

# **INCIDENCIA DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA EN EL DELITO FISCAL**

## **Una necesaria revisión de la jurisprudencia del TS**

(Publicado La Ley, ISSN 0211-2744, Nº 1, año 2004)

*José Antonio Choclán Montalvo  
Magistrado. Doctor en Derecho  
Letrado del CGPJ*

La nueva Ley General Tributaria, de fecha 17 de diciembre 2003 (BOE del 18.12.03), y que entrará en vigor el próximo 1 de julio de 2004, ha de producir una revisión de la jurisprudencia de la Sala 2ª en la interpretación del delito fiscal. La jurisprudencia ha ido a la deriva en varios de los problemas particulares del delito fiscal, a partir de una tesis inicial, no sometida a profundo análisis. Probablemente la nueva LGT nos brinda la oportunidad de volver al punto de partida para acometer una reflexión más serena sobre aquellas cuestiones aparentemente resueltas al día de hoy.

### **1. El estado actual de la jurisprudencia como punto de partida**

1. En la determinación del alcance del tipo del delito fiscal debe darse respuesta a una cuestión nuclear, a la de si es verdaderamente autónoma la disciplina jurídico- penal en la configuración de los presupuestos de la punibilidad en caso de delito tributario. Este interrogante es respondido en sentido positivo por la jurisprudencia, solución que llevada a ciertos extremos puede conducir a disfunciones y antinomias en el sistema tributario en su conjunto.

Como botón de muestra del estado de la jurisprudencia acerca de la posición del delito fiscal en el Derecho Penal tributario podemos traer a colación la STS 2ª 05.12.02, que brinda el marco para poder entender los pronunciamientos parciales del TS en una diversidad de cuestiones. Ha sostenido el Alto Tribunal la tesis de la doble naturaleza de deuda tributaria en función de que su elusión sea o no constitutiva de delito. Así se refiere la sentencia a “deudas tributarias respecto a las que la Administración tenía facultad de liquidar” y “aquellas otras respecto de las cuales el impago pudiera resultar

delictivo, pues, respecto de éstas... la Administración está obligada a suspender su actuación remitiendo el tanto de culpa, y la determinación de la cuota es cuestión que corresponderá hacer al Tribunal penal tras la valoración de la prueba practicada en el juicio oral”. En la misma resolución se afirma, de modo categórico que:

*“ aunque la naturaleza de la deuda sea la misma, pues en todo caso es una deuda tributaria,... el régimen de las deudas tributarias superiores a determinadas cantidades ( diferentes en atención a las fechas y a la norma penal vigente) difería del correspondiente a las demás, en los casos en los que se apreciara una elusión del pago del tributo, pues en el primer caso la investigación, la determinación de la cuota y la sanción, e incluso, según la corriente mayoritaria, la indemnización, correspondería a los Tribunales de justicia, mientras que en los demás se dejaban en manos de la Administración, sin perjuicio de los correspondientes recursos en la vía contencioso administrativa”.*

De esta tesis derivan importantes consecuencias dogmáticas y prácticas, algunas de las cuales dejamos enunciadas, y sobre las que debemos reflexionar acerca de su actual vigencia. Según el TS:

a) La deuda tributaria es determinada por la Administración mediante la oportuna liquidación; mientras que la cuota defraudada es fijada el tribunal penal con auxilio de la prueba pericial. Y en el caso de que pudiera apreciarse un delito fiscal “La liquidación no es competencia de la Administración Tributaria”, como declara la STS 03.04.03.

b) La prescripción de las facultades de la Administración para liquidar la deuda no afecta a las posibilidades de determinación de la cuota defraudada a efectos del delito fiscal.

c) La responsabilidad tributaria es distinta de la responsabilidad civil derivada del delito, sosteniéndose hasta ahora por la jurisprudencia la teoría de la mutación del título. Incluso, prescrita la facultad de la Administración para el cobro de la deuda, es exigible responsabilidad civil ex delicto.

d) La regularización fiscal, como excusa absoluta es distinta de la regularización a efectos tributarios.

e) Una y otra clase de deuda no solo se someten a un régimen jurídico particular, también se sujetan a jurisdicciones diferentes, la jurisdicción contencioso-administrativa, o la penal, siendo esta última preferente.

En resumen, la tesis del Tribunal Supremo reside en afirmar que la Administración pierde el poder de autotutela respecto de deudas cuya cuantía pueda superar el límite de

punibilidad, como reconoce la precitada STS 2ª 05.12.02 y ratifica la STS 2ª 03.04.03: *“La Administración no podrá proceder a exigir el pago del tributo mediante el ejercicio de las facultades de autotutela que le reconoce la ley, debiendo limitarse a efectuar ante el Tribunal las peticiones que considere pertinentes a su derecho”*.

2. El delito fiscal comparte los fines con la infracción tributaria y encuentra su fundamento en la tutela de la función del tributo en un Estado Social. Como ha declarado el TC en la STC 50/1995, de 23.02, la elevación del deber de tributar a un nivel constitucional se encuentra en los principios de generalidad y solidaridad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de un sistema tributario justo (art. 31 CE) y lleva consigo la necesidad de impedir “una distribución injusta de la carga fiscal”, habiéndose reconocido por el TC que la antijuridicidad material del delito fiscal y la infracción administrativa tributaria es la misma, sólo que se presenta con distinta intensidad. La proscripción del fraude fiscal se fundamenta, pues, a tenor de esta resolución, en el deber general de contribuir establecido en el art. 31 CE: *“La solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamada en el art. 31 de la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático”*. Extraer el delito fiscal del sistema tributario constituye una ficción jurídica no justificada.

La nueva LGT ha corregido este devenir de la jurisprudencia y ha dejado claro que la naturaleza de la deuda tributaria no se transforma por el hecho de que el sujeto pasivo del tributo haya realizado un comportamiento punible. Así, se ha establecido en la Disposición Adicional 10ª de la Ley lo siguiente: 1) que en los procedimientos por delito la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora; 2) esta responsabilidad se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.

La circunstancia de que el Juez penal deba hacer un pronunciamiento civil que comprenda la totalidad de la deuda tributaria, no sólo de la cuota defraudada, cuestión de la que luego nos ocuparemos más particularmente, es concluyentemente expresiva de la natural vinculación del delito fiscal con la relación jurídico tributaria, su falta de autonomía dentro de la más amplia categoría del Derecho Penal tributario, y sirve para reafirmar la secundariedad del Derecho penal en este ámbito. Además, la exacción de la responsabilidad civil por el procedimiento administrativo de apremio pone de manifiesto que la Administración conserva la potestad de autotutela incluso para deudas superiores

al límite de punibilidad que hayan sido objeto de un proceso penal, saliendo al paso de la jurisprudencia penal citada. La Ley Orgánica del Poder Judicial de 15 de septiembre de 1870 dispuso en este sentido que los jueces y tribunales no podían mezclarse directa ni indirectamente en asuntos peculiares a la Administración del Estado, y aunque este precepto no tuvo continuidad en la vigente LOPJ, no obstante en su art.9 y en el art. 117 CE se dispone que los Juzgados y Tribunales no ejercerán más funciones que las que les atribuyan las leyes, y la NLGT ha dispuesto que la Administración conserva sus poderes de autotutela ejecutiva en cuanto a la deuda derivada de la relación jurídico-tributaria, con independencia de su importe. La autonomía jurídica de la Administración para la exacción forzosa de la deuda tributaria se justifica materialmente en razones de efectividad y eficacia, sin perjuicio del control jurisdiccional último de acuerdo con el principio general establecido en el art. 8 LOPJ.

Por lo tanto, creemos que la autonomía del delito fiscal, en la forma en que ha sido entendida por la jurisprudencia, no puede llevar en ningún caso a una ampliación indebida del ámbito de la tutela penal más allá de lo que es razonable en la lógica del sistema y atendida la función de protección que compete a la norma penal del delito fiscal. La nueva LGT ha puesto de manifiesto que tal autonomía es sólo aparente y que la relación jurídico-tributaria se ve inalterada por la circunstancia de que además de la responsabilidad tributaria se incurra en responsabilidad penal. La circunstancia de que esa norma penal pertenezca a la clase de normas en blanco necesitadas de complemento normativo, expresa la subordinación de esta norma a las valoraciones del legislador extrapenal. Siendo cierta la preferencia de la jurisdicción penal, y la posibilidad de que el Juez penal resuelva cuestiones prejudiciales sin la correspondiente devolución a la jurisdicción naturalmente competente (art. 10 LOPJ), no obstante, esta idea no puede conducir a antinomias valorativas, a la contradicción de criterios en las distintas jurisdicciones, sobre todo en un ámbito en el que en ocasiones lo que se discute es la misma existencia de la obligación tributaria, lo que depende otras veces de una mera opción interpretativa sobre la clase de negocio realizado o sobre si la configuración dada por las partes es de las admitidas por la ley.

Incluso se podría llegar a afirmar el carácter devolutivo de las cuestiones prejudiciales cuando se trata de normas penales que necesitan del complemento de la norma extrapenal, cuando lo que esté en juego sea precisamente la aplicación de esta norma y, en nuestro caso, la propia existencia de la relación jurídico-tributaria sobre la que gravita el hecho punible. Pues trasladar al Juez penal todo el debate que constituiría el objeto de un procedimiento tributario, primero, y un recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, después, supone no sólo privar al contribuyente

disconforme con la actuación administrativa de una vía jurisdiccional para la tutela de sus intereses legítimos, sino, lo que es más grave si cabe, obligar a resolver una cuestión de naturaleza tributaria a un Juez penal cuyo objetivo es depurar las posibles responsabilidades penales derivadas de una situación jurídica anterior perfectamente establecida. Si observamos de pasada la práctica, se colige de forma palmaria que el proceso penal no es lugar más adecuada para debatir acerca de la naturaleza o calificación que mezcla un negocio jurídico o una operación económica. En ocasiones, la prematura incoación del proceso penal, debida, por ejemplo, a una querrela anticipada interpuesta antes de que pueda haber evolucionado el procedimiento tributario, puede dar lugar a que ni siquiera haya existido un mínimo debate ante la Agencia tributaria. Debe tenerse en cuenta, por último, que el TC, fundamentalmente a partir de la STC 30/1996, de 24 de febrero, ha admitido el carácter devolutivo necesario de determinadas cuestiones prejudiciales propias del orden contencioso-administrativo, con la finalidad de evitar que resulte una contradicción entre dos resoluciones judiciales, negando que el art. 10 LOPJ haya suprimido con carácter general las cuestiones prejudiciales devolutivas en el proceso penal

Estas consideraciones previas nos sirven para analizar ya en concreto alguno de los problemas particulares del delito fiscal, y el contraste de la jurisprudencia actual con las nuevas valoraciones del legislador tributario.

## **2. Conducta defraudatoria y medios fraudulentos: la simulación como fundamento del delito fiscal**

1. El delito fiscal no puede ser menos que la infracción tributaria. Debe ser algo más que la más grave de las infracciones administrativas tributarias. O dicho de otro modo: *en el delito fiscal deben hallarse todos los elementos que permiten la calificación del hecho como infracción tributaria muy grave, y además un plus de desvalor.* Esta regla, por ser de sentido común, lógica, no debería requerir mayor comentario si no fuera porque en ocasiones no encuentra claro reflejo en la jurisprudencia.

Tras la reforma de la LGT es claro que la mera elusión del pago de un tributo no constituye sin más infracción tributaria muy grave, pues para ello es necesario que se hayan utilizado medios fraudulentos (art. 191.4). La definición auténtica que sobre los medios fraudulentos se contiene en el art. 184 NLGT, debe orientar la interpretación del Juez penal acerca de en qué consiste la defraudación a que se refiere el art. 305 CP. En

todo caso, no basta para el delito fiscal con eludir el pago – al margen de la cuestión de su cuantía-, sino que se requiere la elusión del pago por medio de una defraudación.

La lógica del sistema, la armonización del orden jurídico tributario y penal nos lleva a afirmar que el delito fiscal requiere como elemento del tipo objetivo la ocultación de la situación económica utilizando medios que obstaculicen las facultades de comprobación por la Administración. Resulta oportuno traer a colación la STS de 26.06.91, que, aunque aplicando una norma penal anterior a la vigente, con buen criterio dispuso que “ *La simple elusión o falta de abono de un impuesto podrá cumplir el tipo objetivo del delito fiscal, en ningún caso bastará, empero, para considerar al omitente autor de un delito contra la Hacienda. Este exige algo más: el ánimo de defraudar. Y mal puede darse este ánimo en quienes en la contabilidad empresarial hacen constar el auténtico soporte de la base imponible*”. Siendo en general asumible esta doctrina, creemos sin embargo que es en el tipo objetivo donde establecerse la acotación del ámbito de lo punible. El delito fiscal se fundamenta en la gravedad del plan del autor desde el punto de vista del desvalor de acción, requiriéndose en el tipo objetivo un comportamiento del autor que suponga simulación u ocultación de la situación económica del contribuyente. Y quedan excluidos del delito fiscal todos aquellos comportamientos que supongan la elusión del pago de un tributo por medio de operaciones que “están a la vista” de la Administración tributaria, la que puede ejercer sus normas facultades de comprobación.

2. Lo anterior tiene importantes consecuencias en la debatida cuestión de los efectos jurídico-penales que se derivan de la calificación de un negocio u operación como de economía de opción, fraude de ley o negocio simulado:

a) Sobre esta cuestión ha declarado la STS 15.05.02 lo siguiente: “ La llamada economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto, en el que, resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas. Algo distinto ocurre en los casos de la simulación y del fraude de ley, *figuras en todo caso connotadas de ilicitud* y caracterizadas –más allá de sus diferencias– porque quien recurre a ellas busca desfigurar en alguna medida ciertas particularidades de su comportamiento a los ojos del orden jurídico. En definitiva, tiene algo que ocultar. Así, en el caso de la simulación –aquí se trata de la relativa– se da un relevante componente de ocultación, mediante la puesta en escena de alguna apariencia de

actividad negocial, sólo dirigida a distraer la atención de los eventuales observadores, para evitar que puedan tomar conocimiento de que lo efectivamente realizado bajo tal pantalla es un negocio que está en colisión con la ley. *El fraude de ley es una forma de «ilícito atípico»*, en la que asimismo se busca crear una apariencia, que aquí es la de conformidad del acto con una norma («de cobertura»), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas”.

Así pues, el Tribunal Supremo asocia al fraude de ley como consecuencia jurídica una sanción penal, cuando la cuantía eludida es superior al límite objetivo de punibilidad.

b) Contrariamente, la LGT considera que el fraude de ley no es un hecho ilícito del que resulte una infracción administrativa, y por lo tanto no asocia a la celebración de un negocio en fraude de ley sanción alguna. Esta materia se regula en la NLGT como “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” en el art. 15, que si bien se mira está regulando propiamente un supuesto de fraude de ley o de indebida inaplicación de la norma preferente. Este conflicto se produce cuando se evita la realización del hecho imponible mediante la realización de un negocio anómalo o inusual, teniendo en cuenta el fin pretendido por las partes, y con la principal finalidad de obtener un ahorro fiscal. En este caso, como consecuencia jurídica, dispone el art. 15.3 NLGT que se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios, liquidando intereses de demora y sin que proceda la imposición de sanciones.

De lo expuesto se colige una grave contradicción entre la solución dada por la jurisprudencia penal y la que resulta de la Ley General Tributaria. El conflicto en la aplicación de la norma debe resolverse aplicando la norma correspondiente al hecho imponible evitado indebidamente. Pero la evitación de este hecho, realizando un negocio anómalo, no significa que el hecho efectivamente realizado sea un hecho ilícito del que surja responsabilidad penal. Y de los presupuestos establecidos en el art. 15.1 NLGT para apreciar conflicto en la aplicación de la norma tributaria queda meridianamente clara una cosa: no hay simulación, ni ilicitud, por la sola circunstancia de que se utilicen formas jurídicas insólitas y que el fin principal perseguido por las partes sea el ahorro fiscal. Por ello, la jurisprudencia penal no puede razonablemente seguir afirmando que estos presupuestos bastan para subsumir el comportamiento en el tipo del delito fiscal. Pues no puede el Juez considerar hecho ilícito un comportamiento que de forma expresa no ha querido sancionar, ni siquiera administrativamente, el legislador tributario. Por lo tanto, circunstancias tales como la utilización de sociedades

con ausencia de proyecto empresarial, por ejemplo, a la que alude la STS 15.07.02 como fundamento del delito fiscal, son circunstancias que sólo expresan la anomalía del negocio y, en su caso, la evitación indebida de la realización del hecho imponible, del negocio normal o usual, pero no que el hecho efectivamente realizado sea un hecho ilícito y, mucho menos, punible. Y la razón de ello es que la inexistencia de ocultación hace innecesaria la tutela penal, pues precisamente el ordenamiento tributario atribuye a la Administración potestades para declarar la existencia del conflicto en la aplicación de la norma, sin que corresponda esta función al Juez penal.

Debe tenerse en cuenta que la NLGT se ha cuidado de arbitrar un procedimiento especial contradictorio, con informe de la Comisión Consultiva a que se refiere el art.159 de la ley, en el que puede debatirse la adecuada calificación jurídica del negocio celebrado y la concurrencia de los presupuestos del art. 15, sin perjuicio del recurso ulterior contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación en el que puede discutirse ante la jurisdicción contencioso-administrativa la declaración del conflicto en al aplicación de la norma tributaria. Este cúmulo de garantías del contribuyente no puede desvanecerse ante el Juez penal, ni la preferencia y autonomía de la jurisdicción penal en la apreciación del delito fiscal puede justificar razonablemente la obtención de consecuencias jurídicas diferentes que las establecidas en el orden tributario cuya tutela reforzada asume el delito fiscal.

Distinto es el caso de la simulación. En este supuesto hay disimulación u ocultación del hecho efectivamente realizado por las partes. Por ello, el acto o negocio simulado es un hecho ilícito, desvalorado. El hecho verdadero permanece oculto, no está a la vista, y se dificultan las facultades de autotutela de la Administración. En casos graves se necesita el auxilio de la eficacia preventiva de la norma penal. Por ello dispone también para este caso el art. 16.3 NLGT la imposición de la sanción administrativa pertinente. Y, en su caso, podrá dar lugar a responsabilidad penal.

Como conclusión: si pretendemos armonizar el orden penal y el tributario y dar lógica al sistema en su conjunto, es necesaria la revisión de la jurisprudencia penal, fundamentalmente para consagrar definitivamente la idea de que no sólo los casos de economía de opción, sino también aquellos que puedan dar lugar a una declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, de acuerdo con los presupuestos establecidos en el art.15 NLGT, quedan extramuros del Derecho penal, que únicamente debe prestar atención a los negocios simulados, y en todo caso sobre la base de una adecuada delimitación con los supuestos no ilícitos de evitación de la realización del hecho usual, y todo ello al margen de que la intención principal del sujeto – relevante



solo en el plano de los motivos- sea la persecución de un ahorro fiscal, motivos que no pueden tenerse como reprochables por sí solos.

### 3. El problema del dolo en el delito fiscal

La jurisprudencia ha requerido en varias ocasiones que el autor obre con “ánimo defraudatorio”. Como es sabido el dolo consiste en el conocimiento de los elementos del tipo objetivo, que, en nuestro caso, consiste en el conocimiento de la elusión del pago del tributo en cuantía superior al límite cuantitativo de punibilidad. Ahora bien, ¿Quiere el tipo subjetivo del delito fiscal elementos subjetivos adicionales al dolo? . Como es sabido hay delitos cuyo tipo subjetivo no se agota en el dolo, requiriéndose *además* del conocimiento y voluntad de la realización del tipo, que el autor haya realizado el hecho con una determinada intención o motivación. Por ello, se ha denominado al dolo elemento subjetivo *general* del tipo al que acompañarían, en determinados casos, *especiales* elementos subjetivos del tipo. Pero el delito fiscal no requiere un particular ánimo de lucro o la intención específica de obtener un beneficio económico, ni exigencias subjetivas tales como la intención de causar perjuicio. Por ello, en realidad, no contiene el tipo subjetivo del delito fiscal más exigencias subjetivas que el conocimiento inherente al dolo. Las oportunas restricciones al delito fiscal derivadas de la idea de defraudación deben hacerse en el tipo objetivo, como se ha expuesto.

El delito fiscal es esencialmente un delito de omisión. Y forma parte del tipo objetivo del delito de omisión la situación generadora del deber – en nuestro caso, la realización del hecho imponible -, el propio deber y el incumplimiento de la acción esperada. Luego el objeto del dolo se refiere a todas estas circunstancias. La cuestión de si el dolo debe comprender la existencia del deber es cuestión debatida, sobre todo en cuanto a las consecuencias en materia de error, pues de ello depende la clase de error que deba apreciarse. Pero a estos efectos deben tenerse en cuenta las peculiaridades del delito fiscal.

Y fundamentalmente afecta a este problema la cuestión de la interpretación razonable de la norma fiscal. El art. 179.2 NLGT ha dispuesto que “*las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria...cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma...*”. Cuando se trata de tributos que se gestionan por el sistema de autoliquidación existe un margen de riesgo permitido, en el sentido de considerar que

acciones formalmente típicas no son punibles cuando no se haya superado el margen de error razonable en la interpretación de la norma tributaria por el sujeto pasivo del impuesto. No se trata solo de otorgar relevancia al error de prohibición como causa que excluye la culpabilidad jurídico-penal, sino de excluir de antemano la propia tipicidad, entendiendo que no se vulnera el deber de contribuir – no hay injusto material- cuando la elusión del pago obedece a una razonable interpretación de la norma.

En este sentido y respecto de la infracción tributaria considera la jurisprudencia contencioso-administrativa que el error excluye el dolo, con lo que indirectamente se está apreciando un error de tipo, en casos en los que existe una interpretación razonable de la norma fiscal, aunque no sea la compartida por la Administración tributaria. Así, conforme a reiterada doctrina – sirva de exponente la STS 3ª- Secc. 2ª- de 16 de julio de 2002 – no hay dolo cuando la conducta del sujeto se haya amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, en cuyo caso no hay posibilidad de apreciar infracción tributaria, aunque formalmente la conducta incida en las descripciones de la Ley General Tributaria.

Las anteriores consideraciones permiten también revisar alguno de los pronunciamientos jurisprudenciales sobre el alcance del dolo. Y es necesario distinguir dos supuestos según que la interpretación razonable de la norma sólo se encuentre en la psique del autor, o la razonabilidad se mida en términos objetivos.

a) No basta para afirmar el dolo la conciencia de que con la operación realizada se obtiene un ahorro fiscal ( así, STS 30.04.03). El conocimiento que requiere el dolo en el delito fiscal, delito que consiste en la infracción de un deber normativo, conlleva el conocimiento relativo a la infracción de la norma, pues en caso contrario, no puede decirse que dolosamente se elude el pago de un impuesto cuando el sujeto confía razonablemente en que la norma ampara el comportamiento observado. En este caso queda excluido el tipo subjetivo, a pesar de que objetivamente la interpretación sea irrazonable. Puede decirse que el dolo requiere que la declaración tributaria sea *subjetivamente inveraz*.

b) Si la interpretación realizada por el sujeto es razonable, no solo para él, sino también para un observador objetivo, en realidad lo que se excluye es el propio tipo objetivo del delito, no hay en ese caso elusión del impuesto.

#### 4. Responsabilidad civil y teoría de la mutación del título de ejecución

1. Probablemente sea en el ámbito de la responsabilidad civil donde se han evidenciado de forma más notoria las consecuencias insatisfactorias de sostener la autonomía total del delito fiscal respecto de la relación jurídico-tributaria. Además de la expuesta pérdida de la autotutela de la Administración – ahora restablecida de forma expresa por la LGT, como se ha expuesto - el TS ha sostenido materialmente la *teoría de la mutación del título de ejecución*, conforme a la cual, realizado el delito, la obligación tributaria *ex lege* se convierte en una obligación *ex damno*. Así, la jurisprudencia (entre otras, la STS 2ª 18.12.2000) declara que debe entenderse comprendida en la responsabilidad civil derivada del delito aneja al delito (arts. 109,110 y 116 CP) la indemnización correspondiente o “quantum” del perjuicio causado a la Hacienda Pública, cuya integridad constituye el bien jurídico tutelado por el art. 305, constituyendo la sentencia que declara la misma el título de ejecución único para hacer efectiva la deuda tributaria.

Las consecuencias paradójicas de esta tesis y que ha admitido acriticamente el TS son las siguientes:

a) En el caso de que el sujeto pasivo tributario fuese una persona jurídica, debería responder civilmente el administrador (conforme al art. 31 CP en relación con el 116 CP), resultando la sociedad sólo responsable civil subsidiario (art.120.4 CP). En este último aspecto, la inconsistencia de la tesis del Tribunal Supremo se pone especialmente de manifiesto en los casos en que está exento de responsabilidad penal el obligado tributario y puede ser responsabilizado como autor el *extraneus* (por ejemplo, asesor fiscal que ha accedido al dominio típico) <sup>1</sup>, pues en este caso, la responsabilidad civil debe ser satisfecha por el responsable penal (cfr. art. 116 CP), precisamente por quien no se encuentra vinculado con la Administración por virtud de una relación jurídico-tributaria inexistente.

b) La jurisprudencia ha declarado incluso que no impide la declaración de responsabilidad civil la prescripción del derecho de la Administración para exigir el cobro de la deuda (así STS 2ª 15.07.02), a pesar de que según la LGT el pago de la deuda extinguida por prescripción da derecho a la devolución por ingreso indebido.

---

<sup>1</sup> Sobre esta posibilidad vide mi artículo “Responsabilidad penal del asesor fiscal”, en *Impuestos* nº 3, febrero 2003 y mi libro *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales*, Barcelona 2003, pgs. 167 y ss.

c) La responsabilidad civil *ex delicto*, independiente de la relación jurídico tributaria, no comprendería los intereses de demora, en cuanto sólo son debidos los intereses establecidos en la Ley de Enjuiciamiento Civil para la ejecución dineraria desde la fecha de la sentencia, a partir de la cual es líquida la deuda – determinada precisamente por el juez penal en el proceso penal, no antes-, conforme al brocardo *in illiquidis mora non fit*<sup>2</sup>.

d) Se ha llegado a afirmar por la jurisprudencia que la exclusión de los intereses de demora tiene lugar por el carácter sancionatorio de éstos por virtud de la prohibición inherente al principio *non bis in idem*, doctrina jurisprudencial contraria a la doctrina tributaria y la jurisprudencia constitucional, y de la Sala Tercera del TS, como veremos. Así, la STS 2ª 30.04.03 ha establecido: “*El "plus" que representa el interés de demora con respecto al interés legal del dinero tiene, como razona el Tribunal de instancia, un carácter sancionatorio, siendo claro que, por exigencia del principio de rango constitucional "non bis in idem", una sanción administrativa no puede superponerse, por el mismo hecho, a la sanción penal impuesta por el orden jurisdiccional competente, lo que resulta aun más evidente en el castigo del delito fiscal puesto que la sanción con que se le conmina en la Ley penal incluye una pena pecuniaria proporcional a la cuantía de la cuota defraudada*”.

2. La Disposición adicional décima de la nueva Ley General Tributaria ha dado racionalidad a este desorden, según comprobamos en las consideraciones que siguen.

a) La responsabilidad civil *comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora*. De ello podemos obtener las siguientes consecuencias:

1) No se trata propiamente de una responsabilidad civil *ex delicto*; la ley faculta al Tribunal Penal para que declare en la propia sentencia penal, por economía procesal, el abono de la deuda impagada, sin que por ello se transmute su verdadera naturaleza de obligación derivada de la relación jurídico- tributaria. Por lo tanto, la obligación tributaria es una obligación *ex lege* que conforme al art. 1090 del Código Civil se regirá por los preceptos de la ley que la establece, esto es, la norma tributaria<sup>3</sup>. Y es que el

---

<sup>2</sup> Sobre ello, SILVA SÁNCHEZ, J.M. “Determinación de la pena y responsabilidad civil en el delito fiscal. Una aproximación crítica a la doctrina de los tribunales”, en *Derecho Penal tributario*, CGPJ, 2003.

<sup>3</sup> Cfr. SALVADOR CORDERCH, P., “El artículo 1090 del Código Civil”, en *Revista Jurídica de Cataluña*

Código penal no establece esta obligación, que nace de la realización del hecho imponible ( art. 17 NLGT), no de un acto u omisión ilícitos de los trata el art. 1089 CC. No puede confundirse el hecho punible con el hecho imponible como diferentes hechos a los que la Ley asocia el nacimiento de la obligación.

Queda claro, pues, que en el delito fiscal, como delito consistente en la infracción de un deber, esta obligación precede al hecho típico. Y no se transforma por virtud de la incoación de un proceso penal con el diferente objeto de depuración de responsabilidades penales. Por ello, la Administración tributaria recobra sus facultades de autotutela ejecutiva una vez dictada la sentencia penal. E incluso es posible que conserve las potestades inherentes a la autotutela declarativa, como veremos.

2) Extinguida la deuda tributaria – por prescripción-, no cabe hacer pronunciamiento sobre responsabilidad civil. La DA 10ª es la demostración de que la pretensión derivada de la deuda tributaria es única, sea o no el Juez penal quien conozca de ella. Ello explica que el plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el cobro de la deuda no se vea alterado por la circunstancia de la incoación del proceso penal. En la jurisdicción civil existe una constante doctrina jurisprudencial en el sentido de que transcurrido ya el plazo de prescripción del art. 1968.2 CC, la apertura o reapertura de un proceso penal sobre el hecho dañoso no puede servir para que reviva la pretensión ya prescrita ( SS 09.03.83, 02.02.84, 21.06.85, 20-10-87 y 24.06.88, entre otras) <sup>4</sup>.

Precisamente el procedimiento de apremio concluye cuando se extinga la deuda tributaria a tenor del art. 173.1 c), luego razonablemente no puede iniciarse este procedimiento cuando la deuda se ha extinguido ya. Y esta extinción tiene lugar, entre otras causas, por prescripción, según lo dispuesto en el art. 59.1 y 69.3 NLGT. Además, conforme a los arts. 32 y 221 de esta Ley la Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público, y uno de estos supuestos es el de que se hubiesen ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción (art. 221.1.c), lo que pone de manifiesto que no es concebible que el Juez penal ordene vía responsabilidad civil ex delicto – pretendidamente autónoma- realizar un ingreso indebido. Sin embargo, la STS 15.07.02 ha considerado que el delito fiscal es la fuente de la obligación de indemnizar, por lo que mientras no se encuentre prescrito el delito y a acción civil de él derivada no hay obstáculo para declarar la responsabilidad civil, a pesar de la vigencia ya entonces del art. 10 de la Ley 1/1998, de

---

<sup>4</sup> Sobre ello PANTALEÓN PRIETO F., *Comentario del Código Civil*, art. 1902, Tomo II, Madrid, 1991, pgs. 1073 a 1977.

26 de febrero, que reguló la devolución de ingresos indebidos en los mismos términos que la NLGT.

3) La responsabilidad civil comprende los *intereses de demora*. Existe generalizada aceptación de que los intereses de demora no pueden considerarse sanción en sentido técnico <sup>5</sup>, teniendo naturaleza indemnizatoria y resarcitoria del retraso en el pago <sup>6</sup>. En el mismo sentido se ha pronunciado también el TEAC (a partir fundamentalmente de la Resolución 6.12.1977) y también la jurisprudencia constitucional. Así, STC 26 de abril de 1990 ha declarado expresamente que los intereses de demora no tienen naturaleza sancionatoria, sino exclusivamente reparadora del perjuicio causado por el retraso. Y también es constante esta afirmación por la jurisprudencia contencioso administrativa. Conforme a la STS 3ª 10.01.2003, que resume la doctrina anterior en este punto, el interés de demora tiene una función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar y, por tanto su naturaleza intrínseca consiste en ser una modalidad indemnizatoria, según pone de manifiesto con toda nitidez la norma que en el Código Civil recoge y refleja el principio matriz de la institución. Esto es, el interés de demora encuentra su raíz en el Derecho común y, en particular, en el art. 1108 del Código Civil que establece con carácter general que en el caso de que una obligación consistiera en el pago de una cantidad de dinero (la cuota, en la deuda tributaria) y el deudor (aquí, el contribuyente), incurriera en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos y, a falta de convenio, en el interés legal.

Por lo tanto, en contra de lo establecido en la STS 2ª 30.04.2003 – que constituye un precedente aislado-, y de acuerdo con la mejor doctrina, y ahora expresamente con la LGT, la responsabilidad civil debe comprender el pago del interés de demora. Esta solución resultaba ya del art. 66.2 del Reglamento General de la Inspección, a cuyo tenor “La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa practicando únicamente la Inspección las liquidaciones que procedan en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados, *incluyendo los intereses de demora ...*”

Esta idea es coherente con la establecida más arriba en el sentido de que el pronunciamiento económico de la sentencia penal no transforma la naturaleza de la

---

<sup>5</sup> PEREZ ROYO, *Infracciones y sanciones tributarias*, Madrid, 1972, pg.29.

<sup>6</sup> MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO(CASADO OLLERO/TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 13ª ed., Madrid,2002, pg.443.

obligación tributaria en una obligación *ex damno*. Y al mismo tiempo prueba que no tiene razón el Tribunal Supremo cuando sostiene la teoría de la mutación del título.

4) La responsabilidad civil consistente en la exigencia del pago de la deuda es una responsabilidad directa del obligado tributario, aunque no sea el responsable penal por incapacidad de acción o por error, y es exigible en el proceso penal incluso como mero partícipe a título lucrativo (art. 122 CP), siempre que haya sido llamado al proceso con las debidas garantías de defensa.

5) Una de las consecuencias más importantes de la Disposición adicional 10ª es que con ella se evitan los perniciosos efectos que derivan del efecto consuntivo que produce la sentencia penal de todas las pretensiones resarcitorias derivadas del hecho enjuiciado. Este efecto se produce cuando ha recaído sentencia penal condenatoria y no se han reservado las acciones civiles, y consiste en que con el pronunciamiento civil de la sentencia penal por delito fiscal queda excluida toda posibilidad ulterior de revisión por la Administración para suplir deficiencias y subsanar errores o completar la resolución judicial, a pesar de que en el proceso penal sólo se determina la cuota –dolosamente-defraudada, concepto distinto de la cuota tributaria devengada. Si, como sostiene el TS, el delito transforma la deuda tributaria en un título autónomo, podrían darse situaciones en las que el proceso penal consolidase situaciones tributarias injustas, evitando la condena penal que la Administración pueda exigir el tributo conforme a la capacidad contributiva del sujeto. Por ello, el Juez penal debe ahora asumir la tarea de determinar no sólo la cuota defraudada, sino también la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, que, en teoría, puede comprender incluso una parte de la cuota tributaria no dolosamente eludida. En este punto probablemente surge alguna disfunción del sistema ideado por la NLGT, en cuanto el foro penal resulta inadecuado para esta guisa. Probablemente hubiera resultado más lógico que la Administración pudiera realizar la oportuna liquidación complementaria, toda vez que el Juez penal habrá determinado la cuota defraudada “a los solos efectos prejudiciales” – art. 10 LOPJ-, lo que no debería incidir en las funciones que competen a la Administración tributaria para la exacción del tributo conforme a la capacidad económica del sujeto, con sujeción en cualquier caso a los hechos declarados probados en la sentencia penal.

b) La responsabilidad será exigible por la *vía administrativa de apremio*.

Establecido por la jurisprudencia penal que el pago de la deuda tributaria constituye responsabilidad civil derivada del delito, como obligación de reparar el daño, entonces la ejecución de este pronunciamiento se lleva a cabo hasta ahora aplicando las reglas

generales de la ejecución dineraria de la Ley de Enjuiciamiento Civil, supletoria de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Y en su caso, podrá el Juez penal, conforme a lo dispuesto en el art. 989 LECrim., según redacción dada por LO 7/2003, de 30 de junio, encomendar a la Agencia Estatal de Administración tributaria, o , en su caso, a los organismos tributarios de las haciendas forales la investigación patrimonial que resulte necesaria para poner de manifiesto las rentas y el patrimonio del condenado.

Si, por el contrario, como entendemos correcto, no se produce una transformación de la obligación tributaria, sino que la relación jurídica tributaria es la misma antes y después de la sentencia penal, entonces no hay razón para negar la posibilidad de que corresponda a la Administración la exacción forzosa de la deuda tributaria por la vía del procedimiento administrativo de apremio, sin perjuicio del oportuno control por parte del Juez sentenciador para dar cumplimiento a las previsiones del art. 117 CE cuando dispone que corresponde al Juez juzgar “y hacer ejecutar lo juzgado”, lo que no equivale a ejecutar la sentencia por sí mismo. Esta es la solución que ha escogido la Disposición adicional 10ª de la NLGT. La autotutela administrativa se fundamenta precisamente en razones de eficacia, por lo que esta previsión de la Ley es razonable.

c) *¿Conserva además la Administración la autotutela declarativa?*

El art. 109.2 CP permite la reserva de la acción civil para su ejercicio fuera del proceso penal. Cuando esta acción corresponde a la Administración, y afecta a materias sobre las que tiene además reconocida por la ley la autotutela administrativa, debemos entender que la Administración tributaria puede conservar íntegramente sus potestades de autotutela incluso antes del pronunciamiento de la sentencia penal, ejercitando su derecho a la reserva, lo que significa la posibilidad de continuar el procedimiento de liquidación hasta su conclusión, y sin que el procedimiento de liquidación deba suspenderse por la incoación del proceso penal. No existe un fundamento razonable para excluir esta posibilidad, toda vez que la liquidación administrativa practicada no produce efecto alguno en el proceso penal, en cuanto en la determinación de la cuota defraudada sí cabe reconocer al Juez penal plena autonomía. Luego, si la LGT ha reconocido que la Administración no pierde sus poderes de autotutela ejecutiva, incluso podría llegarse a afirmar que tiene la facultad de autotutela también declarativa ejercitando el derecho a la reserva de la acción civil.

Y esta idea probablemente abre la posibilidad de que pueda continuar el procedimiento de liquidación sin suspensión por la incoación del procedimiento penal, cuestión que requiere desde luego una mayor reflexión de la que ahora podemos ofrecer.



Pero puede decirse desde ahora que la separación de procedimientos de liquidación y sancionador que impone la NLGT (art. 208.1) hace viable esta consecuencia, y el principio non bis in idem sólo excluye la dualidad de sanciones, penal y administrativa, no la dualidad de actuaciones con diferente objeto, por lo que en puridad sólo debe suspenderse el procedimiento administrativo sancionador (art.180.1 NLGT). No hay riesgo de contradicciones entre la sentencia penal y la resolución administrativa firme en el caso de continuación del procedimiento de liquidación, incluso después de haber agotado la jurisdicción contencioso-administrativa, en atención a los diferentes objetos procesales, y los diferentes conceptos de la cuota defraudada y la cuota tributaria devengada.

## **5. Regularización tributaria: ¿Sigue siendo razonable exigir jurisprudencialmente el efectivo pago?**

1. La jurisprudencia (SSTS 2ª 15.07.2002, 30.04.2003) ha declarado acerca de los presupuestos para la exención de pena con base en la regularización tributaria lo siguiente: “Regularizar es poner en orden algo que así queda ajustado a la regla por la que se debe regir. Si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria sólo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido, no pudiendo decirse que ha regularizado su situación por el mero hecho de que, años después de realizarla, reconozca la defraudación -a ello equivale la presentación de la declaración complementaria- cuando la misma, por otra parte, ya ha sido puesta de manifiesto por la actividad inspectora de la Administración”. Por lo tanto, según esta línea jurisprudencia, regularizar supone pagar, sin que baste la presentación de declaración complementaria.

Por las mismas razones se estima ineficaz la regularización con ingreso parcial, sin perjuicio de que la reparación parcial del perjuicio pueda producir efectos en la determinación de la pena. Así se deduce de la STS 30.04.2003 cuando niega la aplicación de la atenuante del art. 21.5º CP invocando que el acusado no efectuó ingreso alguno para saldar, *siquiera fuese en parte*, la cuota defraudada.

Sin embargo, a la luz de la regulación contenida en el art. 179.3 de la NLGT esta doctrina deberá ser revisada. Dispone este precepto que “*Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias*”

*cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas*”. Este apartado 3 fue introducido en la tramitación parlamentaria de la ley por medio de una enmienda del Grupo Popular, y obedece a la finalidad de excluir la responsabilidad tributaria de quien presenta voluntariamente una declaración que subsana el contenido de otra anterior. Esta solución es coherente con el fundamento de la infracción administrativa: la rectificación de la declaración inexacta, poniendo de manifiesto la real situación económica del obligado tributario, pone fin a la ocultación del hecho imponible, en que consiste el injusto administrativo. Luego, regularizar la situación tributaria es, precisamente, aflorar la información ocultada. A partir de este hecho, la Administración tributaria puede poner en funcionamiento sus mecanismos de autotutela hasta el cobro de lo debido.

Por lo tanto, en esta situación, debemos reflexionar sobre si existe fundamento para establecer un distinto régimen para la regularización penal y la administrativa, exigiendo el efectivo pago para la primera, y bastando la rectificación de la declaración en la segunda.

Hemos concluido que el delito fiscal requiere como elemento del tipo objetivo la ocultación de la situación económica utilizando medios que obstaculicen las facultades de comprobación por la Administración. La doctrina y la jurisprudencia han reconocido que la ausencia de pago es irrelevante en la medida en que el sujeto haya realizado una declaración veraz. Así se ha dicho que no pagar o no declarar por sí solos no son suficientes para dar lugar a una omisión típica, y la omisión de la satisfacer la deuda fiscal sólo será típica si el omitente no ha reconocido la misma. Por lo que, el que simplemente no paga, pero ha reconocido la deuda, sólo comete una infracción administrativa ( SSTS 2ª 28.10.97, 10.10.01 ) <sup>7</sup>. Si, como creemos, el delito consiste en exponer una situación tributaria irreal, la regularización consiste en manifestar la situación verdadera. *Requerir el pago efectivo como presupuesto de la regularización va más allá del deber de actuar cuya omisión es sancionada en la norma penal del delito fiscal*, pues el deber de conducta se satisface con el solo reconocimiento de la deuda, aunque se omita el pago. Es decir, si el injusto penal no consiste en la ausencia de pago, no debe exigirse el pago para regularizar; dicho de otro modo: si el injusto penal se fundamenta propiamente en la ocultación, en la declaración inveraz, la regularización— la otra cara de la moneda — debe limitarse a la declaración veraz, al reconocimiento de la deuda. Incluso de acuerdo con la doctrina de la reparación, utilizado como fundamento de la excusa en la jurisprudencia, la reparación consiste en

---

<sup>7</sup> BACIGALUPO ZAPATER, E., “El delito fiscal”, en *Curso de Derecho penal económico*, Madrid, 1998, pg. 217.

este último comportamiento, no en el pago. Sólo en el caso de obtención indebida de devoluciones se requiere la devolución de las sumas recibidas, pero en los demás casos basta la declaración complementaria que corrige o completa la anterior, o que se realiza subsanando la declaración omitida.

Por ello, la jurisprudencia es contradictoria cuando, de un lado fundamenta la excusa absolutoria en la doctrina de la reparación, y, de otro, al exigir el pago efectivo para la exención de pena, requiere del sujeto mucha más que la mera reparación. A veces ni siquiera se ha limitado la jurisprudencia a exigir el pago de la cuota defraudada, sino que incluso, como en el caso de la STS 15.07.02, se requiere además el abono de los recargos legales, con lo que indudablemente se requiere del sujeto activo no sólo la revalidación de la norma penal quebrantada, sino también de la norma tributaria extrapenal, a pesar de que la legislación tributaria no requiere este pago para entender producida la regularización.

2. La suficiencia para la regularización de un *actus contrarius* por medio de una declaración veraz – y el consecuente reconocimiento de la validez de la norma infringida- es coherente con la razón de punición del delito fiscal y su naturaleza como delito socioeconómico. En el delito fiscal, partiendo de una concepción institucional del bien jurídico, no hay propiamente un perjuicio al bien jurídico, sino su puesta en peligro. Es decir: ni una elusión individual del pago del impuesto supone un menoscabo efectivo del bien jurídico – la función del tributo para la realización de la política social y económica del Estado -, ni su efectivo pago extemporáneo lo refuerza. Se ha reconocido que con la sanción penal se trata de “*salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse*”( así STC 164/1995, de 13.11), lo que supone, en realidad, concebir el delito fiscal como delito de peligro, en atención a que “*las relaciones tributarias son, por naturaleza, relaciones masivas, lo que posibilita que la actitud dilatoria de unos contribuyentes sea objeto de imitación por otros, multiplicando así el daño para la Hacienda Pública*”( sentencia TC , citada). Luego, la declaración correcta, reconociendo la deuda, y aflorando la situación económica del sujeto de forma tal que puede la Administración hacer efectivo el cobro de la deuda, más los recargos oportunos, es actitud suficiente para evitar ese efecto multiplicador.

3. Podemos concluir, de acuerdo con las consideraciones precedentes, que el contenido de la regularización penal no puede establecerse sin tener en cuenta que el delito fiscal es esencialmente un delito omisión, que la norma penal impone un

determinado deber de actuar, y que no puede exigirse al sujeto un comportamiento adicional al que es suficiente para cumplir el mandato de la norma de determinación cuyo incumplimiento se sanciona con una pena. Regularizar la situación fiscal tiene el mismo contenido en el ámbito administrativo que en el orden penal. El Tribunal Supremo alemán (BGHSt,12,101) ha definido en sus justos términos el alcance de la regularización: *regularizar es completar la declaración errónea de tal manera que se sitúe a las autoridades fiscales en condiciones de reclamar los impuestos de la misma manera que si hubiera declarado formalmente desde el principio*. El fundamento es claro: se facilita el descubrimiento del hecho, la posibilidad de exigencia coactiva del pago del tributo, sin que sea trascendente el pago espontáneo, es cuanto la Administración tiene recursos para su exacción por la vía de apremio.

4. Pero incluso, en los supuestos en los que ha prescrito el derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda, la regularización fiscal se ha producido: con la regularización el sujeto activo del delito se coloca en la misma situación que estaría frente a la Administración tributaria de haber reconocido formalmente la deuda desde el principio y no haber ocultado el hecho. Cuando el derecho de la Administración prescriba por la interrupción de actuaciones, las autoridades fiscales no pueden reclamar el pago del tributo, y esta situación es independiente de que se haya realizado o no un comportamiento típico por el sujeto activo. Y en cualquier caso ya no es posible la regularización por pago. Por ello la LGT considera ingreso indebido el que tiene lugar tras la prescripción (art. 221 NLGT), y dispone el cese del procedimiento de apremio cuando se haya extinguido la deuda por cualquier causa ( art. 173 en relación con los arts. 59.1 y 69.3 NLGT ) lo que pone de manifiesto que por virtud de la prescripción se ha regularizado la situación fiscal. Esta regularización debe producir la aplicación del art. 305.4 CP como si hubiera realizado un pago extemporáneo sin conocimiento formal del inicio de actuaciones de comprobación, pues según la ley el pago y la prescripción equivalen funcionalmente como causas de extinción de la deuda tributaria y de, en consecuencia, regularización tributaria. Esto no ha sido tenido en cuenta, sin embargo, en la reiterada jurisprudencia recaída sobre la materia (SSTS 06.11.00,30.10.01,15.07.02,04.04.03, 30.04.03) <sup>8</sup>

5. Las anteriores conclusiones derivan de reconocer como fundamento de la excusa absoluta la necesidad de armonizar el orden jurídico penal y el tributario. Y a tales

---

<sup>8</sup> Sobre la prescripción del delito fiscal, cfr. mis artículo: “Consumación y prescripción del delito fiscal”, *Actualidad Penal* nº 10 , febrero, 2000. Y “Problemas actuales del delito fiscal”, en *VVAA, Derecho penal económico*, Madrid, 2001, pgs. 69 y ss.

efectos la historia de la excusa absolutoria no debe olvidarse. Emerge en el ámbito penal para satisfacer la necesidad de evitar antinomias entre el orden jurídico-penal y el orden jurídico tributario. La propia existencia de la excusa absolutoria penal pone de manifiesto que el delito fiscal forma parte de un sistema de garantías del orden jurídico tributario del que no puede emanciparse en su interpretación jurisprudencial. Por ello no responde esta excusa a la lógica del sistema penal, sino del sistema tributario, y no debería negar el Juez penal una regularización tributaria allí donde la reconoce la propia la ley tributaria.