

La regularización del «quinto año» en el delito fiscal: la insoportable levedad de la prescripción (III)

Jordi de Juan Casadevall (autor de contacto)

Abogado del Estado.

Doctor en Derecho.

Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la UIC.

Socio de Crowe (España)

jordi.dejuan@crowe.es

Daniel Tarroja Piera

Socio de Crowe (España)

Gerard Gené Baleyto

Javier Luis de Miguel Marquès

Vicent Arbona Ballester

Víctor Linares Sáez

Marcos López Moya

Abogados de Crowe Legal y Tributario (España)

barcelona@crowe.es

Extracto

Con este tercer artículo finaliza un trabajo colectivo que aborda, desde sólidas bases teóricas, las consecuencias prácticas de la falta de sincronía temporal de la prescripción tributaria y penal. En particular, se estudia ahora la liquidación vinculada a delito fiscal por deuda tributariamente prescrita y la exorbitante acción ejecutiva. Sobre las premisas teóricas expuestas a lo largo de toda la investigación, se sientan importantes conclusiones jurídicas sobre la regularización, administrativa o voluntaria, del delito fiscal con cuota defraudada tributariamente prescrita: defectuosa técnica legislativa, dudosa constitucionalidad de la reforma y enriquecimiento injusto de la Administración. Finalmente, el artículo se plantea la interesante cuestión de la posible utilización de una acción civil de enriquecimiento injusto para reaccionar frente al pago de la deuda tributaria prescrita.

Palabras clave: liquidación vinculada a delito; responsabilidad civil derivada de delito fiscal; recuperación cuota tributaria prescrita; enriquecimiento injusto.

Recibido: 10-01-2025 / Aceptado: 13-01-2025 / Publicado: 04-04-2025

Cómo citar: Juan Casadevall, J. de, Tarroja Piera, D., Gené Baleyto, G., Miguel Marquès, J. L. de, Arbona Ballester, V., Linares Sáez, V. y López Moya, M. (2025). La regularización del «quinto año» en el delito fiscal: la insoportable levedad de la prescripción (III). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 505(1), 156-178. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24293>



The regularization of the «fifth year» in tax offense: the unbearable lightness of the statute of limitations (III)

Jordi de Juan Casadevall (corresponding author)

Daniel Tarroja Piera

Gerard Gené Baleyto

Javier Luis de Miguel Marquès

Vicent Arbona Ballester

Víctor Linares Sáez

Marcos López Moya

Abstract

This third article concludes a collective work that, based on solid theoretical foundations, explores the practical consequences of the temporal mismatch between tax and criminal statute of limitations. Specifically, it examines the settlement linked to a tax crime due to statute-barred tax debt and the excessive executive action. Drawing on the theoretical premises established throughout the research, the article presents significant legal conclusions regarding the regularization –whether administrative or voluntary– of tax crimes with a time-barred tax liability: a flawed legislative technique, a questionable constitutionality of the reform, and unjust enrichment of the administration. Finally, the article raises the intriguing issue of potentially using a civil action for unjust enrichment to challenge the payment of statute-barred tax debt.

Keywords: settlement linked to crime; civil liability arising from tax crime; recovery of prescribed tax debt; unjust enrichment.

Received: 10-01-2025 / Accepted: 13-01-2025 / Published: 04-04-2025

Citation: Juan Casadevall, J. de, Tarroja Piera, D., Gené Baleyto, G., Miguel Marquès, J. L. de, Arbona Ballester, V., Linares Sáez, V. y López Moya, M. (2025). La regularización del «quinto año» en el delito fiscal: la insoportable levedad de la prescripción (III). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 505(1), 156-178. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24293>



Sumario

- 6. La regularización mediante liquidación vinculada a delito
 - 6.1. La reforma de la Ley 34/2015: la exorbitante exacción ejecutiva de una deuda civil
- 7. Valoración crítica de la regularización del «quinto año»: de una defectuosa técnica legislativa a la dudosa constitucionalidad de la reforma y al enriquecimiento injusto de la Administración

Referencias bibliográficas

6. La regularización mediante liquidación vinculada a delito

6.1. La reforma de la Ley 34/2015: la exorbitante exacción ejecutiva de una deuda civil

En la práctica contencioso-tributaria diaria, los indicios de delito son apreciados en el seno de un procedimiento de inspección, que queda inconcluso y se remite al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial para depurar las responsabilidades penales¹. Pero en nuestra rica casuística procesal tampoco es excepcional que, en el seno de un procedimiento penal ya incoado, cualesquiera que sean los delitos investigados, puedan apreciarse también indicios de delito fiscal.

Un pálido reflejo de esta disyuntiva procesal se aprecia en el artículo 305.4 del Código Penal (CP) cuando establece el demiurgo infranqueable para la regularización voluntaria, que se identifica con la inexistencia de actuaciones judiciales o administrativas de comprobación e investigación. En la primera hipótesis, y pese a la ausencia de una previsión legal específica, pero sin duda por su notable complejidad técnica, el juez de instrucción recabará el auxilio de la AEAT para la determinación de las cuotas defraudadas. En la segunda alternativa procesal, la más frecuente en nuestra cotidiana práctica procesal, existe una minuciosa regulación en la LGT, en gran medida inducida por la reforma de 2012 del artículo 305 del CP.

En ambos casos, nos encontraremos ante lo que, a los limitados efectos de nuestro estudio, hemos calificado como «regularización administrativa de la cuota defraudada». En puridad técnica, esta expresión es incorrecta porque la determinación de la cuota defraudada corresponde privativamente al juez penal. Nótese que el umbral cuantitativo de los 120.000 euros de cuota defraudada es, como condición objetiva de punibilidad o como elemento objetivo del tipo, un elemento constitutivo del delito, y que la correcta la cuantificación del delito determinará la extensión cuantitativa de la responsabilidad civil. Sin embargo, es innegable que este tipo penal en blanco presenta un fuerte componente de «prejudicialidad

¹ Este era el sentido y el alcance de la primitiva redacción del artículo 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), cuando regulaba la vertiente formal del *ne bis idem*, estableciendo la inhibición administrativa y la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal.

administrativa», quizá no desde una acendrada dogmática procesal², pero sí desde una innegable vertiente práctica. Es esa acusada «prejudicialidad administrativa» *de facto* la que nos mueve a hablar de regularización administrativa de las cuotas defraudadas, máxime tras la reforma operada con la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, que activa su inmediata ejecutividad con las técnicas de la autotutela ejecutiva de la Administración pública.

El nuevo título VI de la LGT, en redacción dada por esa Ley 34/2015, incorpora de forma tardía la regulación, desde la perspectiva del procedimiento tributario, del nuevo modelo de *ne bis in idem* formal instaurado por el artículo 305.5 del CP, que se construye sobre la base de la recuperación de la potestad liquidatoria por la Administración, la desagregación de la liquidación administrativa entre liquidación vinculada a delito y liquidación no vinculada a delito, y la continuación del procedimiento administrativo, incluso por vía ejecutiva y sin posibilidad de recurso, en situación de litispendencia penal³.

El artículo 250.1 de la LGT pone fin a la tradicional inhibición administrativa en presencia de delito y ordena la continuación del procedimiento administrativo, sin perjuicio de la remisión del tanto de culpa ante la jurisdicción competente. El mismo precepto legal prevé que:

procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados a un posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

Esta desagregación formal en dos liquidaciones, que no siempre será fácil de establecer, condicionará el régimen jurídico de su ulterior *iter* procesal, que no va a detenerse pese a su conexión delictiva.

La regla general de disociación de liquidaciones conoce unas excepciones tasadas en el artículo 251.1 de la LGT, cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito, no pueda determinarse el importe de la liquidación o

² En rigor técnico, estaríamos ante una cuestión prejudicial no devolutiva (art. 10.1 de la Ley orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial –LOPJ–), inextricablemente adherida al hecho punible y, por ende, de la privativa competencia del órgano jurisdiccional penal (art. 3 del Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de enjuiciamiento criminal –LECrim.–). Con todo, la notable complejidad técnica de la materia tributaria, y la estructura típica del delito como tipo penal en blanco, propician que hablemos de una prejudicialidad *de facto*. Otra cosa sería la prejudicialidad administrativa *de iure*, que había existido históricamente con la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, que, al incorporar la moderna concepción del delito fiscal, exigía la firmeza administrativa para proceder penalmente contra el presunto autor.

³ Sobre el particular, véase De Juan Casadevall (2015).

atribuirse un obligado tributario o cuando la liquidación administrativa pudiera perjudicar en cualquier forma la investigación del delito. En estos casos, hemos de entender que se remiten las actuaciones inspectoras al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial, y no existe el trámite de audiencia que se recupera para la liquidación vinculada a delito.

En relación con esta liquidación vinculada a delito, su tramitación presenta ciertas especificidades que escapan al molde del procedimiento de inspección. Según el artículo 253.1 de la LGT, cuando la Administración aprecie indicios de delito contra la Hacienda pública formalizará una propuesta de liquidación, con expresión de hechos y fundamentos de derecho, que se notificará al obligado tributario concediéndole un plazo de 15 días para que alegue lo que le convenga.

Una vez evacuado el trámite de alegaciones, la Administración dictará la liquidación administrativa vinculada a delito, «el procedimiento de comprobación finalizará» (art. 253 de la LGT), se remitirá el expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial y se notificará la liquidación al obligado tributario de que el periodo voluntario se iniciará con la admisión a trámite de la denuncia o querella. Este novedoso *dies a quo* del periodo voluntario de pago puede ser difícil de determinar, sobre todo, con relación a la denuncia que, a diferencia de la querella, no conoce un previo control *ad limine* en forma de admisión a trámite, sin perjuicio de que, si el juez instructor la considera manifiestamente infundada o carente de relevancia, pueda rechazarla de plano.

La liquidación vinculada a delito comprenderá todos los elementos que hayan sido objeto de declaración, a la que se suman todos los elementos en los que se aprecie el dolo de elusión fiscal, y se detraerán los ajustes a favor del obligado, así como las partidas a compensar o deducir de la cuota, o su parte proporcional si se hubiera solicitado en el trámite de audiencia previa. Es decir, la parcelación artificial del hecho imponible en virtud de su desagregación en dos liquidaciones plantea el problema de discernir a cuál de ellas deben aplicarse las partidas a compensar o a deducir de la base o de la cuota, que el artículo 253.3 de la LGT, con buen criterio, resuelve aplicándolo a la liquidación vinculada a delito y confiriendo al obligado tributario un derecho a optar por su aplicación proporcional a ambas liquidaciones.

Una de las notas más exorbitantes de este procedimiento singular es, de acuerdo con el nuevo modelo implantado por el artículo 305.5 del CP, la inmediata ejecución de la liquidación vinculada a delito sin posibilidad de recurso administrativo. Según el artículo 255.1 de la LGT, la existencia de un procedimiento penal por delito contra la Hacienda pública «no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada, salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución». En rigor, el procedimiento penal no «paraliza» las actuaciones recaudatorias, entre otras razones porque, como dice el precepto legal con reiteración innecesaria, es la admisión a trámite de la denuncia o querella lo que activa el periodo voluntario de pago del artículo 62.2 de la LGT. Por ende, lo que quería significar la norma es que la existencia del

procedimiento penal no impide el inicio del procedimiento recaudatorio, cuyas normas generales, ubicadas en el capítulo V del título III de la LGT, son expresamente convocadas. Esta remisión genérica constituye título bastante para aplicar las normas sobre aplazamiento o fraccionamiento de pago o, como veremos a continuación, y aunque desborden esa ubicación sistemática, las que regulan la suspensión que, por definición, obtura la vía ejecutiva.

En cuanto al juez que debe acordar la suspensión, es, sin duda, el juez penal, colmando el artículo 305.5 del CP la inexplicable laguna de su homólogo tributario, que prevé, en términos potestativos, que podrán iniciarse por la Administración actuaciones tendentes al cobro «salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía». Y continúa diciendo que «si no pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación». El artículo 255 de la LGT va más allá de la reforma penal al dotar de automatismo a la iniciación de la vía ejecutiva y no prever que, de oficio o a instancia de parte, pueda acordarse la suspensión. Su clamoroso silencio deberá integrarse con las normas que regulan la suspensión (art. 233 de la LGT) y, por ende, deberían entenderse aplicables las reglas de suspensión automática, la suspensión mediante garantías subsidiarias o, como autoriza el propio artículo 305.5 del CP, la posible dispensa total o parcial de garantías.

El artículo 254 de la LGT veda la vía de recurso o reclamación administrativa frente a la liquidación vinculada a delito, sin perjuicio de la determinación de la cuota defraudada por el juez penal. Sin duda, la determinación de la cuota defraudada y la extensión de la responsabilidad civil *ex delicto* es de la privativa competencia jurisdiccional. Sin embargo, la recuperación por la Administración de la potestad liquidatoria en caso de delito, y la atribución automática a esta liquidación administrativa de la cualidad de título ejecutivo para iniciar el procedimiento de apremio contra quien, en el procedimiento penal, puede aparecer como un simple investigado, debiera movernos a reflexionar sobre la conveniencia de abrir la vía de recurso administrativo. Esta solución técnica es la que se adoptó en la histórica Ley 50/1977, en un escenario normativo en el que no se preveía la inmediata ejecución de la liquidación tributaria y en el que se condicionaba a la firmeza administrativa la remisión a la jurisdicción penal. De lo contrario, se llega al absurdo de detraer garantías jurídicas a las liquidaciones administrativas que presentan coloración delictiva.

Por el contrario, se prevé una limitada oposición al procedimiento recaudatorio, que el artículo 256 de la LGT contrae a los motivos de oposición de los artículos 167.3, 170.3 y 172.1 de la LGT. El artículo 167.3 de la LGT se refiere a los motivos de oposición a la providencia de apremio, y alguno de ellos, como la prescripción o la anulación de la liquidación, serán, por lo que llevamos dicho hasta ahora, de muy difícil invocación. Concretamente, y con relación a la prescripción del «quinto año», parece que solo sería oponible la prescripción penal, y en ningún caso una prescripción administrativa o penal derivada de vicios procedimentales. Y lo mismo podría decirse de los motivos de oposición a la diligencia de

embargo que contempla el artículo 170.3 de la LGT o al acuerdo de enajenación de bienes embargados del artículo 172.1 de la LGT. Se echa en falta una referencia explícita a las causas de suspensión del procedimiento de apremio (art. 165 de la LGT), y, sobre todo, a la paralización de la enajenación forzosa de bienes embargados del artículo 172.3 de la LGT hasta que sea firme la liquidación administrativa. Esta última norma, que tiene su antecedente en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes (LDGC), debe conectarse con la suspensión en caso de perjuicios irreparables a que se refiere el artículo 305.5 del CP. Nótese que la venta en pública subasta a terceros protegidos por el artículo 34 de la Ley hipotecaria determinaría la imposibilidad de restituir el inmueble al deudor en caso de ulterior sentencia absolutoria, por lo que una interpretación analógica *in bonus* aconsejaría diferir la ejecución forzosa de inmuebles embargados hasta la firmeza de la sentencia condenatoria. En cualquier caso, la remisión en bloque al capítulo V del título III, es decir, a las normas generales del procedimiento recaudatorio, abrirían la puerta a la posible invocación de estas normas injustamente preteridas.

El complejo escenario normativo sucintamente descrito dibuja un ámbito de promiscua interferencia de lo administrativo y lo jurisdiccional, en el que las garantías jurídicas inherentes a ambos planos son sacrificadas en aras de una rápida y eficaz realización de la responsabilidad civil *ex delicto*. Efectivamente, estamos ante una reforma que obedece a una indisimulada pulsión recaudatoria, incrustada de forma perturbadora en la fase más embrionaria de una instrucción penal, y en la que se aborta la función revisora, administrativa y jurisdiccional, inherente al despliegue de la autotutela ejecutiva. Una autotutela ejecutiva que, de forma anómala, no se proyecta sobre cuotas tributarias, sino sobre una responsabilidad civil que, por mandato del artículo 305.7 del CP, se extiende también a ejercicios fiscales administrativamente prescritos.

El resultado práctico es una vigorosa exigibilidad ejecutiva de la liquidación vinculada a delito, que no presenta una naturaleza jurídico-tributaria, y que, por ello, plantea no pocos problemas jurídicos.

La exacción de la responsabilidad civil *ex delicto* por el procedimiento administrativo de apremio constituye otra disfuncionalidad del anómalo sistema de ejecución que dibuja el artículo 305.5 y 7 del CP, y desarrollan los artículos 250.2, 253 y 255 de la LGT. Ciertamente, esta exorbitante atribución de la autotutela ejecutiva a la acusación particular no es novedosa y ya estaba prevista en la disposición adicional décima de la LGT en su redacción originaria. Sin embargo, ahora se anticipa en fase de instrucción, cuando ni siquiera se ha formulado escrito de acusación, celebrado el juicio oral o dictado sentencia condenatoria firme y, tras la aparición del tipo agravado del artículo 305 bis del CP, y su inherente problema estructural, inicialmente referida al «quinto año», se extiende a seis ejercicios fiscales administrativamente prescritos.

Ese problema estructural no es otro que la inmisión de la autotutela ejecutiva en el ámbito de los recursos de derecho privado, toda vez que, con la cristalización normativa de la teoría

de la mutación del título, no estamos ante una cuota tributaria, sino ante una responsabilidad civil, es decir, ante una acción civil de naturaleza indemnizatoria de los daños y perjuicios irrogados con la comisión del presunto delito. Nótese que los ingresos de la Hacienda pública son de naturaleza pública o privada (art. 5.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, general presupuestaria –LGP–), pero su exacción por el procedimiento administrativo de apremio se reserva a los primeros (arts. 11.3 y 13 y ss. de la LGP), mientras que la efectividad de los de naturaleza privada debe someterse a las «normas y procedimientos de Derecho Privado» (art. 19.1 de la LGP) y, por ende, y conforme al principio general de heterotutela, exigirán recabar el auxilio de los tribunales, recurriendo al juicio declarativo y, en última instancia, al ejecutivo.

Por el contrario, la Administración pública, cuando actúa con sus potestades administrativas, aparece investida de la autotutela, en su doble vertiente declarativa y ejecutiva, y en cuya virtud declara y ejecuta su propio derecho, sin necesidad de recabar el auxilio de los tribunales de justicia⁴. Sin embargo, la autotutela no define un privilegio jurídico estamental de la Administración, sino que constituye una prerrogativa funcional preordenada a la satisfacción de unos fines constitucionales que modulan la actuación administrativa. Con una vinculación genética en el artículo 103.1 de la Constitución española (CE), la más cualificada doctrina administrativista ha visto su fundamento constitucional en la presunción de legalidad que gozan los actos administrativos, inmediatamente ejecutivos sin previa verificación judicial⁵, en la necesidad de que la Administración gestione con objetividad los intereses generales, siendo especialmente preponderante la necesidad de asegurar una actuación administrativa eficaz que tutele el interés público (García de Enterría y Ramón Fernández, 2022, pp. 543 y ss.). Los mismos postulados han sido acogidos por el propio TC que, en la STC 22/1984, de 17 de febrero, FJ 4, no deja ningún atisbo de duda al determinar que «La potestad de la Administración de autoejecución de las resoluciones y actos dictados por ella, se encuentra en nuestro Derecho positivo vigente legalmente reconocida y no puede considerarse que sea contraria a la Constitución»⁶.

⁴ Prerrogativa de autotutela reconocida con carácter general en los artículos 38, 98 y 100 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas (LPACAP), que confieren *ex lege* fuerza ejecutiva a los actos administrativos, sin necesidad de intervención judicial alguna, siendo excepcional la necesidad. De esta forma, la Administración ostenta una suerte de privilegio del acto previo, si bien sometido control jurisdiccional *ex post*, la llamada «función revisora de la jurisdicción contencioso-administrativa».

⁵ Esta cuestión ha sido expresamente positivizada por el legislador en el apartado primero del artículo 39 de la LPACAP, que reza: «1. Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa».

⁶ Esta jurisprudencia sería ratificada por numerosos pronunciamientos posteriores, entre otros, las SSTC 238/1992, de 17 de diciembre, FJ 3, o 78/1996, de 20 de mayo, FJ 3. El TC también ha negado la incompatibilidad de la autotutela ejecutiva con el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE, entre otras, en la STC 66/1984, de 6 de junio, o en los AATC 458/1988, de 18 de abril; 930/1988, de 20 de julio; o 1095/1988, de 6 de octubre.

Ahora bien, la extralimitación de la autotutela ejecutiva a la esfera jurídico-privada, en la que no se ejercen potestades administrativas, como es la liquidación de una indemnización *cum damno*, carece de fundamento constitucional, máxime tratándose de ejercicios fiscales prescritos en los que se ha esfumado su vinculación genética a la originaria potestad tributaria. Pero todavía es más vidrioso que ello no suponga una adulteración del monopolio jurisdiccional que proclama el artículo 117.3 de la CE, que reserva al Poder Judicial la exclusividad de la función pública de «juzgar y hacer ejecutar lo juzgado», lo que parece que debiera hacerse extensivo a la ejecutividad inmediata y por vía de apremio de la responsabilidad civil, con su propio régimen jurídico regulado en el CP y la LGT. De alguna forma, hemos vuelto al origen histórico del principio preliberal de la autotutela⁷, que no se compadece con las exigencias de un Estado de derecho y de una sociedad democrática. Con carácter adicional, esta promiscuidad administrativa en la función jurisdiccional invade la reserva material de una de la LOPJ que, no lo olvidemos, es una ley orgánica nominada (art. 81.1 en relación con el art. 122.1 de la CE).

7. Valoración crítica de la regularización del «quinto año»: de una defectuosa técnica legislativa a la dudosa constitucionalidad de la reforma y al enriquecimiento injusto de la Administración

Una vez realizada una exposición sucinta de la enconada problemática jurídica que suscita la regularización, voluntaria o administrativa, de la cuota defraudada constitutiva de delito fiscal de ejercicios fiscales tributariamente prescritos, estamos ya en condiciones de efectuar una valoración crítica que, a modo de conclusión, nos permita sentar unas bases sólidas para formular una razonada propuesta *de lege ferenda* o, alternativamente –y este es el cometido específico del abogado dedicado a la fiscalidad contenciosa–, construir vías procesales para restaurar la seguridad jurídica seriamente zaherida por el legislador penal.

La primera conclusión debe consistir necesariamente en una categórica censura técnica a la anómala falta de sincronía entre la prescripción tributaria y la prescripción penal por delito fiscal. Sin duda, un problema sobrevenido, que aflora cuando el estatuto del contribuyente, animado por un loable fin garantista, contrae la prescripción administrativa a cuatro años sin prever un efecto simétrico en la prescripción penal, y que se agrava sobremanera con la Ley orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica el CP en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, al incrustar un tipo

⁷ En el Antiguo Régimen, el fundamento embrionario de la autotutela descansaba en el principio de que «Administración y Justicia son las dos meras emanaciones de un mismo sujeto, el Monarca; son manifestaciones del mismo poder; con idéntico rango y fuerza» (García de Enterría y Ramón Fernández, 2022, p. 543).

agravado en el artículo 305 bis del CP, elevando la exposición a una eventual acción penal a seis ejercicios fiscales ya prescritos. Esta disfuncional asincronía de los plazos de prescripción constituye un serio atentado al postulado constitucional de la seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE) por la sobreexposición que entraña a un riesgo penal. La seguridad jurídica es un valor precioso en materia tributaria, cuya porosa complejidad técnica filtra interpretaciones divergentes, adulteradas por la unilateral autotutela administrativa, y sometidas a una extraordinaria mutabilidad normativa. Yendo más allá de la formulación clásica de un celeberrimo jurista alemán, nos atreveríamos a decir que estamos ante una legislación motorizada, insegura y de elevado riesgo penal. Estos atributos excepcionales no casan con la certeza y seguridad jurídica, que imaginara Adam Smith, como uno de los grandes principios vertebradores de la imposición.

La perturbadora disfuncionalidad apuntada implosiona con toda su intensidad desde el momento en el que se incurre en una precipitada técnica legislativa, desconectada del siempre encomiable proceso de maduración reflexiva, y desdeñando los efectos jurídicos que las reformas aisladas producen siempre en el conjunto del ordenamiento jurídico. Aparecen entonces extrañas construcciones dogmáticas que pretenden suturar esa defectuosa técnica legislativa y salvar la cuota defraudada del ejercicio prescrito, como la llamada «teoría de la mutación del título», con su implícita admisión del delito fiscal sin cuota defraudada y, por ende, sin bien jurídico protegido; fuego fatuo que enturbia las categorías jurídicas sólida y pacíficamente asentadas en nuestro sistema jurídico. Y florecen también extrañas reformas normativas *ad hoc* que, con una larvada pulsión recaudatoria, aclaran que la responsabilidad civil cubre las cuotas administrativamente prescritas (art. 305.7 del CP) o taponan la vía de devolución de ingresos indebidos (art. 221.1 c) de la LGT). Por consiguiente, la primera conclusión que, *de lege ferenda*, debe proponerse pasa por podar la asimetría tributaria y penal, sincronizando su respectivo plazo de prescripción.

Distinto es un planteamiento *de lege lata*, que es la perspectiva práctica a la que propiamente está convocado el operador jurídico en su cotidiana práctica de fiscalidad contenciosa, y que le aboca a afrontar un problema de difícil solución. Desde este ángulo, el delito fiscal se nos presenta como una ley penal en blanco, un tipo penal trufado de elementos normativos que requieren su integración desde el derecho tributario, en el que el automático efecto extintivo *ministerio legis* de la prescripción tributaria, con los rigurosos atributos legales que lo adornan, como su irrenunciabilidad y su aplicación de oficio, levantan un muro infranqueable de muy difícil perforación jurídica. La prescripción tributaria de lo que convencionalmente hemos llamado el «quinto año» no solo supone la inexistencia de la cuota defraudada a la que alude el artículo 305.1 del CP, sino también la evaporación del bien jurídico protegido. La depuración técnica del bien jurídico del delito fiscal, que hemos acometido a lo largo de estas páginas, nos aboca inexorablemente a esta conclusión. En una sociedad democrática, que refracta por igual el derecho penal ideológico como el derecho penal de autor, no puede haber delito sin un bien jurídico tutelado; salvo que, volviendo a la denostada escuela de Kiel, estemos dispuestos a aceptar que el delito fiscal es un delito ideológico, que defiende penalmente una determinada ideología fiscal.

Sin embargo, y desde las ineludibles exigencias constitucionales de una sociedad democrática, el reproche penal queda sin base jurídica alguna, porque ya no hay lesión a bien jurídico alguno, ni siquiera agresión patrimonial a la Hacienda pública susceptible de generar un perjuicio económico resarcible. El incumplimiento tributario, siquiera sea adornado del ánimo defraudatorio constitutivo del injusto penal, ha perdido, por prescripción, toda potencialidad lesiva para la Hacienda pública. La exacción ejecutiva de la cuota prescrita, ahora metamorfoseada *ex lege* en responsabilidad civil *ex delicto* de un inexistente daño económico, adquiere significación constitucional. Este enfoque novedoso, inédito en nuestra práctica jurídica y en nuestra jurisprudencia penal, que hasta la fecha ha liquidado el problema con la distinción formal entre la acción penal y la acción administrativa, pero sin abordar la sobrevenida desaparición del bien jurídico, abona la tesis de la inconstitucionalidad del delito fiscal por el «quinto año».

La inconstitucionalidad sobreviene de forma descarnada si consideramos que la protección material de un bien jurídico, sea una infracción de peligro o de resultado, como en el delito fiscal, está embebida en el formalista principio de legalidad penal. Si esto es así, y ya hemos razonado sobre ello anteriormente, la desconexión del delito fiscal con la lesión de resultado a un bien jurídico conculcaría el derecho fundamental a la legalidad penal que proclama el artículo 25.1 de la CE, lo que nos abriría automáticamente las herméticas puertas del recurso de amparo ante el TC. No es ocioso tampoco recordar aquí que la jurisprudencia constitucional –no sin la declarada animadversión del Pleno de la Sala de lo Penal del TS, que la tachó de invadir una cuestión de legalidad ordinaria de su privativa competencia– ya estimó un recurso de amparo por violación del artículo 25.1 de la CE, en el que se discutía sobre la interrupción de la prescripción penal de un delito fiscal. Por lo que, por similar ilación lógica, bien podría concluirse que un delito de resultado como es el delito fiscal, la eventual condena por el «quinto año» prescrito administrativamente, el reproche penal, con una relación umbilical con un inexistente resultado lesivo, conculca el derecho fundamental a la legalidad penal del artículo 25.1 de la CE.

Esta conclusión preliminar dejaría al descubierto no ya los efectos económicos de un delito fiscal con cuota defraudada prescrita, sino la propia reacción punitiva del Estado por el juego combinado de los principios de *ultima ratio* e intervención mínima del derecho penal. Por ello, y con carácter previo a sentar tan grave conclusión, hemos de exprimir al máximo las posibilidades de interpretación conforme ofrece la legislación vigente para tratar de salvar su constitucionalidad⁸, centrándonos en el problema que realmente ocupa y preocupa al fiscalista, que es el de si deben o no abonarse, siquiera sea como responsabilidad

⁸ La doctrina de la «interpretación conforme», cuyo fundamento último está en la vinculación cualificada de todos los operadores jurídicos a la CE, pretende agotar las posibilidades, por vía interpretativa, del llamado «juicio positivo de constitucionalidad». Está claramente asentado en nuestra jurisprudencia constitucional, que lo ha aplicado en múltiples sentencias. Entre otras muchas, cabe citar las SSTC 111/1993, de 25 de marzo, F8; o 93/1984, 115/1987, 105/1988 y 119/1992.

civil *ex delicto*, las cuotas prescritas administrativamente. Para ello, debemos distinguir dos hipótesis básicas de regularización de cuotas defraudadas prescritas: la regularización voluntaria de los artículos 305.4 del CP y 252 de la LGT y la regularización administrativa, simultánea o posterior, a un proceso penal abierto por delito fiscal (arts. 305.5 del CP y 250 y ss. de la LGT).

En el régimen precedente, la regularización voluntaria se configuraba como una excusa legal absolutoria, lo que en la estructura dogmática del delito significaba que existía un hecho típicamente antijurídico, pero que, por razones político-criminales, se excluía su punibilidad. Ahora bien, la teoría del delito enseña que, aunque se excluya la punibilidad, no se elimina la tipicidad antijurídica y, por ende, tampoco la responsabilidad civil *ex delicto*. Esta construcción dogmática viene corroborada por los artículos 116 y 118 del CP, en relación con el artículo 20 del mismo cuerpo legal, que constela una miríada de supuestos de exclusión de la imputabilidad (menor edad, incapacidad) y de antijuridicidad (legítima defensa, cumplimiento del deber, estado de necesidad) que, sin embargo, dejan incólume la responsabilidad civil. Pues bien, cuando el primitivo artículo 305.4 del CP decía que quedaba «exento de responsabilidad criminal», estaba contemplando una excusa legal absolutoria que, como todos los supuestos del artículo 20 del CP, suponía un injusto penal, un hecho típicamente antijurídico, que excluía la responsabilidad penal, pero dejaba intacta la responsabilidad civil.

Como ya hemos explicado, la Ley orgánica 7/2012 opera un significativo cambio normativo en el tratamiento penal de la regularización voluntaria, y lo hace con una relevante envergadura dogmática y un notable efecto práctico inmediato. En efecto, la regularización voluntaria ya no se configura como una excusa legal absolutoria, sino como una auténtica causa de atipicidad o, cuando menos, como un elemento negativo del tipo. La locución «salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo», incrustada en el artículo 305.1 del CP, abona esta tesis. Y esta es también la interpretación auténtica que brinda la exposición de motivos de la reforma orgánica cuando, siguiendo la jurisprudencia del TS, identifica la regularización voluntaria con 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». Y, *a fortiori*, añade que:

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 absolutoria.

Es definitiva, ya no estamos ante una excusa legal absolutoria, sino ante una completa exclusión del injusto penal, que neutraliza el desvalor de conducta y de resultado del reproche penal. Luego, una tempestiva y completa regularización voluntaria determina una atipicidad sobrevenida y excluye totalmente la responsabilidad civil dimanante de delito porque, en rigor, no ha habido injusto penal, no ha habido tipicidad antijurídica. De esta afirmación podemos extraer tres conclusiones prácticas: (i) en ningún caso la cuota defraudada y prescrita puede mutar en responsabilidad civil derivada de delito porque no hay injusto penal; (ii) la cuota defraudada prescrita es una cuota tributaria impagada, que se regulariza al amparo del artículo 27 de la LGT y que, en rigor, debería determinar un derecho a la devolución como ingreso indebido; (iii) la inexistencia de injusto penal, de desvalor de conducta y de resultado, ratifica la evaporación del bien jurídico protegido, excluyendo totalmente la concurrencia de un perjuicio patrimonial resarcible.

En este escenario normativo, parece que la regularización voluntaria del «quinto año» carece de título jurídico, por lo que su ingreso indebido debería generar su inmediata restitución. Un primer óbice normativo a esta tesis lo plantearía el tenor literal del artículo 305.7 del CP, que extiende la responsabilidad civil al «importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre». Sin embargo, nótese que el precepto legal se refiere a la responsabilidad civil y, según el artículo 305.1 del CP, la regularización voluntaria se configura como una causa de atipicidad, por lo que, en términos de pura dogmática penal, no existe un hecho típico y antijurídico generador de responsabilidad civil. Luego, en el marco del artículo 305.4 del CP, no hay mutación de título posible porque no hay injusto penal generador de responsabilidad civil, con lo que el artículo 305.7 del CP deviene inaplicable a la regularización voluntaria.

El segundo obstáculo legal podría plantearlo el artículo 252 de la LGT, que, referido ahora sí a la regularización voluntaria, parece incluir en el «completo reconocimiento y pago» las cuotas impagadas, aunque «la regularización se hubiese producido una vez prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria». En este sentido, el artículo 221.1 c) de la LGT obtura la devolución de las cuotas prescritas regularizadas al amparo del artículo 252 de la LGT. Sin embargo, y a nuestro modo de ver, la previsión del artículo 252 de la LGT es, en realidad, totalmente inane para frustrar una eventual reclamación de la cuota prescrita del «quinto año». Al margen de la defectuosa técnica legislativa que entraña emboscar en el articulado de la LGT una norma sobre el alcance de la responsabilidad civil *ex delicto*, el precepto legal incurre en invasión de reserva material de ley orgánica. Para apreciar esa insuficiencia de rango, debemos recordar que la regularización voluntaria constituye una causa de atipicidad (art. 305.1 del CP), cuyo alcance normativo amojona el propio artículo 305.4 del CP. Lógicamente, la predeterminación típica de la conducta punible, y su reverso negativo, como es el diseño de una eventual causa de atipicidad, conforma el elemento nuclear del tipo penal, y ni siquiera una ley penal en blanco

podría diferir su integración a una norma extrapenal. En definitiva, el artículo 252 de la LGT es constitucionalmente vulnerable al penetrar en la acotada reserva material de ley orgánica (art. 81.1 en relación con el art. 17.1 de la CE)⁹.

Más problemático es sortear el obstáculo que puede plantear el propio artículo 305.4 del CP, que, en su párrafo segundo, dispone que: «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».

Sin duda, se trata de una norma aclaratoria que, en una primera aproximación, nos llevaría a concluir que el completo reconocimiento y pago debe incluir necesariamente el «quinto año», abortando cualquier posible ulterior devolución so pretexto de su prescripción. Sin embargo, y a nuestro juicio, también cabe una posible interpretación alternativa. Y es que, ciertamente, estamos ante una norma aclaratoria. La utilización del adverbio «asimismo», que le sirve de pórtico, así la delata. Su innegable vocación aclaratoria extiende la causa de atipicidad también al «quinto año». Como también hemos de entender que se extenderá a este «quinto año» la atipicidad de las irregularidades contables y otras falsedades instrumentales conexas con el delito fiscal, normalmente, en concurso ideal o medial con el delito fiscal. Nótese que, por remisión expresa del artículo 305.1 del CP¹⁰, la propia textura del artículo 305.4 del CP¹¹ es la de una norma explicativa. Pero es la norma aclaratoria sobre el alcance de una causa de atipicidad o de un elemento negativo del tipo, que, como ya hemos apuntado, no puede dar lugar, en ningún caso –tampoco para los ejercicios fiscales no prescritos–, a una responsabilidad civil. En otras palabras, la cuota regularizada del «quinto año» nunca lo será a título de responsabilidad civil.

El legislador penal simplemente quiere delimitar el alcance de la causa de atipicidad mientras esté viva la acción penal, con independencia de la prescripción tributaria y de

⁹ Entre otras muchas, esta reserva material de ley orgánica está reconocida en las SSTC 140/1986, de 11 de noviembre, y 5460/2004, de 24 de febrero.

¹⁰ Según el precepto penal, la conducta típica concurre «salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo». En este punto, el precepto penal es autosuficiente por el juego propio de la remisión al artículo 305.4 del CP. Quizá es el único aspecto de un tipo penal plagado de elementos normativos necesitados de integración tributaria que no se comporta como una ley penal en blanco. No necesita integrar el concepto de regularización con el artículo 252 de la LGT, le basta con la remisión al artículo 305.4 del CP. Por ello, el artículo 252 de la LGT, que se yuxtapone con la regulación de la atipicidad penal, constituye una inmisión en la reserva material de ley orgánica.

¹¹ La *dictio legis* del artículo 305.4 del CP, plenamente coherente con la remisión normativa, autodenuncia su vocación explicativa con el empleo de la locución «se considerará regularizada la situación tributaria [...]». La mutación normativa respecto de su homónimo precedente («quedará exento de responsabilidad criminal») refleja su mutación dogmática de excusa legal absolutoria a causa de atipicidad, cuyo alcance y significación precisa esta proposición normativa.

las múltiples vicisitudes que la pueden afectar¹². Por lo demás, es imaginable también una situación en la que haya «prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa»¹³, pero todavía no haya prescrito la deuda tributaria porque está en fase de recaudación ejecutiva, se haya solicitado un aplazamiento o fraccionamiento, exista un recurso o reclamación contra una acción ejecutiva, se haya derivado una responsabilidad tributaria o se haya declarado al obligado tributario en concurso¹⁴. En definitiva, partiendo de la disociación entre la potestad liquidadora y la potestad recaudatoria (art. 66 a) y b) de la LGT), cobraría todo su sentido que el artículo 305.4 del CP exigiera el ingreso del «quinto año», aunque haya prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria (art. 66 a) de la LGT).

Llegados a este punto, debemos concluir que la virtualidad jurídica del artículo 305.4 del CP se contrae simplemente a establecer el alcance de la causa de atipicidad del artículo 305.1 del CP, pero no provee un nuevo título jurídico para exigir la cuota tributaria prescrita. Es cierto que carece de toda lógica jurídica que el completo y reconocimiento y pago del «quinto año» exija el ingreso de la cuota tributaria prescrita para, acto seguido, ser susceptible de devolución tributaria. Quizá por ello, el artículo 221.1 c) de la LGT, que hay que sumergir en la excepcional circunstancia histórico-fiscal que lo alumbró, obtura la posible

¹² Por ejemplo, el «quinto año» no prescrito penalmente puede haber sido objeto de una inspección que haya concluido con una liquidación definitiva, que solo sería revisable *in peius* por el procedimiento especial de revisión del artículo 218 de la LGT. Por esto, con mayor rigor técnico, el artículo 252 de la LGT habla de prescripción u «otra causa legal». O, viceversa, puede ocurrir que, más allá del «quinto año», un ejercicio fiscal esté interrumpido por la interposición de un recurso o reclamación en el que se discute la cuota tributaria o por la presentación de una rectificación o autoliquidación complementaria. Pues bien, una eventual regularización voluntaria excluiría el injusto penal, cualesquiera que fueran las circunstancias que rodearan a la prescripción tributaria.

¹³ La literalidad de la norma penal nos lleva directamente al artículo 66 a) de la LGT, que se refiere al «derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación», pero no al «derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas» (art. 66 b) de la LGT). Es decir, el artículo 66 de la LGT contempla cuatro modalidades de prescripción, que gozan de autonomía funcional y de sus propias y privativas causas de interrupción, y siempre con el mismo efecto extintivo. El precepto penal solo se refiere a la primera modalidad, y así lo corrobora el artículo 252 de la LGT que se refiere *expressis verbis* al artículo 66 a) de la LGT.

¹⁴ La casuística puede ser muy rica y cubrir todas las causas imaginables de interrupción de la prescripción de la acción recaudatoria previstas en el artículo 68.2 de la LGT. Tampoco puede descartarse la hipótesis de que haya prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria, pero esté pendiente una solicitud de devolución tributaria o de obtención de una devolución ya reconocida, que no interrumpa aquella. E incluso sería imaginable que, prescrita la deuda tributaria liquidada en una inspección que no regularizó la cuota presuntamente delictiva, no haya prescrito todavía la sanción tributaria recurrida, en cuyo caso, y en virtud de la preferencia de la jurisdicción penal que conlleva la regla *ne bis in idem* (art. 250.2 de la LGT), también cobraría sentido la causa de atipicidad del artículo 305.4 del CP, aunque, en rigor, aquí no habría deuda tributaria.

devolución de ingresos indebidos¹⁵. Pero tampoco existe fundamento jurídico alguno para realizar ese ingreso intempestivo y prescrito que, a todas luces, reviste naturaleza jurídico-tributaria¹⁶, y no puede configurarse en absoluto como una responsabilidad civil nacida de un hecho atípico. Desde esta perspectiva, el artículo 221.1 c) de la LGT encierra una aporía irreductible, una antinomia insalvable con el artículo 59.1 de la LGT y su pregonado efecto extintivo de la prescripción tributaria y, en general, con el artículo 15.1 de la LGP, que prevé idéntico plazo de prescripción para todos los ingresos de derecho público¹⁷. De alguna forma, el artículo 221.1 c) de la LGT debilita el efecto extintivo de una prescripción de derecho público, estableciendo una suerte de *solutio retentio* más propia de la inaplicable doctrina civilista de las obligaciones naturales.

La insuficiencia del arsenal jurídico-público disponible para explicar este perturbador fenómeno jurídico nos emplaza a sumergirnos en el derecho supletorio y, sobre todo, en el derecho civil, que no deja de ser el *ius commune* general, y no solo por las cláusulas de

¹⁵ El reformado precepto tributario prevé la devolución de ingresos indebidos «cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción». Y, en tono categórico, añade que «En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el art. 252 de esta Ley». Este último inciso normativo fue inicialmente incrustado en el artículo 221.1 c) de la LGT por el Real Decreto-Ley 12/2012 para bloquear la posible devolución de cuotas prescritas. Recordemos que su disposición adicional primera reguló la llamada «declaración tributaria especial», que pretendía facilitar la afluencia de activos y rentas ocultas, y que, necesariamente, debía cubrir el ejercicio fiscal prescrito si quería conjurarse totalmente el riesgo penal. El sentido originario de esta norma no era otro que abortar que esa llamada «amnistía fiscal» fuera seguida de un aluvión de solicitudes de devolución, máxime, tratándose de la afluencia de fondos o activos ocultos, detentados desde hacía más de cuatro años, en no pocas ocasiones con interposición de estructuras opacas que fácilmente podían caer en el subtipo agravado del artículo 305 bis del CP. Esta sería una explicación plausible de una norma de excepción, que acabaría consolidando definitivamente, en su redacción actual, el artículo uno.37 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la LGT.

¹⁶ Demostración palmaria de su naturaleza tributaria es la negativa expresa a admitir su devolución a través del procedimiento de devolución de ingresos indebidos por el meritado artículo 221.1 c) de la LGT. Sin esta norma expresa, cabría la devolución de ingresos indebidos por prescripción. Y es obvio que, si no fuera cuota tributaria, no podría instarse su reembolso por un procedimiento estrictamente tributario.

¹⁷ Podría apuntarse, a los meros efectos dialécticos, que el pago del «quinto año» constituye una suerte de prestación patrimonial pública no tributaria, con la cobertura legal que le confiere los artículos 252 de la LGT, 305.4 del CP y el propio 221.1 c) de la LGT. Esta categoría jurídica, destilada por la jurisprudencia constitucional, se ha asentado definitivamente en nuestro ordenamiento jurídico con la disposición adicional primera de la LGT, en redacción dada por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de contratos del sector público (LCSP). Es decir, podría sostenerse que estamos ante una prestación exigida coactivamente que responde a un fin de interés general, subsumible en esa delicuescente categoría de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Pero, aun así, y como ingreso de derecho público no tributario, sería infranqueable el plazo de prescripción de cuatro años del artículo 15.1 de la LGP. Y es que podemos solazarnos en el interesante debate sobre su naturaleza jurídica, pero la implacable navaja de Ockham afeita la realidad jurídica, la disecciona con precisión quirúrgica, para concluir, con su insobornable sencillez, que estamos ante una cuota tributaria prescrita.

supletoriedad (arts. 4.3 del Código Civil –CC– y 7.2 de la LGT), sino también porque alguna doctrina financiera clásica ya había defendido en su momento que la relación jurídico-tributaria es trasunto jurídico-público de la civilista relación jurídica obligacional.

Desde ese enfoque jurídico-civil, el artículo 1895 del CC habilitaría *solvens* (obligado tributario) a repetir el pago o cobro de lo indebido frente al *accipiens* (AEAT), salvo que este último pudiera retener el cobro (*solutio retentio*), como podría sostenerse que autoriza el artículo 305.4 del CP; tesis que constituiría un pálido reflejo de la doctrina de las obligaciones naturales, de todo punto inaplicable a una prestación patrimonial de carácter público genéticamente vinculada al principio de legalidad (art. 31.3 de la CE). A nuestro juicio, el argumento decisivo para rechazar la aplicabilidad de la acción civil del artículo 1895 del CC es que estamos ante una cuota tributaria –ciertamente prescrita–, pero cuota tributaria. Y que la traducción jurídico-tributaria de la acción civil de repetición del pago indebido no es otra que la devolución de ingresos indebidos, que, ya hemos visto, cierra toda posibilidad de devolución de la cuota prescrita.

Otra cosa es que una eventual repetición de lo pagado se encauzara a través de una acción autónoma, de cierre del sistema jurídico-patrimonial, en la que nuestra jurisprudencia civil vio históricamente la impronta de un principio iusnaturalista de interdicción del enriquecimiento injusto¹⁸. Con esta misma filiación jurídica, el sistema romanista, que permea todo nuestro derecho de obligaciones, reconoció, junto a la *condictio indebiti* para repetir el cobro o pago de lo indebido (art. 1895 del CC)¹⁹, la llamada *condictio sine causa generalis* que, con un tímido destello jurídico en el artículo 1901 del CC²⁰, permitiría reaccionar frente al enriquecimiento sin causa. Su orfandad normativa sería colmada, en tiempos ya más modernos, por una histórica STS de 12 de enero de 1943²¹, de constante referencia,

¹⁸ En el *Digesto* (D, 50, 17, 206) se recoge la máxima de Pomponio según la cual «iure naturae aequum est neminem cum alterius detrimento et iniuria fieri locupletiores», que absorbería nuestro derecho de partidas (7a, 34, 17) con el brocardo «ninguno non debe enriqueszer torotizeramente con daño de otro».

¹⁹ Este precepto civil dispone que, «cuando se recibe alguna cosa que no había derecho a cobrar, y que por error ha sido indebidamente entregada, surge la obligación de restituirla». Aun cuando parece que la norma anuda la repetición del pago indebido al error en el pago, lo que anularía, también desde una perspectiva civil, su virtualidad aplicativa a nuestro caso, lo cierto es que esa aparente conexión se evapora con una interpretación sistemática con el artículo 1901 del CC, que presume el error en el pago «cuando se entregó una cosa que nunca se debió».

²⁰ El precepto legal excluye la devolución cuando el *accipiens* «puede probar que la entrega se hizo a título de liberalidad o por otra causa». La doctrina más autorizada ha visto en esta posible invocación a una *iusta causa*, una exigencia explícita de que todo desplazamiento patrimonial debe obedecer a una *causa civilis*. En otras palabras, la ausencia de una *causa retinendi* que consolide el desplazamiento patrimonial es lo que habilita la repetición del lucro ilícito obtenido.

²¹ Según el Alto Tribunal:

A pesar de las múltiples manifestaciones que el Código civil contiene en punto al enriquecimiento ilícito, no hay norma legal ni consuetudinaria que, en forma sistemática, general o específica,

y sobre cuya base jurídica la jurisprudencia civil construiría su régimen jurídico. Esta acción genérica, destinada a corregir desplazamientos patrimoniales carentes de causa, se condiciona por la jurisprudencia civil posterior a esa emblemática sentencia al concurso de los siguientes requisitos²²: (i) enriquecimiento patrimonial (ingreso, adquisición o aumento de valor de una cosa o derecho); (ii) empobrecimiento o desventaja patrimonial; (iii) relación de causalidad entre el enriquecimiento y empobrecimiento, que deben ser conexos, correlativos; (iv) ausencia de causa, entendida como base jurídica o fundamento obligatorio. Finalmente, la acción de enriquecimiento se ha configurado con carácter subsidiario²³, y requiere la inexistencia de un precepto legal que permita el desplazamiento patrimonial (STS de 31 de julio de 2002).

La proyección de estos presupuestos dogmáticos sobre nuestro caso podría abonar la tesis de que nos hallamos ante un desplazamiento patrimonial, que produce un lucro patrimonial en el *accipiens*, con un correlativo empobrecimiento en el *solvens*, desprovisto de un título jurídico que lo ampare. Este planteamiento sería coherente con el carácter subsidiario que la jurisprudencia predica de la acción de enriquecimiento sin causa, como último mecanismo para restablecer un equilibrio patrimonial injustificadamente dañado. Ahora bien, tendría que sortear la jurisprudencia civil que rechaza su virtualidad práctica cuando existe un precepto legal que autoriza el desplazamiento patrimonial, y que, para el pago del «quinto año», podría representar el artículo 305.4 del CP. Y probablemente también tendría que soslayar –y este no sería un problema menor– la renuencia de los operadores jurídicos llamados a conocer de la *litis*, su madurez y sensibilidad ante una acción fundada en un principio general del derecho en aparente contradicción con la literalidad del artículo 305.4 del CP.

A nuestro modo de ver, un principio general del derecho es un enunciado normativo general que, habiendo sido incorporado formalmente o no a un ordenamiento jurídico, expresa de forma abstracta una idea fundamental o informadora de este, o suple e integra las lagunas y deficiencias técnicas que presenta²⁴. En el caso que ahora nos ocupa, el principio

gobierne la acción de enriquecimiento ilícito, y así pasa a primer plano de fuente jurídica el principio de que a nadie le es lícito enriquecerse a costa de otro, reconocido unánimemente como derivación del Derecho natural por la legislación romana, por la tradicional española, por la doctrina científica y por la jurisprudencia.

²² Sobre el particular, véase el estudio clásico de Lacruz Berdejo (1969).

²³ Según la STS 859/2011, de 7 de diciembre, «el carácter subsidiario constituye un requisito para la aplicación del instituto del enriquecimiento injustificado, de forma que sólo puede acudir a esta acción cuando no exista otra que concreta y específicamente contemple un remedio para el empobrecimiento causado injustificadamente». En el mismo sentido, véanse las SSTs 467/2012, de 19 de julio, y 768/2015, de 13 de enero.

²⁴ Esta definición sincrética que proponemos aúna el «qué», el «cómo» y el «para qué» de un principio general del derecho. El qué, o esencia ontológica, de un principio general del derecho, que concebimos como un enunciado normativo abstracto portador de un juicio deontológico de carácter valorativo o técnico. El cómo se refiere a su hereusis, a su forma de indagación y obtención, e intenta superar la vieja discusión

de interdicción del enriquecimiento injusto, sin perjuicio de su función informadora de todo nuestro derecho patrimonial civil, desplegaría una función supletoria e integradora²⁵ para restañar el lucro patrimonial sin causa que entraña el ingreso del «quinto año».

La segunda cuestión sobre la que hemos centrado nuestro trabajo, y a la que nos referíamos anteriormente, es la relativa a la regularización administrativa de las cuotas defraudadas tributariamente prescritas, bien en el seno de un procedimiento de inspección, en el que se dicta una liquidación vinculada a delito, bien en un proceso penal autónomo. En este escenario está claro que las cuotas prescritas pueden exigirse como responsabilidad civil derivada de delito –hipótesis procesal de la cuota defraudada, según nuestra particular teoría– y que, por ende, el artículo 305.7 del CP es plenamente aplicable. Ahora bien, este precepto penal no responde adecuadamente al problema dogmático que suscita la subsistencia de una responsabilidad civil *ex damno* cuando la evaporación del bien jurídico, por efecto de la prescripción administrativa, excluye todo perjuicio económico para la Hacienda pública. Solo podría mantenerse la coherencia jurídica de la norma desde la rocambolesca STS 607/2020, de 13 de noviembre, dictada por su Sala de lo Penal en Pleno,

iusfilosófica de si se trata de un elemento extraño a un concreto sistema positivo, que se obtiene por inducción (escuela racionalista del derecho natural), o si, por el contrario, se trata de un elemento externo, no positivizado formalmente, pero que se extrae del mismo con un método deductivo (positivismo jurídico). Ambas aproximaciones estarían hoy superadas si convenimos que son siempre obra de la razón humana, como lo es, en definitiva, el entero derecho positivo. Y en cuanto al para qué sirven, alude a su función informadora del ordenamiento legal, y supletoria, como fuente subsidiaria en defecto de ley y costumbre. En la clásica formulación de Federico de Castro, los principios generales del derecho son las ideas fundamentales e informadoras de la organización jurídica de la Nación, es decir, las que dan sentido a las normas jurídicas legales o consuetudinarias existentes en la comunidad, los enunciados generales a los que se subordinan un conjunto de soluciones particulares. Junto a esa función informadora, y sin perjuicio de ella, existe una función supletoria como fuente subsidiaria de segundo grado del derecho. Ese es el enfoque de nuestro CC que, tras elevarlos a la condición formal de fuente del derecho (art. 1.1 del CC), dispone en su artículo 1.4 que «los principios generales del Derecho se aplicarán en defecto de ley o costumbre sin perjuicio de su carácter informador del ordenamiento jurídico».

²⁵ En este sentido, la STS 768/2015, de 13 de enero, advertía que:

En realidad, como hemos recordado en otras ocasiones, el enriquecimiento injusto «tiene en nuestro ordenamiento no sólo la significación de un principio de Derecho aplicable como fuente de carácter subsidiario, sino muy acusadamente la de una institución jurídica recogida en numerosos preceptos legales aunque forma inconexa» (STS de 1 de diciembre de 1980). Como principio general del derecho, cuya formulación sería «nadie debe enriquecerse injustamente o sin causa a costa de otro», se aplica de forma subsidiaria, en defecto de ley y costumbre, y también informa el Derecho patrimonial, para evitar que puedan producirse enriquecimientos injustos, y contribuye a su interpretación en tal sentido. Como institución jurídica autónoma (enriquecimiento sin causa), y sin perjuicio de las eventuales previsiones legales, su aplicación descansa sobre la concurrencia de un elemento económico (la ganancia de uno, correlativa al empobrecimiento de otro, mediando un nexo de causalidad entre ambas), y una condición jurídica (la ausencia de causa justificativa).

en la que fija la sorpresiva doctrina de la imprescriptibilidad de la responsabilidad civil *ex delicto*, hasta ahora inédita en nuestro derecho y desconocida en el derecho comparado²⁶.

Al margen de la disfuncionalidad que supone la pervivencia de un delito cuando han desaparecido por prescripción los elementos normativos del tipo penal en blanco, hasta el punto de aniquilar el bien jurídico tutelado, el artículo 305.7 del CP presenta dos flancos adicionales de vulnerabilidad constitucional. El primero de ellos es la posible exacción ejecutiva de la responsabilidad civil antes de la existencia de una sentencia penal firme. Esta conclusión se obtiene con relativa facilidad desde una interpretación sistemática con el artículo 305.5 del CP, que abriría la posibilidad de una responsabilidad civil apremiada desde una fase embrionaria del proceso penal, antes de adentrarse en el demiurgo procesal del periodo intermedio, en que se formaliza la acusación, y antes de la celebración de juicio oral, con las garantías de oralidad, intermediación y contradicción. Estamos no solo ante una técnica legislativa notablemente defectuosa²⁷, sino también ante un proceso penal aherrojado al principio inquisitivo, muy anterior al principio acusatorio formal de la Ordenanza Criminal de Luis XIV, que ya en 1670 anticiparía el moderno proceso penal de un Estado de derecho y una sociedad democrática. Nótese que la presunción de inocencia constituye un principio basilar del proceso penal, pero también un derecho fundamental susceptible de amparo constitucional (art. 24.2 de la CE).

La segunda fragilidad congénita del artículo 305.7 del CP es la propia previsión del procedimiento administrativo de apremio para hacer efectiva la responsabilidad civil *ex delicto*. La naturaleza indemnizatoria de esa responsabilidad *cum damno* (art. 1902 del CC) la aproxima a un ingreso de derecho privado, que debería hacerse efectiva por los procedimientos

²⁶ Al socaire de la ejecución de oficio que impone el artículo 984.3 de la LECrim., declara que no son aplicables ni el plazo de caducidad de la acción ejecutiva del artículo 518 de la Ley de enjuiciamiento civil (LEC) ni los plazos de prescripción de los artículos 1964 y 1971 del CC, que, hasta la fecha, habían gobernado la prescripción de la responsabilidad civil derivada de delito. Al tratarse de una sentencia plenaria de la Sala de lo Penal, petrifica una nueva doctrina que no va a agrietarse en lo sucesivo. Sin embargo, en la actualidad, pende ante el TC un recurso de amparo en el que se denuncia, entre otros, la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 de la CE) en relación con el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE), y la violación del derecho a la legalidad penal (art. 25 de la CE) en relación con el artículo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH), por aplicarse retroactivamente un cambio jurisprudencial contra reo, que afecta a una «pena o infracción» en el sentido dado a dicho concepto por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

²⁷ Obedece a una deficiente técnica legislativa convertir el artículo 305.5 del CP en el receptáculo normativo del régimen de impugnación y tramitación de las liquidaciones vinculadas o no a delito que, por su propia naturaleza, es materia tributaria que debería contenerse en la LGT. Es más, el título VI de la LGT, introducido por la Ley 34/2015, fue directamente propiciado por el artículo 305.4 del CP, que, en este punto, se comporta en sentido inverso a una ley penal en blanco. Por lo demás, la sorprendente conversión del juez de lo penal en una suerte de juez de lo contencioso, que debe decidir sobre la suspensión de la liquidación, no deja de resultar extraña, aunque pudiera entenderse como una exigencia de la exclusividad jurisdiccional del artículo 117.3 de la CE.

previstos para el derecho privado (art. 19 de la LGP)²⁸. No es un capricho legislativo reservar el exorbitante procedimiento administrativo de apremio para los ingresos de derecho público, sino que obedece al fundamento constitucional de la autotutela ejecutiva, conectado a la presunción de legalidad y a los principios de eficacia y satisfacción del interés general (art. 103.1 de la CE), que solo se predicán de la Administración pública en el ejercicio de una potestad administrativa (art. 5.2 de la LGP).

No se nos oculta que el apremio administrativo de un ingreso de derecho privado, como es la responsabilidad civil derivada de un delito, cuando todavía no ha culminado el proceso penal con una sentencia condenatoria firme, obedece a una indisimulada pulsión recaudatoria de nuestro legislador hacendístico. Pero este planteamiento de gestión recaudatoria es insuficiente para permear una posible interpretación conforme, y absolutamente inane para salvar su constitucionalidad.

Referencias bibliográficas

- García de Enterría, E. y Ramón Fernández, T. (2022). *Curso de derecho administrativo I* (20.^a ed.). Thomson Reuters-Civitas.
- Juan Casadevall, J. de (2015). Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda pública: crónica de una reforma anunciada. *Carta Tributaria*, 5-6, 78-93.
- Lacruz Berdejo, J. L. (1969). Normas sobre el enriquecimiento sin causa. *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 472, 569-603.

²⁸ Los recursos de la Hacienda pública son de naturaleza pública o privada. Constituyen los ingresos de derecho público los tributos y los demás de derechos de contenido económico cuya titularidad corresponda a la Administración pública y que deriven del ejercicio de una potestad administrativa (art. 5 de la LGP). Los ingresos de derecho público se hacen efectivos por el procedimiento administrativo de apremio previsto en la LGT y en el Reglamento general de recaudación (RGR) (art. 10.1 de la LGP), y la providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que una sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos del deudor (art. 12 de la LGP). Por el contrario, el artículo 19.1 de la LGP dispone que «la efectividad de los derechos de naturaleza privada de la Hacienda Pública estatal se llevará a cabo con sujeción a las normas y procedimientos del derecho privado». Si el legislador penal cae en la trampa saducea de la mutación del título, no podemos sostener que estamos ante un tributo o ante el ejercicio de una potestad administrativa, sino ante un ingreso de derecho privado. Aunque la perturbadora alusión a la «deuda tributaria» en el artículo 305.5 del CP contribuye a la ceremonia de la confusión, no puede contravenir el artículo 305.7 del CP ni el sentido y alcance de la reforma emprendida por la Ley orgánica 7/2012.



Jordi de Juan Casadevall. Abogado del Estado y doctor en Derecho. Socio de Crowe y profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Internacional de Catalunya (UIC). Miembro de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.

Daniel Tarroja Piera. Licenciado en Derecho por la Universidad Pompeu Fabra. Socio de Crowe. Profesor de Derecho Financiero y Tributario en el CEF.- Centro de Estudios Financieros.

Gerard Gené Baleyto. Licenciado en Derecho por la Universidad Pompeu Fabra (UPF). Asociado gerente de Crowe. Profesor de Derecho Penal en la Universitat Oberta de Catalunya (UOC) y de Derecho Civil y Penal en la Universitat Ramón Llull-Pere Tarrés.

Javier Luis de Miguel Marquès. Graduado en Derecho y ADE y doctorando en Derecho Tributario. Asociado sénior en FLM Expertos Legales y Contables.

Vicent Arbona Ballester. Graduado en Derecho por Esade. Experto en procedimientos tributarios.

Víctor Linares Sáez. Graduado en Derecho por la Universidad Internacional de Catalunya (UIC). Opositor al cuerpo de abogados del Estado.

Marcos López Moya. Graduado en Derecho por la Universidad Internacional de Catalunya (UIC). Actualmente trabaja en el equipo de Crowe.

Contribución de los autores: Los autores han contribuido de forma conjunta a la elaboración este trabajo.