sólo la ya analizada situación léxica gráfica de la regularización en el art. 305.1 CP, o la interpretación más literal del precepto —con la comparativa, tan expresiva, del tenor inicial del Anteproyecto, luego modificado—, sino también el propio Preámbulo¹⁰¹ de la LO 7/2012 —que, como decíamos, re-

¹⁰⁰ En el texto del Anteproyecto se contenía el siguiente tenor del art. 305 CP: «El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros y no hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del ap. 4 del presente artículo, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.»

¹⁰¹ El texto del nuevo art. 305 CP no tiene necesariamente las consecuencias respecto de la naturaleza jurídica de la regularización que la Exposición de Motivos supone...La solución propuesta en la Exposición de Motivos por el Legislador es

coge expresiones directamente extraídas de la Circular 2/2009 sobre la interpretación del término regularizar en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del art. 305 y 3 del art. 307 CP o de la jurisprudencia del Tribunal Supremo cuando se han acercado, precisamente, a la regularización como «excusa absolutoria»— donde se da por sentado que quien regulariza retorna a la legalidad —luego hubo previa ilegalidad y por tanto tipicidad—, poniendo fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido por la defraudación «consumada» —luego hubo delito— y ello toda vez que la regularización se configura, expresamente, como el «reverso del delito» que neutraliza los desvalores —de acción y resultado— que se derivan, precisamente, de la comisión —ya realizada— del mismo. Es más, la configuración de la regularización en los términos vistos —no considerándola como elemento del tipo, pues es claro que el Legislador no ha querido que así sea— supone otorgar un mapa interpretativo para salir de la aporía intelectual a que nos abocaba la anterior redacción del Anteproyecto en relación con la prescripción. De tal forma que, si el delito se ha consumado, de acuerdo con el Preámbulo de la Ley Orgánica, y la regularización se ubica más allá del elemento de tipicidad (al tratarse de un comportamiento post delictual que, de comparecer, neutralizaría desvalor de conducta y resultado, ya acaecidos), de conformidad con la propia dicción del art. 132 CP, podríamos situar el *dies a quo* al momento en que se defrauda en periodo voluntario sin tener que esperar a que no sea posible la regularización pues, como decimos, ésta queda fuera del ámbito del elemento típico. A la luz del devenir del proceso legislativo y a tenor de los cambios habidos en el texto finalmente aprobado como LO 7/2012, en lo que nos atañe, no es fácil predicar, sin más, que la regularización sea entendida —y por tanto tenga las consecuencias

lógica y dogmáticamente errónea. En efecto, el desvalor de la acción y el desvalor del resultado sólo pueden ser excluidos por una causa de justificación. Por lo tanto, para que pudiera ser sostenida la tesis de la Exposición de Motivos sobre la regularización sería necesario que existieran causas de justificación a posteriori. Pero, esta figura es lógicamente imposible, dado que las causas de justificación son autorizaciones de actuar y, por ello, sólo pueden ser previstas a la acción típica. Sólo es posible autorizar antes de que el sujeto actúe. Después de realizada la acción sin autorización sólo cabe, si se quiere, perdonar, es decir: excluir la punibilidad... A pesar de las discrepancias ...la doctrina y el legislador están de acuerdo en un punto. Concretamente coinciden en la no punibilidad del supuesto blanqueo de dinero del que regularizó. El punto en el que se separan está allí donde la doctrina estima que la punibilidad del supuesto autoblanqueo queda excluida siempre y en todo caso (con y sin regularización), por aplicación del art. 8.3º CP (consunción). El legislador quiere llegar a estos mismos resultados, pero sólo en el caso del delito fiscal regularizado. BACIGALUPO ZAPATER,E.: “La reforma del delito fiscal por la LO 7/2007”, *Diario La Ley*, núm. 8076, Sección Tribuna, 6 Mayo 2013.

que de ello se colegirían— como un elemento más de tipicidad descriptivo del ilícito penal.

Por el contrario, de acuerdo con el Preámbulo de la Ley Orgánica y de conformidad con la propia ubicación en la redacción del art. 305.1 CP del término «regularización» (precisamente tras señalar la pena aplicable al delito antes descrito y precedida de una partícula adversativa como es «salvo», que parece ajustar su concordancia con la pena antedicha) más bien parecería que estamos ante una condición de punibilidad, una circunstancia, posterior al delito consumado, que, de concurrir, supondría —por razones de política criminal, en época de crisis económica— la ausencia de penalidad para quien previamente defraudó a la Hacienda Pública. La regularización (en los términos y condicionada según las previsiones del apartado 4 del mismo art. 305 CP) como causa de alzamiento de la pena, pero no como negación de la existencia del delito.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria¹⁰² [es decir, de la deuda tributaria, prescrita o no] *impedirá que se le persiga* por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria [prescrita o no] objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

Del articulado penal y tributario transcrito podemos colegir que el legislador permite el pago de una deuda tributaria prescrita¹⁰³ [no de una posible responsabilidad infractora tributaria], aunque ello no supone, entendemos, una renuncia a la prescripción de la responsabilidad infractora, que aún sigue siendo aplicable de oficio en el ámbito tributario y también en el penal. De hecho, *la autoliquidación*,

¹⁰² Al respecto críticamente, conceptuando a la figura como «impunidad fiscal para mañana» (en la medida en que la reducción tan drástica de la pena conducirá a la suspensión de la pena de prisión) y de posible «alteración esencial del modelo vigente», de «verdadera estocada al sistema penal tributario español»(...) que deja en manos del autor del delito su propio impunidad», DOPICO GÓMEZ-ALLER, J.: «La reforma del Derecho Penal Tributario: nuevas oportunidades para el fraude fiscal», *Juris*, núms. 181-182, 2012, págs. 12 y ss.

¹⁰³ MAGÍN PONT MESTRES apunta que, para DÍEZ-PICAZO, el art. 67 LGT (hoy art. 69 LGT) no debe llevar a la conclusión de que la prescripción tributaria es irrenunciable, creyendo que cabe la renuncia, expresa o tácita. También FERREIRO entiende que el pago de una deuda prescrita es válido y admisible, como renuncia a la prescripción ganada. Para FALCÓN la prescripción es, por naturaleza, disponible para quien se ve beneficiado por ella, y por tanto cabe la renuncia cuando ello no perjudique a los derechos de terceros y siempre que no se vulneren principios de orden superior. En igual sentido GÉNOVA GALVÁN. PONT MESTRES, M.: *La prescripción tributaria ...op.cit.*, págs. 33-37.

o mejor dicho, el reconocimiento y pago de la deuda tributaria prescrita, en modo alguno reaviva la presunta responsabilidad dimanante de la infracción tributaria que se encuentre prescrita, pues en ninguna norma se permite su satisfacción tras su prescripción.

VI. CONCLUSIONES

De este cúmulo de preceptos, penales y tributarios, un tanto disonantes unos de otros, sólo podemos colegir una conclusión, y es que el bien jurídico protegido por el delito contra la Hacienda Pública, que es la recaudación de la Hacienda Pública, debe protegerse en una medida no mayor que la que la legislación vigente admite¹⁰⁴. Así, si la LGT —del año 2003— acepta un régimen prescriptivo ‘*diferente*¹⁰⁵’ al previsto en el artículo 305 del Código Penal de 1995 —

¹⁰⁴ [Respecto del tipo de delito fiscal agravado]hay quienes sostienen que el incremento del plazo de prescripción para los tipos cualificados no tiene justificación, afirmando que “(s)i la discrepancia actual entre los plazos de prescripción tributaria y penal crea en la regulación vigente un riesgo de que se acuda indebidamente a la vía penal para reclamar deudas tributarias prescritas, con un plazo de prescripción de diez años ese riesgo se incrementa notablemente (...) un plazo de prescripción tan dilatado crea una notable inseguridad jurídica, en un ámbito, el tributario, en que la ambigüedad, los continuos cambios normativos y las interpretaciones discutibles son mucho más habituales de lo deseable. Un plazo de prescripción tan largo limita, además, notablemente las posibilidades de defensa, ya que es muy difícil conseguir prueba de descargo de hechos acaecidos muchos años atrás. A partir de ahora, de facto el plazo de conservación de todos sus documentos va a extenderse para las empresas a once años (los diez años de prescripción más un año adicional, pues la consumación en los delitos fiscales, que es la que marca el inicio del cómputo del plazo, suele tener lugar en el ejercicio siguiente)”.

Es cierto que tras la reforma llevada a cabo por el legislador del 2012 existirá una evidente diferencia de plazos de prescripción de la infracción penal con respecto a los plazos de prescripción de la infracción administrativa, que se mantiene en 4 años. En otras palabras, existirá “un limbo de 6 años entre el momento de finalización de la posibilidad de liquidar por la Administración Tributaria y el último momento en que se podrá denunciar el delito ante la jurisdicción penal en supuestos agravados de delito fiscal”. BELÉN LINARES, M.: El delito de defraudación ... op.cit.págs.579-580.

¹⁰⁵ En este sentido hemos declarado —como recuerda la STC 142/1999, de 22 de julio, FJ 3— «que el legislador debe hacer el máximo esfuerzo posible en la definición de los tipos penales (SsTC 62/1982, 89/1993, 53/1994 y 151/1997), promulgando normas concretas, precisas, claras e inteligibles (SsTC 69/1989, 34/1996 y 137/1997). También hemos señalado que la ley ha de describir ex ante el supuesto de hecho al que anuda la sanción y la punición correlativa (SSTC 196/1991, 95/1992 y 14/1998)». En particular ha de evitar el solapamiento entre delitos y faltas administrativas puesto que si ello se producen o habrá realizado un ejercicio de su libertad acorde con el texto constitucional. Como ya se dijo el legislador tiene libertad para definir qué acciones son merecedoras de reproche penal pero su decisión ha de respetar un inicial principio, el de intervención mínima. A el se refiere el Tri-

cuya redacción¹⁰⁶ se ha mantenido en sus diversas y recientes mo-

bunal Constitucional en su sentencia 136/99 ya citada cuando dice: «Conviene advertir al respecto que el derecho a la legalidad penal opera, en primer lugar y ante todo, frente al legislador. Es la ley, en una primera instancia, la que debe garantizar que el sacrificio de los derechos de los ciudadanos sea el mínimo imprescindible y que los límites y restricciones de los mismos sean proporcionados», por lo que el establecimiento de una conducta como constitutiva de delito que no respete el marco de proporción entre el reproche que merece y la consecuencia que se dispone para el supuesto de producción estará infringiendo el derecho a la legalidad penal tal y como ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional. De un modo más rotundo «Desde la perspectiva constitucional sólo cabrá calificar la norma penal o la sanción penal como innecesarias cuando, «a la luz del razonamiento lógico, de datos empíricos no controvertidos y del conjunto de sanciones que el mismo legislador ha estimado necesarias para alcanzar fines de protección análogos, resulta evidente la manifiesta suficiencia de un medio alternativo menos restrictivo de derechos para la consecución igualmente eficaz de las finalidades deseadas por el legislador» (STC 55/1996 , fundamento jurídico 8º)», sentencia 136/99 . En definitiva, existe una infracción del principio de legalidad penal, art. 25 de la Constitución , cuando se crean tipos que exceden el mínimo que resulta indispensable para la sanción de las conductas; a sensu contrario, si existe un medio jurídico menos gravoso para los derechos de los ciudadanos que pueda permitir conseguir el mismo fin no está justificada la calificación de la acción como delictiva y si se hace no se respeta el principio de proporcionalidad que deriva del principio de legalidad, sentencia del Tribunal Constitucional 24/2004 .-... No podemos pensar que el legislador ha infringido el texto constitucional creando un tipo penal que no respeta el principio de proporcionalidad, o de intervención mínima si se quiere, lo cual supone que esa coexistencia ha de ser razonable y que es preciso realizar una interpretación que adecuándose a la letra de ambas infracciones sea respetuosa con el texto de la Carta Magna, dicho de otro modo, es necesario hacer una lectura constitucional de la situación que se genera con la existencia de la doble previsión sancionadora. Ello es lo que hizo el Tribunal Constitucional en su sentencia 24/2004 de 24 de febrero dando respuesta a una cuestión de inconstitucionalidad del art. 563 del Código Penal , que castiga la posesión de armas. En dicha sentencia señaló que la interpretación de un determinado delito, cuando concurre con una infracción administrativa, ha de realizarse por la vía de la reducción del primero, algo evidente dado que con ello se respeta el principio de proporcionalidad o intervención mínima, en palabras del Alto Tribunal «el ámbito de la tipicidad penal es distinto y más estrecho que el de las prohibiciones administrativas». Varias son, según esa sentencia, las vías con las que cuenta el intérprete penal para operar esa reducción. La diferencia no podemos hallarla en la descripción de la acción misma porque ambos contemplan el hecho de conducir un vehículo de motor o ciclomotor careciendo de la preceptiva autorización o licencia administrativa con lo que será necesario examinar cuales han de ser los pautas marcadas por el Tribunal Constitucional en la sentencia que se ha citado. La primera sería acudir al sentido gramatical, dando a cada término la expresión exacta. En segundo lugar acudiendo a los principios generales de limitación del *ius puniendi* que impiden que existan delitos meramente formales penalizando infracciones administrativas. Y en tercer lugar teniendo en cuenta la protección del bien jurídico de modo que solo cuando la acción tenga potencialidad para lesionarlo, más allá de lo que en su caso prevea la infracción administrativa, la acción en cuestión podrá ser considerada como infractora del ordenamiento penal (SsAP Toledo de 08.02.2013).

¹⁰⁶ Sin que sea óbice a ello que se haya introducido un cambio de redacción por el que se altera la naturaleza jurídica de la exoneración de la responsabilidad, más

dificaciones—, hay que estar a esta norma especial y posterior, que refleja el espíritu necesitado de defensa penal. Permitir que una Ley anterior, pese a su carácter orgánico y diferente ámbito jurisdiccional, alcance mayor extensión que el que permite la Ley tributaria, resulta, a todas luces, desorbitado¹⁰⁷.

La necesaria declaración de oficio comporta un régimen de *indisponibilidad*, para ambas partes, *respecto a la prescripción* y, por

no se altera el núcleo duro típicamente recogido como modo y tiempo en el que resulta posible efectuar la regularización.

¹⁰⁷ Aunque quizás la jurisprudencia, con menores argumentos deseche esta diferenciación y se acoja a la norma penal y según su tenor entender o no regularizada una deuda, prescindiendo del tenor de la norma administrativa, norma ésta que precisamente de su grave contravención trae causa la penal, y a la inversa; BAL FRANCÉS, E., “Estudio jurídico sobre las cuestiones relativas a la determinación de la cuota defraudada, prescripción y su interrupción y concepto de fraude, por lo que se refiere al delito contra la Hacienda Pública”, en M. BAJO FERNÁNDEZ (Director) / S. BACIGALUPO SAGGESE / C. GÓMEZ-JARA DÍEZ (Coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública*. Mesas redondas. Derecho y economía, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 189-204, esp. pág. 194. Sobre la cuestión ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, en *Actualidad Jurídica*: Uría Menéndez, núm. 34, 2013, págs. 15-38, esp. pág. 35, ha dicho: “(...) Otra inconsistencia se aprecia en la regularización. En puridad, en términos estrictamente tributarios no es posible la regularización de ejercicios prescritos. Así lo expone Azpeitia Gamazo, refiriéndose a la situación anterior en que este problema sólo podía darse entre el cuarto y el quinto año: ‘Declaración complementaria correspondiente al quinto año (ya prescrito administrativamente) que en puridad ni siquiera es posible realizar como tal de acuerdo con el art. 122 de la LGT, que establece que los obligados tributarios podrán presentar declaraciones complementarias siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria’. Para evitar esta paradoja el artículo 305.4 CP incluye un párrafo que dice lo siguiente: ‘Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa’”; Destacamos, en tal sentido, las SsTS de 15 de julio de 2002 y de 3 de abril de 2003, que niega que el plazo de prescripción de la infracción tributaria previsto en LGT (en ese entonces previsto en el art. 64; hoy, en el art. 66) haya derogado el plazo de prescripción de 5 años del delito fiscal, señalando que esa posición ha sido zanjada por la jurisprudencia en sentido negativo y refiriendo, además, numerosos precedentes que han recogido el mismo criterio; De esta manera todo el que se regulariza antes de la prescripción del delito no será punible, aunque el delito pueda ser probado por medios distintos de la liquidación administrativa del tributo”, BACIGALUPO, E., “La reforma del delito fiscal por la LO 7/2007”, en *Diario La Ley*, núm. 8076, 2013, págs. 5-8.

tanto, entendemos¹⁰⁸ que supone la imposibilidad de renunciar a la misma¹⁰⁹.

¹⁰⁸ Las STS 8.2.2002 y STSJ Cataluña 3.7.2008: Así lo resalta la STS de 5 de abril de 2002, afirmando que la doctrina jurisprudencial acerca de la renuncia a la prescripción ganada en el campo del Derecho Tributario fue abandonada a partir de la sentencia de 10 de marzo de 1995 en las múltiples sentencias que le han sucedido consecuencia de los cambios que se produjeron en la legislación fiscal, como en ella se detalla; STS 12.11.1998: en el área del Derecho Público el reconocimiento de la prescripción producida se configura como un deber de la Administración Tributaria, que no puede ser dispensado por la voluntad expresa del contribuyente y menos aun por la tácita, como reconoció la Sentencia de instancia que debe ser confirmada. En la época en que se produjo el caso de autos cabría hablar de que solamente el pago voluntariamente efectuado por el sujeto pasivo puede ser aceptado como expresión de la renuncia a la prescripción ganada, pero —como recuerda la parte apelada— *el Tribunal Económico Administrativo Central exigía para ello que el pago se hiciera con conocimiento de la prescripción ganada y previa advertencia, por parte de la Administración, del derecho a no pagar la deuda prescrita, para poder entender cumplida la obligación de aplicación de oficio de la prescripción.*

¹⁰⁹ AGUADO I CUDOLÀ, V.: *Prescripción...* op.cit.pág. 43; También la STSJ Cataluña 390/1997, de 17 de mayo, indica que la prescripción es una condición objetiva necesaria para que se ejerza el poder sancionador de la Administración, obligatoria para ésta, e irrenunciable para el infractor; La STSJ Murcia 9.7.2012 indica que El Tribunal supremo ha manifestado que “no se puede renunciar a la prescripción ganada. El interesado no ha renunciado. Lo que ocurre es que lo desconocía, y no se puede renunciar a algo que se desconoce”; La STS 20.06.2011 falla “entiende pacífica la doctrina de esta Sala conforme a la cual en el ámbito tributario no cabe admitir la renuncia a la prescripción ganada, sea expresa o tácita, existiendo la obligación de reconocer de oficio la prescripción aunque se haya satisfecho la deuda una vez producida ésta, y que (b) en ningún momento ha renunciado a la prescripción ganada”; STS 17.9.2009 «el ingreso del principal de la deuda, producido en las fechas ..., no determina la renuncia a la prescripción ganada en relación con los intereses» (Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 1997); SAN 17.9.2009 la prescripción si es constitutiva de nulidad de pleno derecho del acto administrativo firme que declara la procedencia del reintegro, al ser subsumible en la causa de nulidad del artículo 62.1.b) y e) de la Ley 30/1992, toda vez que en el ámbito de las obligaciones de derecho público, y a diferencia de las obligaciones jurídico privadas, la prescripción opera de oficio, no supeditada a su alegación como excepción por el obligado y además produce un efecto extintivo, ipso iure, a diferencia del Derecho Privado en el que no cabe renuncia a la prescripción ganada. Señala, que tales principios de aplicabilidad de oficio, efecto extintivo automático e imposibilidad de la renuncia a la prescripción ganada tienen su fundamento en el artículo 69.2 y 3 y artículo 221.1.c) de la Ley General Tributaria, y son aplicables a las restantes obligaciones de Derecho Público frente a la Administración, por virtud de lo establecido en el artículo 15.3 de Ley General Presupuestaria y a la remisión que, en materia de causas de exención, se opera por el artículo 11.2 de la Ley General Presupuestaria al artículo 59.1 de la Ley General Tributaria. De no estimarse la prescripción como causa de nulidad, se estaría admitiendo que la no impugnación en plazo de un acto firme constituiría un supuesto de renuncia tácita a la prescripción ganada, lo que vulneraría la citada normativa.

A mayor abundamiento, admitimos¹¹⁰ la imposibilidad de renuncia a la prescripción ganada no sólo por su *aplicación de oficio*, sino porque la infracción se ha extinguido, y la renuncia a la prescripción ganada se apoya en la facultad general de todo sujeto de renunciar a derechos que sólo pueden jugar cuando la infracción existe —lo que no sería posible al no ser un derecho, sino más bien una obligación—, y la extinción automática de la infracción, que opera por ministerio de la ley, impide renunciar a un derecho sin contenido, es decir, sin objeto. Tendría que producirse un nuevo nacimiento de la infracción, lo que no es posible. Aunque el precepto no hable de prescripción «ganada», como si hace el artículo 69.3 de la LGT, respecto de la deuda tributaria, hemos de entender, en cualquier supuesto, que no significa ello que se trate de una figura de carácter subjetivo, sino que se trata de una situación jurídica producida directamente por la Ley.

No compartimos la postura de Merino Jara¹¹¹, para quien no resulta claro que la prescripción en el ámbito tributario determine la extinción de la obligación [o de la responsabilidad dimanante de la infracción], sino que simplemente paraliza las actividades de indagación, liquidación y exacción [y sancionadora], así al contrariar a Falcón, indica, aquel autor, *que la deuda [o la responsabilidad infrac-*

¹¹⁰ CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho...*2001, op.cit.,pág.246; CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho...*2010, op.cit.,págs.258-259.

¹¹¹ Para ese autor, los actuales términos típicos también permiten entender que la incorporación de la ausencia de regularización al precepto penal que describe la conducta prohibida no implica un cambio en su naturaleza jurídica, por mucho que el legislador se arrogue la función de cultivador de la ciencia penal y en la Exposición de Motivos (EM) descarte expresa y oblicuamente la de excusa absolutoria. Se invoca así el viejo debate sobre si debe prevalecer la voluntad del legislador, expresa en la EM, o la voluntad de la propia ley (tenor literal del art. 305. 1 y 4 CP). Desde el punto de vista lingüístico estricto de la norma, pese a la afirmación parcialmente en contrario de la EM, la regularización no excluye la tipicidad, sino que condiciona simplemente la punibilidad de la conducta. En efecto, en el nuevo art. 305.1 CP se indica que quien realice por acción u omisión la conducta defraudadora, «...será castigado con la pena de prisión... y multa...», salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.» ¿Acaso cabe expresar con más claridad una condición negativa, excluyente del pronunciamiento de la pena y de nada más? En realidad, la mención en el art. 305.1 CP a que excepcionalmente la regularización impida el castigo no supone sino una anticipación, gramaticalmente una anáfora, que integra en el contexto general a la figura de la regularización, cuyo régimen se detalla posteriormente en el art. 305.4 CP. Exactamente del mismo modo que en la regulación de la tentativa del art. 16.1 CP, la alusión como su requisito a que el resultado no se haya producido «por causas independientes de la voluntad del agente», supone una inserción anticipatoria implícita del régimen del desistimiento, art. 16.2 CP, que afecta precisamente a las conductas de evitación voluntaria del resultado por parte del sujeto activo. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L; MERINO JARA, I.: “Pasado...”, op.cit.

tora] esté meramente debilitada y no extinguida permite mantener que el beneficiario de la prescripción puede renunciar a ella¹¹². No compartimos este tipo de argumentos, pues la responsabilidad derivada de la infracción tributaria, al igual que la deuda tributaria, o se puede o no se puede ejercitar la potestad que permita sancionarla o liquidarla, más no cabe entender que se encuentra debilitada. En caso de que no se pueda ejercitar la potestad —que nunca prescribe por el paso del tiempo—, por la aplicabilidad de oficio del instituto de la prescripción se impediría que, en un momento posterior al que prescriba la responsabilidad pueda renunciarse a una responsabilidad que ya no existe, no existiendo dicha responsabilidad por infracción tributaria ya no sería admisible su renuncia.

Según el artículo 221.1º.c) de la LGT, regulador del procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, «el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades pagadas que hayan servido para obtener la exoneración de responsabilidad en los supuestos previstos en el artículo 252 de esta Ley ». Esto es, dichas cantidades se consideran indebidas en cualquier caso, con independencia de la voluntad con la que el particular haya efectuado el ingreso¹¹³, salvo las ingresadas en pago de “deuda tributaria prescrita” —y no por cuenta de infracción tributaria prescrita— que sirvieran para exonerarse de la responsabilidad penal derivada de delito contra la Hacienda Pública. En cualquier caso, si se deseara renunciar basta-

¹¹² MERINO JARA, I. Y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.: “La prescripción del delito fiscal”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm.466,2000.

¹¹³ El Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RRVA), en su art. 17, regula el procedimiento para la devolución en los casos previstos en el art. 221 de la LGT. Su iniciación puede ser de oficio o a instancia de parte del interesado. A la solicitud se adjuntarán los documentos que acrediten el derecho a la devolución. El órgano competente comprobará las circunstancias que determinan del derecho... Los supuestos y procedimiento de devolución de ingresos indebidos a que se refiere la LGT y el RRVA son casos genéricos (...satisfacción de la deuda prescrita..) Es evidente que estos supuestos no agotan la amplia casuística existente ni lo pretenden.... Tipos distintos de devolución (de los previstos en el art. 15 RRVA) son, entre otros, los siguientes: ...Devolución consecuencia de la rectificación de una declaración-liquidación o autoliquidación solicitada por el sujeto pasivo. Deberá solicitarse del órgano competente de la Administración Tributaria antes de practicarse la liquidación definitiva o de la prescripción en su defecto. RGIT, arts. 123 y ss. CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho*...2010, op.cit., págs.374-375.

ría no incoar dicho procedimiento devolutivo. Asimismo, este precepto sirve como argumento, a sensu contrario, para advenir la imposibilidad de renunciar a la prescripción ganada¹¹⁴. En este caso, lo que se ha extinguido ha sido la responsabilidad dimanante de la infracción tributaria —aún no impuesta—, extinguida la responsabilidad, desaparece la posibilidad de satisfacer cantidad alguna, pues la sanción o multa aparece como culmen de la finalización del procedimiento sancionador explicitador, y cuantificador, de la responsabilidad por la infracción tributaria.

Sin embargo, y únicamente en aquel caso en el que el ingreso hubiere servido para exonerarse de la responsabilidad penal dimanante de delito contra la Hacienda Pública, dicha exoneración penal debería producirse antes de que se le “notifique el inicio de actuaciones de comprobación o investigación” (art. 252.1 LGT) —en cuyo caso no se remitiría¹¹⁵ el tanto de culpa a la jurisdicción penal ni al Ministerio Fiscal esto es, no queda garantizado que se eluda la responsabilidad penal—.

Desconocemos el modo en que el particular podrá regularizar su situación tributaria, ‘reconociendo *completamente*’ una deuda tributaria¹¹⁶ prescrita —no ha lugar reconocer una responsabilidad in-

¹¹⁴ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág.33.

¹¹⁵ Por otra parte, no por instaurar una especie de atipicidad sobrevenida por el cumplimiento extemporáneo se bloquean eventuales procesos penales. En efecto, bien determine la regularización la atipicidad, bien sólo la exención de pena, en caso de controversia entre el contribuyente y la Administración, o de duda en general (por parte de terceros, acusación popular, e incluso Ministerio Fiscal) sobre si concurre o no efectivamente una regularización completa y satisfactoria, la consecuencia es la misma: inicio de un proceso penal. Es decir, tampoco a este respecto se gana nada con el supuesto cambio de naturaleza jurídica. La Administración Tributaria, en caso de discrepancia sobre la regularización, igualmente tendría deber o capacidad de denunciar. En la práctica, se deja en manos de la Administración el tomar la decisión de no pasar el tanto de culpa al Ministerio Fiscal («estimase», se dice en el referido art. 180.2 LGT), siendo así que esta decisión le corresponde más bien al propio Ministerio Fiscal como acusador público. Por otra parte, aun absteniéndose de denunciar la Administración, ésta no controla la eventualidad de que se ejerza la acción popular. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.; MERINO JARA, I.: “Pasado, ...”, op.cit.

¹¹⁶ Desde nuestro punto de vista, esa deuda tributaria, basándonos en la redacción de la DA 10 LGT, así como del propio art. 58 LGT, únicamente comprendería el importe de la obligación tributaria principal, excluidos intereses de demora, recargos de cualquier tipo, o sanciones. El tenor del art. 180.2 LGT no ofrece lugar a dudas, pues únicamente habla de deuda tributaria, de modo que si hubiere el legislador querido incluir intereses o recargos explícitamente lo hubiere debido indicar, además, la generación de intereses o recargos en deudas cuyo plazo de liquidación ya expiró por prescripción, encaja mal con la definición y componentes de esos institutos. En igual sentido, el art. 305.7 CP, también recoge expresamente la

fractora prescrita—, por ende, inexistente, y ‘pagándola’¹¹⁷—no basando su mera declaración— una vez transcurridos los cuatro años de prescripción, y antes de que transcurran los cinco años de pres-

imposición de la deuda principal e intereses como responsabilidad civil *ex delicto*. Asimismo, entendemos que resulta de aplicación el pago en especie, cuya solicitud deberá efectuarse en el modo previsto en el art. 40 RGR y de entre los bienes previstos en el art. 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

¹¹⁷ Sobre la posibilidad de aplazar o fraccionar una deuda inexistente, en un período ejecutivo, per se, inexistente, podría dudarse su licitud, aunque del tenor del art. 47.b) RGR colegimos su posibilidad, pues entendemos que lo que art. 47.1. in fine RGR remite al supuesto de hecho del art. 47.1.b) RGR, supuesto que únicamente imposibilita la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento cuando se haya iniciado un procedimiento de comprobación o de investigación —respecto de esos mismos conceptos y períodos— que se haya suspendido por haberse pasado el tanto de culpa a la jurisdicción penal o remitido al Ministerio Fiscal por concurrir alguno de los supuestos del art. 305 CP —y no por otra clase de tipos penales, v.gr. 305 bis— lo cual no deja de resultar paradójico, por ser estos incluso más gravosos-. También nos planteamos el pago en especie, que entendemos admisible. Por su parte, MERINO JARA, comentando el art. 305.4 CP observa que este concepto de regularización que requiere el pago es consagrado legalmente, para el ámbito tributario, en el nuevo art. 180.2 LGT (introducido por el RDL 12/2012, de 30 de marzo), y para el ámbito penal, en la regularización tal como la describe la reforma del CP de 2012 («Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria»). No obstante, queremos matizar que no hay razones para identificar pago con ingreso de la deuda tributaria, puesto que no son lo mismo. Si hablamos de pago, tendremos que tener presente que a él se dedica toda una sección, la 2.^a del Capítulo IV del Título II de la Ley General Tributaria (arts. 60 a 65). Si el legislador se hubiera referido al ingreso, nos bastaría examinar el artículo 60, pero como no ha sido así, habremos de concluir que también surtiría efectos la regulación si, en lugar de realizar el ingreso de la deuda tributaria, se procede a la consignación de la deuda tributaria (art. 64), o si se consigue su aplazamiento o fraccionamiento (art. 65). Cabría quizás pensar también en la compensación, pero no parece que el legislador esté pensando en ella; es uno de los modos de extinción de la obligación tributaria, pero es un medio distinto del pago, propiamente dicho. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.; MERINO JARA, I.: “Pasado, ...”, op.cit.; Una primera cuestión que ha sido introducida en la nueva redacción del artículo que nos ocupa es la mención a que la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos. Esto no significa más que un cambio en la interpretación que se hacía y se hace actualmente del delito fiscal en el sentido de que el impago del impuesto sin más no motiva la comisión del delito, siendo necesario que exista una defraudación, que con la legislación derogada se podía entender que la presentación de la declaración del impuesto o la autoliquidación que responde a la realidad de lo debido, sin hacer el correspondiente ingreso a favor de la Administración ya excluía el tipo penal, porque no había defraudación con esa conducta de admisión de lo debido, debiendo a partir de ese momento ser aquélla la que con sus medios hacer el cobro de las cuotas y otros conceptos adeudados. Con la nueva redacción si formalmente se declara correctamente todas las cuotas adeudadas y se ocultan las verdaderas intenciones de impago, por ejemplo desplazando los bienes lejos del alcance de Hacienda, concurrirá el delito fiscal. MUÑOZ CUESTA, F.J.: “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, *Revista Aranzadi Doctrinal* núm. 11, 2013, BIB 2013/420.

cripción penal¹¹⁸, pues el carácter indebido de la deuda “tributaria” lo será desde que la deuda tributaria deje de ser exigible por prescripción, sin perjuicio de que, si la Ley así lo dijera —como parece que hace la Disposición Adicional 10^a LGT¹¹⁹ y art. 305.7 CP—, y la convirtiera, pudiera ser de otra naturaleza, v.gr. civil¹²⁰, más ello no

¹¹⁸ Comentando la LO 7/2012, de 27 de diciembre, observamos que se refuerza la trascendencia del pago del tributo. Según supra se indicó, *se incorpora el pago de la deuda tributaria como requisito de la regularización adicional al de la manifestación de las bases tributarias* (art. 305.4 CP); *pago que entraña, según determina el art. 58.2 LGT, no sólo satisfacer la cuota tributaria* (ya que de entender así el precepto se estaría privilegiando injustamente al autor del delito fiscal con respecto a los demás supuestos de regularización tributaria), sino asimismo los recargos e intereses de demora. Se acoge así la tesis imperante en doctrina y jurisprudencia, pero hasta ahora no consagrada legalmente. Complementariamente a lo anterior, se establece con claridad en el art. 305.1, párrafo 2, CP, que el mero reconocimiento formal de las bases tributarias mediante la correspondiente declaración o autoliquidación (se entiende que tanto extemporáneamente como en plazo), no seguida de ingreso, no excluye la posibilidad de defraudación «cuando ésta se acredite por otros hechos», sobre todo cuando se trata de un modo de proceder reiterado y expresivo de ausencia de voluntad de cumplir con el genuino deber tributario. *Ibíd.op.cit.*

¹¹⁹ Disposición adicional décima LGT. Exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública. 1. En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en esta Ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio. 2. Una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que compete la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración Tributaria, ordenando que se proceda a su exacción.

¹²⁰ La regulación de la responsabilidad civil derivada del delito constituye un sistema que se rige por su propia lógica: la responsabilidad depende de la posibilidad de perseguir el delito; si éste ha prescrito, si se ha extinguido la posibilidad de exigir la responsabilidad por el delito, también decae la posibilidad de exigir responsabilidad civil. Pero no a la inversa: de una (supuesta) no subsistencia de la responsabilidad civil no puede inferirse la extinción de la responsabilidad penal por prescripción. En último extremo, la imposibilidad de exigir el cumplimiento de la responsabilidad civil, porque se entienda, p. ej., que ya no es posible reparar el daño (porque el Erario Público ya no está interesado en que así sea), no debe llevar más allá de eso, a que la responsabilidad penal no se traduzca además en responsabilidad civil. RAMÍREZ GÓMEZ, S “La prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria y sus consecuencias en el ámbito penal”, *RTT*, núm. 43, 1998, pág. 68; Aunque el Tribunal Supremo, con el apoyo de un sector de la doctrina y la oposición del otro, haya desarrollado la tesis «ad hoc» de que la comisión del delito produce una «mutación del título», que determinaría que lo que era una obligación «ex lege» se convierta en una obligación «ex damno». RODRÍGUEZ RAMOS, L.: “La prescripción del delito fiscal”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 470, 2001, BIB 2000\1941; Mejor hubiera sido que el TS hubiese acudido a la analogía (que a nuestro juicio no se encuentra vedada por el art. 4 CP a las cuestiones resarcitorias que se plantean en el proceso penal), para buscar una vía para articular la determinación y ejecución del impuesto impagado en el proceso penal, sin cambiar su naturaleza, dado que es obvio que no tiene sentido decir que lo mismo que un día debíamos por que nos lo impuso una ley, ahora lo debemos por haber

es lo que se deduce del tenor los arts. 221.1.c) y 254.1 LGT, por lo que, salvo que expresamente el particular regularizase una deuda, donde además de expresar con todo lujo de detalles los datos de la deuda tributaria que regulariza¹²¹, expresara que “se efectúa para exonerar la responsabilidad penal del delito tributario” o la Administración explícitamente notificase al particular que ‘ha estimado que el obligado tributario ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria’ o comunicase que ‘las cantidades pagadas que hayan servido para obtener la exoneración de responsabilidad en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 252.2 de esa Ley’ —lo cual, en principio no resulta exigible según el art. 305.4 CP—, decimos, actuaciones innecesarias para eludir esa responsabilidad penal, *el ingreso entendemos sería indebido en todo caso*, ingreso que para evitar la responsabilidad penal resultaría conveniente reclamar una vez hubiera transcurrido el quinto año de prescripción penal¹²², y siempre den-

causado un daño. COLOMA CHICOT ,J.A.: “La «responsabilidad civil» derivada del delito fiscal y la Ley General Tributaria”, *Diario La Ley*, núm. 6583, viernes, 3 de noviembre de 2006.

¹²¹ La disp. final 5.ª LO 10/1995, del Código Penal (que modificó lo dispuesto en la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de julio, por la que se cambiaron determinados preceptos del Código relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social), señala lo siguiente: «la exención de responsabilidad penal contemplada en los párrafos segundos de los arts. 305, apartado 4; 307, apartado 3, y 308, apartado 4, resultará igualmente aplicable aunque las deudas objeto de regularización sean inferiores a las cuantías establecidas en los citados artículos».

Una primera aproximación a la citada cláusula permite comprobar que con la misma, a pesar de que aún se hable de exención de responsabilidad penal, realmente se produce una extensión del efecto anulador de pena por regularización también a determinadas irregularidades contables o falsedades instrumentales en supuestos en que la cuantía de la deuda regularizada es inferior a 50.000 euros. Y ello aunque el legislador, en la reforma operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre, no haya tenido a bien modificar esta disposición, adaptándola a los cambios que produjo en los delitos contra la Hacienda Pública, Seguridad Social y fraude de subvenciones (de hecho, la disp. adic. 5.ª, todavía se refiere al párrafo segundo del art. 307,3 CP, a pesar de que la cláusula relativa a las irregularidades contables y falsedades instrumentales actualmente se encuentre ubicada en el párrafo tercero de dicho artículo) (25) . Respecto de esto último resulta pertinente exhortar al legislador a una futura corrección de errores, tal y como ocurrió con la reformas anteriores en materia de delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. BUSTOS RUBIO, M.: Regularizar tras defraudar a la Seguridad Social, ¿es rentable?, *LA LEY* 5151/2015.

¹²² El art. 221.1.c) LGT únicamente prevé que en ningún caso se devolverán las *cantidades pagadas que hayan servido para obtener la exoneración de responsabilidad* en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 180 de esta Ley, por lo que las cantidades pagadas que no hayan servido para obtener la exoneración de responsabilidad (v.gr. por no haberse aperturado nunca procedimiento penal), podría solicitarse su devolución una vez prescrito el delito fiscal, pues el plazo para su devolución sería de cuatro años desde que se abonó.

tro del plazo de devolución de cuatros años que contemplan los arts. 66.c y 67.1.d. LGT.

Según nuestro parecer, la redacción del artículo 252.1 LGT, que no coincide con el tenor del art. 305.4 CP, viene a suponer una nueva causa de exención de la responsabilidad, pues no cabría entender que existe responsabilidad penal al decirlo así una Ley, la LGT, norma de carácter no orgánico, pero emanada del poder legislativo. Esto se corrobora con el apartado III del preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, cuando sostiene que *« Una primera modificación ha consistido en configurar la regularización de la situación tributaria como el verdadero reverso del delito de manera que, con la regularización, resulte neutralizado no sólo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria como ocurre actualmente. Esta nueva configuración de la regularización hace que ésta guarde una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto, tal y como han destacado tanto la Fiscalía General del Estado, como el Tribunal Supremo, que de forma muy expresiva se han referido a la regularización como el pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias. En coherencia con esta nueva configuración legal de la regularización tributaria como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal. Esta modificación se complementa con la del apartado 4 relativa a la regularización suprimiendo las menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria¹²³»*. De este modo, advertimos que, el precepto del artículo

¹²³ Esta trascendencia en el cambio de redacción experimentada desde el Anteproyecto («...y no hubiere regularizado...») al texto definitivo («...salvo que hubiere regularizado...») la encuentra, para quien, por el contrario, de acuerdo con el Preámbulo de la Ley Orgánica y de conformidad con la propia ubicación en la redacción del nuevo artículo 305.1 CP del término “regularización” (precisamente tras señalar la pena aplicable al delito antes descrito y precedida de una partícula adversativa como es “salvo”, que parece ajustar su concordancia con la pena antedicha) más bien parecería que estamos ante una condición de punibilidad, una circunstancia, posterior al delito consumado, que, de concurrir supondría —por razones de política criminal, en época de crisis económica— la ausencia de penalidad para quien previamente defraudó a la Hacienda Pública. La regularización (en los términos y condicionada según las previsiones del apartado 4 del mismo artículo

305.4 CP, según el legislador, ya no recoge una excusa absolutoria, sino un supuesto de inexistencia de desvalor típicamente antijurídico digno de protección penal¹²⁴. De suyo, ello hace más necesaria una nueva redacción del artículo 252.1 LGT, pues ya no se trata de una exoneración —propriadamente dicha— de responsabilidad penal, sino que esa responsabilidad se desvanece, deja de existir. Así basta comparar el tenor del art. 252.1 LGT y el del art. 305.4 CP para entender, hoy día, sólo el CP sostiene la ausencia de responsabilidad por que “*se considerará regularizada la situación tributaria*” y “*la regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades ... que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regulariza-*

305 CP) como causa de alzamiento de la pena, pero no como negación de la existencia del delito... el Legislador no sólo no se ha atrevido a considerarla elemento del tipo, sino que tampoco se ha resuelto a otorgarle un explícito nomen que nos ayude a interpretar esta institución legal, de tal modo que nos encontramos con un nuevo ejemplo de “mal Derecho” que no aporta certeza a los ciudadanos, resultando que, tras haber cambiado algo, como en El Gatopardo de Lampedusa, todo parece seguir igual. VILAPLANA RUIZ, J.: «¿De qué hablamos cuando hablamos de regularizar? (Reflexiones en torno al nuevo delito fiscal)», núm. 8025, de 18 de febrero de 2013, pág. 5. <http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Articulos/Paginas/De-que-hablamos-cuando-hablamos-de-regularizar.aspx>

¹²⁴ Tras el análisis de la funcionalidad de esta regularización de nueva planta con vistas a los fines político-criminales reconocidos, conviene ahora determinar su naturaleza jurídica y consiguientes efectos. A partir del texto legal, caben tres posibilidades: concebirla como un peculiar elemento del tipo de carácter negativo; o bien, si se descarta esta opción, seguirla considerando como causa de levantamiento de la pena; o entender que, aun constituyendo materialmente un desistimiento impropio (del delito consumado), siendo el descubrimiento del delito una condición objetiva de punibilidad, la regularización supone una circunstancia interpuesta que impide operar a tal condición de punibilidad. De este último parecer es MERINO JARA para quien el elemento de la notificación del descubrimiento o sospecha, en realidad, no entraña especialidad en cuanto a la perseguibilidad del delito. Aquí, como en todos los casos, sin descubrimiento no hay persecución. La única especialidad es que oblicuamente se establece la irrelevancia penal de las conductas de tentativa, derivada de la exigencia legal de una condición objetiva de punibilidad. Por otra parte, en la medida en que la condición no está vinculada a ninguna circunstancia personal del autor, como sí ocurre con las excusas absolutorias, sino que presenta carácter objetivo, se aplica por igual a los demás partícipes, quienes por tanto tampoco responderán por su aportación a la tentativa, ni incluso a la consumación no seguida de condición sobrevenida. Ahora bien, a efectos de prescripción, bastará haber defraudado, haber llegado a la consumación, para que comience a correr el plazo, sin necesidad de esperar al momento del descubrimiento. Con este entendimiento se evita la incertidumbre que para el sujeto activo representaría haber cometido un delito imprescriptible en la práctica. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.; MERINO JARA, I.: “Pasado,...”, op.cit. MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: “La proyectada reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública”, *Tribuna Fiscal*, núm. 263, 2012, págs. 2 y 7,

ción de su situación tributaria.” Un sector doctrinal defiende¹²⁵ que se trata de una excusa absolutoria, en concreto como una causa de levantamiento de la pena, tesis que, por otra parte, entiende supera los inconvenientes que en el ámbito de la prescripción presentaba la anterior, como la regularización constituiría una excusa absolutoria, en concreto como una causa de levantamiento de la pena, nada se opondrá a que el cómputo de la prescripción se inicie en el momento de la consumación, esto es, en el momento de la defraudación. Nosotros entendemos que sólo se realizará el tipo penal «en la medida en la que se cometa la defraudación y no se regularice», sin que ello afecte al período de prescripción que se iniciará en el momento de la defraudación, idéntica conclusión a la que llegan los autores que, aún hoy, entienden que se trata de una excusa absolutoria.

Por otro lado, la incoación del procedimiento sancionador prevista en el artículo 250.2.4 LGT, y en los casos en que no exista responsabilidad penal por regularización, entendemos que sólo cabrá continuar el procedimiento sancionador de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y no existiendo éstos, no podrá la Administración tributaria incoar el procedimiento. Es más, si se entiende que penalmente ya no existe injusto típico digno de protección, y que el daño administrativo tributario al erario público ya ha sido reparado, no se entiende cómo puede pretenderse imponer una sanción tributaria, ámbito que entendemos únicamente queda expedito para aquellos casos en que la regularización no pueda quedar amparada por el artículo 179.3 LGT, esto es, existirán una serie de infracciones, cuya regularización, aún siendo posible no van a tener trascendencia en el ámbito sancionador, mientras que para otras, esa regularización, cuyos importes e infracciones pueden ser incluso muy superiores a los del supuesto anterior, no tendrá, siquiera, carácter extintivo de la responsabilidad de la infracción tributaria.

La exigencia de responsabilidad civil «*ex delicto*» (vinculada al delito fiscal) no requiere indagación, comprobación y liquidación administrativa, sino una investigación en un ámbito distinto, el judicial, de manera que la prescripción administrativa —para la actual jurisprudencia¹²⁶— no empece en absoluto la exigencia de la

¹²⁵ *Ibíd.* op.cit.

¹²⁶ Así originariamente algunos pronunciamientos dictados básicamente en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Cataluña (p. ej. SAP de Barcelona de 25 de julio), negaron la procedencia de la Responsabilidad Civil. De este modo la referida Sentencia (parcialmente reproducida en la STS 2ª de 3 de diciembre de 1991, Pte. Moyna Ménguez, que la revoca), en un supuesto de defraudación en el IRPF, se expresaba en los siguientes términos: «claro queda en la realidad social de los he-

propia deuda por la vía de la responsabilidad civil. Ésta no requiere

chos que la deuda tributaria es siempre anterior a la infracción penal contra la Hacienda Pública, en cuanto ésta nace, precisamente, de la omisión o el falseamiento de aquélla; es decir, la deuda tributaria es anterior en su origen, distinta en su naturaleza o independiente en su sustantividad al hecho criminal; de ahí que el delito de carácter estrictamente formal, sólo atente contra el tráfico jurídico-fiscal, y por lo tanto carece de contenido patrimonial». No obstante, la posición que acabó adoptando nuestro TS es la contraria, así la STS 2ª 30 de enero de 1991 Pte. Vivas Marzal... Así entre los que admiten como válida la tesis del Tribunal Supremo, según quien como consecuencia del delito fiscal se produce un perjuicio patrimonial para la administración el cual origina responsabilidad civil, podemos citar a María Teresa QUEROL GARCÍA, José APARICIO PÉREZ y Pablo CHICO DE LA CÁMARA, autor que plantea el interesante problema de la alteración de las posiciones jurídicas del tributo, como consecuencia de la discordancia entre los criterios de imputación existentes en la normativa sobre responsabilidad civil derivada de delito y la legislación tributaria. Existe también un importante sector doctrinal que niega que la cuota tributaria defraudada en los supuestos de delito fiscal pueda reintegrarse a través de acciones de naturaleza resarcitoria. De este modo AGULLÓ AGÜERO, Mª A.: "Delitos e infracciones en materia de contrabando", en la obra colectiva de Cobo del Rosal, M. (Dir.) y Bajo Fernández, M. (coord.), Comentarios a la Legislación Penal, Edersa, 1984, págs. 380 y ss., cuyo objeto principal el estudio es la «responsabilidad civil en los delitos e infracciones de contrabando» (según la Ley Orgánica 7/1982, de 13 de julio), dedica gran extensión al tratamiento del tema que nos ocupa. Sostiene la citada autora que en el delito fiscal, toda vez que la figura delictiva se configura como un «incumplimiento cualificado de la obligación tributaria», la Administración no ve mermado su patrimonio en el sentido civil, dado que la misma continúa en posesión de un crédito privilegiado que está obligada a ejecutar, sin necesidad de acudir a los tribunales, por la vía de apremio, por lo que la cuota tributaria impagada de ningún modo puede integrar la responsabilidad civil en el delito, sino que debería ser la propia Administración quien ejecutase el crédito tributario defraudado con ocasión del delito fiscal. Adolfo FERNÁNDEZ OUBIÑA y Eugenio SIMÓN ACOSTA niegan también que en los supuestos de delito fiscal, la cuota tributaria defraudada de origen a responsabilidad civil. Crítica a la posición del Tribunal Supremo, que admite la reintegración de la cuota tributaria a través de acciones de naturaleza resarcitoria. Podemos definir la obligación tributaria siguiendo a FERREIRO como «aquella establecida en la Ley de entregar a un Ente Público, a título de tributo una cantidad de dinero»... GARNICA MARTÍN dice ...para la delimitación entre la responsabilidad contractual y la extracontractual en el estricto sentido civil de la palabra, entendemos que nos puede servir también cuando la relación jurídica que vincula a las partes no ha nacido de un contrato sino de la Ley, como sucede en el caso de la obligación tributaria. El carácter de Derecho Público de la obligación tributaria no impide que cuando se exige el pago de la cuota ya dentro de plazo ya fuera de él, se está tratando de una cuestión «dentro de la rigurosa órbita» de lo legalmente impuesto y como desarrollo del contenido de la obligación surgida, aunque la misma se encuentre regida por el Derecho Público. En definitiva, la Responsabilidad Civil implica la infracción de una norma que opera «*erga omnes*», cual es la que nos impone el deber de «*neminem laedere*», y por ello, la infracción de una obligación «inter partes», dará lugar en función de la naturaleza de esta obligación a responsabilidad contractual o legal... ¿Qué ocurriría en aquellos supuestos en que tuviese lugar una regularización parcial, en la que se redujese la deuda tributaria impagada hasta una cuantía inferior a los quince [hoy veinte] millones de pesetas? En tales casos ¿podríamos decir que la cuota tributaria con el incumplimiento habría devenido responsabilidad civil y con la regularización

—ni admite— acto administrativo alguno de liquidación, sino que es el título judicial de la sentencia condenatoria el que permite el cobro de la deuda, por vía de la ejecución de sentencia. Por tanto, faltando ese título judicial que convierte una deuda tributaria prescrita en responsabilidad civil, resulta admisible considerar indebido un pago de deuda tributaria prescrita. Aún más, incluso cuando el propio particular “reconociera que era para eludir la responsabilidad penal” —lo que no es sino una prueba incriminatoria que en modo alguno resulta admisible—, pues podría darse el caso de que quien, sin mucha pericia fiscal, pague ‘pensando’ que así elude un mal, mal que legalmente nunca hubiera podido serle reprochado, lo que claramente es resulta inadmisibles. Otra cosa, convertiría en una subespecie de jueces penales a los órganos encargados de resolver los ingresos indebidos.

En igual sentido, siguiendo a Falcón¹²⁷, de alguna jurisprudencia —STS de 15 de julio de 2002, asunto Kepro— se desprende que si un delito tributario, cometido en el quinto año, se descubre por la Administración (y no por denuncia ajena a la misma), se aplicaría el plazo de cuatro años. Y, lógicamente, si el contribuyente ha regularizado voluntariamente los cuatro años no prescritos administrativamente, debe aplicarse el mismo plazo, pues no tiene sentido alguno admitir la posibilidad de una denuncia por delito fiscal motivada precisamente por la regularización de los períodos no prescritos fiscalmente. Cuestión distinta es que, en tanto esa aclaración no se produzca, la prudencia aconseje regularizar también el quinto año y pedir inmediatamente su devolución en cuanto ingreso indebido. Dicho de otra manera, si, por ejemplo, un contribuyente tiene fondos en el extranjero, no declarados, que han producido una rentabilidad en todos y cada uno de los ejercicios determinantes de una cuota impagada de más de 120 mil euros, habrá de entender que se trata en

total o parcial habría devenido nuevamente cuota tributaria, y por ello volvería a ser competente la Administración Tributaria para su ejecución? Lo anterior podría tener lugar en el supuesto en que admitiésemos la conversión directa e inversa del contenido de la cuota tributaria en responsabilidad civil en función de las circunstancias de cada caso, lo que vendría a suponer un disparate. *Por las razones que hemos expuesto entendemos que, en los supuestos de Delito Fiscal, la cuota tributaria impagada no puede configurar ni originar Responsabilidad Civil.* COLOMA CHICOT, J.A.: “La reintegración de los conceptos tributarios defraudados en los supuestos de delito fiscal ¿un problema de responsabilidad civil «ex delicto»?”, *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi* núm. 41,2001, BIB 2002\20.

¹²⁷ El delito no puede ser una causa de extinción ni de novación de la obligación incumplida. Por tanto la obligación tributaria no se extingue ni se transforma, sino que sigue siendo una obligación derivada del hecho imponible, y por tanto previa al delito. FALCÓN Y TELLAR, R.: “La regularización del quinto año”, *Quincena Fiscal*, Aranzadi núm. 4,2012 BIB 2012\276.

todos los casos de una «responsabilidad civil derivada del delito», con un plazo de prescripción de 5 años; o bien se trata de deudas tributarias que están sometidas a las normas tributarias en cuanto al plazo de prescripción (de cuatro años), y en cuanto al importe de la deuda (recargos por ingreso extemporáneo del art. 27 LGT, e interés de demora tributario en lugar del interés legal, si ha transcurrido más de un año). Lo que no resulta en modo alguno posible es que la Hacienda pública opte a su conveniencia entre la vía civil (respecto al IRPF del quinto año, entendiendo por tal el más alejado en el tiempo, para soslayar la prescripción de la obligación tributaria) y la vía administrativa (respecto al IRPF de los cuatro últimos años, para exigir recargos y mayores intereses). Por tanto, entendemos que subsisten obligaciones tributarias, que se cuantifican con los criterios de la LGT, y que prescriben a los 4 años, con lo que el quinto año estaría ya prescrito en el momento de regularizar y si se ingresó hay que devolverlo con intereses; pero también podemos entender que en todos los casos la obligación tributaria se ha transformado (pese a la regularización) en una responsabilidad civil derivada del delito (salvo que no se alcance la cuantía), lo que *permitiría conservar la cuota del quinto año, y exigir el interés legal correspondiente a dicho año, pero absteniéndose de liquidar (o devolviendo) los recargos correspondientes a los cuatro últimos años*, lo que a menudo será incluso más beneficioso para el contribuyente, aunque nuestro parecer¹²⁸, no mayoritario en la jurisprudencia penal, se decanta por la

¹²⁸ Planteado así el problema, hay que determinar si prevalece la vía civil (con un plazo de prescripción de cinco años, pero sin recargos) o la vía administrativa (con recargos, pero con un plazo de prescripción de cuatro años). Y de la jurisprudencia penal (que es la que ha generado el problema, al negar eficacia penal a la prescripción tributaria), se deduce que en los supuestos de regularización voluntaria prevalece la vía administrativa. Así, la STS 10 octubre 2001 dice que «la caducidad de las facultades de la Administración de practicar la liquidación tributaria... tiene efectos sobre la posibilidad de iniciación del procedimiento penal por un delito fiscal correspondiente a un ejercicio del que ha prescrito la facultad (el texto legal dice impropriadamente el derecho) de la Administración para determinar la deuda tributaria». En consecuencia, prosigue la citada sentencia, «si la Administración ha practicado la determinación del impuesto eludido dentro de los cuatro años..., mientras no hayan transcurrido los cinco años que establece el art. 131 CP, cabe la iniciación del proceso penal por el delito fiscal que se podría haber cometido. Por el contrario: *si no han transcurrido los cinco años para la prescripción del delito, pero han transcurrido los cuatro años de los que la Administración estaba facultada para determinar la deuda, no será posible la iniciación del procedimiento, pues no se contará con un presupuesto del mismo*... Lógicamente, nadie va a regularizar los cuatro últimos años si ello puede dar lugar a un proceso por delito fiscal respecto al quinto años. Y la regularización del quinto año (además de los posteriores) puede dar lugar a coste excesivo, que el interesado no esté dispuesto a asumir. Aparte de que la extensión obligatoria de la regularización a los cinco últimos años acabaría de vaciar de contenido los plazos de prescripción de cuatro años previstos en el art.

primera de las posturas indicadas, lo que no parece en modo alguno posible es considerar que sólo en ese año se ha producido una novación de la obligación tributaria transformándose en una responsabilidad civil derivada de delito, mientras que en los cuatro años anteriores, en que la conducta ha sido la misma, subsisten las obligaciones tributarias como tales.

La importancia del pago de la deuda tributaria prescrita se hace patente al relacionarla con la regularización que excusa o exime de responsabilidad al regularizador imputable como autor de un delito fiscal (art. 305.4 CP), al consistir —según alguna jurisprudencia¹²⁹— esta actividad neutralizadora de la pena en un «hacer» y no en un mero «no hacer» o esperar que pase el tiempo sin reparar finalmente el perjuicio. Aunque es un argumento sólido, olvida que el deudor tributario ya configurado como imputable de un delito fiscal indu-

66 de la Ley General Tributaria, que serían completamente inoperantes respecto de las deudas superiores al límite cuantitativo del delito fiscal. Urge, por tanto, aclarar que en la regularización voluntaria sólo es necesario presentar declaraciones complementarias de los últimos cuatro años, y no del quinto año, respecto al que no puede exigirse ninguna responsabilidad penal ni civil. FALCÓN Y TELLA, R.: “La regularización...”, op.cit.

¹²⁹ SsTS de 26.07.1999 y 6.11.2000; Comentado las SsTS de 10 y 30 de octubre de 2001, RODRÍGUEZ RAMOS apuntan que esas afirman que el plazo de prescripción del delito fiscal es de cinco años, fundamentando tal aserto en la conexión de la prescripción con el «*ius puniendi*» del Estado, lo que confiere diversa finalidad a unas y otras normas sancionadoras y gravedad también diferente a las conductas que generan solamente infracción administrativa y a las que, además, violan la ley penal, violación acaecida al consumarse el delito sin que pueda hablarse de atipicidad sobrevenida. Considera asimismo la sentencia que el decaimiento del derecho a liquidar la deuda que afecta a la Administración tributaria cuando transcurren los cuatro años no limita la actividad de determinación de dicha deuda que puede y deber realizar el orden jurisdiccional penal, siempre que no hayan transcurrido los cinco años de prescripción del delito, aspecto este en el que discrepa esta sentencia de la dictada el día 10 del mismo mes, discrepancia que se elude manifestando que una cosa es que la Administración tributaria no actuara en cuatro años, pudiendo hacerlo, y otra muy distinta que le resultara imposible tal actuación al no tener conocimiento de los hechos que luego sí se tuvo en sede jurisdiccional penal. Insiste la sentencia en que «no se requiere liquidación, ni siquiera provisional de carácter administrativo (como en el caso de la STS 10 de octubre de 2001), porque tal liquidación corresponderá a los órganos judiciales en fase de enjuiciamiento, los cuales determinarán el alcance de la cuantificación eludida por el acusado, superior siempre a la cantidad de 15.000.000 ptas.», y tras aludir a la prescripción administrativa de cuatro años, añade: «Tal interrupción de la prescripción administrativa será ajena a la penal, por el principio de independencia que se predica de amabas clases de infracciones y sus correspondientes resortes interruptores». También reitera la sentencia la no equivalencia de la regularización con la prescripción de la deuda, por las razones ya aludidas que, en definitiva, se condensan en considerar «la auto-denuncia y la reparación» como «el fundamento de la aludida excusa absolutoria», notas de las que carece obviamente la regularización. RODRÍGUEZ RAMOS, L.: “La prescripción ...” op.cit., BIB 2001\1942, op.cit. pág.4.

dablemente pierde su posibilidad de regularizar su deuda durante el transcurso del quinto año, perdiendo ese derecho que, sin excepciones, prevé el referido apartado 4 del artículo 305 CP. Téngase en cuenta que, como ya se ha visto, si el imputable de un delito fiscal hiciera el ingreso durante ese quinto año, lo que estaría haciendo es una donación a la Hacienda Pública sin relevancia penal y, es más, podría acto seguido pedir la devolución y conseguirla, según lo indicado con anterioridad, al margen de que *tal deuda resultaría «indeterminable» por la Administración al no tener, como ya se ha visto, derecho a ello y ser irrenunciable la prescripción* como derecho del deudor en estos ámbitos del Derecho público¹³⁰.

Por tanto, si bien la prescripción de la responsabilidad tributaria se aplicará de oficio, cabe la posibilidad de que el procedimiento finalice sin que se haya percatado —ninguna de las partes— de dicha circunstancia, o alegada la misma —por el interesado— haya sido desestimada. En estos casos, vemos que, de resultar imperativa la prescripción según el art. 189.3º LGT, se pasa a que la misma deba ser opuesta o invocada por el interesado ante la Administración tributaria, lo que en modo alguno puede presuponer o presumir la renuncia tácita, ni aún expresa, a la prescripción ganada.

¹³⁰ RODRÍGUEZ RAMOS, L.: “La prescripción ...”, op.cit., BIB 2001\1942, pág. 3.