

**J. ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE***Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario***Extracto:**

EN el artículo se recoge un completo y exhaustivo análisis de la prescripción en el ámbito del delito de defraudación tributaria. Se diserta, en primer término, sobre el inicio del cómputo prescriptivo en la participación delictiva (contribuyente-asesor fiscal). Asimismo se estudia el momento en el que deba considerarse interrumpida la prescripción del delito; prescripción que, a tenor del artículo 132.2 del Código Penal, se producirá «cuando el procedimiento se dirija contra el culpable». Ahora bien, ¿basta con que el procedimiento se inicie genéricamente en averiguación del hecho y sus posibles autores? o ¿se exige algo más que la mera incoación de un procedimiento dirigido genéricamente a la investigación del hecho? Es más, incoado el oportuno procedimiento dirigido a la averiguación del delito, ¿se entiende dirigido contra todos los que finalmente resulten responsables? El Tribunal Supremo ha barajado tradicionalmente tres posibles interpretaciones para entender interrumpida la prescripción del ilícito penal, derivando luego a una cuarta, en una prelación donde las garantías para el acusado se ven gradualmente reducidas y donde se abjura de uno de los apogemas clásicos en Derecho Penal, cual es el que las posibles dudas en los textos legales han de resolverse siempre a favor del acusado. A falta de precisión en el Código Penal, el Tribunal Supremo entiende interrumpida la prescripción penal contra los posibles autores o partícipes en el delito de defraudación desde el momento en que se interpone la denuncia o querrela por el Ministerio Fiscal o por el representante de la Administración. Sin embargo, el Tribunal Constitucional considera que esa iniciativa debe ser acompañada por actuaciones del órgano judicial, pues hasta tal momento no se habrá interrumpido verdaderamente la prescripción del delito. El máximo intérprete de la Norma Fundamental considera insostenible que el efecto interruptivo de la prescripción se produzca con la simple interposición de la denuncia o la querrela, pues aunque ello pudiera acomodarse a la literalidad de la norma, no satisfaría el contenido axial del ins-

.../...

.../...

tituto prescriptivo y del sistema de normas en el que se inserta, desvirtuando su fundamento material en relación con los principios de seguridad jurídica, intervención mínima y necesidad preventivo-general y preventivo-especial de la pena, resultando, por lo tanto, imprescindible la actuación judicial posterior a la presentación de la denuncia o querrela, pues de otra forma se dejaría la interrupción del plazo de prescripción exclusivamente en manos de los denunciantes o querellantes, con el peligro consiguiente de que el órgano judicial considere abierto un nuevo plazo de cinco años en los que desarrollar su actividad. Tal doctrina parece haber pesado en el ánimo del Tribunal Supremo que ha modificado sus planteamientos de la última década considerando también que la interrupción prescriptiva únicamente puede producirse con la resolución judicial que acuerda incoar las diligencias previstas por la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

## Sumario:

- I. Introducción. La interrupción de la prescripción en el ámbito penal.
- II. La pretendida innecesariedad de plantearse la cuestión en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública.
- III. ¿Se interrumpe la prescripción del posible delito del asesor fiscal en el mismo momento en el que se interrumpe para el contribuyente?
- IV. La fijación del exacto momento en el que se produce la interrupción de la prescripción del delito.
  - IV.1. La necesaria concreción fáctica respecto del concepto tributario y la cuantía defraudada.
  - IV.2. ¿Basta la denuncia o la querrela para interrumpir la prescripción del delito?
  - IV.3. La doctrina del Tribunal Constitucional.
    - A) Los variados y contradictorios argumentos del Tribunal Supremo.
    - B) Los criterios legales establecidos por la Ley de Enjuiciamiento Criminal y el principio *in dubio pro reo*.
    - C) Las verdaderas razones que parecen pesar en la solución que adopta el Tribunal Supremo.
    - D) La Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2005, de 14 de marzo.
- V. La Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2005.

## I. INTRODUCCIÓN. LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL ÁMBITO PENAL

Una de las cuestiones no exentas precisamente de interés respecto del *tempus commissi delicti* es la de la determinación del momento en el que se interrumpe la prescripción del delito contra la Hacienda Pública, aspecto este en sí mismo relevante y que cobra mayor o menor interés en función de la solución que se le dé a la relación entre la prescripción tributaria y la penal, aspecto este en el que no vamos a entrar <sup>1</sup>. No existe aquí coincidencia en los fallos de los distintos Tribunales de Justicia, pero anda en juego, evidentemente, la posibilidad de exigir responsabilidades tanto al contribuyente como a su asesor fiscal. La cuestión fundamental, por lo tanto, consiste en determinar exactamente el momento en el que se considera consumado el delito de defraudación tributaria, pues tal día será el *dies a quo* a efectos del cómputo del período prescriptivo <sup>2</sup>. Dicho plazo, en principio,

<sup>1</sup> Advierte sobre ello GILI PASCUAL, A. *La prescripción en Derecho Penal*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 133, que alude a la polémica existente en el cómputo de los meses y los años que, en ocasiones, no eran de 365 sino de 360 días.

<sup>2</sup> Conviene advertir que en los tributos de declaración periódica [por ejemplo el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)], a efectos de la prescripción, se debe tener en cuenta como día inicial del cómputo no la fecha de finalización del plazo de presentación de cada una de las declaraciones trimestrales, sino el 30 de enero del año siguiente, toda vez que al ser los períodos de declaración inferiores a 12 meses (al ser trimestrales), el importe de lo defraudado debe referirse al año natural completo. Tal es la doctrina de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 21 de septiembre de 2000 (Ponente Javier Arzuúa Arrugaeta): «Entrando en el fondo de la cuestión entienden los recurrentes, en síntesis, que habida cuenta de la liquidación trimestral del impuesto se debería tener en cuenta como *dies a quo* la fecha final de cada uno de los trimestres y no el 31 de enero, tal como se hace en la sentencia. Sobre este particular poco cabe añadir a los razonamientos expuestos en la sentencia impugnada al interpretar el artículo 305 del Código Penal aplicable al caso y, en particular, el apartado 2.º cuando establece que en los tributos que detalla, entre ellos los de declaración periódica como el presente, debe estarse a cada período impositivo y si son inferiores a 12 meses el importe de lo defraudado se referirá al año natural. La prescripción está en función de la consumación del delito y en este caso sólo se ha consumado cuando a través de la liquidación anual se puede determinar si la suma defraudada excede o no del límite legal. En el presente caso el autor ha optado por omitir en su declaración-liquidación determinados importes objeto de tributación, momento en el que se produce el quebranto a la Hacienda Pública por el importe superior a los 15.000.000. El período se extiende al 30 de enero debido a que es la fecha en que finaliza la declaración de pago voluntario y hasta esa fecha el contribuyente tiene la oportunidad de cumplir su obligación y hasta que dicha obligación no se ha inobservado de forma definitiva no puede decirse que se ha producido lesión del bien jurídico protegido. La insistencia del recurrente en mencionar los términos de "devengo instantáneo" como utilizados por el propio juzgador supone una visión parcial y sesgada de los argumentos de la sentencia, pues el hecho de que dicho devengo se produzca cada vez que se produzca un hecho imponible, como podría ser el caso de la venta de un bien determinado –art. 14 de la Ley 30/1985 reguladora de dicho impuesto vigente en la fecha de los hechos–, es un concepto bien diferente tanto de la declaración y autoliquidación trimestral como de la declaración definitiva, que sólo puede tener lugar al final del ejercicio fiscal, es decir, el 31 de diciembre, fecha en la que es posible determinar si la cuantía omitida supera o no los 15.000.000 y esa suma podrá o no pagarse antes del 30 de enero del año siguiente. Apoya lo antes expuesto el que, conforme disponía el artículo 48 de la ley antes citada, el obligado tributario que no haya podido hacer determinadas deducciones del IVA aún lo puede hacer en cier-

será el mismo tanto para el autor material del ilícito penal (generalmente el contribuyente) como para el asesor fiscal en su condición de cooperador necesario <sup>3</sup>, pero lo cierto es que la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS) no se ha pronunciado acerca de los plazos aplicables a la participación en el delito y la doctrina admite directa e indirectamente la prescripción individual de los distintos intervinientes en el hecho, lo que en buena lógica debería llevar también la aplicación de diferentes plazos prescriptivos según sea el grado de participación de cada sujeto <sup>4</sup>.

Con relación al inicio del cómputo prescriptivo en la participación delictiva (contribuyente-asesor fiscal), la doctrina se encuentra dividida, toda vez que, para un sector, como consecuencia de la vigencia del principio de accesoriedad, el cómputo debe iniciarse en la fecha de la comisión del hecho principal <sup>5</sup>, mientras que otro sector doctrinal, en cambio, estima que el cómputo ha de realizarse individualmente, por lo que el hecho de cada partícipe comenzaría a prescribir a partir de la realización de su propia contribución al delito <sup>6</sup>. En realidad no existen razones legales poderosas que obliguen a establecer un cómputo individual de la prescripción porque con independencia de que la teoría de la accesoriedad tampoco pueda ofrecer una respuesta acabada, segura y unívoca, lo cierto y verdad es que el delito cometido no es otro que el delito del autor (contribuyente), a cuya realización el partícipe (asesor fiscal) coopera, de tal suerte que el cómputo de la prescripción debe iniciarse, para todos, en el momento de la consumación del delito <sup>7</sup>.

---

tos casos solicitando la devolución del saldo a su favor, haciéndolo en el último trimestre, lo que abona el cómputo anual. De ser consecuente con la tesis de la defensa al dar especial relevancia al "devengo instantáneo" debería tenerse en cuenta la parte de IVA defraudado en cada una de las operaciones sometidas a dicho impuesto y en cada caso debería ser superior a los 15.000.000 de pesetas, lo que llevaría a reducir el tipo penal a la mínima expresión, aparte de ser contrario a lo dispuesto en el artículo 305.2 ya citado. Sobre este particular ya ha tenido ocasión de pronunciarse nuestro Tribunal Supremo valga como más reciente la Sentencia de 26 de julio de 1999 en el sentido de que tratándose de un delito de omisión por incumplimiento del deber de declarar unos determinados ingresos ha de entenderse cometido en la fecha en que transcurrió el plazo ordenado reglamentariamente para hacer la correspondiente declaración anual, momento en el cual comienza el período prescriptivo. En consecuencia el motivo debe ser desestimado». Tanto la doctrina como la jurisprudencia entienden que cuando el legislador penal se refiere al momento de comisión del delito, está adoptando el criterio del resultado o, en general, el de la consumación. Por todas, SSTS de 15 de octubre de 2001, 26 de octubre de 2001, de 21 de diciembre de 1999, 9 de julio de 1995, 8 de julio de 1998, 26 de octubre de 1971, 27 de diciembre de 1974 y 1 de junio de 1999.

<sup>3</sup> De conformidad con la doctrina del Tribunal Supremo, «en los casos de continuidad delictiva sólo se inicia o arranca el cómputo para la prescripción desde que cesa la actividad antijurídica o se perpetra el último hecho de la cadena punible» (STS de 19-1-2002; en el mismo sentido, SSTS de 17-11-1964, 3-2-1984, 4-12-1985 y 4-2-1994).

<sup>4</sup> GONZÁLEZ TAPIA, M.I. *La prescripción en el Derecho Penal*, Dykinson, Madrid, 2003, pág. 100.

<sup>5</sup> MORILLAS CUEVA, L. *Acercas de la prescripción de los delitos y de las penas*, Comares, Granada, 1980, pág. 69; ANTÓN ONECA, J. *Derecho Penal* (anotada y puesta al día por J. J. HERNÁNDEZ GUIJARRO y L. BENEYTES MERINO), 2.ª Ed. Akal/Iure, Madrid, 1986, pág. 614; REY GONZÁLEZ, C. *La prescripción de la infracción penal (en el Código de 1995)*, Marcial Pons, Madrid, 1998, 2.ª ed. 1999, págs. 126 y ss.; GILI PASCUAL, A. *La prescripción en Derecho Penal*, op. cit. págs. 163 y ss.; ZAMORA MORENO, M.A. «La prescripción del delito en el copartícipe rebelde», *RJC*, 1992, págs. 162 y ss.; JESCHECK, H. H. *Tratado de Derecho Penal, Parte General*, 4.ª ed. corregida y ampliada, traducción de José Luis MANZANARES SAMANIEGO, Comares, Granada, 1993, pág. 824. También es ésta la posición mantenida por la STS de 26 de julio de 1999 en un supuesto de cooperación necesaria.

<sup>6</sup> BANACLOCHE PALAO, J. «Algunas reflexiones críticas en torno a la prescripción penal», *Revista de Derecho Procesal*, 1997, n.º 2, pág. 296; PASTOR ALCOY, F. *La prescripción del delito, la falta y la pena. Análisis jurisprudencial sistematizado. Comentarios y formularios*, Editorial Práctica de Derecho, Valencia, 1995, págs. 43 y ss. También la STS de 7 de marzo de 1993, en la que se opta por el criterio de la actividad del inductor en un delito continuado.

<sup>7</sup> GONZÁLEZ TAPIA, M. I. *La prescripción en el Derecho Penal*, op. cit. pág. 183.

La importancia que reviste el momento preciso en el que se entiende consumado el delito contra la Hacienda Pública es capital, pues éste será el *dies a quo* del plazo prescriptivo. Pero la cuestión sobre la consumación del delito fiscal está también directamente relacionada con la naturaleza misma del ilícito, pues si se considera éste como un delito de mera actividad, la consumación tendría lugar en el momento en que el sujeto activo hubiese realizado los actos necesarios para la obtención del resultado con absoluta independencia de que el mismo se hubiera alcanzado (piénsese, por ejemplo, en el caso de la obtención indebida de devoluciones tributarias, donde el delito se consumaría con la mera presentación de la declaración, a pesar de que luego no se obtuviera la devolución indebidamente solicitada). Por el contrario, de considerar el delito de defraudación tributaria como un delito de puro resultado, la consumación no se alcanzaría hasta tanto no se hubiese producido el resultado lesivo para la Hacienda Pública. La doctrina mayoritaria considera el delito de defraudación como un ilícito que exige la producción de un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, de manera que hasta tanto este perjuicio no se hubiese producido, no podría hablarse en ningún caso de consumación de aquél<sup>8</sup>.

Hemos de fijar, por tanto, con precisión, el día en que puede entenderse interrumpido dicho período, teniendo en cuenta que el mismo podría afectar únicamente en ese momento inicial al propio contribuyente, pues, generalmente, la concurrencia de terceros en la comisión del delito sólo podrá determinarse una vez las investigaciones administrativas o judiciales hayan avanzado lo suficiente, sobre todo en aquellos casos en los que el proceso judicial se inicie a instancias de particular y no a través del oportuno expediente administrativo donde, en teoría, podrían existir ya referencias precisas sobre la participación del asesor fiscal en la operación que da lugar al presunto delito de defraudación tributaria. Sea como fuere y siendo conscientes de que las posibilidades pueden ser muchas –lo que necesariamente exigirá estar al caso concreto– la pregunta fundamental que debe-

<sup>8</sup> En tal sentido RODRÍGUEZ MOURULLO, G. (Dir.); JORGE BARREIRO, A. (coord.); SUÁREZ GONZÁLEZ, C.; LASCURAIN SÁNCHEZ, J.A.; CANCIO MELIA, M. y FEIJOO SÁNCHEZ, B. *Comentarios al Código Penal*, Civitas, Madrid, 1997, pág. 876. DEL MORAL GARCÍA, A. *Código Penal. Comentarios y Jurisprudencia*, AA.VV. Coord. DEL MORAL, A. T. II, Comares, Granada, 2002, pág. 1987. DE LA CUESTA ARZAMENDI, J.L. «El fraude en materia de ingresos de la UE», en *El Nuevo Derecho Penal Español. Estudios penales en memoria del profesor José Manuel Valle Muñiz*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 1202. LASCURAIN SÁNCHEZ, J.A. «Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización», *Derecho Penal Económico, Manual de Formación Continuada*, núm. 14, CGPJ, 2002, pág. 381. APARICIO PÉREZ, A. *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 60. En tal sentido, la STSJ de Extremadura, de 29 de enero de 1998, precisa que «la consumación se produce cuando no se ingresa el importe de la deuda dentro del plazo señalado al efecto. La mera presentación de la declaración inexacta antes de la conclusión del plazo reglamentario para presentar la autoliquidación no constituiría un delito consumado, pues éste requiere que el sujeto haya perdido la posibilidad de revocación de lo actuado, por ejemplo, mediante la presentación de una declaración complementaria». De la misma manera, la Consulta 4/1997 de la Fiscalía General del Estado afirma que «los supuestos en que la regularización se produce antes de la consumación delictiva no encajan en el artículo 305.4, por tratarse de casos de desistimiento voluntario que impiden la consumación del delito fiscal». Por su parte, el Tribunal Supremo, en Sentencias de 26 de julio de 1999, 6 de noviembre de 2000 y 3 de enero de 2003, ha señalado que «tanto en los supuestos de omisión total, por no presentar declaración tributaria alguna, como en los de omisión parcial, por presentar una declaración en la que se omiten determinados ingresos –como sucede en el caso actual–, lo relevante penalmente es la omisión, es decir, la elusión del pago del impuesto (...). En consecuencia, no cabe establecer diferencia alguna en cuanto al momento consumativo en los supuestos de tributos con autoliquidación: tanto si se formula declaración como si no, el delito se consuma en el momento en que expira el plazo legal voluntario para realizar el pago. Antes no cabe hablar de consumación, pues el sujeto aún podría desistir voluntariamente verificando el pago a través de una declaración complementaria».

mos plantearnos es si el momento en el que se entiende interrumpida la prescripción para el contribuyente es también la data en que ha de tenerse igualmente por interrumpido el plazo prescriptivo para el asesor que colaboró en el diseño de la operación fiscal que ha levantado los indicios delictivos o sospechas de fraude.

Pero antes de resolver tan fundamental cuestión conviene que nos refiramos, desde un punto de vista general, a la interrupción del delito para verificar si la doctrina contenida en el artículo 132 del Código Penal y la jurisprudencia que sobre el mismo se ha vertido resultan de aplicación al delito de defraudación tributaria<sup>9</sup>. En opinión del Tribunal Supremo, el momento de inicio del cómputo de la prescripción comienza cuando el delito se perfecciona, esto es, cuando se produce el resultado típico<sup>10</sup>, sin necesidad alguna de que concurra cualquier otro requisito adicional<sup>11</sup>.

Cuestión más controvertida es, sin duda, el momento en el que deba considerarse interrumpida la prescripción del delito, prescripción que, a tenor del artículo 132.2 del Código Penal, se producirá «cuando el procedimiento se dirija contra el culpable». Ahora bien, ¿basta con que el procedimiento se inicie genéricamente en averiguación del hecho y sus posibles autores?<sup>12</sup> o ¿se exige

<sup>9</sup> En tal sentido, el mentado artículo 132 es del siguiente tenor literal: «1. Los términos previstos en el artículo precedente se computarán desde el día en que se haya cometido la infracción punible. En los casos de delito continuado y delito permanente, tales términos se computarán, respectivamente, desde el día en que se realizó la última infracción y desde que se eliminó la situación ilícita. En la tentativa de homicidio y en los delitos de aborto no consentido, lesiones, contra la libertad, de torturas y contra la integridad moral, la libertad e indemnidad sexuales, la intimidad, el derecho a la propia imagen y la inviolabilidad del domicilio, cuando la víctima fuere menor de edad, los términos se computarán desde el día en que ésta haya alcanzado la mayoría de edad, y si falleciere antes de alcanzarla, a partir de la fecha del fallecimiento. 2. La prescripción se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra el culpable, comenzando a correr de nuevo el término de la prescripción desde que se paralice el procedimiento o se termine sin condena». Lógicamente, el término culpable del artículo 132.2 del Código Penal no puede entenderse en un sentido literal, sino más bien como inculpado, pues de otra forma no se podría interrumpir la prescripción hasta el mismo momento en el que hubiera sentencia condenatoria.

<sup>10</sup> «La primera cuestión que se suscita en consecuencia es la de la interpretación de la expresión «desde el día en que se hubiese cometido el delito» (art. 114.1.º del CP/1973) o de la equivalente «desde el día en que se haya cometido la infracción punible» (art. 132.1 del CP/1995), en el sentido de determinar si, a efectos de la prescripción, el *dies a quo* o fecha de inicio del cómputo, en los supuestos de delitos que se perfeccionan *ex intervallo temporis*, debe fijarse en el momento en que la acción se ejecuta o se omite el acto que el agente estaba obligado a realizar, o bien en el momento en que se perfecciona el delito a través de la producción del resultado. Ha de ratificarse la doctrina de esta Sala que, como regla general, se inclina por el criterio del resultado (Sentencias de 26-10-1971, 27-12-1974, 21-4-1989 y 26-10-1993), pues en los delitos de resultado éste constituye un elemento del tipo, sin el cual la infracción penal no se perfecciona. La prescripción comienza cuando el delito termina, y en consecuencia el cómputo del plazo no puede iniciarse antes de que el delito se haya perfeccionado, por la producción del resultado típico» (STS de 9-7-1999). *Vid.* al respecto GILI PASCUAL, A. *La prescripción en Derecho Penal, op. cit.* págs. 151 y ss.

<sup>11</sup> «A nuestro entender la Sala de instancia, con su breve razonamiento, está confundiendo lo que supone la prescripción en el área de las acciones civiles con lo que supone este instituto en el área delictiva. En el primer caso, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1.969 del Código Civil, la fecha inicial en que debe empezar a contarse el plazo prescriptivo es aquella en que el demandante pudo ejercitar su pretensión, no antes, debido a que hasta ese momento su derecho, aunque ya nacido con anterioridad al mundo de las obligaciones, sólo puede hacerse efectivo en el momento posterior del incumplimiento. Por el contrario, cuando se trata de un hecho penalmente tipificado no se requiere para ser perseguido (excepción hecha de los llamados delitos privados) de ninguna actividad procesal de los terceros perjudicados, sino que esa posibilidad de averiguación y persecución surge desde el momento mismo de su existencia, bien cuando ya se ha consumado, bien cuando, incluso, simplemente se ha intentado» (STS de 17-3-1999).

<sup>12</sup> STS de 13 de junio de 1977.

algo más que la mera incoación de un procedimiento dirigido genéricamente a la investigación del hecho? <sup>13</sup>. Es más, incoado el oportuno procedimiento dirigido a la averiguación del delito ¿se entiende dirigido contra todos los que finalmente resulten responsables? El Tribunal Supremo ha barajado tradicionalmente tres posibles interpretaciones para entender interrumpida la prescripción del ilícito penal, derivando luego a una cuarta, en una prelación donde las garantías para el acusado se ven gradualmente reducidas y donde se abjura de uno de los apogemas clásicos en Derecho Penal, cual es el que las posibles dudas en los textos legales han de resolverse siempre a favor del acusado (SSTS de 12-3-1993 y de 21-4-1994):

- a) La más garantista y *pro accusato* de manera que únicamente con el auto de procesamiento puede entenderse dirigido el procedimiento contra el presunto culpable (SSTS de 25-1-1994 y 12-7-2002).
- b) La intermedia, de forma que únicamente con la práctica de diligencias de investigación sumarial contra el imputado o presunto culpable puede hablarse de interrupción de la prescripción (SSTS de 11-11-1997 y 19-11-2003).
- c) La perjudicial para el reo, de manera que el mero inicio del procedimiento penal o la simple admisión a trámite de la denuncia o querrela por el juez es suficiente para interrumpir la prescripción (SSTS de 3-2-1995 y 20-4-2000).
- d) La más perjudicial, pues adelanta la frontera del comienzo del procedimiento –y por ende de la interrupción de la prescripción– hasta el momento de la simple presentación de la denuncia o de la querrela.

Antes de entrar en el análisis de lo que suponen dichas opciones en la práctica, lo que parece fuera de toda duda es que los actos formalmente interruptivos de la prescripción, pero materialmente vacíos de contenido, no tendrán ningún efecto sobre el cómputo de aquella <sup>14</sup>. Ahora bien, subsiste

<sup>13</sup> En tal sentido la STS de 13 de junio de 1997 llegará a decir que «la prescripción no necesita para interrumpirse actos de inculpación o imputación formal, pues basta que el procedimiento se incoe genéricamente en averiguación del hecho y sus posibles autores» (en el mismo sentido SSTS de 6-7-1994, 13-6 y 31-10-1997, así como la de 30-9-1998).

<sup>14</sup> La jurisprudencia mayoritaria considera que cualquier actuación procesal realizada en el seno de la causa no es susceptible de interrumpir válidamente la prescripción. Dicha virtualidad interruptiva únicamente la tendrían aquellas actuaciones encaminadas a impulsar el procedimiento. En este sentido, afirma la STS de 1 de diciembre de 1999 «que sólo tienen virtud interruptora de la prescripción aquellas resoluciones que ofrezcan un contenido sustancial, propio de una puesta en marcha del procedimiento, reveladoras de que la investigación o el trámite procesal avanza superando la inactivación (*sic*) y la parálisis. Únicamente cuando los actos procesales están dotados de auténtico contenido material puede entenderse interrumpida la prescripción (Sentencia de 8-2-1995, Ar. 793). El cómputo de la prescripción, dice la Sentencia de 30 de noviembre de 1974 (Ar. 4920), no se interrumpe por la realización de diligencias inocuas o que no afecten al procedimiento. La de 10 de julio de 1993 advierte que las resoluciones sin contenido sustancial no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de interrupción. Al hablar de resoluciones intrascendentes hacemos referencia, por ejemplo, a expedición de testimonios o certificaciones, personaciones, solicitud de pobreza, reposición de actuaciones, incluso órdenes de busca y captura o requisitorias [Sentencias de 10-3-1993 (Ar. 2135) y 5-1-1988 (Ar. 233)]. En conclusión, aquellas decisiones judiciales que no constituyan efectiva prosecución del procedimiento contra los culpables, no producen efecto interruptor alguno». Aunque es posible encontrar sentencias del Tribunal Supremo contradictorias entre sí, puede señalarse que, por lo general, el Alto Tribunal considera inocuas y por tanto sin virtualidad interruptiva de la prescripción,

la duda acerca del grado de concreción que el acto interruptivo de la prescripción deba poseer, porque si bien el Tribunal Supremo ha señalado que no parece necesaria que se exija la imputación de la persona contra la que se pretende interrumpir el plazo prescriptivo ni ulteriores resoluciones a tal fin, bastando únicamente los datos suficientes para la identificación de los culpables <sup>15</sup>, el mismo Alto Tribunal no permite la mera apertura del procedimiento y el inicio de actuaciones para averiguar la forma en que ocurrieron los hechos y las personas que fueron eventualmente responsables, resultando necesario que en el procedimiento «hayan aparecido ya unas personas perfectamente identificables a las que sea legítimo señalar como posibles responsables, para que pueda decirse que contra ellas está dirigido el procedimiento» <sup>16</sup>.

actuaciones procesales tales como la transformación en sumario de diligencias previas, nombramiento de peritos, tasaciones, reclamación de hojas de antecedentes penales, tramitación de solicitudes de pobreza, reposición de actuaciones, providencias que únicamente indican que la causa se halla pendiente de señalamiento, ratificación de informes periciales o, incluso, declaraciones testificales intrascendentes. *Vid.* SSTS de 25 de mayo de 2000 (FJ 13.º); 17 de mayo de 2000 (FJ 3.º); de 9 de mayo de 1997 (FJ 2.º); de 28 de octubre de 1997 (FJ 3.º); de 9 de mayo de 1997 (FJ 2.º). Si interrumpen la prescripción, en cambio, el nombramiento de abogado y procurador de oficio (SSTS de 9-3-1994 FJ único; y de 30-6-1993 FJ 2.º) o los escritos de calificación (SSTS de 3-3-1994 FJ 3.º; 12-2-1994 FJ 2.º y 23-6-1996 FJ 1.º). También tienen virtualidad interruptiva de la prescripción las actuaciones judiciales con contenido sustancial, aun cuando posteriormente hayan sido declaradas nulas y ordenado la reposición de las actuaciones, en la medida en que dicha nulidad no puede implicar su consideración como inexistentes (STS de 18-7-1997). «La prescripción sólo se interrumpe cuando se ha llevado a efecto una efectiva actividad judicial que se plasma en actos concretos que producen actuaciones del órgano jurisdiccional encargado de la instrucción o enjuiciamiento (SSTS de 13-5-1993, 22-7-1993, 17-11-1993 y 11-10-1997), no reputándose como tales actuaciones procesales el ofrecimiento de acciones, la tasación de efectos o, incluso, la reclamación de antecedentes penales, y en general, aquellas resoluciones sin contenido sustancial que no contribuyen a la efectiva prosecución del procedimiento» (STS de 29-5-2000). «Esta Sala tiene reiteradamente declarado –*cf.* Sentencia de 12-2-1999– que sólo alcanzan virtud interruptoria de la prescripción aquellas resoluciones que ofrecen un contenido sustancial, propio de una puesta en marcha del procedimiento, reveladoras de que la investigación o el trámite procesal avanza superando la inactivación y la parálisis. Únicamente cuando los actos procesales están dotados de auténtico contenido material puede entenderse interrumpida la prescripción –Sentencia de 8-2-1995–. El cómputo de la prescripción, dice la sentencia de 30 de noviembre de 1974, no se interrumpe por la realización de diligencias inocuas o que no afecten al procedimiento. La de 10 de julio de 1993 advierte que las resoluciones sin contenido sustancial no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de interrupción. Cuando se habla de resoluciones intrascendentes se hace referencia, por ejemplo, a expedición de testimonios o certificaciones, personaciones, solicitud de pobreza, reposición de actuaciones, incluso órdenes de busca y captura o requisitorias –Sentencias de 10-3-1993 y 5-1-1988–. En conclusión, aquellas decisiones judiciales que no constituyan efectiva prosecución del procedimiento contra los culpables, no producen efecto interruptor alguno» (STS de 26-5-2000).

<sup>15</sup> «La denuncia y la querrela con que pueden iniciarse los procesos penales forman ya parte del procedimiento (STS de 26-6-1999). Si en las mismas aparecen datos suficientes para identificar a los culpables de la infracción penal correspondiente, hay que decir que desde ese momento ya se dirige el procedimiento contra el culpable a los efectos de interrupción de la prescripción, sin que sea necesaria para tal interrupción resolución judicial alguna de admisión a trámite. Desde el momento en que figura en las actuaciones procesales el dato incriminador contra una persona determinada (o con los elementos suficientes para su determinación: véase la STS de 25-1-1994, de esta Sala), aunque aún no haya existido una resolución judicial que, recogiendo ese dato, cite como imputada a una persona (o acuerde las diligencias necesarias para su plena identificación); ha de entenderse que el procedimiento se está dirigiendo contra el culpable. Como ocurre también cuando un imputado o testigo en su declaración implica a otra persona, que para nada figuraba en las actuaciones, poniendo en conocimiento del Juzgado un determinado comportamiento punible, pues desde ese momento en que el dato incriminador se introduce en el procedimiento penal, sin necesidad de ulterior resolución judicial, queda interrumpida la prescripción (STS de 30-10-2001; en el mismo sentido, SSTS de 25-1-1994, 3-2 y 1-3-1995, 14-4, 30-9, 3-10 y 11-11-1997, 3 y 29-7, 30-9-1998 y 25-1, 12-2, 9, 16 y 26-7-1999 y 6-11-2000).

<sup>16</sup> STS de 20 de abril de 2000. *Vid.* las SSTS de 15 de octubre de 2001 (FJ 2.º); de 30 de junio de 2000 (FJ 6.º); de 31 de mayo de 1999 (FJ 11.º); de 3 de julio de 1998 (FJ 1.º); de 11 de noviembre de 1997 (FJ 2.º); de 28 de octubre de 1997 (FJ 23.º). También las SSTS de 30 de septiembre de 1997 (FFJJ 3.º y 4.º), o de 18 de julio de 1997 (FJ 7.º), donde se afirma: «Hubo una querrela dirigida de modo impreciso contra los policías miembros de la Brigada Antigrajo que hubieran

Por lo tanto, las consideraciones del Tribunal Supremo se mueven en un plano intermedio que sin exigencia de procedimiento formalmente dirigido contra persona determinada, tampoco admite la mera apertura sin más de actuaciones genéricas tendentes a la averiguación del delito y de sus responsables <sup>17</sup>.

Sobre la adopción de esa postura intermedia da buena cuenta la STS de 25 de enero de 1999 que se refiere a la propia evolución de la doctrina del Alto Tribunal hasta encontrar ese virtuoso término medio que, como todos los puntos intermedios, ha alumbrado vacilaciones reiteradas del resto de la jurisprudencia <sup>18</sup>:

*«La doctrina tradicional de esta Sala, mantenida hasta el momento actual en algunas resoluciones (por ejemplo Sentencia de 13-6-1997) estima que el plazo de prescripción hay que extenderlo desde el día en que se comete el delito hasta aquel en que se comienzan las actuaciones para su descubrimiento y persecución, pues a eso equivale la frase "dirigirse el procedimiento contra el culpable", entendiéndose por procedimiento todos los actos encaminados a la instrucción de la causa (Sentencias de 6-6-1967, 25-5-1977, 8-5-1989, 23-3-1990, 2-2 y 18-3-1993, etc.), por lo que para la interrupción de la prescripción del delito "basta que el procedimiento se incoe genéricamente en averiguación del hecho y sus posibles autores" (Sentencia de 13-6-1997). Una posición más matizada estima que considerar, sin más, que la mera incoación de un procedimiento dirigido genéricamente a la investigación del hecho equivale necesariamente a dirigir el procedimiento contra todos los que finalmente resultaren responsables, constituye*

participado en los interrogatorios de Miguel R.M., concretándose luego el procedimiento, desde 1983, en los otros cinco que finalmente resultaron acusados, de los cuales tres fueron absueltos y otros dos condenados; pero nada se actuó entre 1982 y 1988 contra ninguno de aquellos cinco cuya responsabilidad criminal se declaró prescrita. La investigación fue por otras vías hasta el oficio mencionado de 1 de marzo de 1988, cuando ya habían transcurrido más de cinco años sin que el procedimiento se hubiera dirigido «contra el culpable», tomando la expresión utilizada por el artículo 114 del Código Penal anterior y que repite el 132.2 del ahora vigente». Aún más clara es la STS de 15 de octubre de 1994 (FJ 3.º), en la que llega a afirmarse: «Por de pronto está fuera de toda duda que la querrela no se dirigió contra aquél y el emplear la fórmula indeterminada de además de "aquellas otras personas que aparezcan como autores, cómplices o encubridores de los delitos resultantes" no tiene efecto inmediato alguno de interrupción de la prescripción contra futuros responsables potenciales, ni siquiera aludidos ni nominativamente ni aun por su papel o función presunta en los hechos. Por ello nunca se le oyó como querrellado o imputado sino como testigo».

<sup>17</sup> «El artículo 131 del CP/1995 fija los lazos exigibles en proporción a las penas fijadas por la ley para el delito. Así, debe sostenerse siguiendo el criterio mantenido por esta Sala en su Sentencia de 25 de enero de 1994 según la cual, en la interpretación de la norma que dispone que la prescripción se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra el culpable (contenida en el actual art. 132.2), no debe entenderse que sólo cuando el procedimiento se dirija formalmente contra determinada persona se interrumpe el plazo de prescripción, aunque tampoco se deben reputar suficientes, a tal efecto, la mera apertura del procedimiento y el inicio de actuaciones para averiguar la forma en que ocurrieron y las personas que fueron eventualmente responsables. Basta –viene a decir la mencionada resolución– que en el procedimiento hayan aparecido ya unas personas perfectamente identificadas, a las que sea legítimo señalar como posibles responsables, para que pueda decirse que contra ellas está dirigido el procedimiento» (STS de 20-4-2000).

<sup>18</sup> Advierte GILI PASCUAL, A. *La prescripción en Derecho Penal*, op. cit. pág. 184, que gracias a esta situación, la jurisprudencia, lejos de generar seguridad, ha fomentado y acrecentado la inseguridad jurídica, «tanto que las vacilaciones en este campo han llegado a provocar una clara sensación de anarquía muchas veces denunciada en la doctrina, que observa cómo los Tribunales se acogen a uno u otro criterio según lo que les parece más adecuado para poder absolver o condenar, convirtiendo así una materia reglada en arbitrio judicial».

*una interpretación poco respetuosa con la redacción del precepto, por lo que es necesaria una valoración individualizada y flexible de cada caso en concreto (Sentencias de 6-7-1990 y 25-1-1994, entre otras), descartando, en cualquier caso, que se haga exigible para entender dirigido el procedimiento contra el culpable, el auto de procesamiento o la citación formal como imputado. En la actualidad, la doctrina mayoritaria de esta Sala respecto del momento interruptivo de la prescripción adopta una posición intermedia: no basta con la apertura de un procedimiento destinado a la investigación del delito en cuestión cuando este procedimiento se dirige contra personas indeterminadas o inconcretas o contra personas diferentes de quien interesa la prescripción, pero tampoco es exigible que se dicte auto de procesamiento o se formalice judicialmente la imputación (mediante la citación a declarar en concepto de inculpado), siendo suficiente para entender interrumpida la prescripción por "dirigirse el procedimiento contra el culpable" (en la incorrecta expresión legal, pues no puede existir culpable, mientras no haya sentencia firme condenatoria) que en la querrela, denuncia o investigación aparezcan nominadas unas determinadas personas, como supuestos responsables del delito o delitos que son objeto del procedimiento, siendo equiparables a esta hipótesis los supuestos en que la denuncia, querrela o investigación se dirija contra personas que, aun cuando no estén identificadas nominalmente, aparezcan suficientemente definidas, doctrina acogida sustancialmente en las Sentencias de 25 de enero de 1994, 104/1995, de 3 de febrero, 279/1995, de 1 de marzo, 473/1997, de 14 de abril, 794/1997, de 30 de septiembre, 1181/1997, de 3 de octubre, y 1364/1997, de 11 de noviembre, entre otras.»*

El Tribunal, además, realiza consideraciones interesantes por lo que a la participación en el delito se refiere, pero fundamentalmente dirigidas a evitar que en organizaciones delictivas, los miembros superiores de dichos entramados, verdaderos cerebros de los ilícitos perpetrados, puedan escapar a una interrupción de la prescripción que, en principio, únicamente afectaría a los partícipes menos cualificados:

*«Como se deduce de la trascendental Sentencia de 25 de enero de 1994 (caso Ruano), cuando la denuncia se refiere a un delito cometido durante la detención del denunciante o víctima, por quienes le custodian o interrogan, el carácter aparentemente indeterminado o genérico de la denuncia no es obstáculo para que se interrumpa la prescripción contra quienes resultaren responsables, pues en realidad se está señalando de modo inconcuso y directo, un círculo cerrado de responsables, y no pueden ignorarse las dificultades existentes para nominarlos individualizadamente, ya que dichos nombres se mantienen generalmente ocultos al perjudicado. Asimismo, la Sentencia núm. 2/1998, de fecha 29 de julio, dictada en causa especial núm. 2530/1995 (caso Marey), aporta una especificación para aquellos supuestos de codelinuencia, en los que se efectúe en un mismo proceso el enjuiciamiento conjunto de un hecho delictivo cometido por una pluralidad de acusados en una misma fecha (por lo que no existe justificación, desde la perspectiva del fundamento, tanto material como procesal, de la prescripción, para estimar que la responsabilidad penal derivada para todos los partícipes por la comi-*

*sión simultánea del hecho, únicamente subsista para algunos de ellos, pues no parece razonable que el tiempo transcurrido –igual para todos– borre para unos los efectos de la infracción y no para otros), declarando que en estos supuestos, cuando se trate de delitos atribuidos a una colectividad de sujetos en la que exista una organización, más o menos estructurada o jerarquizada, con unos miembros, los más bajos de la escala que son los que realizan los actos materiales de ejecución del delito y que, por ello, más fácilmente pueden ser conocidos y condenados, y otros, los jefes o mandos intermedios de la colectividad, que actúan en la sombra dirigiendo, planificando y ordenando a los inferiores lo que ha de hacerse, ha de entenderse que ya se dirige el procedimiento contra el culpable cuando la querrela admitida a trámite o el procedimiento iniciado de oficio se dirige contra esa colectividad, aun cuando no exista designación nominal ni identificación individual de los responsables, interrumpiéndose por tanto la prescripción para todos los partícipes de un mismo hecho delictivo enjuiciados conjuntamente, que es también admitido en el Derecho comparado <sup>19</sup>.»*

Y por todo lo anterior, el Tribunal Supremo concluye invocando el fundamento material de la prescripción que, consistiendo básicamente en el transcurso del tiempo y la exclusión de la necesidad de aplicación de la pena, tanto desde la perspectiva de la retribución como de la prevención general o especial:

*«no se aprecia fundamento razonable en la pretensión de que dicha necesidad de pena subsista únicamente, en estos supuestos, para los acusados situados en los puestos inferiores de la escala delictiva (normalmente aquellos que resultan más prontamente identificados), y por el contrario se haya extinguido para los mandos superiores o intermedios, lo que incluso podría considerarse discriminatorio, pues todos ellos son penalmente responsables de un mismo hecho delictivo, investigado en un mismo procedimiento que progresa en el tiempo hasta el total esclarecimiento del hecho y de sus últimos responsables y todos son enjuiciados simultáneamente, por lo que el tiempo*

<sup>19</sup> La STS de 29 de julio de 1998 (Caso Marey) también entiende que en los casos atribuidos a una colectividad de presuntos responsables «ya se dirige el procedimiento contra el culpable cuando la querrela o la denuncia admitida a trámite o el procedimiento iniciado de oficio se dirige contra esa colectividad, aunque no exista designación nominal de los responsables criminales ni otra a través de la cual pudieran ser identificados individualmente (...) el objeto del proceso así iniciado es, entre otros extremos, la averiguación de quiénes son las personas que están formando parte de esa colectividad criminal, que constituye precisamente una de las finalidades que el artículo 299 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim.) asigna al sumario, que ha de estar destinado, entre otras cosas, a realizar las actuaciones encaminadas a averiguar la culpabilidad de los delinquentes». El Tribunal Supremo entendió que la prescripción se interrumpía afectando no sólo a los primeramente designados en la querrela, sino también contra todos los demás que fueron posteriormente imputados a lo largo del procedimiento como partícipes. Dicha doctrina ha sido ratificada posteriormente por la STS de 29 de julio de 2002 (Caso Banesto): «El empresario o dirigente pondrá en marcha todos los recursos humanos materiales y jurídicos para tratar de situarse en un segundo plano y cubrirse de las primeras investigaciones. Por ello estimamos que, cuando se trata de delitos cometidos a través de una persona jurídica, la orientación de la acción hacia la misma afecta de igual manera a todos los que están en relación directa con la empresa criminal, teniendo en cuenta que la verdadera responsabilidad, no está en la base, sino en el vértice que tiene capacidad de decisión». De la misma manera, la STS de 27 de marzo de 2003 considera que, a pesar de que la declaración al imputado se le tomó en calidad de representante legal de la empresa, también se interrumpió para él la prescripción a título personal.

*transcurrido –a los efectos de borrar la "memoria" social del delito y eliminar la necesidad de pena– es igual para todos. En cualquier caso, y como ya se ha expresado, es criterio jurisprudencial firme y consolidado, que la interrupción de la prescripción del delito por "dirigirse el procedimiento contra el culpable" no exige una inculpación formal, mediante auto de procesamiento o citación formal para prestar declaración en concepto de imputado, bastando que en el procedimiento hayan aparecido ya unas personas determinadas a las que sea legítimo señalar como posibles responsables, para que pueda decirse que contra ellas está dirigido el procedimiento (Sentencias de 25-1-1994, 14-2, 14-4, 30-9, 16 y 30-12-1997, entre otras muchas <sup>20</sup>.)*

Conviene advertir, sin embargo, que esta doctrina del Alto Tribunal atinente a la interrupción de la prescripción del delito resulta únicamente posible en los casos de verdadera existencia de delincuencia organizada, no siendo aplicable directamente en aquellos otros supuestos en los que dicho entramado delictivo no existe, al haberse ejecutado el acto ilícito por una sola persona o por unas pocas, como sería el caso del delito de defraudación tributaria cometido por el contribuyente con alguna suerte de concurso de su asesor fiscal <sup>21</sup>.

<sup>20</sup> La solución por la que se decanta la referida STS había sido objeto de voto particular del Magistrado Bacigalupo Zapater, en la Sentencia del Caso Marey, toda vez que en la opinión del Juez discrepante, no cabía la interrupción de la prescripción simplemente con un proceso iniciado y dirigido contra «algún» presunto responsable de los hechos. A juicio de este magistrado, el criterio mantenido por esta sentencia en cuanto a la interrupción de la prescripción, apartándose claramente de la línea jurisprudencial mantenida desde 1992 por el Tribunal Supremo, «resulta, en primer lugar incompatible con el principio de legalidad [art. 25.1 de la Constitución Española (CE)], dado que carece absolutamente de todo apoyo en el texto legal. La ley no establece excepciones de ninguna clase para ninguna «colectividad». Más aún: no podría hacerlo, básicamente porque el Derecho Penal vigente no conoce responsabilidades colectivas; un Derecho Penal de culpabilidad no puede reconocer otras responsabilidades que las individuales, al menos mientras no cambie el concepto tradicional de culpabilidad. Sin perjuicio de ello, lo cierto es que el concepto de «colectividad» que se aplica por primera vez en este caso y en el que se procura fundamentar esta excepción a nuestros precedentes jurisprudenciales, carece de contornos mínimamente precisos como para permitir una aplicación elementalmente segura. En este sentido, si el legislador hubiera abjurado de la responsabilidad individual admitiendo un concepto como el propuesto, estaríamos en presencia de otra infracción del principio de legalidad porque la norma no sería suficientemente determinada. Por último, se debe destacar que en el presente caso la organización no sería producto de la actividad de los acusados, sino la propia organización administrativa y funcional en la que aquéllos habrían actuado y que, por ello, no puede ser considerada como elemento del delito. De todo ello se deduce que la creación de una excepción no cubierta por el texto legal, que además choca frontalmente con el principio de la responsabilidad penal individual surgida del principio de culpabilidad y que no tiene contornos mínimamente seguros, vulnera dos principios fundamentales del Derecho Penal: el de legalidad y el de culpabilidad. En consecuencia la interrupción de la prescripción no pudo haberse producido el 23 de abril de 1988 para todos los acusados. Con esa fecha sólo se interrumpió, en todo caso, la prescripción para los señores A. y D., contra los que se dirigía la querrela. Con relación a los otros acusados la prescripción se habría producido, por el contrario, con posterioridad a la inculpación del señor A., que tuvo lugar el 16 de diciembre de 1994». En parecidos términos se expresan los Votos particulares de los Magistrados García Ancos y Jiménez Villarejo y el formulado por el magistrado Martín Canivell, para quienes no existe razón alguna para modificar el criterio jurisprudencial tradicionalmente mantenido en el caso de que el delito hubiese sido cometido por una pluralidad de personas.

<sup>21</sup> El Fundamento Jurídico 28.º de la STS de 29 de julio de 1998 citada (Caso Marey) afirma al respecto que «... sólo puede tener su aplicación en los supuestos delictivos ordinarios, cuando el delito ha sido cometido por una sola persona o por unas pocas, no cuando se trate de delitos atribuidos a una colectividad de sujetos en la que hay una organización más o menos estructurada o jerarquizada, con unos miembros, los más bajos de la escala, que son los que realizan los actos materiales de ejecución de delito y que, por ello, más fácilmente pueden ser conocidos y condenados, y otros, los jefes o mandos intermedios de la colectividad, que actúan en la sombra dirigiendo, planificando y ordenando a los inferiores lo que ha de hacerse. Estimamos que, en estos últimos supuestos, ya se dirige el procedimiento contra el culpable cuando la querrela o la denuncia admitida a trámite o el procedimiento iniciado de oficio se dirige contra esa colectividad,

## II. LA PRETENDIDA INNECESARIEDAD DE PLANTEARSE LA CUESTIÓN EN EL ÁMBITO DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

La polémica jurisprudencial que acaba de apuntarse y que iremos desgranando en toda su hondura en páginas sucesivas se pretende esquivar en el seno de los delitos contra la Hacienda Pública, toda vez que el artículo 305.4 del Código Penal se dice que es mucho más claro que su homólogo 132. De esta manera, se afirma que así como de la lectura del último de los preceptos citados no puede inferirse sin más que la simple interposición de la denuncia o querrela interrumpa la prescripción del ilícito, no ocurriría lo mismo de la lectura del primero, pues éste conecta la interrupción de la prescripción con la mera interposición de aquéllas <sup>22</sup>.

No participamos en modo alguno de esta opinión y buena prueba de que tal planteamiento no es el correcto la constituye la STS de 19 de mayo de 2005 y la del Tribunal Constitucional de 14 de marzo del mismo año (sobre las que nos detendremos más adelante), en las que se analiza el momento de la posible interrupción de la prescripción en sendos delitos contra la Hacienda Pública.

Por otra parte, es muy dudoso que el artículo 305.4 del Código Penal se haya querido referir a un supuesto de interrupción de la prescripción, cuando más bien lo que ha intentado es introducir una causa de bloqueo a la posibilidad de regularizar la situación tributaria del contribuyente. En tal sentido, la mejor doctrina penal entiende que a la mera interposición de denuncia o querrela –por el Ministerio Fiscal, Abogado del Estado o representante procesal de las Administraciones aludidas por el propio art. 305.4– debe añadirse el dato de su admisión procesal a trámite y posterior notificación

---

aunque no exista designación nominal de los responsables criminales, ni otra a través de la cual pudiera llegar a identificarse individualmente. Precisamente el objeto del proceso así iniciado (o impulsado después de su iniciación), es, entre otros extremos, la averiguación de quiénes son las personas que están formando parte de esa colectividad criminal, que constituye precisamente una de las finalidades que el artículo 299 de la LECrim. asigna al sumario, que ha de estar destinado, entre otras cosas, a realizar las actuaciones encaminadas a averiguar la culpabilidad de los delincuentes». *Vid.* en tal sentido, REY GONZÁLEZ, C. *La prescripción de la infracción penal (en el Código de 1995)*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 196 y ss.; GILI PASCUAL, A. *La prescripción en Derecho Penal...*, *op. cit.* pág. 191; CHOCLÁN MONTALVO, J.A. *Prescripción de la acción penal y criminalidad organizada. ¿Un modelo de excepción?...*, *op. cit.* pág. 6, para quien, incluso, debe admitirse un cómputo individualizado de los plazos a lo largo del desarrollo del procedimiento. En todo caso, conviene advertir que el Tribunal Supremo en su Sentencia de 29 de julio de 2002 (Caso Banesto) se ha apartado recientemente de su postura tradicional que consideraba no interrumpido el plazo de prescripción por la mera apertura del procedimiento penal respecto a una persona *ab initio* no imputada si ésta había declarado como testigo –no como imputado o como testigo con riesgo al haber comparecido con asistencia letrada– (STS de 17-5-2000 y ATS de 19-7-1997).

<sup>22</sup> *Vid.* en tal sentido SERRANO GÓMEZ, A. *La prescripción del delito (tres cuestiones)*, Dykinson, Madrid, 2004, pág. 69. El artículo 305.4 del CP señala lo siguiente: «4. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria».

de conformidad con el artículo 118 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Dicho de otra manera, hasta tanto no se admita a trámite y se notifique la denuncia o la querrela, el sujeto pasivo podrá regularizar aunque conozca *de facto* el descubrimiento inminente del hecho o la propia interposición de la querrela o denuncia por parte de los órganos a los que el Código Penal reconoce la oportuna legitimación <sup>23</sup>.

Como ha señalado IGLESIAS RÍO el requisito subjetivo de que el sujeto tenga conocimiento de las actuaciones alcanza estructuralmente tanto a las actuaciones de comprobación como a la interposición de querrela o denuncia, así como a las actuaciones realizadas por el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción, con las debidas exigencias de admisión a trámite, pues lo contrario carecería de apoyo procesal alguno y sería susceptible de lesionar los derechos fundamentales del presunto inculgado. Por otra parte, conviene no olvidar que la interrupción de la prescripción en otras ramas del ordenamiento jurídico requiere conocimiento formal del interesado <sup>24</sup>. Todo ello nos obliga a seguir profundizando en la cuestión que nos ocupa, al no existir ninguna especialidad en materia de interrupción de la prescripción en los delitos contra la Hacienda Pública respecto del resto de delitos tipificados en el Código Penal o en las leyes especiales.

### III. ¿SE INTERRUMPE LA PRESCRIPCIÓN DEL POSIBLE DELITO DEL ASESOR FISCAL EN EL MISMO MOMENTO EN EL QUE SE INTERRUMPE PARA EL CONTRIBUYENTE?

Una vez expuestos los rasgos generales de la problemática atinente a la prescripción en el ámbito penal, hemos de retornar a nuestra pregunta inicial, es decir, si el momento en el que se entiende interrumpida la prescripción para el contribuyente es también la fecha en que ha de tenerse igualmente por interrumpido el plazo prescriptivo para el asesor fiscal o si, por el contrario, cada intervención debe prescribir autónomamente, en función del momento en el que se hubiese llevado a cabo esa interrupción.

La STS de 26 de julio de 1999 <sup>25</sup> puede ayudarnos a encontrar la respuesta. La sentencia de instancia recurrida condenó al contribuyente y a su asesor fiscal como autor y como cooperador necesario, respectivamente, de un delito contra la Hacienda Pública. El primero incumplió el deber de

<sup>23</sup> En tal sentido, MORALES PRATS, F. «Los efectos penales de la regularización tributaria en el Código Penal de 1995», en AA.VV. (GÓMEZ COLOMER y GONZÁLEZ CUSSAC, coords.), *La reforma de la Justicia penal. Estudios en homenaje al prof. Klaus Tiedemann*, Castellón de la Plana, 1997, págs. 68 y ss.; BOIX REIG, J. y MIRA BENAVENT, J. *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000, págs. 99 y ss.; IGLESIAS RÍO, M.A. *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, págs. 383 y ss.; QUERALT JIMÉNEZ, J.J. «Comentarios a la reforma penal del fraude fiscal. (LO 6/1995, de 29 de junio)», *Revista Peruana de Ciencias Penales*, n.º 6, 1998, págs. 728 y ss. El último de los autores citados señala a estos efectos que sólo al Juez de Instrucción (*ex art. 789 de la LECrim.*) y no al Ministerio Fiscal «corresponde la atribución del estatus de imputado», por tanto, el sujeto pasivo puede regularizar válidamente su situación tributaria en tanto no se hayan producido «diligencias formales judiciales y no cualesquiera que cupiere imaginar», pues lo contrario no estaría amparado por el sistema procesal español y podría llegar a atentar contra las garantías del presunto responsable del delito fiscal.

<sup>24</sup> Así por ejemplo, el artículo 132.2 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común o el artículo 416.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ) para el que «la prescripción se interrumpirá desde la fecha de notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento disciplinario o, en su caso, de las diligencias informativas relacionadas con la conducta investigada del Juez o Magistrado».

<sup>25</sup> Ponente (don J. Delgado García).

declarar como ingresos unos beneficios, que alcanzaron la cifra de 74.826.082 pesetas, obtenidos a través de una mercantil, de la que materialmente era único dueño, con la compra y posterior venta de un inmueble, dejando sin pagar una cuota tributaria de 40.058.649 pesetas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), atendido el régimen de transparencia fiscal al que estaba sometida la referida mercantil al tratarse de una sociedad considerada como de mera tenencia de bienes. La defraudación a la Hacienda Pública se hizo a través de una compleja operación, con intervención de varias sociedades, al objeto de ocultar la realidad del beneficio obtenido, siendo el asesor fiscal quien la planificó y ayudó a ejecutar, razón por la cual este último fue condenado en calidad de cooperador necesario con las mismas penas y responsabilidad civil que el autor: seis meses y un día de prisión menor, multa de 80.117.298 pesetas, duplo de la cantidad defraudada, e indemnización por importe de 40.058.649 pesetas.

El Alto Tribunal entendió que al existir una omisión respecto del deber de declarar una cuantía importante de ingresos, el plazo de cinco años para la prescripción del delito había de contarse a partir del día 20 de junio de 1991, fecha en que finalizó el plazo de declaración del IRPF correspondiente al año 1990, año en el que el contribuyente ingresó en su haber los beneficios que le correspondían de lo que la mercantil había ganado en 1989 con la reventa del inmueble. La sentencia de instancia recurrida en casación consideró que la interrupción de la prescripción se produjo con la presentación por el Ministerio Fiscal en el Juzgado de Guardia de Barcelona de la denuncia y el expediente que había tramitado sobre los hechos la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Presentación que tuvo lugar el día 16 de junio de 1995.

En el sentir del Tribunal Supremo, la denuncia y la querrela forman parte del procedimiento, de manera que si en las mismas aparecen datos suficientes para identificar a los culpables se entiende interrumpida la prescripción, sin necesidad de resolución de admisión a trámite:

*«La denuncia y la querrela con que pueden iniciarse los procesos penales forman ya parte del procedimiento. Si en las mismas aparecen ya datos suficientes para identificar a los culpables de la infracción penal correspondiente, hay que decir que desde ese momento ya se dirige el procedimiento contra el culpable a los efectos de interrupción de la prescripción, sin que sea necesaria, para tal interrupción, resolución judicial alguna de admisión a trámite. Desde el momento en que figura en las actuaciones procesales el dato incriminador contra una persona determinada (o con los elementos suficientes para su determinación: Véase la S. de 25 de enero de 1994, de esta Sala, caso Ruano), aunque aún no haya existido una resolución judicial que, recogiendo ese dato, cite como imputada a una persona (o acuerde las diligencias necesarias para su plena identificación), ha de entenderse que el procedimiento ya se está dirigiendo contra el culpable. Como ocurre también cuando un imputado o testigo en su declaración implica a otra persona, que para nada figuraba antes en las actuaciones, poniendo en conocimiento del Juzgado un determinado comportamiento punible, pues desde ese momento en que el dato incriminador se introduce en el procedimiento penal, sin necesidad de ulterior resolución judicial, ya queda interrumpida la prescripción. Véanse en este sentido las Sentencias de esta Sala de 30 de diciembre*

*de 1997, 9 de julio de 1999, 16 de julio de 1999 y 4 de junio de 1997. Dice esta última en su Fundamento de Derecho primero: "La prescripción del delito se interrumpe por la sumisión a procedimiento penal de los hechos integrantes del mismo, y por tanto por la presentación de la querrela o denuncia en que se dé cuenta de los hechos", añadiendo después que "no es exigible, por tanto, para la interrupción de la prescripción, una resolución por la que se acuerde, mediante procesamiento o inculpación, la imputación a una persona del hecho delictivo que se investiga". Así pues, aunque se estimara, como afirmó la sentencia recurrida, que el plazo de los cinco años de prescripción habría de comenzar a partir del 20 de junio de 1990, como la denuncia del Ministerio Fiscal se presentó en el Juzgado de Guardia el 16 de junio de 1995, tal prescripción tendría que considerarse interrumpida antes de haber transcurrido el tan repetido plazo de cinco años*<sup>26</sup>.

Tal doctrina se aparta, como ya hemos señalado, de la tradicional postura intermedia que a este respecto había venido defendiendo el Tribunal Supremo al exigir la práctica de diligencias de investigación sumarial contra el imputado o presunto culpable para entender interrumpida válidamente la prescripción (STS de 11-11-1997). Sobre ello volveremos más adelante, pero adelantamos ahora que la conclusión del Tribunal Supremo sobre la simple interposición de la denuncia o querrela como mecanismos con virtualidad automática de interrupción prescriptiva es sencillamente insostenible. Sin embargo, y por el momento, no nos interesa tanto este extremo como el que se recoge en la siguiente interrogante: ¿es el mismo momento de interrupción de la prescripción del contribuyente como autor del delito en el que debe considerarse interrumpida la prescripción penal para el asesor fiscal que planificó la operación?

Para contestar con fundamento esta pregunta, previamente hemos de plantearnos otra: ¿cuál es el grado de identificación exigible a efectos de interrumpir la prescripción? La solución a dicha cuestión no es sencilla y dista de estar resuelta de modo definitivo por los Tribunales de Justicia. A

<sup>26</sup> Algún sector doctrinal ha entendido que no basta la mera interposición de la denuncia o querrela como actos interruptivos de la prescripción, requiriéndose al efecto una resolución del órgano jurisdiccional, es decir, un acto judicial de verificación de la consistencia de la imputación, entendiendo que el procedimiento sólo se iniciaría desde el mismo momento en el que se dictara la resolución de incoación de las diligencias previas correspondientes. Estas tesis encuentran respaldo en las SSTS de 21 de enero de 1993 y 26 de febrero de 1993, para las que la denuncia o querrela podían ser rechazadas por no reunir los requisitos contenidos en los artículos 269 y 313 de la LECrim., por lo que el procedimiento penal únicamente se iniciaría –y la prescripción se interrumpiría– con la resolución judicial de admisión a trámite. Por esta tesis se inclinan también las SSTS de 27 de marzo de 2001 (FJ 3.º) o de 25 de enero de 2000 (FJ 6.º). Sin embargo, la STS de 14 de marzo de 2003 (más conocida como la Sentencia del «caso de los Albertos»), considera la denuncia y la querrela como partes integrantes del procedimiento: «Sobre la concreta interpretación de cuándo se considera que el procedimiento se dirige contra el culpable, existen dos corrientes doctrinales, que han tenido reflejo en la jurisprudencia de esta Sala: a) La primera de ellas entiende que no cabe pensar que la querrela o denuncia sean actos procesales mediante los cuales se pueda dirigir el procedimiento contra el culpable y por tanto aptos para interrumpir la prescripción. Dentro de esta tendencia, basta para operar la interrupción una resolución judicial que recaiga sobre tal denuncia o querrela. Otra línea interpretativa más rígida exige un acto formal de imputación o procesamiento (...). b) La segunda corriente interpretativa entiende que la denuncia y querrela con que pueden iniciarse los procesos penales forman parte del procedimiento (...). La Sala, a la vista de la inequívoca tendencia prevalente, últimamente mantenida, debe acogerla en su integridad». En el mismo sentido se manifiestan las SSTS de 6 de noviembre de 2000, 30 de octubre de 2001 y 4 de febrero de 2003.

partir de principios de la década de los noventa empieza a consolidarse un criterio plasmado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 29 de julio de 1998 y en cuya virtud, para que el procedimiento se entienda dirigido contra el culpable, es suficiente que éste aparezca de algún modo determinado en su tramitación, bien por medio de su nombre y apellidos, bien de otro modo a través del cual pudiera llegar a conocerse su identidad. También es éste el criterio recogido en el Auto del Alto Tribunal de 19 de julio de 1997 en el famoso caso Marey, donde se afirma que «tanto vale la exigencia de que aparezcan nominadas unas personas como que éstas se encuentren perfectamente definidas como responsables de la acción sometida a investigación»<sup>27</sup>.

Las formas de identificar al presunto culpable o culpables son variadas, según el Tribunal Supremo:

- a) Que la denuncia, querella o investigación se dirija contra personas que aun cuando no estén identificadas nominalmente, aparezcan perfectamente definidas<sup>28</sup>.
- b) Que en la denuncia o querella aparezcan ya datos suficientes para identificar a los culpables de la infracción penal correspondiente<sup>29</sup>.

<sup>27</sup> En el referido Auto puede leerse: «Fue la Sentencia de 25 de enero de 1994 la que distinguió las tres posturas a adoptar en cuanto a la definición de lo que ha de entenderse por actos procesales dirigidos contra el culpable interruptores de la prescripción. Huyendo de una mera interpretación gramatical, distinguía tres posicionamientos: 1) La necesidad de que el procedimiento se dirija de manera muy exacta contra una o varias personas a través del auto de procesamiento o de una inculpación formal. 2) La necesidad de que en algún momento procedimental se concrete o nomine a persona o personas determinadas como posibles autores del delito. 3) La necesidad de que al menos se haya incoado el proceso en averiguación del hecho y de sus posibles responsables. Rechazada la primera postura, excesivamente radical y terminante, las otras dos vienen a coincidir en «conjunción» según las características del supuesto concreto. Porque tanto vale la exigencia de que aparezcan nominadas unas personas como que éstas se encuentren perfectamente definidas como responsables de la acción sometida a investigación».

<sup>28</sup> «... la doctrina de esta Sala respecto del momento interruptivo de la prescripción adopta una posición intermedia: no basta con la apertura de un procedimiento destinado a la investigación del delito en cuestión cuando este procedimiento se dirige contra personas indeterminadas o inconcretas o contra personas diferentes de quien interesa la prescripción, pero tampoco es exigible que se dicte auto de procesamiento o se formalice judicialmente la imputación (mediante la citación a declarar en concepto de inculpado), siendo suficiente para entender interrumpida la prescripción por «dirigirse el procedimiento contra el culpable» (en la incorrecta expresión legal, pues, no puede existir culpable, mientras no haya sentencia firme condenatoria) que en la querella, denuncia o investigación aparezcan nominadas unas determinadas personas, como supuestos responsables del delito o delitos que son objeto del procedimiento, siendo equiparables a esta hipótesis los supuestos en que la denuncia, querella o investigación se dirijan contra personas que aun cuando no estén identificadas nominalmente, aparezcan perfectamente definidas, doctrina también acogida sustancialmente en los Autos dictados en la causa especial núm. 880/1991 (caso Filesa), de 20 de diciembre 1996 y 19 de julio de 1997» (STS de 30-9-1997). «La doctrina de esta Sala, a los efectos del momento interruptivo de la prescripción (Sentencias 25-1-1994, de 3-2-1995, de 1-3-1997, 14-4-1997 y 30-9-1997, entre otras), estima suficiente para entender interrumpida la prescripción por «dirigirse el procedimiento contra el culpable», con la formulación de denuncia o querella contra personas perfectamente definidas» (STS de 3-10-997).

<sup>29</sup> «La denuncia y la querella con que pueden iniciarse los procesos penales forman ya parte del procedimiento. Si en las mismas aparecen ya datos suficientes para identificar a los culpables de la infracción penal correspondiente, hay que decir que desde ese momento ya se dirige el procedimiento contra el culpable a los efectos de interrupción de la prescripción, sin que sea necesaria, para tal interrupción, resolución judicial alguna de admisión a trámite» (STS de 26-7-1999). «La denuncia y la querella con que pueden iniciarse los procesos penales forman parte del procedimiento. Si en las mismas aparecen ya datos suficientes para identificar a los culpables de la infracción penal correspondiente, hay que decir que desde ese momento ya se dirige el procedimiento contra el culpable a los efectos de interrupción de la prescripción» (STS de 4-2-2003).

c) Que aunque la persona no sea identificada, en principio, pueda deducirse claramente de los hechos <sup>30</sup>.

d) Que el imputado o testigo inculpe al tercero <sup>31</sup>.

De todas estas posturas del Tribunal Supremo, la última de ellas es quizás la más incorrecta, toda vez que el testigo mediante su declaración no puede dirigir el procedimiento contra terceros, sino simplemente implicarlos, de manera que la prescripción no se interrumpirá hasta tanto el Juez no valore si hay indicios suficientes y decreta su imputación, realizando, en consecuencia, una actuación procesal por mínima que sea. Sin embargo, tampoco parece adecuada ninguna de las tres primeras, toda vez que los visos de verosimilitud inculpatoria sobre las personas concernidas en la acusación, requerirán también la correspondiente actuación judicial en orden a su identificación, momento a partir del cual podrá entenderse interrumpida la prescripción en su contra. En tal sentido, la STS de 30 de septiembre de 1997 afirma que no puede interrumpirse la prescripción si en la denuncia o querrela no se especifican de forma concreta las personas presuntamente responsables de los hechos o la posibilidad de identificarlas <sup>32</sup>.

De esta forma pueden presentarse las siguientes situaciones:

a) Que el *dies a quo* de la interrupción de la prescripción siempre interrumpe también la de todos los imputados, figuren o no nominados en la querrela o denuncia.

<sup>30</sup> «En el presente caso, la innecesidad de la identificación nominal del culpable resulta indudable en lo concerniente al delito de falsedad en documento oficial o al delito del artículo 312 del CP, dado que, conocidos cuáles son los documentos que contienen la falsa certificación expedida por un funcionario, éste ya está suficientemente identificado como la persona que sumió la responsabilidad de lo declarado en el documento» (STS de 16-12-1997). También es éste el criterio que ha aplicado el Tribunal Supremo en los casos de colectividad de delincuentes: «Estimamos que, en estos últimos supuestos, ya se dirige el procedimiento contra el culpable cuando la querrela o la denuncia admitida a trámite o el procedimiento iniciado de oficio se dirige contra esa colectividad, aunque no exista designación nominal de los responsables criminales ni otra a través de la cual pudiera llegar a identificarse individualmente (...) esta Sala entiende que la última dirección jurisprudencial antes expuesta sólo puede tener su aplicación en los supuestos delictivos ordinarios cuando el delito ha sido cometido por una sola persona o por unas pocas, no cuando se trate de delitos atribuidos a una colectividad de sujetos en la que hay una organización más o menos estructurada o jerarquizada, con unos miembros, los más bajos de la escala, que son los que realizan los actos materiales de ejecución del delito y que, por ello, más fácilmente pueden ser conocidos y condenados, y otros, los jefes o mandos intermedios de la colectividad, que actúan en la sombra dirigiendo, planificando y ordenando a los inferiores lo que ha de hacerse» (STS de 29-7-1998 en el caso Marey).

<sup>31</sup> En tal sentido, la STS de 27 de marzo de 2001 considera que se interrumpe la prescripción del delito desde el mismo momento en el que el imputado o testigo implica a otra persona contra la que no se había iniciado el procedimiento penal: «Como ocurre también cuando un imputado o testigo en su declaración implica a otra persona, que para nada figuraba antes en las actuaciones, poniendo en conocimiento del juzgado un determinado comportamiento punible, pues desde ese momento en que el dato incriminador se introduce en el procedimiento penal, sin necesidad de ulterior resolución judicial, ya queda interrumpida la prescripción» (del mismo parecer son la Sentencias del mismo Tribunal de 30-12-1997, 16-7-1999 y 4-11-2001).

<sup>32</sup> «Aplicando dicha doctrina al supuesto actual es claro que procede la estimación del motivo, pues ocurridos los hechos objeto de condena en enero de 1983 y noviembre de 1984, la denuncia inicial formulada en septiembre de 1987 no incluyó al acusado como denunciado, ni aparece definida su conducta como objeto de la denuncia, por lo que no puede acogerse el criterio de la Audiencia en el sentido de que la iniciación del procedimiento subsiguiente a dicha denuncia –que se dirigía contra otras personas, perfectamente identificadas– sea suficiente para interrumpir la prescripción respecto del recurrente».

- b) Que la interrupción de la prescripción se limite a los específicos casos en que figuren en la querrela o denuncia los nombres de los imputados.
- c) Que aun cuando no figuren todos los imputados, si se tratase de organizaciones de difícil investigación, se interrumpa también la prescripción para los no nombrados.
- d) Que en ningún caso baste con la iniciación del procedimiento penal para que se interrumpa la prescripción, puesto que sólo decisiones o actuaciones judiciales posteriores que investiguen la vinculación del tercero con el objeto de imputación revestirían tal virtualidad interruptiva.

Parece evidente que las dos primeras situaciones descritas deben descartarse, quedando como viables las dos últimas; únicas que parecen responder al sentido común y a la letra y al espíritu de la Ley Penal <sup>33</sup>.

Pero volvamos a la pregunta que con anterioridad nos formulábamos. ¿Es en el mismo momento en el que se interrumpe la prescripción del contribuyente autor del delito de defraudación en el que debe considerarse interrumpida la prescripción de su asesor? El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 26 de julio de 1999, parece inclinarse por una respuesta positiva. Al tratarse de un delito de omisión por incumplimiento del deber de declarar unos determinados ingresos en relación con el IRPF, la comisión del ilícito debe entenderse cometida en la fecha en que transcurrió el plazo ordenado reglamentariamente para formular la correspondiente declaración anual (en el caso de autos la del 20-6-1991) <sup>34</sup>. Antes del transcurso de los cinco años desde tal fecha, es decir, el 20 de junio de 1996, el asesor fiscal ya había declarado como imputado en el procedimiento penal, diligencia que había tenido lugar en el Juzgado de Instrucción número 26 de Barcelona el 25 de marzo de 1996. De este relevante dato infiere el Tribunal Supremo que la interrupción de la prescripción no sólo se produjo en la esfera del contribuyente, sino también en la de su asesor fiscal, que, recordémoslo, había ya declarado como imputado <sup>35</sup>. Hasta aquí nada reseñable por cuanto que el asesor fiscal había sido ya

<sup>33</sup> Vid. al respecto RODRÍGUEZ RAMOS, L. «¿Derecho Penal figurativo, abstracto o surrealista? La prescripción y la estafa en el Caso de los Albertos», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 30 de octubre de 2003, y del mismo autor «Inconstitucionalidad de algunas interrupciones del plazo de prescripción del delito», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 14 de mayo de 2005.

<sup>34</sup> El criterio del Tribunal Supremo es, pues, que la desvaloración de la inactividad o de la actividad falsaria o incompleta es que no puede empezar a remitir en tanto el ordenamiento siga exigiendo la acción esperada, por lo que la prescripción debe iniciarse en el momento en el que desaparece el deber de actuar o, dicho de otra forma, en el momento en que pasa la última oportunidad de realizar dicha conducta o del instante en que el no actuar o el actuar incompleta o falsariamente se convierte en punible.

<sup>35</sup> El Tribunal Supremo sostiene la interrupción de la prescripción en los casos de declaración como imputado (STS de 28-10-1997, FFJJ 21.º a 23.º), aunque en las diligencias no se haga constar expresamente dicha circunstancia. Vid. STS de 1 de marzo de 1995 (FFJJ 2.º y 3.º). El Alto Tribunal estima que sólo hay dos posibilidades: imputado o testigo y que la circunstancia de que haya declarado con asistencia letrada implica necesariamente la calidad de imputado y que éste conociera dicha calidad. A juicio de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, también queda válidamente interrumpida la prescripción en el momento de la imputación llevada a cabo por la declaración inculpativa de la víctima (STS de 31-5-1999 y de 1 de marzo del mismo año), en el momento de la detención o con la toma de medidas cautelares frente al detenido (STS de 21-1-2000). Incluso el Tribunal Supremo ha señalado que la interrupción válida de la interrupción no deviene ineficaz o inexistente por la posterior declaración de nulidad de las actuaciones que la ocasionaron (SSTS de 30-9-1998 y de 18-7-1997, con críticas severas de PRIETO RODRÍGUEZ, J.L. «Hacia una reinterpretación de la prescripción penal», *Actualidad Penal*, 1998-1, marginal 383, pág. 402).

imputado. Pero lo sorprendente es que por si acaso quedaba alguna duda al respecto, el Tribunal Supremo considera interrumpida la prescripción tanto para el contribuyente como para el asesor fiscal en el mismo momento y en todo caso:

*«... Pero conviene dejar aclarado aquí que consideramos correcta la posición que adoptó la sentencia recurrida en cuanto que consideró que la denuncia presentada por el Ministerio Fiscal en el Juzgado de Guardia el 16 de junio de 1995 había interrumpido la prescripción contra ambos acusados (págs. 4 y 5), por aplicación de la doctrina jurisprudencial expuesta en el Fundamento de Derecho anterior. En efecto, en esa denuncia, iniciadora del presente procedimiento, ya aparecen en lo esencial los datos por los que luego fue condenado Don M... y por los que ya fue interrogado cuando declaró como testigo el día 7 de marzo de 1996. Tan es así, que el propio Don M..., de modo voluntario, quiso tener en esa diligencia la asistencia de un Letrado (folios 690 y 691), sin duda porque conocía que se le iba a preguntar por determinados extremos que podían desembocar, como así ocurrió, en la exigencia de responsabilidades penales. Basta examinar el contenido de esa declaración para comprender que tenía que haber sido citado, no como testigo, sino como imputado, y ello por los datos, que él conocía, que ya aparecían en el voluminoso expediente de la Agencia Tributaria adjuntado con la denuncia referida. Sin embargo, cuando el 27 de septiembre de 1995 (folios 587 y 588) el Ministerio Fiscal emite el informe que le había sido requerido por el Juzgado, al pedir diligencias, solicita, entre otras, la declaración de Don M... como testigo, y en tal condición fue citado por el Juzgado que, no obstante, pocas fechas después, tras la declaración de Don B... (folios 712 y ss.), modificó su condición a la de imputado por providencia de 18 de marzo de 1996 (folio 724). Ciertamente, cuando una persona tiene que comparecer a declarar en la instrucción de unas diligencias previas y ha de ser preguntado sobre hechos de los que pudiera derivarse alguna responsabilidad criminal contra él, debe ser citado como imputado para darle conocimiento de los hechos objeto del procedimiento, para instruirle de sus derechos como tal y para que declare con la asistencia del Letrado que designe o le sea nombrado de oficio. No ocurrió así en el caso, pero ello no puede alterar el carácter incriminatorio que ya tenía contra Don M... la denuncia inicial, habida cuenta del contenido del expediente que con la misma se aportó, sin necesitar ninguna resolución judicial corroboradora ni ninguna imputación expresa del Ministerio Fiscal u otra parte acusadora para que haya de considerarse que tuvo eficacia en sí misma (la denuncia) para interrumpir la prescripción del delito.»*

De esta manera, el Tribunal Supremo parte de un hecho: que el plazo de prescripción comienza en un momento único para todos los intervinientes y que la interrupción de ese plazo prescriptivo dirigida contra el autor principal también afecta al resto de los posibles partícipes. Por lo tanto, ante la duda de si el comienzo de la prescripción debe situarse en un momento único para todos los sujetos activos del delito o si, por el contrario, cada intervención prescribe autónomamente, el Alto Tribunal se inclina por la primera alternativa, defendiendo como único momento relevante en la inte-

rupción de la prescripción el que se dirige contra la conducta principal. En pocas palabras, el Tribunal Supremo en esta sentencia sigue el principio de accesoriadad de la conducta secundaria sobre la conducta principal en lo atinente a los actos interruptivos de la prescripción <sup>36</sup>.

Sin embargo, es más que dudoso que ésa sea la solución correcta desde un punto de vista general, pues la interrupción del delito de defraudación tributaria para el contribuyente no tiene por qué implicar necesariamente la interrupción de la prescripción de su asesor que hasta el momento ni habrá sido imputado ni siquiera se sabrá de su existencia. Tal es la doctrina que el propio Tribunal Supremo defiende posteriormente en la Sentencia de 30 de octubre de 2001 <sup>37</sup>:

*«En el fundamento jurídico segundo de la sentencia finalmente dictada (la hoy recurrida) se razona la estimación de la cuestión previa de prescripción bajo el siguiente núcleo central de la motivación de la misma: "... sólo el auto de incoación del sumario o diligencias previas, da lugar a la iniciación del procedimiento, y que sólo este auto puede interrumpir la prescripción, pues desde la fecha en que se dicta se inicia el procedimiento contra los presuntos implicados". En definitiva, la Sala de instancia supone que la denuncia como tal no forma parte del procedimiento, sino que éste se inaugura con una resolución judicial que, conforme a los diferentes tipos de procedimiento diseñados por la ley, la declara y la principia. Hasta el punto de que la Sala sentenciadora llega a declarar que "sin duda el procedimiento no se inicia con la denuncia o querella, que pueden ser rechazadas y no dan lugar a procedimiento alguno". Esta Sala no comparte esta interpretación, aunque no por ello debemos estimar el motivo de ambas acusaciones. En efecto, la denuncia y la querella con que pueden iniciarse los procesos penales forman ya parte del procedimiento (Sentencia de 26 de julio de 1999). Si en las mismas aparecen datos suficientes para identificar a los culpables de la infracción penal correspondiente, hay que decir que desde ese momento ya se dirige el procedimiento contra el culpable a los efectos de interrupción de la prescripción, sin que sea necesaria, para tal interrupción, resolución judicial alguna de admisión a trámite. Desde el momento en que figura en las actuaciones procesales el dato inculcador contra una persona determinada (o con los elementos suficientes para su determinación: véase la Sentencia de 25 de enero de 1994, de esta Sala), aunque aún no haya existido una resolución judicial que, recogiendo ese dato, cite como imputada a una persona (o acuerde las diligencias necesarias para su plena identificación), ha de entenderse que el procedimiento se está dirigiendo contra el culpable. Como ocurre*

<sup>36</sup> Como señala PEÑARANDA RAMOS, E., *La participación en el delito y el principio de accesoriadad*, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 244, «que para el comienzo del plazo de prescripción pueda y (deba) atenderse al momento en que se realiza el hecho principal no es una consecuencia, como creía RODRÍGUEZ DEVESA, de la falta de "vida propia" de los actos de participación, sino que obedece más bien a una razón semejante, si es que no es la misma, a aquella por la que se pretende que el plazo no comience a contar tampoco para el autor principal hasta que no se produzca en su caso el resultado del delito». Vid. sobre ello GILI PASCUAL, A. *La prescripción en Derecho Penal, op. cit.* págs. 164 y ss., quien participa de la opinión sostenida por el Tribunal Supremo pero considera que la aplicación indiscriminada de la doctrina de la accesoriadad puede conducir a resultados equivocados.

<sup>37</sup> Ponente, don J. Sánchez Melgar. Ya hemos dicho que también esta postura más matizada ha sido defendida por el propio Tribunal Supremo en la Sentencia de 17 de mayo de 2000 y en el Auto de 19 de julio de 1997.

también cuando un imputado o testigo en su declaración implica a otra persona, que para nada figuraba antes en las actuaciones, poniendo en conocimiento del Juzgado un determinado comportamiento punible, pues desde ese momento en que el dato inculminador se introduce en el procedimiento penal, sin necesidad de ulterior resolución judicial, queda interrumpida la prescripción. Véanse en este sentido las Sentencias de esta Sala de 30 de diciembre de 1997, 9 y 16 de julio de 1999 y 4 de junio de 1997. Dice esta última en su fundamento de derecho primero: "La prescripción del delito se interrumpe por la sumisión a procedimiento penal de los hechos integrantes del mismo, y por tanto por la presentación de la querrela o denuncia en que se dé cuenta de los hechos", añadiendo después que "no es exigible, por tanto, para la interrupción de la prescripción, una resolución por la que se acuerde, mediante procesamiento o inculpación, la imputación a una persona del hecho delictivo que se investiga". Esta Sala ha repetido esta doctrina recientemente (Sentencia de 6 de noviembre de 2000), con cita expresa de la que citamos anteriormente (Sentencia de 26 de julio de 1999), ambas dictadas en procesos seguidos por delito fiscal, señalándose que por razones de seguridad jurídica lo procedente es mantener en esta materia la doctrina mayoritaria de esta Sala, ya muy consolidada (Ss., entre otras, de 25 de enero de 1994, 104/1995 de 3 de febrero, 279/1995 de 1 de marzo, 473/1997 de 14 de abril, 794/1997 de 30 de septiembre, 1181/1997 de 3 de octubre, 1364/1997 de 11 de noviembre, 30 de diciembre de 1997, 25 de enero y 9, 16 y 26 de julio de 1999, entre otras), que estima que para la interrupción de la prescripción basta con que en la querrela, denuncia o investigación aparezcan nominadas unas determinadas personas como supuestos responsables del delito de que se trate. En consecuencia, existiendo una denuncia dentro del plazo correspondiente a la prescripción de este tipo de ilícitos penales, con determinación subjetiva y elementos determinantes del injusto típico (elusión de pagos de tributos en la cantidad marcada por la ley dentro de un período impositivo), presentada antes de la finalización del plazo de cinco años, al que se refieren las Sentencias de esta Sala (de 6 de noviembre de 2000 y 10 de octubre de 2001), sería suficiente para estimar que se ha interrumpido la prescripción. Ahora bien, lo que resulta necesario en todo caso es que se aporten los detalles fundamentales como el tributo eludido y los períodos impositivos afectados (...) en el caso enjuiciado en estas actuaciones, como quiera que en la denuncia no se concreta período impositivo, y en el escrito del Excelentísimo Señor Fiscal del Estado señala que el denunciante ante dicha Fiscalía realiza unas acusaciones un tanto inconcretas (sic), que impiden a dicho órgano practicar actuaciones preprocesales, en los términos previstos en el artículo 785 bis de la LECrim., "dada la imprecisión" de las imputaciones, es por lo que se pusieron los hechos en conocimiento del Tribunal competente para la instrucción, dada la condición de aforado del imputado. Tal indeterminación, que se pone de manifiesto en el relato de hechos probados, al referirse exclusivamente a la comisión de un delito fiscal, sin más especificaciones ni otras determinaciones, no puede interrumpir la prescripción; en esta clase de delitos debe concretarse, al menos, el período impositivo de que se trate, y el propio tributo afectado, con alguna determinación de la comisión delictiva, si quiera sea muy general, pero de donde pueda deducirse de qué clase de infracción penal jurídico-fiscal se trata, sin que una imputación general (en el caso, generalísima) sea suficiente

*para meritada interrupción de la prescripción. Con estos elementos fácticos, de indudable valoración a favor de reo, como ocurre en el caso de autos, supone, como ya hizo la Sala sentenciadora estimar concurrente la prescripción delictiva. En suma, para interrumpir la prescripción basta con la denuncia o querrela, pero con las debidas indicaciones fácticas indiciarias sobre el comportamiento delictivo denunciado, que permitan conocer el alcance genérico de la infracción criminal que se pone de manifiesto. Por consiguiente, debemos desestimar el único motivo de ambas acusaciones.»*

De tal doctrina, se infiere el distinto momento en el que puede interrumpirse la prescripción del delito de defraudación tributaria para cada uno de sus partícipes, dependiendo del acto interruptivo, de su contenido y de su destinatario. Dicho de otra manera, hasta tanto no se ejercite la acción penal contra el asesor fiscal y se dirija el procedimiento penal contra el mismo no debe entenderse interrumpida la prescripción de un delito de defraudación en el que puede verse imputado como autor, coautor o partícipe <sup>38</sup>.

<sup>38</sup> Dependiendo de la teoría que se sustente sobre la naturaleza del delito de defraudación tributaria podría considerarse al asesor fiscal como coautor en la realización del tipo. En tal caso el coautor sigue la suerte del autor y el cómputo de la prescripción comenzará en el momento de la consumación del delito, dada la especial relación existente entre unos sujetos que realizan el hecho conjuntamente, ya sea de forma directa o inmediata, ya de manera mediata. Por este motivo, entre coautores no rige el principio de accesoriedad, sino el de imputación recíproca de las aportaciones, en cuya virtud lo que haga cualquiera de ellos repercute y es imputable a los demás (en los términos del acuerdo ejecutivo común). No obstante ello, el propio Tribunal Supremo considera que debe admitirse la interrupción de la prescripción, cuando dadas las características del hecho y los hipotéticos resultados que pudieran extraerse, sólo podrían existir unas personas perfectamente definidas que hubieran podido cometer la acción sometida a investigación. Así, por ejemplo, en la STS de 25 de enero de 1994 (Caso Ruano), se admitió la interrupción en la medida en que los responsables del hecho únicamente podían ser unas personas determinadas, en concreto los tres policías que intervinieron en el registro del domicilio de la víctima, aunque sólo tras una larga investigación pudieran identificarse nominalmente. Del mismo modo, en la STS de 16 de junio de 1999, se declara que los hechos habían ocurrido el 28 de octubre de 1988 y en la misma fecha, José Luis T. C. había comparecido en la Comisaría de Distrito de Retiro denunciando los hechos, «lesiones que se le han causado por agentes de la Policía Municipal que aparecían en el lugar, Plaza de Santa Ana...». Por ello, afirma el Tribunal Supremo, «puede entenderse, sin mayor dificultad, que el procedimiento se dirigía contra el presunto culpable, al aparecer determinado genéricamente dentro de un grupo identificable, la Policía Municipal de Madrid, y más concretamente y mejor delimitado, como uno de los policías municipales que en las coordenadas de tiempo y lugar intervinieron en los hechos, o sea en día y hora y Plaza de Santa Ana de Madrid y cargaron contra vendedores y otros». Igualmente, en la STS de 16 de diciembre de 1997, en la que se enjuiciaba un supuesto de falsedad en documento oficial cometida por funcionario, el Tribunal Supremo estima suficiente para interrumpir la prescripción la providencia ordenando al Ayuntamiento al que pertenecía dicho funcionario, para que identificase a los integrantes de la corporación municipal entre los años 1984 y 1987. Es ilustrativa también a estos efectos, la STS de 11 de diciembre de 1998, donde se afirma lo siguiente: «... Decimos esto, porque de ello inicialmente se deduce que ese párrafo segundo del artículo 114 no puede interpretarse como parece hacer la Sala de instancia, siguiendo el dictamen del Fiscal, de un modo puramente literal, sino que en su hermenéutica deben emplearse otros mecanismos diferentes como pueden ser el de naturaleza lógica, y también, el de carácter finalista. En este sentido y partiendo de la base de que no nos ofrece ninguna garantía la interpretación puramente gramatical de la norma, nos podemos preguntar, desde otra perspectiva, qué quiso decir o pretendió el legislador cuando emplea esa frase en la redacción del precepto. Esta interrogante puede tener tres respuestas distintas, cuales son: en primer lugar, la necesidad de que el procedimiento se dirija de manera muy exacta contra una o varias personas, supuesto este del auto de procesamiento o de inculpación formal; en segundo término, que baste con que desde el inicio del sumario, o en sus fases posteriores de su tramitación, se concrete o nomine a unas determinadas personas como posibles autoras del hecho, o, en último término, si es suficiente con la incoación del procedimiento en averiguación del hecho y de sus posibles responsables. De estas tres posibles soluciones debemos desechar la primera de ellas, pues desde antiguo la jurisprudencia de esta Sala así lo vino indicando mediante sentencias que no por remotas son menos válidas, y así tenemos que, entre otras, las de fecha 2 de mayo 1963 (Ar. 2241), 1 de julio de 1965 (Ar. 3465) y 6 de junio de 1967 (Ar. 2367),

## IV. LA FIJACIÓN DEL EXACTO MOMENTO EN EL QUE SE PRODUCE LA INTERRUPTIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DEL DELITO

### IV.1. La necesaria concreción fáctica respecto del concepto tributario y la cuantía defraudada.

Como hemos señalado, la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo se ha inclinado por considerar el término «procedimiento» de una forma amplia, entendiendo como tal todo lo que se encamina a la instrucción de la causa en la forma y por los trámites que la ley designa y sin que sea precisa en principio la declaración de procesamiento, es decir, la imputación. Desde tal planteamiento, podía incluso otorgarse efecto interruptivo del ilícito penal a las diligencias policiales, quedando claro que «procedimiento» no equivalía ni a auto de procesamiento ni a actos de inculpación expresa contra determinada persona, sino simplemente a cualquiera de los hechos encaminados a la instrucción (recordemos que el art. 132.2 del CP establece que «la prescripción se interrumpirá... cuando el procedimiento se dirija contra el culpable» y ello había sido objeto de cuatro posicionamientos del Tribunal Supremo en un orden prelativo de mayor a menor garantía para el implicado).

Pero si el requisito indispensable para que la interrupción de la prescripción penal pueda darse es que el proceso penal efectivamente exista, deberían descartarse como mecanismos interruptores de la prescripción todos aquellos actos no estrictamente procesales, tales como expedientes administrativos previos, investigaciones y diligencias preliminares ordenadas por el Ministerio Fiscal o incluso la presentación de la denuncia o querrela sin más, puesto que no es con la interposición de éstas con lo que se inicia el procedimiento penal, sino más bien con la actuación posterior del Juez Instructor en caso de admisión a trámite. E incluso podría sostenerse, que no debería ser éste tampoco el momento preciso de la interrupción, sino más bien aquel en que iniciado el proceso, éste se dirigiese contra el presunto culpable <sup>39</sup>.

---

nos dicen lo siguiente: «por procedimiento dirigido contra el culpable han de entenderse todos los actos encaminados a la instrucción de la causa para el descubrimiento del delito perseguido y determinación de los culpables, sin que sea necesario que se haya dictado auto de procesamiento», añadiendo una de ellas que «el plazo de prescripción hay que entenderlo desde el día en que se comete el delito hasta aquel en que se comienzan las actuaciones para su descubrimiento y persecución, pues a eso equivale la frase dirigirse el procedimiento contra el culpable». Por exclusión, nos queda un solo dilema a resolver, que no es otro que el de que si en la investigación deben aparecer nominadas determinadas personas, o bien si basta únicamente con que el procedimiento se abra en averiguación del modo y forma de ocurrir los hechos y de sus posibles responsables. Ante esa dicotomía interpretativa parecería lógico que nos inclináramos por la primera solución, pero esto, sin embargo, es una mera apariencia en cuanto hemos de entender, en los casos concretos como el que ahora nos ocupa, que ambas interpretaciones se conjugan y pueden ser idénticas en su aplicación y perfectamente válidas cuando, dadas las características del hecho y los hipotéticos resultados que se pudieran extraer, sólo puede haber o pueden existir unas personas perfectamente definidas que hubieran podido cometer la acción sometida a investigación». En esta misma línea, SSTs de 15 de octubre de 2001; 25 de mayo de 2000; 16 de junio de 1999; 3 de julio de 1998, 16 de diciembre de 1997, 11 de noviembre de 1997, 31 de octubre de 1997, 30 de septiembre de 1997, 14 de abril de 1997 y 1 de marzo de 1995.

<sup>39</sup> SILVA SÁNCHEZ, J.M. «¿Cuándo se interrumpe la prescripción del delito? A propósito del Fundamento de Derecho 1.º de la Sentencia de la Audiencia Provincial Barcelona (Secc. 3.ª) de 22 de enero de 1999», *La Ley*, núm. 4934, pág. 2, y Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 15 de septiembre de 1997. Sobre esta cuestión, ya polémica desde antiguo, *vid.* AGUILERA DE PAZ, *Tratado de las cuestiones prejudiciales y previas*, ed. Reus, Madrid, 1905, págs. 400 y ss.

Efectivamente, para la Sentencia de la Sala de lo Penal de la Audiencia Provincial de Barcelona de 22 de enero de 1999, sólo se considera interrumpida la prescripción desde el momento en el que se dicta el correspondiente Auto de incoación de diligencias para la determinación del hecho y de los partícipes, sin que tenga carácter interruptivo el acuerdo por el que se acepta la competencia de la Sala y se acuerda la ratificación del denunciante <sup>40</sup>.

Por su parte, para la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de noviembre de 1999 <sup>41</sup>, considera que la interrupción de la prescripción tiene lugar cuando el procedimiento se dirige contra el culpable, resultando exigible que los actos interruptivos tengan un contenido sustancial propio de puesta en marcha del procedimiento a través del correspondiente acto judicial de verificación de la consistencia de la imputación:

<sup>40</sup> La referida Sentencia (Ponente Sr. Ingelmo Fernández) aborda esta cuestión en el Fundamento Jurídico 1.º, en el que puede leerse: «La cuestión sometida a debate es la determinación de si la presentación de la denuncia formulada por particular y junto al escrito de la Fiscalía ante el TS y el Auto dictado por éste en 30 de noviembre de 1994, interrumpe o no la prescripción, que se producía precisamente ese día. El TS, en Sentencia de 24 de julio de 1998, nos dice "que en el ámbito penal la prescripción produce la extinción de la responsabilidad criminal cuando transcurre el tiempo determinado por la Ley desde que se cometió la infracción punible sin haberse iniciado procedimiento alguno, y también cuando iniciado el procedimiento queda paralizado durante el período legalmente establecido, entendiéndose que la paralización subsiste cuando las actuaciones procesales concretas son de mero trámite, carentes de contenido sustantivo". Añade la misma sentencia que "la jurisprudencia de esta Sala, tradicionalmente, hasta los años 1991 y 1992, ha venido entendiendo que el procedimiento se dirige contra el culpable desde el momento en que se inicia, para averiguar tanto el delito como la identidad del delincuente, y esta línea jurisprudencial se mantiene hasta la actualidad como lo ponen de relieve las Sentencias de 6 de julio de 1994, 1 de marzo de 1995 y 13 de junio de 1997, entre otras. Dice esta última literalmente, citando otras muchas, que "la prescripción no necesita para interrumpirse actos de inculpación o imputación formal, pues basta que el procedimiento se incoe genéricamente en averiguación del hecho y sus posibles autores". Los artículos 299, 780, 784, 785 y 789 de la LECrim., vienen a determinar qué es lo que debemos entender como proceso o procedimiento, conforme a los artículos 269 y 270 de la LECrim. El hecho que puede dar lugar al proceso puede llegar a conocimiento del Instructor mediante denuncia o querrela, pero tanto en un caso como en otro (arts. 269 y 313 de la LECrim.) el Juez debe valorar en primera instancia si el hecho que se ha puesto en su conocimiento reviste caracteres de delito y, sólo en el caso de que la contestación sea afirmativa, dictará auto acordando la iniciación del procedimiento, sumario o diligencias previas, e incluso juicio verbal de faltas, para la averiguación del hecho y la determinación de los partícipes. Por ello, la Sala entiende que sólo el auto de incoación del sumario o diligencias previas da lugar a la iniciación del procedimiento, y que sólo ese auto puede interrumpir la prescripción, pues desde la fecha en que se dicta se inicia el procedimiento contra los presuntos implicados. *No desconoce la Sala resoluciones del Tribunal Supremo, que mantiene que la fecha de presentación de la denuncia o querrela puede computarse a efectos de interrupción de la prescripción, en los supuestos en que las mismas son admitidas, pero tal doctrina está en contradicción con la sostenida en la sentencia recogida, la cual se considera más ajustada a lo establecido en el artículo 132.2 del CP de 1995, en el que claramente se establece que la prescripción se interrumpe «desde que el procedimiento se dirija contra el culpable» y, sin duda el procedimiento no se inicia con la denuncia o querrela, que pueden ser rechazadas y no dan lugar a procedimiento alguno, entendiéndose como tal aquel que tiene como fin la averiguación del hecho y la determinación de los partícipes, sino con el auto dictado del Instructor acordando la incoación de sumario o diligencias previas, y las diligencias de prueba oportunas, y entre ellas, como fundamental, la declaración del imputado o procesado (arts. 385, 386 y 784.4 LECrim.). En el presente caso, el Instructor de la causa especial de la Sala 2.ª del Tribunal Supremo no dictó el auto de incoación de diligencias para la determinación del hecho y de los partícipes hasta el día 13 de abril de 1995, tras valorar la consistencia de la denuncia. El Auto de 30 de noviembre de 1994 se limitó a aceptar la competencia de la Sala 2.ª del Tribunal Supremo y acordar la ratificación del denunciante, pero no valoró la denuncia en los términos previstos en el artículo 269 de la LECrim., esto es lo que hizo el Instructor en su Auto de 13 de abril de 1995, y entonces ya se había producido la prescripción del delito conforme a lo establecido en el artículo 113 en relación con el artículo 349 del CP de 1973. Debe estimarse la cuestión previa planteada por la defensa. El delito contra la Hacienda Pública correspondiente al período impositivo del año de 1988, estaba prescrito al iniciarse el procedimiento, por lo que procede la absolución del acusado respecto al mismo». La cursiva es nuestra.*

<sup>41</sup> Ponente don E. Choclán Montalvo.

«La interrupción de la prescripción hace que empiece a correr de nuevo el período de prescripción, es decir, queda sin efecto el tiempo transcurrido. Aquella interrupción tiene lugar "cuando el procedimiento se dirija contra el culpable", comenzando a correr de nuevo el término de la prescripción desde que "se paralice el procedimiento o se termine sin condena" (art. 132.2 del CP). De acuerdo con la jurisprudencia, sólo producen la interrupción de la prescripción los actos procesales encaminados al descubrimiento del delito e identidad de los culpables, quedando excluidos los actos de mero trámite (Ss. de 14 de septiembre de 1990 y 26 de noviembre de 1996). Es decir, sólo tienen virtualidad interruptora las resoluciones que ofrezcan un contenido sustancial propio de una puesta en marcha del procedimiento, sin que tengan tal carácter las diligencias inocuas. Así, la Sentencia del TS de 28 de octubre de 1997 –caso F.– define el contenido sustancial como "aquellas decisiones judiciales que constituyan efectiva prosecución del procedimiento contra culpables concretos... Lo que la ley exige no es cualquier movimiento del procedimiento, sino actos procesales dirigidos contra el culpable de manera concreta e individualizada". Si bien no es necesaria para la interrupción la existencia de auténtica imputación judicial, no basta la mera interposición de denuncia o querrela, pues resulta necesario un acto judicial de verificación de la consistencia de la imputación, en suma, una resolución judicial que incoe el procedimiento, pues hasta ese momento no puede entenderse que se ha iniciado procedimiento penal alguno, sin que interrumpa la prescripción del delito la acción de la fiscalía o la policía judicial. Pero incluso admitiendo hipotéticamente la fecha de interposición de la denuncia por el Ministerio Fiscal, como hace el Auto de la Sección 3.<sup>a</sup> mencionado, esto es, la del 19 de agosto de 1994, el delito fiscal referido al ejercicio 1988, del que nos ocupamos ahora, habría prescrito al haber transcurrido el plazo de cinco años a partir del momento indicado, plazo que se establece en el artículo 131 del CP. Por tanto, debe declararse la oportuna extinción de la responsabilidad criminal (...). Aun admitiendo que la interrupción de la prescripción no requiere la identificación nominativa de los imputados, en la medida en que pueda llegarse a su individualización por determinados elementos de referencia (SSTS, Sala 2.<sup>a</sup>, 25-1-1994, 104/95 de 3-2-1995, 279/95, de 1-3-1995, 437/97, de 14-4-1995, 794/97, de 30-9-1997, 1181/97, de 3-10-1997 y 1364/97 de 11-11-1997 y sentencia de 25-1-1999, entre otras), no basta para la interrupción de la prescripción la mera imputación de un delito fiscal desligada de una concreta base fáctica. De acuerdo con una reiterada doctrina del Tribunal Constitucional (TC) y TS (SSTS de 13-1-1992 y 5-3-1992; SSTC de 2-2-1992, 31-3-1992 y 10-4-1992, 23-11-1983, entre otras muchas), recaída fundamentalmente a propósito del alcance del principio acusatorio y la correlativa vinculación del juzgador, dos son esencialmente los elementos que tienen eficacia delimitadora del objeto del proceso: a) El hecho, es decir, el conjunto de elementos fácticos en los que se apoya la realidad o clase de delito, considerando que no pueden introducirse hechos que pudieran tener trascendencia en cuanto punto de apoyo fáctico para la agravación de la responsabilidad penal; b) Como segundo elemento vinculante, la calificación jurídica de los hechos. Estos dos componentes conforman el hecho punible que constituyen el objeto del proceso penal. Si redujéramos esta delimitación al mero nomen iuris del delito –delito fiscal–, sin atender a su concreta base fáctica, aquella delimitación no sería posible.

*Incluso el tipo penal varía cuando la norma extrapenal llamada a completar la Ley penal en blanco es diversa, y en este caso la Ley del IRPF y la Ley del Impuesto sobre Sociedades (IS) establecen específicamente y de modo diverso las condiciones de pago de los respectivos tributos. En suma, a los efectos que ahora nos ocupan, puede decirse que prescribe la acción para la persecución de un concreto hecho punible en la medida en que haya transcurrido el plazo prescriptorio sin interrupción, la que tendrá lugar sólo cuando se incoe un procedimiento contra el culpable que tenga por objeto aquel concreto hecho punible y no otro, aunque entre ambos se dé identidad normativa. No basta, en consecuencia, con describir el hecho con base en el supuesto de hecho típico, en la definición del delito por el tipo legal ("eludir el pago de tributos"), pues ello no delimita aún el objeto del proceso, siendo preciso, pues, la concreción de las circunstancias fácticas de las que dependa la específica responsabilidad penal que se imputa.»*

Además, en opinión de esta misma Sentencia de la Audiencia Nacional, también resulta necesario, en orden a la pertinente interrupción prescriptiva, que el objeto de la particular pretensión punitiva se encuentre identificado, sin que resulte suficiente la mera imputación de un delito fiscal sin la suficiente base fáctica. Y dado que el procedimiento se inició contra los imputados (personas físicas) y que fue precisamente durante el desarrollo del proceso cuando se imputó deuda tributaria en concepto de IS a la persona jurídica, para ésta la prescripción se interrumpe únicamente tras el escrito de acusación correspondiente:

*«Aplicada esta doctrina al caso que nos ocupa, se pone de manifiesto que no es indiferente a efectos de prescripción que el procedimiento se inicie para investigar la defraudación por un determinado concepto impositivo (IRPF), imputable, además, a obligados tributarios, personas físicas o jurídicas, distintas de "I..., S.A." aunque éste cooperase a la defraudación, y en su evolución se modifique aquel objeto para imputar una defraudación por el IS, ahora con "I..., S.A." como obligado tributario. En el caso, el hecho inicialmente investigado y el hecho finalmente imputado son distintos, por lo que es posible delimitar claramente dos procedimientos, uno por cada objeto diferente de la pretensión punitiva. De este modo, el procedimiento contra el culpable a que se refiere el artículo 132 del CP debe ser aquel que tuvo por objeto el hecho finalmente imputado, sin que produzca efectos interruptivos el procedimiento incoado con un objeto distinto. Si el instituto de la prescripción se fundamenta en el principio de la seguridad jurídica, la incertidumbre sobre la imputación no se despeja hasta que queda clarificado el objeto del procedimiento. En nuestro caso, la primera vez que se plantea en el procedimiento la posible defraudación de las cuotas correspondientes al IS de los ejercicios 1988 y 1989 es en el informe pericial emitido por los funcionarios de la Inspección de Tributos, nombrados peritos judiciales, de 11 de noviembre de 1997 (folios 5.104 y ss., tomo 19), haciendo en ese informe la oportuna propuesta de liquidación. Con base en este informe se dictó por el Juez Instructor Auto de 17 de diciembre de 1997 por el que se acordaba continuar la causa por los trámites del procedimiento abreviado. Tampoco en este auto se contiene una mención precisa de la defraudación del IS, aun-*

*que podría entenderse formulada por vía de remisión al correspondiente informe pericial. Las declaraciones recibidas de los acusados en concepto de imputados no contienen extremo alguno relativo a este hecho, sino que el interrogatorio se planteó sobre el hecho relativo a la defraudación de inversores y la ideación de una trama por los gestores de "I..., S.A." mediante la constitución de 25 sociedades civiles que presuntamente actuaban como sociedades pantalla que impedían la transparencia frente a la Hacienda Pública. Por tanto, sólo tras la presentación del escrito de acusación queda plenamente clarificado que la base de la imputación consistía en la defraudación del IS, sin que finalmente se haya formulado acusación contra las personas y los conceptos impositivos que ocuparon la investigación inicial.»*

¿Resulta acertado dicho planteamiento de la Audiencia Nacional? ¿Es necesaria acaso dicha base fáctica cuando de lo que se trata es de descubrir un hecho delictivo en el que se habrá puesto el arte y la industria necesaria para ocultar el cuerpo del delito? La principal objeción que puede dirigirse contra este parecer de la Audiencia Nacional se centra precisamente en la unidad del hecho por el que se incoaron las propias diligencias, toda vez que la elusión de un impuesto resulta en ocasiones inseparable de otras obligaciones tributarias, pudiendo estar latente o implícito en el escrito de acusación o en la denuncia formulada por los poderes públicos, teniendo por ello virtualidad interruptiva respecto del tributo posteriormente explicitado y del propio colaborador o cooperador en la comisión del ilícito, puesto que también la cooperación en el delito fiscal contra un determinado impuesto resulta inescindible respecto del otro, y siendo además factible el hecho de que la imposibilidad de liquidar el tributo no explicitado expresamente en la denuncia, querrela o escrito de acusación se deba justamente a la imposibilidad de hacerlo por las omisiones contables y los artificios elucubrados por el contribuyente y/o su asesor en orden a la ocultación del fraude realizado<sup>42</sup>.

Sin embargo, tales planteamientos han sido expresamente rechazados por el Tribunal Supremo que, en Sentencia de 10 de octubre de 2001, ha ratificado la exigencia de imputación con base fáctica (requerida por la Audiencia Nacional en su Sentencia de 10-11-1999), pues de otra forma bas-

<sup>42</sup> La STC 87/2001, de 2 de abril, señala al respecto que «los delitos de carácter económico suelen ser complejos y quedar ocultos en un entramado de operaciones económicas aparentemente inocuas, de forma que su investigación puede requerir la práctica de un elevado número de diligencias», por lo que «sólo cuando los hechos van siendo esclarecidos, en el curso de una investigación, es posible, y exigible, que la acusación quede claramente perfilada, tanto fáctica como jurídicamente». También ésta es la opinión de la Abogacía del Estado. Vid. en tal sentido, AA.VV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 2004, pág. 61, quienes llegan a señalar al respecto «es posible una investigación de un delito contra la Hacienda Pública, con eficacia interruptiva del plazo de prescripción, cuando al inicio de la instrucción del proceso penal sólo existen indicios de infracción del mero deber de solidaridad y de los valores de igualdad y justicia implícitamente recogidos en el artículo 31 de la Constitución, sin una precisión sobre las concretas obligaciones tributarias infringidas, y ello sin perjuicio de que la estructura del tipo, como delito de resultado, exija, una vez agotada la investigación, un escrito de calificación o acusación preciso en cuanto a la determinación del ejercicio económico y del tipo del impuesto cuya defraudación se atribuye. Así pues, en relación a la eficacia interruptiva de la prescripción del delito fiscal, cabe que, en el ejercicio de la acción penal, la imputación pueda ser genérica respecto al deber de contribución al gasto público, inespecífica e incluso errónea respecto a la concreta obligación tributaria defraudada, sin pérdida de dicha eficacia interruptiva y sin necesidad de esperar, para que se produzca tal efecto, a que la investigación ponga de manifiesto cuál ha sido el incumplimiento tributario preciso, tanto respecto al tributo defraudado, ejercicio de imputación y determinación precisa de la cuota defraudada».

taría con que la Agencia Estatal de Administración Tributaria o un particular diera noticia de cualquier actividad elusiva para, a su vez, realizar imputaciones indirectas sobre hechos imposables diferentes e interrumpir la prescripción de los mismos <sup>43</sup>.

El Alto Tribunal apunta, además, la necesidad de establecer los requisitos que permitan afirmar que el procedimiento se dirige contra el culpable. Éstos se deducirían del principio acusatorio y, consiguientemente, del derecho de defensa, pero si la LECrim. ha fijado estas exigencias en los artículos 118, 269 y 313, parece claro que el derecho a la defensa aludido por el primero de los artículos citados sólo puede ser realmente efectivo si el imputado por denuncia o querrela puede conocer con cierta precisión qué hecho punible se le imputa; razón por la cual los artículos 269 y 313 de ese mismo cuerpo legal exigen una comprobación por parte del Juez del carácter delictivo de los hechos. Una comprobación, además, que sólo es posible si se conoce con precisión cuáles son los hechos que se atribuyen al presunto imputado por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través de la oportuna liquidación provisional que a modo de *notitia criminis* dé cuenta efectiva del impuesto correspondiente y de la cuantía defraudada, y todo ello sin perjuicio de que luego, tras el juicio oral, sea el Tribunal el que fije definitivamente aquélla <sup>44</sup>.

<sup>43</sup> En este sentido también, las SSTs de 3 de octubre de 1997, 11 de noviembre de 1997 y 25 de enero de 1999. Con dicha jurisprudencia, el Tribunal Supremo adopta una postura intermedia entre tres posibles soluciones que pasamos a enumerar. En primer lugar tendríamos aquella teoría que abogaría por que el procedimiento se dirigiese de manera completamente exacta contra una o varias personas perfectamente identificadas. En segundo término, que bastase con que desde el inicio del sumario, o incluso en fases posteriores de su tramitación, se fuesen determinando las personas posibles autoras del hecho. Por fin, que se considerase suficiente con la iniciación de un procedimiento tendencialmente dirigido a la averiguación del hecho y de sus posibles responsables. De estas tres posibles teorías, el Tribunal Supremo desecha la primera, considerando que «el plazo de prescripción hay que entenderlo desde el día en que se comete el delito hasta aquel en que se comienzan las actuaciones para su descubrimiento y persecución, pues a eso equivale la frase "dirigirse el procedimiento contra el culpable"» (SSTs de 2-5-1963, 1-7-1965 y 6-6-1967. La tercera de las posibilidades apuntadas ha sido apoyada por el Tribunal Supremo en varias Sentencias como la de 6-7-1994, 1-3-1995, 13-6-1997 y 29-9-1999. En concreto, la STS de 13 de junio de 1997 llega a decir que «la prescripción no necesita para interrumpirse actos de inculpación o imputación formal, pues basta que el procedimiento se incoe genéricamente en averiguación del hecho y sus posibles autores». Por lo tanto, en todas estas Sentencias del Alto Tribunal, se concedería efecto interruptivo de la prescripción a una simple denuncia o querrela sin nominación de los presuntos autores. Sin embargo, la jurisprudencia dominante es la que apoya la segunda de las teorías y que considera que no es necesario identificar al inculpado con nombre y apellidos, bastando simplemente con que pudiera llegarse a su individualización por hechos referenciales, pero sin que tuviese eficacia interruptiva de la prescripción una simple imputación genérica a posibles responsables del hecho que pudieran descubrirse al calor de las actuaciones inquisitivas impulsadas por la instrucción del procedimiento.

<sup>44</sup> «Sin una liquidación, al menos provisional, sería jurídicamente imposible que el Juez que recibe la denuncia de la evasión tributaria pueda llegar a pronunciarse sobre los extremos que establecen los artículos 269 y 313 de la LECrim. así como informar al imputado en la forma prevista en el artículo 118 de la misma ley. La liquidación provisional del Impuesto, por lo tanto, es un presupuesto de procedibilidad, en el sentido técnico que le da la doctrina, es decir: como "circunstancias de las que depende la admisión del proceso en su totalidad o ciertas partes del mismo". A partir de estos presupuestos es claro que el Informe de la Agencia Tributaria de 28 de julio de 1994 no cumple con estas exigencias desde el punto de vista de la Ley del IS, dado que en dicho informe no se ha llegado a practicar ninguna liquidación del referido Impuesto. Más aún, en dicho Informe no consta, ni siquiera en forma provisional, una determinación de la deuda fiscal por el IS cuyo pago haya sido omitido por las personas que fueron acusadas por el Fiscal al folio 5.918 de las actuaciones de esta causa. Por lo pronto, en la página 4 del Informe (no citada por el Fiscal) se dice, con carácter general e introductorio, que "esta Unidad procedió, en consecuencia a completar las actuaciones inspectoras con una doble finalidad: de un lado descubrir a los inversores reales titulares de las elevadas cantidades invertidas a través de las sociedades o comunidades que son los que en su caso habrán incurrido en el tipo penal del artículo 349 (...), y de otro lado, averiguar la identidad de las personas o Entidades que han puesto al servicio de estos inversores un sistema de colocación de capitales con opacidad frente a la Hacienda Pública". De esta premisa general se deriva el sentido total del Informe y de cada uno de sus apartados. Allí resulta claro que el IS no estuvo contemplado en la finalidad de la inspección, por lo que difícilmente sus conclusiones podrían haber

El Tribunal Supremo, insistiendo en la necesidad de concreción, tampoco considera que la indeterminación del impuesto ni de la cuantía presuntamente eludida pueda justificarse por parte de la Administración Tributaria en la ocultación cuidadosamente planificada por los imputados, porque en todo caso y de ser cierto tal extremo, se exigiría un mayor celo por parte de la Inspección, facultada incluso para recurrir al método de estimación indirecta con el fin de adelantar una liquidación provisional objeto luego de discusión en el juicio oral <sup>45</sup>.

*incluido una estimación provisional de la deuda fiscal imputable a los acusados en las conclusiones provisionales. No obstante es preciso el análisis de cada uno de los pasajes del Informe de la Agencia Tributaria de 28 de julio de 1994 citados por el Ministerio Fiscal para comprobar si, de todos modos, aparecen en él elementos que reúnan los requisitos de una liquidación provisional del IS (...). Como se ha dicho más arriba, para considerar que el procedimiento se dirige contra el culpable no es suficiente con que en el escrito de denuncia se sugiera que un ciudadano podría haber eludido el pago de un tributo cualquiera. Es necesario que exista una cierta precisión del deber fiscal infringido (...). d) Por estas mismas razones tampoco se puede considerar una determinación del hecho, adecuada a las exigencias jurídicas que hemos expuesto, la contenida en el pasaje de la página 176 del Informe, puesto que se refiere a la posibilidad de un delito distinto del delito del artículo 349 del CP de 1973 (art. 305 del CP), es decir, al delito contable del artículo 350 del CP de 1973 (art. 310 del CP). La omisión de contabilización de ingresos que hasta ese momento sólo se suponían hipotéticamente, no puede ser considerada equivalente a la liquidación al menos provisional de un tributo eludido. En todo caso, no puede configurarse una unidad de hecho con la omisión propia de la elusión del IS. En efecto, la doctrina admite en general que en los delitos de omisión se debe apreciar una pluralidad de omisiones "cuando los distintos deberes de acción se podían cumplir sucesivamente", es decir, independientemente uno del otro. Esto es precisamente lo que ocurre en este caso. No ofrece la menor duda que el cumplimiento del deber de llevar contabilidad mercantil no implica al mismo tiempo el cumplimiento del deber de satisfacer determinados tributos. La correcta contabilización de ciertos hechos imposables no significa ya el pago de los tributos que de ellos se derivan».*

<sup>45</sup> «Dado que la Ley General Tributaria (LGT) prevé en su artículo 50 el método de determinación de la base imponible o de los rendimientos de un sujeto tributario "cuando la falta de presentación de declaraciones o las presentadas por los sujetos pasivos no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, o cuando los mismos [dichos sujetos] ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables". En estos casos, procede la determinación sobre la base de los criterios que dicho artículo 50, con las formalidades del artículo 51 de la misma Ley, prevé para la llamada estimación indirecta, que el Ministerio Fiscal no ha dejado de citar en su recurso. En el Informe de la Agencia Tributaria de 11 de noviembre de 1997, se encuentra una prueba irrefutable de la posibilidad que tuvo dicha Agencia de determinar por el método del artículo 50 de la LGT de la cuota del IS no ingresada por I... (véase Informe de la Agencia Tributaria que obra al folio 4.975). Precisamente, esta estimación indirecta sirvió al Fiscal para fundamentar su acusación por elusión del IS de los ejercicios 1988 y 1989 en sus conclusiones provisionales del folio 5.918. Si esta estimación se pudo llevar a cabo después del Auto de 14 de febrero de 1995, que ordenó la práctica de un nuevo informe, no se percibe qué razones pudieron haberla impedido antes de la fecha de este segundo informe. En el caso de autos la liquidación del IS de los ejercicios 1988 y 1989, en el que se basó la acusación del Ministerio Fiscal, ha sido practicada en el informe de 11 de noviembre de 1997, es decir, cuando había vencido ya el plazo dentro del cual el artículo 64 de la LGT faculta a la Agencia Tributaria a liquidar los tributos y cuando también había vencido el plazo de prescripción de la acción para la persecución del delito fiscal correspondiente, dado que éste había comenzado a correr el 30 de julio de 1990. A los efectos de la interrupción de la prescripción —aquí no se trata del problema de si la estimación indirecta es suficiente para la prueba de los hechos, necesaria para la condena según las exigencias del art. 24.2.º de la Constitución Española— la estimación indirecta y provisional cumple todos los requisitos de la determinación del hecho que son necesarios para que se pueda considerar que el procedimiento se dirige contra el culpable en el sentido del artículo 132.2 del CP. Por lo tanto, no es posible compartir el punto de vista del Fiscal, que atribuye la indeterminación de la supuesta defraudación a la falta de cumplimiento por los acusados de la obligación de llevar contabilidad. Ello no implica negar la relevancia penal de la omisión de la contabilidad o de la irregularidad de la misma. El legislador ha establecido un tipo autónomo en el artículo 310 del CP (art. 350 del CP de 1973) precisamente para cerrar el ámbito de ilicitudes fiscales punibles cuando el autor impide conocer, con ausencia o tergiversación de la contabilidad, la determinación de la infracción. Este delito ha sido señalado también independientemente en el Informe de la Agencia Tributaria de 28 de julio de 1994 respecto de los llamados inversores reales (véanse págs. 163 y ss. del Informe) y en particular respecto de I..., pero, no obstante, no ha sido objeto de la acusación del Ministerio Público que obra al folio 5.918. De todas maneras, el delito llamado contable depende también de una condición objetiva de punibilidad, cuya determinación requiere una estimación de las cantidades del Impuesto eludidas».

La conclusión es que para el Tribunal Supremo resulta necesaria la perfecta identificación del concepto por el que se imputa el hecho delictivo, sin que pueda alegarse su carácter implícito o la imposibilidad de su concreción, pues en otro caso no existiría posibilidad de interrumpir la prescripción <sup>46</sup>.

Sin embargo con esto no hemos contestado del todo a la interrogante que páginas atrás hicimos acerca de si basta o no la presentación de la denuncia o querrela para entender interrumpida la prescripción del posible delito de defraudación tributaria cometido por el asesor o del que fue partícipe <sup>47</sup>. Lo que hasta aquí sabemos son dos cosas. En primer lugar, el distinto momento en el que puede interrumpirse la prescripción del delito de defraudación tributaria para cada uno de sus intervinientes, dependiendo del acto interruptivo, de su contenido y de su destinatario, lo que equivale a decir que hasta tanto no se ejercite la acción penal contra el asesor fiscal no debe entenderse interrumpida la prescripción de un delito de defraudación en el que puede verse imputado como autor, coautor o partícipe <sup>48</sup>. Dicho de otra forma, la interrupción de la prescripción del delito para el contribuyente no implica automáticamente la misma interrupción para su asesor fiscal. En segundo término, la necesidad de concreción fáctica respecto del concepto y cuantía defraudada.

<sup>46</sup> La STS de 30 de octubre de 2001, también abunda al respecto señalando lo que sigue: «Tal indeterminación, que se pone de manifiesto en el relato de hechos probados, al referirse exclusivamente a la comisión de un delito fiscal, sin más especificaciones ni otras determinaciones, no puede interrumpir la prescripción; en esta clase de delitos debe concretarse, al menos, el período impositivo de que se trate, y el propio tributo afectado, con alguna determinación de la comisión delictiva, si quiera sea muy general, pero de donde pueda deducirse de qué clase de infracción penal jurídico-fiscal se trata, sin que una imputación general (en el caso, generalísima) sea suficiente para la meritada interrupción de la prescripción. Con estos elementos fácticos, de indudable valoración a favor de reo, como ocurre en el caso de autos, supone, como ya hizo la Sala sentenciadora, estimar concurrente la prescripción delictiva. En suma, para interrumpir la prescripción basta con la denuncia o querrela, pero con las debidas indicaciones fácticas indiciarias sobre el comportamiento delictivo denunciado, que permitan conocer el alcance genérico de la infracción criminal que se pone de manifiesto». De esta manera, para el Alto Tribunal el acto interruptivo de la prescripción debe explicitar el período impositivo y el tributo afectado, pues de otra forma, el hecho imputado no se consideraría suficientemente perfilado. Ahora bien, recientemente, la STS de 30 de abril de 2003 no ha visto inconveniente para que, durante la instrucción de la causa o incluso después, con la apertura del juicio oral, puedan introducirse cambios de calificación, siempre que ello no suponga una acusación nueva que pudiera producir indefensión. Tales cambios podrían afectar incluso a los propios ejercicios impositivos, toda vez que esas modificaciones no vulnerarían el principio acusatorio, por entender el Tribunal que «el delito que se imputaba a los acusados al inicio del procedimiento no estaba definido por la determinación formal del ejercicio económico a que correspondían las cuotas defraudadas por los mismos, sino por los hechos que clara y detalladamente se les imputaban».

<sup>47</sup> De forma negativa contesta a la pregunta REY GONZÁLEZ, C. *La prescripción de la infracción penal (en el Código de 1995)*, op. cit. págs. 152 y ss., así como MEDINA CEPERO, J.R. *El tratamiento procesal penal de la prescripción de delito*, Dykinson, Madrid, 2001, pág. 69 y SERRANO GÓMEZ, A. *La prescripción del delito (tres cuestiones)*, Dykinson, Madrid, 2003, págs. 31 y ss. En general, la mayoría de la doctrina penal y procesal se muestra proclive a considerar como insuficiente la presentación de denuncia o querrela para entender interrumpida la prescripción del delito, pues el procedimiento sólo puede dirigirlo el Juez instructor, tras la admisión a trámite y la incoación del correspondiente procedimiento, también contra persona concreta o que pueda identificarse.

<sup>48</sup> Recordamos que el objeto de la prescripción es el hecho delictivo y lo que prescribe, en puridad, es la posibilidad de ejercitar el *ius puniendi* para su represión, motivada por la ilegitimidad sobrevenida del mismo ante la desaparición de la necesidad de la pena por el transcurso del tiempo.

## IV.2. ¿Basta la denuncia o la querella para interrumpir la prescripción del delito?

Para contestar con precisión a la interrogante acerca de si es bastante o no la mera presentación de denuncia o querella, lo que también sabemos es que la jurisprudencia está dividida<sup>49</sup>. La doctrina, por el contrario, se muestra unánime en el rechazo a la simple interposición de denuncia o querella como desencadenante de la interrupción prescriptiva<sup>50</sup>. El sentir doctrinal mayoritario exige la existencia de un proceso penal abierto con sumario y diligencias previas de actuaciones, puesto

<sup>49</sup> Ya sabemos que la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo se inclina por considerar bastante para lograr el efecto interruptivo de la prescripción la mera interposición de la denuncia o querella. Sin embargo es posible encontrar sentencias recientes del propio Tribunal en sentido contrario. Tal es el caso de la STS de 17 de noviembre de 2000, que en su Fundamento Jurídico Segundo afirma: «... sólo el auto de incoación del sumario o diligencias previas da lugar a la iniciación del procedimiento, y que sólo ese auto puede interrumpir la prescripción...». Desde esta afirmación, computando la Sala sentenciadora como plazo inicial del cómputo prescriptivo el 30 de noviembre de 1989, a la vista de que las diligencias previas se incoaron en la Sala Segunda del Tribunal Supremo el 13 de abril de 1995, concluye con la afirmación de hallarse prescrito el delito denunciado relativo al año 1998 que tiene previsto un plazo de prescripción de cinco años tanto en el anterior como el vigente Código Penal. El razonamiento del Tribunal sentenciador es tan claro como incompleto. Claridad en cuanto a la doctrina de la prescripción que acepta y al cómputo del tiempo transcurrido; incompleto por guardar un total silencio sobre el presupuesto fáctico ineludible que se concreta en haber dado respuesta a la pregunta de si el condenado Luis cometió efectivamente delito fiscal en relación al año 1988».

<sup>50</sup> SILVA SÁNCHEZ, J.M. «¿Cuándo se interrumpe la prescripción del delito? A propósito del Fundamento de Derecho 1.º de la sentencia de la Audiencia Provincial Barcelona (Secc. 3.ª) de 22 de enero de 1999», *La Ley*, núm. 4.934, pág. 187. De esta opinión son también MONTERO AROCA, J.; GÓMEZ COLOMER, J.L.; MONTÓN REDONDO, A. y BARONA VILAR, S. *Derecho Jurisdiccional III, Proceso Penal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, para quienes la vinculación del proceso penal con el derecho de acción exige la admisión a trámite de la querella o denuncia para poder hablar con propiedad de un proceso con objeto: «El objeto del proceso penal se caracteriza por su relación con el derecho de acción, en tanto en cuanto iniciado el proceso por la parte, bien obligatoriamente (Ministerio Fiscal), bien voluntariamente (por cualquiera de los acusadores no públicos: particular, popular o privado), a través de la correspondiente querella, se proporciona al órgano judicial el hecho que debe ser investigado por revestir los caracteres de criminal (delito o falta), pues el artículo 277.4.º de la LECrim. obliga a la parte a expresar una relación circunstanciada del hecho ejecutado, conclusión a la que se llega igualmente si el proceso se ha iniciado de oficio o mediante denuncia, pues ante la comunicación del hecho criminal (arts. 259, 262, 1 y 264 de la LECrim., para la denuncia; arts. 308, 318, 638, III, de la LECrim. y 195 de la LOPJ, para la iniciación de oficio), la querella del Fiscal es insoslayable (...). Admitida a trámite la querella o la denuncia... el proceso incoado tiene ya su objeto, aunque luego resulte por resolución definitiva su negación, y ello ha sido consecuencia del ejercicio del derecho de acción». Otros procesalistas también sostienen que uno de los efectos de la admisión a trámite de la querella es la interrupción de la prescripción del delito. A tal efecto GIMENO SENDRA, V.; MORENO CATENA, V. y CORTÉS DOMÍNGUEZ V. *Derecho Procesal Penal*, Madrid, 1999, pág. 310, escriben: «Si... la querella fuere admitida a trámite, ocasionará todos los efectos que le son propios, incoación del correspondiente procedimiento penal, litispendencia, interrupción de la prescripción de los delitos (art. 114.2 del CP)». En el mismo sentido, BOLDOVA PASAMAR, M.A. en GRACIA MARTÍN, L.; BOLDOVA PASAMAR, M.A. y ALASTUEY DOBÓN, M.C. *Las consecuencias jurídicas del delito*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, pág. 91; CHOCLÁN MONTALVO, J.A. «Consumación y prescripción del delito fiscal» en *Actualidad Penal*, núm. 10, 2000, págs. 235 y ss.; MORALES PRATS, F. en AA.VV. *Comentarios al Código Penal*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 1.404. Para GONZÁLEZ TAPIA, M.I. *La prescripción en el Derecho Penal*, Madrid, 2003, pág. 198, «la exigencia de que la prescripción sólo pueda ser interrumpida a partir de la puesta en marcha de un proceso implica negar igualmente virtualidad interruptiva a la mera interposición de una querella, una denuncia o al atestado policial, a todos los efectos asimilado a la denuncia». De esta misma opinión es REY GONZÁLEZ, C. *La prescripción de la infracción penal*, op. cit. pág. 163 cuando señala: «interpuesta denuncia, será el Juez instructor quien, tras valorar adecuadamente todas las circunstancias del caso, decidirá si debe dirigir el procedimiento contra el presunto culpable. En la querella sucede lo mismo, pues aunque se cite nominalmente a una o varias personas como responsables del hecho objeto de querella (y, por supuesto, si la identificación sólo se hace por medios indirectos), será el Juez quien, tras valorar si admite la querella a trámite, dirigirá el procedimiento contra aquel o aquellos querellados respecto de los que considere haya motivo para ello».

que la interrupción de la prescripción en el ámbito penal no puede operar del mismo modo que en el civil, donde basta el mero ejercicio de la acción para entender interrumpida la prescripción, sobre todo si no olvidamos que el contenido del procedimiento preliminar o instrucción del proceso penal es muy variado y ha de concretarse en:

- a) Actos que implican el ejercicio de la acción penal (querrela) y de iniciación del proceso (denuncia).
- b) Actos de investigación y, en su caso de prueba anticipada.
- c) Actos de imputación (auto de procesamiento).
- d) Actos cautelares (prisión y libertad provisionales).

El criterio mantenido, sin embargo, por la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, de 26 de julio de 1999, es que la denuncia y la querrela forman parte ya del procedimiento, de manera que si en las mismas aparecen datos suficientes para la identificación de los culpables se entiende interrumpida la prescripción, sin necesidad siquiera de resolución de admisión a trámite <sup>51</sup>.

También en esta misma línea, la Sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 14 de Madrid, de 6 de abril de 2000 –que condena al asesor fiscal como cooperador necesario–, afirma que la prescripción penal se interrumpe por la presentación de la denuncia o querrela, admitiendo incluso que existen supuestos en que la interrupción puede ser anterior <sup>52</sup>:

<sup>51</sup> Sin llegar a tanto, lo cierto es que la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, de 19 de noviembre de 2001 (Ponente D. José María Planchat Teruel), afirma que para considerar interrumpida la prescripción es suficiente con que la querrela, denuncia o investigación se dirija contra personas que, aun cuando no estén identificadas nominalmente, aparezcan perfectamente definidas.

<sup>52</sup> «¿Cuándo se considera interrumpida la prescripción? Dice el artículo 114 del antiguo Código Penal y 132 del nuevo texto punitivo, cuando el "procedimiento se dirija contra el culpable". A este respecto es absolutamente esclarecedora la Sentencia de nuestro TS de 4 de junio de 1997 parte de cuyo contenido reproducimos: "La prescripción del delito se interrumpe por la sumisión a procedimiento penal de los hechos integrantes del mismo, y por tanto por la presentación de la querrela o denuncia en que se dé cuenta de los hechos y se interese la persecución de ellos como integrantes de delito. Así resulta de la interpretación jurisprudencial (Ss. 2-5-1963, 1-7-1967 y 6-6-1967, 5-1-1988, 7-6-1988 y 26-8-1988, 7-10-1991 y 45/1994 de 25-1-1994) del párrafo 2 artículo 114 del Código Penal de 1973 (reproducido literalmente en el apdo. 2 art. 132 del CP). No es exigible por tanto para la interrupción de la prescripción una resolución por la que se acuerda mediante procesamiento o inculpación la imputación a una persona del hecho delictivo que se investiga". En idéntico sentido se pronuncian otras Sentencias de nuestro Alto Tribunal como las de 14 de septiembre de 1990; 10 de julio de 1993; 26 de noviembre de 1996; 28 de octubre de 1997 (caso F...); 11 de junio de 1998 y 30 de septiembre de 1997. Esta última incluso admite interrupción del plazo de prescripción por presentación de querrela sin necesidad de haber identificado al querrellado. Lo que destaca nuestro TS en todas estas resoluciones es que los actos que se dirijan contra el "culpable", no han de ser actos de mero trámite, interlocutorios o sin contenido sustancial, y que tampoco es preciso que se dicte una resolución inculpatoria contra el acusado. Basta la mera interposición de la querrela o denuncia dirigida contra el culpable o en la que al menos se pongan de manifiesto los hechos. Desde luego, no puede considerarse un acto de mero trámite, interlocutorio o sin contenido sustancial, la presentación de una denuncia por el Ministerio Fiscal. Tal presentación de la denuncia, ante el Juzgado Decano de Madrid, implica poner en conocimiento de la autoridad unos hechos, es más, el hecho de que la Agencia Tributaria ponga en conocimiento del Fiscal hechos delictivos, a nuestro juicio, ya interrumpiría la prescripción y ello porque el Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal

Doctrina que ha sido ratificada por la STS de 6 de noviembre de 2000, en la que se señalan, para los supuestos de autoliquidación, los momentos en los que se inicia la prescripción del delito y en los que se interrumpe. Concretamente, en el caso que examina el Tribunal Supremo en dicha Sentencia, el contribuyente había presentado su declaración del IRPF correspondiente al ejercicio de 1990, el 18 de junio de 1991 y la querrela del Ministerio Fiscal databa del 20 de junio de 1996, siendo el Auto de incoación de las diligencias previas de 25 de junio de ese mismo año. El recurrente defendía que tratándose de autoliquidaciones, el momento inicial del cómputo debía efectuarse desde

*atribuye a dicho Ministerio Público el carácter de autoridad, también lo hacen el Código Penal (art. 24) y la LECrim. (art. 264 y ss.) y no sólo eso. El Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal le permite la investigación previa o preliminar de los hechos denunciados e incluso la adopción de medidas cautelares (detención) con carácter previo incluso a poner en conocimiento de la autoridad judicial unos hechos. ¿Es que tales medidas cautelares no significan dirigir un procedimiento penal contra el culpable? En suma, no vamos a entrar en la discusión de si la acción penal comienza con la mera denuncia ante la Fiscalía, pues lo cierto es que nuestra jurisprudencia ha resuelto que en todo caso la mera interposición de la denuncia o querrela interrumpe el plazo prescriptivo sin perjuicio de la resolución que posteriormente adopte el Juzgado. En el mismo sentido, y con una claridad meridiana en casos idénticos, se pronuncia a favor de la tesis que sostenemos STS de fecha 16 de julio de 1999, ponente Excelentísimo Señor M... C... y STS de fecha 26 de julio de 1999, ponente Excelentísimo Señor D... G..., a las que nos remitimos». También es de esta opinión la Sentencia de la Audiencia Provincial de Sevilla de 18 de junio de 2001 (ponente don A. Márquez Romero), que en su FJ 3.º, señala: «Considera el recurrente que la interrupción de la prescripción se produce cuando se decide la citación de los acusados para que declaren en concepto de imputados, pues éste es el momento en el que debe entenderse que "el procedimiento se dirige contra el culpable", y, por tanto, ya se había cumplido el plazo de cinco años respecto a la declaración del impuesto correspondiente el período 1992. La citada frase que recoge nuevamente el artículo 132 párrafo segundo del Código Penal actual, ha sido objeto de controversia por la doctrina, existiendo unanimidad en la exclusión de una interpretación literal, puesto que habla de "culpable" que, por propia definición, no puede ser otra persona que la que ha sido condenada por sentencia firme, y, por tanto, la valoración sobre esta causa de interrupción exigiría prejuzgar sobre la autoría, lo que es contrario al derecho a la presunción de inocencia reconocido en el artículo 24.2 de la Constitución Española. La interpretación aportada por el apelante, y que supone hacer coincidir este requisito de "dirigir el procedimiento contra el culpable" con la imputación formal del mismo o procesamiento del mismo, no ha sido admitida por la jurisprudencia, que desde antiguo viene indicando que, "por procedimiento dirigido contra el culpable han de entenderse todos los actos encaminados a la instrucción de la causa para el descubrimiento del delito perseguido y determinación de los culpables, sin que sea necesario que se haya dictado auto de procesamiento" (SSTS de 2-5-1963, 1-7-1965, 6-6-1967, 16-12-1997 y 11-12-1998). Recientemente, se ha aceptado una interpretación intermedia, que es citada por el propio apelante en su escrito de recurso y recogida en la resolución combatida, según la que "no es exigible que se dicte auto de procesamiento o se formalice judicialmente la imputación contra una persona determinada, bastando para considerar 'dirigido el procedimiento contra el culpable', que en la querrela, denuncia o investigación aparezcan nominadas unas determinadas personas, como supuestos responsables del delito o delitos que son objeto del procedimiento, siendo equiparables a esta hipótesis los supuestos en que la denuncia, querrela o investigación se dirijan contra personas que, aun cuando no estén identificadas nominalmente, aparezcan perfectamente definidas" (SSTS de 25-1-1994, 3-2-1995 y 1-3-1995, 20-12-1996, 30-9-1997 y 16-7-1999). En atención a esta doctrina, este Tribunal, como ya hemos indicado antes, considera ajustada a derecho la decisión adoptada por el juzgador de instancia, que señala en la sentencia recurrida "en la denuncia inicial ya constan datos personales de las personas que registralmente constaban como socios de las entidades defraudadoras, así como ya se hacía referencia a la entidad P..., S.A.". Ciertamente, como dijimos en el Fundamento de Derecho anterior, en los informes remitidos con la denuncia, se menciona a P..., S.A. como posible entidad defraudadora y se cuantifican las cuotas resultantes de la investigación realizada, que, en los períodos impositivos denunciados, superan el límite penal de 15.000.000. Igualmente se nombra como administrador único de la misma al acusado S... M... H... y se citan los indicios de su actuación delictiva. Asimismo, la primera diligencia interesada por el instructor es, junto con otras, la incorporación a las actuaciones de certificación literal e íntegra de la entidad P..., S.A., donde aparece como presidente del consejo de administración S... M... y como apoderado L... C... B... En consecuencia, estimamos que el plazo de prescripción quedó interrumpido con la presentación de la denuncia y documentos que la acompañaban, así como con la incorporación a las actuaciones de la citada certificación registral, por lo que debemos desestimar las cuestiones procesales planteadas».*

la fecha de presentación de la autoliquidación, por lo que el delito estaría prescrito<sup>53</sup>. Sin embargo, la doctrina del Alto Tribunal a ese respecto es la siguiente:

- a) Momento inicial del cómputo (*dies a quo*): el delito se consume no en la fecha de presentación de la autoliquidación, sino en el momento en que concluye o expira el plazo voluntario para realizar el pago. El Tribunal justifica su razonamiento en que el delito fiscal es un delito de infracción de deber (el de contribuir mediante el pago de los tributos correspondientes al sostenimiento de los gastos públicos), por lo que su tipo exige normalmente un comportamiento omisivo (total o parcial); en consecuencia, no hay diferencias ni cabe discusión posible en cuanto al momento consumativo porque antes del vencimiento del plazo voluntario y aun cuando el contribuyente hubiese presentado la autoliquidación o ingresado, no puede hablarse de consumación porque el sujeto todavía podría desistir voluntariamente verificando el pago a través de una declaración complementaria<sup>54</sup>.

<sup>53</sup> Obviamente, en la modalidad de obtención indebida de devoluciones, el momento consumativo habría de fijarse en el instante en que el beneficiario pudiera exigir la efectividad de tal devolución, debiendo estar, por lo tanto, liquidada y reconocida. Para el caso de beneficios fiscales, cuando se presentase la declaración y se ingresase una cuantía inferior a la debida en virtud de una exención, bonificación o deducción a la que no se tuviese derecho.

<sup>54</sup> De esta opinión coincidente con la del Tribunal Supremo son SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L. y CORTÉS BECHIARELLI, E. *Delitos contra la Hacienda Pública*, dir. CALVO ORTEGA, R., Edersa, Madrid, 2002, pág. 81. En consecuencia, la elusión consumada se producirá cuando no se ingrese el importe de la deuda dentro del plazo señalado al efecto (Sentencia de la Audiencia Provincial de Lérida de 15-7-1993), plazo que coincidirá con la conclusión del período para realizar la autoliquidación, independientemente de que la declaración-liquidación se haya presentado antes de esa fecha (STS de 26-7-1999 y Auto de la Audiencia Nacional de 10-11-1999). Opinión compartida por la STSJ de Extremadura, de 29 de enero de 1998 para la que la consumación «se produce cuando no se ingresa el importe de la deuda dentro del plazo señalado al efecto. La mera presentación de la declaración inexacta antes de la conclusión del plazo reglamentario para presentar la autoliquidación no constituiría un delito consumado, pues éste requiere que el sujeto haya perdido la posibilidad de revocación de lo actuado, por ejemplo, mediante la presentación de una declaración complementaria». Conviene advertir, no obstante, que no lo han entendido así determinados pronunciamientos jurisprudenciales. Por ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Palencia de 10 de febrero de 1997, considera que el delito de defraudación tributaria se consume el mismo día que se presenta la declaración, dentro del plazo reglamentariamente fijado, y de la misma opinión son las Sentencias de la Audiencia Provincial de Lérida de 15 de julio de 1993, de Logroño de 24 de marzo de 1988, de Madrid de 28 de febrero de 1994, de Valencia de 13 de diciembre de 1994, la Sentencia del Juzgado de lo Penal número 12 de Madrid, de 29 de junio de 1993, la Sentencia del Juzgado de lo Penal de Plasencia de 3 de octubre de 1996 y la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 9 de marzo de 1994. Por su parte, el Auto de la Audiencia Nacional de 25 de junio de 1993, afirma que el delito se consumó en el instante en que el sujeto autoliquidó de forma inexacta su deuda, de forma que no ingresó en las arcas del Erario Público. Es más, incluso la STS de 30 de abril de 1999, llega a decir que «el delito se perfecciona en el momento de la presentación de la declaración eludiendo los impuestos correspondientes a los beneficios desviados, pero su ejecución se inicia ya cuando se realiza la acción fraudulenta, de forma tal que predetermina el resultado al ocultar determinados ingresos que no aparecerán en los libros de la empresa y, en consecuencia, tampoco habrán de figurar en la declaración que se formule en su momento. Como dispone el artículo 16.2 quien da principio a la ejecución de un delito, quedará exento de responsabilidad penal cuando evite voluntariamente su consumación, bien desistiendo de la ejecución ya iniciada, bien impidiendo la producción del resultado, lo que no hizo el acusado». *Vid.* sobre ello LOZANO, B. «El artículo 61.2 de la LGT: La exención de penalidad de los ingresos tardíos sin requerimiento previo», *REDF* núm. 63, 1989, págs. 282 y ss. Obviamente, y como ha recordado la Consulta 4/1997, de 19 de febrero, de la Fiscalía General del Estado, «la tesis de que el delito todavía no se ha consumado cuando el sujeto regulariza, plantearía enormes problemas: se dejaría la consumación al albur de un hecho ajeno al sujeto activo, cual es la producción de cualquiera de los supuestos que cierran la posibilidad de una regularización, y se haría imposible la prescripción del delito fiscal al no consumarse hasta que las actuaciones se dirigieran contra el culpable». Radicalmente en contra de los planteamientos apuntados, *vid.* BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO, S. *Derecho Penal Económico*, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2001, págs. 249 y ss.

b) Momento final (*dies ad quem*): en el sentir del Tribunal Supremo, para que la interrupción de la prescripción pueda entenderse válidamente producida, basta con que en la querrela, denuncia o investigación aparezcan nominadas unas determinadas personas como supuestos responsables del delito. En consecuencia, el *dies ad quem* es aquel en que se formuló la querrela por el Ministerio Fiscal en el Juzgado de Guardia, por unos hechos claramente perfilados y dirigiendo el procedimiento contra la persona plenamente identificada y determinada (doctrina que coincide, por lo tanto, con la expresada en la citada Sentencia del mismo Tribunal Supremo de 26-7-1999)<sup>55</sup>.

<sup>55</sup> La referida STS de 6 de noviembre de 2000, señala claramente a estos efectos: «Descartada, en consecuencia, la eventual aplicación retroactiva de un plazo de prescripción más breve, procede determinar cuáles son el *dies a quo* y el *dies ad quem* para el cómputo de la prescripción. En primer lugar, debe señalarse que el delito fiscal se configura como un delito de infracción de deber, y concretamente del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos públicos. Por ello, el núcleo del tipo consiste en la "elusión de tributos", que es esencialmente un comportamiento omisivo. Tanto en los supuestos de omisión total, por no presentar declaración tributaria alguna, como en los de omisión parcial, por presentar una declaración en la que se omiten determinados ingresos –como sucede en el caso actual– lo relevante penalmente es la omisión, es decir, la elusión del pago del impuesto. En consecuencia no cabe establecer diferencia alguna en cuanto al momento consumativo en los supuestos de tributos con autoliquidación: tanto si se formula declaración como si no, el delito se consuma en el momento en que expira el plazo legal voluntario para realizar el pago. Antes no cabe hablar de consumación pues el sujeto aún podría desistir voluntariamente verificando el pago a través de una declaración complementaria. Por tanto en los supuestos de autoliquidación, como el que nos encontramos, el *dies a quo* o momento en el que se inicia la prescripción es el que concluye el período voluntario de declaración, y así lo ha estimado esta misma Sala en la Sentencia de 26 de julio de 1999 (1231/1999), consolidándose dicho criterio. Por lo que se refiere al *dies ad quem* la cuestión resulta más polémica por la escasa precisión de la ley. Las posiciones doctrinales son muy discrepantes, pues existe desde un sector doctrinal que estima que se interrumpe la prescripción desde que la Inspección de Tributos pasa el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, hasta otro que considera que la interrupción no se produce mientras no se reciba declaración al inculpado. Por razones de seguridad jurídica lo procedente es mantener en esta materia la doctrina mayoritaria de esta Sala, ya muy consolidada (Ss., entre otras, de 25-1-1994, 104/1995 de 3-2-1995, 279/1995 de 1-3-1995, 437/1997 de 14-4-1997, 794/1997 de 30-9-1997, 1181/1997 de 3-10-1997, 1364/1997 de 11-11-1995, 30-12-1997, 25-1-1999, 9, 16 y 26-7-1999, entre otras), que estima que para la interrupción de la prescripción basta con que en la querrela, denuncia o investigación aparezcan nominadas unas determinadas personas como supuestos responsables del delito de que se trate. En consecuencia el *dies ad quem* es aquel en que se formuló la querrela por el Ministerio Fiscal en el Juzgado de Guardia, por unos hechos claramente perfilados y dirigiendo el procedimiento penal contra la persona plenamente identificada y determinada, del hoy recurrente. Así lo ha estimado ya esta Sala, precisamente para el delito fiscal, en la Sentencia de 26 de julio de 1999 (núm. 1231/99), cuyo criterio procede consolidar, y que señala expresamente que: "Conviene aclarar aquí que estimamos correcta la posición que adoptó la sentencia recurrida en cuanto que consideró que la interrupción de la prescripción se produjo con la presentación, por parte del Ministerio Fiscal en el Juzgado de Guardia, de la denuncia con que este procedimiento se inició acompañada del expediente que había tramitado sobre estos hechos la Agencia Tributaria, presentación que tuvo lugar el día 16 de junio de 1995, en cuyo expediente figuraba ya como el deudor tributario al que habría que considerar responsable del delito contra la Hacienda Pública que entonces se ponía en conocimiento de la autoridad judicial. La denuncia y la querrela con que pueden iniciarse los procesos penales forman ya parte del procedimiento. Si en las mismas aparecen ya datos suficientes para identificar a los culpables de la infracción penal correspondiente, hay que decir que desde ese momento ya se dirige el procedimiento contra el culpable a los efectos de interrupción de la prescripción, sin que sea necesaria, para tal interrupción, resolución judicial alguna de admisión a trámite. Desde el momento en que figura en las actuaciones procesales el dato incriminador contra una persona determinada (o con los elementos suficientes para su determinación: véase la Sentencia de 25 de enero de 1994, de esta Sala, caso R...), aunque aún no haya existido una resolución judicial que, recogiendo ese dato, cite como imputada a una persona (o acuerde las diligencias necesarias para su plena identificación), ha de entenderse que el procedimiento ya se está dirigiendo contra el culpable. Como ocurre también cuando un imputado o testigo en su declaración implica a otra

Ahora bien, dicho lo anterior, ninguna de las Sentencias citadas nos aclara cuál haya de ser el grado de identificación personal necesario para entender correctamente interrumpida la prescripción del delito de defraudación tributaria. Quizás porque, como sugiere la STS de 20 de mayo de 1994, el artículo 132 del Código Penal debiera haber precisado los actos procesales concretos determinantes de la paralización, en la misma línea que otros Códigos Penales de nuestro entorno jurídico [arts. 72 del CP suizo, 78 c) del alemán, 160 del italiano y 120 del portugués]. Quizás también porque aunque la LECrim. establece la forma en que deban practicarse una serie de diligencias o actos de investigación en el Título V del Libro II, bajo la rúbrica «De la comprobación del delito y averiguación del delincuente», lo cierto y verdad es que existen otros medios de investigación no recogidos expresamente en la citada ley que pueden permitir el esclarecimiento de hechos presuntamente delictivos <sup>56</sup>, puesto que, como ha señalado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en Sentencia de 7 de diciembre de 1988, el Juez de Instrucción puede practicar de oficio o a instancia de parte aquellas diligencias que estime puedan ser útiles para el esclarecimiento de la verdad.

Quiere ello decir que en nuestro ordenamiento jurídico no existe un sistema tasado de actos de prueba y de medios de investigación, por lo que los Jueces y Tribunales podrán acordar la práctica de todas aquellas diligencias necesarias para la averiguación de la forma y el modo en que se han cometido unos hechos presuntamente delictivos, así como la responsabilidad en que puedan haber incurrido las personas a quienes se les imputan, aun cuando la práctica de las mismas no venga expresamente regulada en la normativa procesal <sup>57</sup>.

Lo que sabemos es que el Tribunal Supremo no requiere para ello el Auto de procesamiento o formalización judicial de la imputación, bastando con que en la querrela o denuncia aparezcan, o bien nominadas determinadas personas como presuntos responsables, o bien, en un supuesto equiparable a dicha hipótesis, que, aun cuando no estuviesen identificadas nominalmente, aparezcan perfectamente definidas de cualquier modo a través del cual pudiera llegar a conocerse su identidad (ya

---

persona, que para nada figuraba antes en las actuaciones, poniendo en conocimiento del juzgado un determinado comportamiento punible, pues desde ese momento en que el dato incriminador se introduce en el procedimiento penal, sin necesidad de ulterior resolución judicial, ya queda interrumpida la prescripción. Véanse en este sentido las sentencias de esta Sala de 30 de diciembre de 1997, 9 de julio de 1999, 16 de julio de 1999 y 4 de junio de 1997. Dice esta última en su Fundamento de Derecho 1.º: 'La prescripción del delito se interrumpe por la sumisión a procedimiento penal de los hechos integrantes del mismo y por tanto por la presentación de la querrela o denuncia en que se dé cuenta de los hechos', añadiendo después que "no es exigible, por tanto, para la interrupción de la prescripción, una resolución por la que se acuerde mediante procesamiento o inculpación, la imputación a una persona del hecho delictivo que se investiga". En consecuencia procede ratificar el criterio del Tribunal sentenciador en cuanto a la determinación del *dies a quo* y el *dies ad quem* para el cómputo de la prescripción, que conllevan la conclusión de que el delito fiscal enjuiciado no se encontraba prescrito cuando se dirigió el procedimiento contra el acusado hoy recurrente».

<sup>56</sup> Vid. en tal sentido el artículo 230 de la LOPJ.

<sup>57</sup> En tal sentido ALONSO PÉREZ, F. *Medios de investigación en el Proceso Penal*, Dykinson, Madrid, 2003, pág. 52.

hemos visto que la única excepción a ello la refiere el Tribunal Supremo a aquellos casos de criminalidad organizada)<sup>58</sup>. No basta, pues, cualquier actuación encaminada a la identificación, sino que el Tribunal Supremo introduce un criterio de identificabilidad objetiva<sup>59</sup>.

<sup>58</sup> Como señala FENECH, M. *El proceso penal*, 2.ª ed. Agesa, Madrid, 1978, pág. 74, el imputado es aquella parte necesaria, de carácter privado frente a la que se pide la actuación de la pretensión punitiva. El imputado, añade, es una parte procesal, si bien debiera ser al propio tiempo parte material, en el sentido de ser la misma persona que actuó como sujeto agente del hecho delictivo que sirve de fundamento a la pretensión punitiva, pero siendo esto imposible de determinar con anterioridad al proceso, basta para que se pueda considerar a una persona como parte, a estos efectos, que se sospeche que es el autor hipotético de un delito también hipotético. Aunque en alguno de sus pronunciamientos el Tribunal Constitucional ha entendido por imputado aquel a quien se atribuye más o menos fundadamente un acto punible, en opinión de SANZ MARQUÉS, L. y ALMENA VICH, C. «Reflexiones sobre la prueba en el proceso penal», *AP* núm. 33, 1996, pág. 641, el término imputado reviste un inequívoco carácter procesal, pareciendo más adecuado considerar imputado a aquél, frente al cual pende una denuncia o querrela o simplemente ha existido una *notitia criminis*, y que el Juez ha valorado estimando, en principio, verosímiles dichos hechos, adverbando esta interpretación la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional, cuando estima que la sospecha fundada del Instructor acerca de la participación de la persona en los hechos punibles es el elemento fundamental para otorgarle la consideración de imputado (STC 37/1989) y cuando dice que la admisión de una querrela o una denuncia han de producir la asunción del carácter de imputado por el querrellado o denunciado (STC 135/1989), sin que tampoco podamos ignorar que el artículo 118 de la LEC cuando dice que «la admisión de denuncia o querrela y cualquier actuación procesal de la que resulte la imputación de un delito contra persona o personas determinadas será puesta inmediatamente en conocimiento de los presuntos inculcados», de donde parece desprenderse que es la admisión de la denuncia o querrela, es decir, la valoración que hace el Instructor admitiéndolas, lo que conferirá el carácter de imputado. En contra MORENO CATENA, V. *et al. Derecho Procesal Penal*, 2.ª ed. Colex, Madrid, 1997, pág. 181, para quienes la condición de imputado en un proceso se adquiere desde el momento en que la autoridad judicial comunica a una persona que se están siguiendo actuaciones por la comisión de determinados hechos delictivos y se le atribuye una participación en los mismos. Conviene advertir a estos efectos que el contenido esencial del derecho a ser informado de la acusación formulada presenta los siguientes aspectos: a) La formulación de la acusación debe ser explícita y efectiva (SSTC 163/1986, 168/1990, 47/1991, 100/1992, 19/2000, 118/2001); b) Se consignará en diversos escritos según el proceso de que se trate: conclusiones definitivas en el proceso ordinario por delitos graves (arts. 649, 650.1 y 732 de la LECrim.) (SSTC 44/1985 y 135/1989); el escrito de acusación en el procedimiento abreviado (art. 784.1 y 5 de la LECrim.) (SSTC 186/1990 y 54/1991); o en el propio acto del juicio oral en el juicio de faltas, siempre y cuando pueda defenderse en el citado juicio (SSTC 34/1985, 54/1987, 72/1991, 182/1991, 11/1992 y 56/1994); c) La Constitución no impone un mismo grado de exigencia a la acusación en sentido estricto (la contenida en el escrito de conclusiones o calificaciones definitivas) que a la que da lugar al inicio de una investigación o a sus diversas medidas de aseguramiento (STC 20/1987 y 41/1998); d) Se prohíbe la llamada «inculpación tardía» (SSTC 100/1996, 41/1998, 87/2001, 118/2001); e) La inculpación ha de reiterarse en cada una de las instancias (SSTC 53/1987, 168/1990, 100/1992). La doctrina procesal señala que la situación de imputado es condición imprescindible para poder formular acusación, puesto que según doctrina constitucional consolidada, no cabe formular acusación contra quien previamente no haya adquirido la condición de imputado (STC 186/1990, entre otras). Dicha situación de imputado determina el momento inicial para ejercitar el derecho de defensa y surge, bien desde el primer acto de iniciación del proceso que se determine al imputado (arts. 118.1 y 2 y 775 de la LECrim.), bien desde la detención o adopción de cualquier otra medida cautelar, bien desde el procesamiento o la primera comparecencia ante el Juez (arts. 775 de la LECrim.). No vulnera tal derecho, sin embargo, la falta de traslado de la admisión de la querrela al querrellado, siempre que no se efectúen diligencias que limiten su derecho de defensa y la primera declaración judicial se haga en calidad de imputado, no de testigo, y asistido de letrado (STC 100/1996).

<sup>59</sup> Como apunta SILVA SÁNCHEZ, J.M. «¿Cuándo se interrumpe la prescripción del delito...», *op. cit.* págs. 1.826 y ss. la expresión «dirigir el procedimiento contra el culpable» implica la concurrencia de dos elementos. En primer término, la existencia de un procedimiento penal, lo que no se produciría en sentido estricto hasta el Auto de incoación de sumario o diligencias previas, y que dicho procedimiento se siga contra personas determinadas o inmediatamente determinadas. En este mismo sentido, CHOCLÁN MONTALVO, J.A. «Prescripción de la acción penal y criminalidad organizada ¿Un modelo de excepción?», *Actualidad Aranzadi*, núm. 488, de 31 de mayo de 2001, pág. 4; PEDREIRA GONZÁLEZ, F.M. «Comentario a los artículos 130.5 y 6 y 131 a 134 del CP», en *Comentarios al Código Penal* (dir. M. COBO DEL ROSAL), tomo IV, Edersa, Madrid, 2000, pág. 1.129 y ss.; MANZANARES SAMANIEGO, J.L. «Comentario a los artículos 131 y 132 del Código Penal de 1995», en *Código Penal. Doctrina y Jurisprudencia*, tomo I, Madrid, 1997, pág. 1.622; GÓMEZ PAVÓN, P. «La prescripción del delito en el Código Penal», en *Estudios de Derecho Penal y Criminología, Libro Homenaje a José María Rodríguez Devesa*, tomo I, Madrid, 1989, pág. 386; PRIETO RODRÍGUEZ, J.I. «Hacia una reinterpretación de la prescripción penal», en *Actualidad Penal*, 1998, pág. 388.

Pero la doctrina exige algo más, porque, como ha señalado BANACLOCHE PALAO, ni las actuaciones no judiciales, ni las judiciales que no implican imputación, ni las judiciales que sí la implican pero que después resultan revocadas, sirven para interrumpir la prescripción, siendo preciso «haber sido llamado como parte dentro del proceso, y para ello es necesario que exista un acto judicial de imputación»<sup>60</sup>.

En el mismo sentido, REY GONZÁLEZ considera que el momento preciso en el que se produciría la interrupción de la prescripción del delito sería el de la formalización de la imputación del acusado, lo que sucede únicamente cuando se procede según lo dispuesto en el artículo 118 de la LECrim., es decir, cuando se pone en su conocimiento el hecho que se le imputa, y se le instruye del derecho de defensa que le asiste<sup>61</sup>. Y es que, según este mismo autor, sólo en un supuesto podría considerarse dirigido el procedimiento contra el culpable, aunque no estuviese identificado nominalmente: cuando la persona fuera detenida y el Juez dirigiese contra ella el procedimiento, aunque no pudiera saberse cuáles son su nombre y apellidos, bien porque no colabora, bien porque miente sobre su identidad. Únicamente en estos casos podría considerarse dirigido el procedimiento contra la persona «objetivamente identificada» –en la terminología a la que alude el Tribunal Supremo–, a la que habrá podido informarse de la acusación y de sus derechos, toda vez que «si lo que se pretende evi-

<sup>60</sup> BANACLOCHE PALAO, J. «Algunas reflexiones críticas en torno a la prescripción penal», *RDPProc.*, 1997-2, pág. 317. Para este autor, el término «culpable» ha de interpretarse como «persona vinculada a un proceso penal», para lo cual no es suficiente que su nombre aparezca en la investigación sumarial. Es preciso, señala, «haber sido llamado como parte del proceso, y para ello es necesario que exista un acto judicial de imputación», tal y como prevé el artículo 118 de la LECrim. Por lo tanto, concluye el autor, «el momento de la interrupción de la prescripción es el de la realización por parte del Juez de un acto que implique la imputación de un ilícito a una persona determinada. Esta solución supone que la interrupción únicamente se produce a partir de la primera comparecencia del imputado ante el Juez; un imputado que por ello debe estar perfecta e inequívocamente identificado, por lo que la prescripción sólo podrá afectar al sujeto concreto a quien se le hubiese dirigido de esta forma el procedimiento, mientras que para los demás presuntos responsables, conocidos o no, seguirá corriendo el plazo de prescripción. También parece ser ésta la opinión de GONZÁLEZ TAPIA, M. I. *La prescripción en el Derecho Penal*, op. cit. pág. 198, cuando señala: «la existencia de un proceso penal en marcha es, pues, la primera condición exigida por el artículo 132.2 para que sea posible interrumpir válidamente la prescripción de la infracción penal. Por esta razón, no interrumpen la prescripción aquellas diligencias preliminares que puede realizar la Policía Judicial (plasmadas posteriormente en el atestado) o el Ministerio Fiscal en su labor de investigación (vid. art. 785 bis 1 de la LECrim.). Y ello porque, además de no ser una actividad de carácter jurisdiccional, se trata de actuaciones que tienen lugar antes del comienzo del procedimiento penal propiamente dicho. De otra parte, la exigencia de que la prescripción sólo pueda ser interrumpida a partir de la puesta en marcha de un proceso implica negar igualmente virtualidad interruptiva a la mera interposición de una querrela, una denuncia o al atestado policial, a todos los efectos asimilado a la denuncia. Tanto la denuncia como la querrela son sólo medios a través de los cuales se pone en conocimiento del Juez Instructor la perpetración de unos hechos aparentemente delictivos, distinguiéndose ambas porque con la querrela, además, el actor ejercita la acción penal y declara su voluntad de constituirse en parte del proceso penal. Sin embargo, la decisión última acerca de la naturaleza delictiva de los hechos y de la procedencia de la incoación del proceso penal, además de la capacidad legal para decretar su apertura, corresponde únicamente al Juez Instructor (vid. art. 303 de la LECrim.), con independencia del modo en que haya llegado hasta él la *notitia criminis*. Ello significa, pues, que sólo a partir de la admisión a trámite de la denuncia o querrela, de la realización por parte del Juez de alguna actividad instructora en orden a la investigación y persecución de un determinado hecho o tras la aplicación de alguna medida cautelar frente al presunto delincuente puesto a su disposición, puede considerarse que existe ya, que se ha incoado ya, un procedimiento penal. Sólo en ese instante o a partir de ese instante puede admitirse la posibilidad de interrumpir el curso del plazo de la prescripción».

<sup>61</sup> REY GONZÁLEZ, C. *La prescripción de la infracción penal (en el Código de 1995)*, op. cit. pág. 164 y ss.

tar con la prescripción es la indefensión que supone una imputación tardía, está claro que el procedimiento se dirige contra el culpable sólo cuando éste tiene oportunidad de comparecer en el mismo, debidamente asistido de abogado»<sup>62</sup>.

Dicha solución, además, resulta respetuosa con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, toda vez que para éste:

- a) El derecho a ser informado de la acusación es el primer elemento del derecho de defensa que condiciona todos los demás, pues mal puede defenderse de algo el que no sabe de qué hechos se le acusa en concreto (STC 44/1983, de 24-5-1983, FJ 3.º).
- b) No ya el procesado, sino el mero imputado, o simplemente el «sospechoso» es también titular del derecho constitucional a la defensa y debe ser advertido de sus derechos y en particular de la posibilidad de hacerse asistir de Letrado, antes de que se le tome declaración (STC 37/89, de 15-2-1989, FJ 3.º)<sup>63</sup>.
- c) El investigado todavía no imputado tiene derecho a la defensa. Siguiendo el esquema de la STC 186/1990, de 15 de noviembre, el Alto Tribunal recuerda que el investigado aún no imputado se encontraría en indefensión si tuviera súbitamente conocimiento de que existe una acusación en su contra sin haber sido informado en ningún momento anterior de que

<sup>62</sup> REY GONZÁLEZ, C. *La prescripción ...*, *op. cit.* pág. 162. Esta posición, sin embargo, no es aceptada por otro sector doctrinal para el que la expresión contenida en el artículo 132.2 («se dirija contra el culpable»), debe entenderse como equivalente al mero inicio del procedimiento penal sin más, por lo que a partir de la puesta en marcha por parte del Juez Instructor de las actuaciones sumariales o instructoras, dirigidas al esclarecimiento del hecho, la averiguación del delincuente y el aseguramiento de su persona y de las responsabilidades pecuniarias, se estaría interrumpiendo la prescripción del delito. Ésta es la opinión de DEL TORO MARZAL, A. «Comentario a los artículos 112 y ss., ACP» en CÓRDOBA RODA, J. y RODRÍGUEZ MOURULLO, G. *Comentarios al Código Penal*, tomo II, Ariel, Barcelona, 1972, pág. 690. En análogo sentido, FERRER SAMA, A. *Comentarios al Código Penal*, tomo II, Murcia, 1947, pág. 418; MORILLAS CUEVA, L. *Acerca de la prescripción...*, *op. cit.* pág. 77. Para ZAMORA MORENO, M. A. «La prescripción del delito...», *op. cit.* pág. 158, la prescripción se interrumpe desde el propio comienzo del procedimiento y sin que importe que en dicho instante aún no sea conocido el presunto culpable, pues, en su opinión y de conformidad con el artículo 299 de la LECrim. el cometido del proceso es, precisamente, la determinación del responsable del hecho, precisando, pues, que «el culpable del artículo 114 del CP (ahora 132.2) es un culpable *in abstracto*, no necesariamente coincidente con la persona del procesado».

<sup>63</sup> Conviene recordar que el imputado goza, además del derecho de defensa, de los siguientes derechos sumariales: a) Derecho a que se consignen sus circunstancias favorables y se le instruya en sus derechos (arts. 17.3 de la CE, 2 y 773.1 y 775, I de la LECrim.); b) Derecho a tomar conocimiento de las actuaciones sumariales en tanto no esté declarado formalmente el secreto (art. 302 de la LECrim.); c) Derecho de *habeas corpus* (arts. 17.4 de la CE, 286 de la LECrim., y LO 6/1984, de 24 de mayo reguladora de este derecho); d) Derecho a que se le dicte auto de imputación formal, es decir, auto de procesamiento, si está previsto (art. 384, I de la LECrim.); e) Derecho a que se le tome primera declaración, llamada indagatoria, dentro de las 24 horas de su detención si ha sido procesado (art. 386 de la LECrim.); f) Derecho a no declarar en general o contra sí mismo y a no confesarse culpable, es decir, derecho a guardar silencio (arts. 17.3 y 24.2 de la CE); g) Derecho a que no se le obligue a decir verdad (art. 387 de la LECrim.); h) Derecho a que no se le hagan preguntas capciosas ni sugestivas (art. 389, II de la LECrim.); i) Derecho al intérprete [arts. 398, 440, 441, 520.2 e) y 762, 8.ª de la LECrim.]; j) Derecho a no ser sometido a tortura, coacción o amenazas para declarar (art. 15 de la CE y arts. 389, III, 391, III y 394 de la LECrim., y Convención de Nueva York de 1984); k) Derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 de la CE); l) Derecho a recusar a los peritos (art. 469 de la LECrim.); m) Derecho a ser oído cuando se le impute un acto punible (arts. 24 de la CE y 486 de la LECrim.); n) Derecho a ser detenido con las formalidades exigidas por las leyes (arts. 17.1 de la CE y 489 de la LECrim.).

existía un procedimiento penal abierto contra él. Tal actuación sorpresiva sería incompatible con el principio de igualdad de armas que debe presidir también las actuaciones investigadoras dirigidas por el Juez de instrucción y situaría en situación de desventaja al ciudadano investigado. Por eso los artículos 118 y 789.4 de la LECrim. imponen al órgano judicial instructor ilustrar al interesado del hecho sobre la causa abierta en su contra (STC 54/1991, de 11-3-1991, FFJJ 3.º, 4.º y 5.º).

d) De conformidad con la STC 135/1989, de 19 de julio (FFJJ 3.º y 4.º), no basta la interposición de denuncia o querrela contra persona determinada para convertirlo en imputado, ni la atribución de un hecho punible a persona cierta y determinada en cualquier diligencia o por cualquier testigo<sup>64</sup>. En tal sentido, el intérprete máximo de la norma fundamental llega a afirmar: «Es innegable que la condición del imputado nace de la admisión de una denuncia o una querrela (no, por cierto, de la simple interposición de una u otra) pero si eso es claro no lo es tanto su vinculación con "cualquier actuación procesal de la que resulte la imputación de un delito contra persona o personas determinadas" (art. 119, párrafo segundo de la LECrim.). Si, como acabamos de ver, no basta la interposición de denuncia o querrela contra persona determinada para convertirlo en imputado con el alcance del artículo 118, menos debe bastar con el mismo efecto la atribución de un hecho punible a persona cierta y determinada en cualquier diligencia, o, en concreto, por cualquier testigo. La fórmula del artículo 118.2 de la LECrim. no puede ser entendida literalmente, sino completada por la imprescindible valoración circunstanciada del Juez instructor que debe efectuar una ponderación provisional y sólo si la considera verosímil o fundada, de modo que nazca en él una sospecha contra persona determinada, debe considerar a ésta como imputado, poner en su conocimiento la imputación y proporcionarle asistencia de Letrado, interrumpiendo la diligencia y nombrándole abogado desde el momento en que el declarante como testigo empezó a hacer declaraciones en grave perjuicio de sí mismo. Y ello porque el Juez instructor no debe retrasar el otorgamiento de la condición de imputado a alguien de quien fundadamente sospeche, ni podrá prevalerse de un consciente retraso para interrogarle en calidad de testigo, quien a diferencia del imputado está obligado a comparecer y a decir la verdad, mientras que al imputado le asiste su derecho a no declarar contra sí mismo»<sup>65</sup>.

<sup>64</sup> Del contenido del artículo 118 de la LECrim. podemos deducir que la condición de imputado puede adquirirse por cuatro vías distintas: por haberse dictado auto de procesamiento; por haberse acordado la detención o prisión o adoptado cualquier otra medida cautelar contra persona determinada por un hecho concreto; por la admisión de denuncia o querrela y por cualquier otra actuación procesal de la que pueda derivarse la imputación de un delito contra persona o personas determinadas.

<sup>65</sup> En dos sentencias sucesivas de la misma fecha y ponente, el Tribunal Constitucional reitera la doctrina (SSTC 135/89 y 186/90) de la vigencia del derecho constitucional de defensa en el ámbito del proceso penal abreviado que exige: evitar acusaciones sorpresivas de ciudadanos en el juicio oral (para lo cual la instrucción judicial ha de seguir asumiendo la función clásica de determinar la legitimación pasiva en el proceso penal, que nadie puede ser acusado sin haber sido oído por el Juez de instrucción con anterioridad a la conclusión de las diligencias previas y que no se debe someter al imputado al régimen de las declaraciones testificales cuando de las diligencias practicadas pueda fácilmente deducirse la sospecha de haber participado en la comisión de un hecho punible, ya que la imputación no debe retrasarse más allá de lo estrictamente necesario por estar ligada al nacimiento del derecho de defensa. La STC 118/2001, de 21 de mayo, liga la admisión de la querrela o denuncia con el deber de información de la acusación, afirmando al respecto: «la exigencia de que la acusación venga precedida por una previa imputación en la fase instructora (o de diligencias previas) pretende evitar que se produzcan acusaciones sorpresivas de ciudadanos en el juicio oral, sin que se les haya otorgado la posibilidad de participa-

e) En ocasiones, sin embargo, el Alto Tribunal considera que la irregularidad procesal de la falta de notificación de la admisión de la querrela no se traduce en una real indefensión motivadora del amparo, pues, en su opinión, aunque según doctrina constitucional reiterada el Juez instructor, tras efectuar una provisional ponderación de la verosimilitud de la imputación de un hecho punible contra persona determinada, deberá considerarla imputada, ilustrarla del hecho punible y permitir su defensa y contradicción –siendo pues irregular procesalmente la falta de traslado y notificación al querrellado de la interposición y admisión de la querrela formulada contra el mismo–, no obstante, «es necesario reconocer al Juez instructor un razonable margen de apreciación en el reconocimiento de la condición de imputado a quien se atribuya la comisión de un hecho punible en cualquier actuación sumarial, advirtiéndole que el órgano instructor no deberá retrasar el otorgamiento de tal condición ni prevalerse de un consciente retraso para interrogarle en condición de testigo. En el caso de autos, aun constatada la falta de notificación de la admisión de la querrela, las únicas diligencias se orientaron a determinar la verosimilitud del hecho punible, sin que aparezca un retraso en la información de su condición al querrellado, ni una lesión en su derecho fundamental a defenderse (...) tras estas diligencias se oyó al querrellado en su con-

ción en dicha fase instructora, y facilita que la instrucción judicial siga asumiendo su clásica función de determinar la legitimación pasiva en el proceso penal (art. 299 de la LECrim.), imponiéndose una correlación exclusivamente subjetiva entre imputación judicial y acto de acusación (...). Asimismo, se impone la exigencia de que el imputado no declare como testigo desde el momento en que resulte sospechoso de haber participado en el hecho punible, por cuanto el testigo está obligado penalmente a comparecer y a decir verdad, en tanto que el imputado no sólo no tiene obligación de decir la verdad, sino que puede callar total o parcialmente, en virtud de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable... En este sentido, hemos declarado reiteradamente que, admitida una denuncia e incoado el procedimiento contra una persona por determinado delito, no cabe en modo alguno que el órgano jurisdiccional omita que esa imputación sea conocida por el interesado ni clausurar la instrucción sin haberle ilustrado de sus derechos y sin siquiera haberle oído en dicha condición de imputado... Y por tanto, establecida la verosimilitud de la imputación de un hecho punible contra persona determinada, el Juez deberá considerarla imputada para permitir su defensa y una equilibrada contradicción, sin que la investigación sumarial pueda efectuarse a sus espaldas» (en el mismo sentido la STC 87/2001, de 2-4-2001). A estos efectos, vale la pena reproducir también las consideraciones de la STS de 7 de diciembre de 1996, que liga determinados e importantes efectos a la admisión de la denuncia o querrela: «La Ley 53/1978, de 4 de diciembre, que modificó los textos de los artículos 118 y 302 de la LECrim., alteró radicalmente este sistema haciendo contradictoria la instrucción por regla general desde su inicio, de modo que aquel derecho que sólo podía tener el sujeto pasivo de la causa desde su procesamiento, inculpación o encartamiento, incluso sometido al criterio discrecional del Juez, lo tiene ahora desde que se produce la admisión de la denuncia o querrela o desde que existe cualquier actuación procesal de la que resulta la imputación de un delito contra persona o personas determinadas. Nace así en nuestro Derecho procesal penal, en garantía del sujeto pasivo, el concepto de imputación que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha precisado en el sentido de que ha de haber al respecto una actuación del órgano jurisdiccional encargado de la instrucción, «pues, de lo contrario, las partes acusadoras, públicas o privadas, serían enteramente dueñas de dirigir la acusación contra cualquier ciudadano, confundiendo el principio acusatorio con el dispositivo, con sustancial merma de las garantías de defensa, permitiéndose, en definitiva, que personas inocentes pudieran verse innecesariamente sometidas a la "penalidad" de la publicidad del juicio oral» (SS. 186/1990 y 121/1995). Ha de haber un filtro judicial para la adquisición de la cualidad de sujeto pasivo del proceso penal en este momento en que aparece por primera vez implicada una persona determinada como posible responsable criminal. A la denuncia, querrela u otra actuación procesal de la que resulte la imputación de un delito ha de acompañar alguna resolución judicial que confiera oficialmente tal carácter al sujeto contra el que se dirigen. La admisión a trámite de la denuncia o querrela, o simplemente la citación para declarar en calidad de posibles responsables por algún delito cuando los cargos aparecen en cualquier otra diligencia, sirven para conferir esa cualidad de imputado judicial, lo que desde ese momento obliga al instructor a que ello sea puesto "inmediatamente" en conocimiento de la persona contra la que se dirige». *Vid.* al respecto MUERZA ESPARZA, J.; HERRERO PEREZAGUA, J.F. y GARCÍANDÍA GONZÁLEZ, P. M. *Ley de Enjuiciamiento Criminal*, 2.ª ed. Aranzadi, Pamplona, 2002, págs. 187 y ss. RODRÍGUEZ PERNÁNDEZ, R. *Ley de Enjuiciamiento Criminal*, 2.ª ed. Comares, Granada, 2002, págs. 146 y ss.

dición de tal, asistido de Letrado y pudo intervenir en el proceso para defenderse con suficiente antelación al escrito de acusación y sin indefensión. La irregularidad procesal de la falta de notificación de la admisión de la querrela no se tradujo pues en una real indefensión motivadora del amparo»<sup>66</sup>.

De conformidad con la doctrina jurisprudencial expuesta, el grado de identificación personal que se estime exigible se traducirá en la extensión de los efectos interruptivos a un mayor o menor número de presuntos responsables porque dichos efectos interruptivos de la prescripción únicamente podrán predicarse de aquellos que hayan visto dirigido el procedimiento en su contra y por un hecho perfectamente identificado y delimitado, sin que sea extensible ni a otros partícipes por el mismo hecho ni a hechos conexos cometidos por el mismo sujeto o por otros, hasta tanto no se les identifique objetivamente<sup>67</sup>.

Esto último, desde luego, puede abocar a una solución que por llamativa no debe sorprender cual es el hecho de que el tiempo transcurrido desde la comisión del ilícito, idéntico para todos los partícipes en el mismo, acarree la prescripción de los hechos para unos –asesor fiscal– y no para otros –contribuyente–<sup>68</sup>. Ahora bien, no parece que la situación inversa pueda darse, porque prescrito el delito para éste, el transcurso del tiempo habrá borrado también para el asesor fiscal todo vestigio de hecho delictivo.

Ello, a nuestro juicio, tiene relación con las formas de inicio del proceso penal y con el propio ejercicio de la acción penal. En lo atinente a la iniciación del proceso en los casos del delito de defraudación tributaria, lo primero que ha de señalarse es que en nuestro Ordenamiento el peso del deber de actuar procesalmente o de instar dicho deber no recae en exclusiva en el Ministerio Fiscal, de manera que éste no ostenta el monopolio de la acción penal. Acción penal que también puede

<sup>66</sup> STC 100/1996, de 11 de junio, (FFJJ 3.º y 4.º). Debe hacerse notar, sin embargo, la existencia en la referida Sentencia de un voto particular del Magistrado Jiménez De Parga, quien destaca que el retraso nada menos que de 262 días en la comunicación de la existencia de las dos querrelas y la práctica de las diligencias probatorias sin que el imputado fuese llamado a declarar, no podía ser considerada una mera irregularidad procesal, por lo que, a su juicio, debió concederse el amparo. La STC 118/01, de 21 de mayo (FFJJ 1.º a 5.º) abunda en la inexistencia de retraso en la acusación señalando: «El imputado en el procedimiento abreviado no debe declarar como testigo desde el momento en que resulte sospechoso de haber participado en el hecho punible y por ello la imputación no debe retrasarse más allá de lo estrictamente necesario por estar ligada al nacimiento del derecho de defensa, aunque, para que se entienda vulnerado éste, no es suficiente un mero retraso, sino un efecto material de indefensión. La exigencia del artículo 118.2 de la LECrim. de la comunicación inmediata a los posibles imputados, debe ser modulada y completada con la imprescindible valoración circunstanciada del Juez Instructor. En el caso de autos no hay retraso arbitrario ni una demora injustificada por la condición de imputado, ni se ha producido un efecto material de indefensión. No se varió tampoco la homogeneidad de los delitos objeto de la condena y acusación. Ni hay vulneración del principio de legalidad penal sino discrepancia del recurrente con la interpretación y selección de las normas penales por el Tribunal sentenciador». El Magistrado Sr. Jiménez De Parga formuló voto particular discrepante por entender que el retraso en la comunicación de la imputación lesiona el artículo 24.1 de la CE con independencia de que exista o no una situación material de indefensión, para evitar una acusación sorpresiva o una instrucción oculta, residuo del anterior proceso inquisitivo. En el mismo sentido los dos votos particulares de los Magistrados Gimeno Sendra y Jiménez De Parga, al fallo de la STC 41/98, de 24 de febrero, donde también se produce un retraso de un año en la puesta de conocimiento del imputado de la imputación existente.

<sup>67</sup> GILI PASCUAL, A. *La prescripción en Derecho Penal*, op. cit. pág. 191.

<sup>68</sup> A ello alude la STS de 25 de enero de 1999.

corresponder al acusador popular, particular o privado, así como a los Abogados del Estado o a los Abogados del resto de entes aludidos en el artículo 305 del Código Penal<sup>69</sup>. De esta forma, la acción popular constituye un derecho fundamental que faculta a cualquier ciudadano para ejercer la acusación, con absoluta independencia de que haya resultado ofendido o perjudicado por el hecho punible<sup>70</sup>. Son los artículos 125 de la CE, 19.1 de la LOPJ y 101, 259 y 270 de la LECrim. los que reconocen tal derecho de presentación de querrela criminal a cualquier ciudadano español, haya sido o no ofendido por el delito, pues el ejercicio de tal acción no obedece a intereses individuales, particulares o colectivos, sino siempre al interés público en la represión de las conductas delictivas<sup>71</sup>. Como sucede en el resto de los procesos penales, los dirigidos a investigar o enjuiciar la comisión

<sup>69</sup> Vid. el artículo 447.1 de la LOPJ y el apartado ocho del artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado. Asimismo los artículos 259 y 270 de la LECrim. Con posterioridad al año 1985, el delito contra la Hacienda Pública dejó de ser perseguible únicamente a instancia de la propia Administración Tributaria (art. 37.1 de la Ley MURF, de 14-11-1977), convirtiéndose en un delito público. En tal sentido, el Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona (Sección 2.ª) de 29 de noviembre de 1999 afirma lo siguiente: «Y ello por una razón evidente: los delitos contra la Hacienda Pública son delitos perseguibles de oficio—delitos públicos— lo cual comporta que su presunta comisión, al margen de lo que haga la Inspección Tributaria y haya iniciado ésta o no procedimiento contra los presuntos autores (como se desprende, es legalmente factible, por demás, del tenor literal de la excusa absolutoria contenida en el art. 305.4 del CP), puede ser denunciada por cualquier persona que puede ejercitar la acción popular e impulsar, como parte, su persecución y castigo y, finalmente, incluso el Juez de oficio, si tuviera conocimiento de su presunta comisión, deberá incoar procedimiento penal a efectos de su persecución y castigo». Sobre ello, GUTIÉRREZ ZARZA, M.A. *Investigación y enjuiciamiento de los delitos económicos*, Colex, Madrid, 2000.

<sup>70</sup> En ningún país de nuestro entorno jurídico existe esta figura, lo que ha motivado que tanto en el Libro Blanco del Ministerio Fiscal, como en sucesivas Memorias de la Fiscalía General del Estado, se invoque continuamente la necesidad de limitar el uso de esta acción popular redimensionando la acusación privada. Sobre ello, ARMENTA DEU, T. en el Prólogo a OROMI VALL-LLOVERA, S. *El ejercicio de la acción popular (Pautas para una futura regulación legal)*, Marcial Pons, Madrid, 2003, pág. 16.

<sup>71</sup> Vid. sobre ello GONZÁLEZ-CUÉLLAR, N. y GUTIÉRREZ ZARZA, M. A. Comentario al artículo 101 de la LECrim., en *Ley de Enjuiciamiento Criminal. Ley y Legislación complementaria* (dir. CONDE PUMPIDO FERREIRO), tomo I, Trivium, Madrid, 1998, págs. 582 y ss. GIMENO SENDRA, V. «La acusación popular», en *Poder Judicial*, núm. 31, 1993, págs. 87 y ss. Este último señala que su fundamento radica en posibilitar la participación directa del pueblo en la justicia, garantizando el respeto al principio de legalidad, que podría quedar desvirtuado si el Ministerio Fiscal se moviese por intereses distintos a los que le caracterizan como defensor del ordenamiento jurídico, los derechos de los ciudadanos y el interés público tutelado por la ley, al disponer discrecionalmente de la acción pública. Sobre los potenciales peligros que dicha acción popular puede comportar, han advertido el Tribunal Constitucional y el propio Tribunal Supremo. Este último llega a decir al respecto: «La personalidad exigida para ser parte en un proceso penal ha de medirse con el máximo cuidado en aquellos supuestos... en los que con el simple enunciado de ejercer una "acción popular" ya se puede tener derecho a una intervención inmediata en el proceso, sin haber demostrado previamente su interés directo en la cuestión, y sin que pueda servir de sustento a ese interés... la defensa genérica de la moral pública, cuando tal defensa viene encomendada, por ley, a una institución del Estado como es, paradigmáticamente, el Ministerio Fiscal, cuyas pretensiones, dada su imparcialidad, están destinadas *ope legis* y con carácter lógico, a defender a la sociedad en su conjunto, a través o por impulso del principio de legalidad. Y es que una cosa es que todo ciudadano, bien individualmente o de forma asociada, tenga no sólo derecho, sino incluso obligación de denunciar hechos que entienda como constitutivos de uno o varios delitos, y otra cosa muy diferente es que, en base a esa simple denuncia, ya se le tenga que considerar como parte en un proceso». Vid. LATORRE LATORRE, V. *Acción popular/acción colectiva*, Civitas, Madrid, 2000, PÉREZ GIL, J. *La acusación popular*, Comares, Granada, 1998; Díez PICAZO, L.M. *El poder de acusar. Ministerio Fiscal y Constitucionalismo*, Barcelona, Ariel, 2000. FAIREN GULLÉN, V. «El artículo 125 de la Constitución: la acción popular y su fortalecimiento», *La reforma del proceso penal*, Madrid, II Congreso de Derecho Procesal de Castilla y León, Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, 1989, págs. 606 y ss. Obvio es señalar que la acción popular no comporta un derecho de condena porque el actor popular únicamente solicita que se inicie el proceso y se instruyan diligencias sumariales determinándose la posible existencia de indicios criminales. Lo que sí debe obtener es una respuesta jurídicamente fundada, tal y como señalan las SSTC 40/1994, de 15 de febrero; 41/1997, de 10 de marzo; 74/1997, de 21 de abril; y 16/2001, de 29 de enero. En el mismo sentido se pronuncia la STS de 28 de octubre de 1997. Lo que no puede el acusador popular es ostentar legitimación activa para propugnar las consecuencias civiles del delito en el proceso penal (SSTS de 2-12-1991, 8-4-1994, 29-1-1996 y 26-9-1997).

de delitos económicos comienzan cuando el órgano judicial tiene conocimiento de los hechos presuntamente delictivos y que pueden encontrar su origen en una denuncia o querrela <sup>72</sup>.

A través de la denuncia, el ciudadano pone en conocimiento de la autoridad judicial, el Ministerio Fiscal o la Policía Judicial, la existencia de unos hechos que estima delictivos. De conformidad con el tenor del artículo 269 de la LECrim., tales autoridades únicamente pueden abstenerse de cursar el procedimiento si estiman que los hechos no merecen tal calificación o que la denuncia es manifiestamente falsa. Si la denuncia fue presentada ante la Policía Judicial, sus miembros deben practicar las diligencias oportunas para descubrir a los delincuentes, comprobando los hechos y poniéndolos en conocimiento del órgano judicial o del Ministerio Fiscal en el plazo máximo de 24 horas (art. 297 de la LECrim.). Si la denuncia se hubiera presentado ante un órgano judicial que fuera el competente para la instrucción de la causa, aquél debe practicar las diligencias preliminares (art. 13 de la LECrim.) y posteriormente poner los hechos en conocimiento del Juez Instructor competente, al que corresponderá la apertura del sumario si considera que los hechos pueden ser constitutivos de delito <sup>73</sup>. También el Ministerio Fiscal está legitimado para recibir denuncias y practicar las «diligencias de prevención» a que se refiere el artículo 785 bis de la LECrim. <sup>74</sup>. En todos estos casos, la iniciación por medio de denuncia presenta un marcado carácter antiformalista, bastando la transmisión de la *notitia criminis* y la identificación y posterior ratificación del denunciante <sup>75</sup>.

Ahora bien, en el caso de que el proceso judicial se inicie por causa no de denuncia sino de querrela, la cuestión que nos ocupa presenta perfiles particulares, toda vez que con la presentación de esta última, se pone en conocimiento del órgano judicial la existencia de unos hechos constituti-

<sup>72</sup> A pesar de que cualquier ciudadano podría mostrarse parte en la causa a través de la pertinente querrela, la condición de perjudicado por el delito contra la Hacienda Pública corresponde exclusivamente a ésta, lo que equivale a decir que la eventual personación del particular en el proceso judicial lo sería en el ejercicio de la acción popular y nunca como acusación particular.

<sup>73</sup> Como señala la STS de 24 de febrero de 1998, en esta primera calificación, el órgano judicial tiene un margen de decisión muy escaso, estando obligado por ley a invocar el procedimiento cuando recibe la denuncia para después poder apreciar verdaderamente si la denuncia tenía o no fundamento real.

<sup>74</sup> Conviene no olvidar que el Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal de 1981 (reformado por la Ley 14/2003, de 26 de mayo) en su artículo 5 prevenía la posibilidad de «recibir denuncias para enviarlas a la autoridad judicial o decretar su archivo cuando no encuentra fundamento para ejercitar acción alguna y llevar a cabo u ordenar la práctica de diligencias para las que está legitimado según la LEC». De esta forma, el Ministerio Fiscal puede practicar una serie de diligencias previas a la iniciación de la instrucción judicial pertinentes para la comprobación del hecho o de la responsabilidad de los partícipes en el mismo, lo que equivale a decir que el Fiscal podrá practicar como actos de investigación todas aquellas actuaciones que la Constitución o la ley no reserve expresamente a la autoridad judicial. Entre ellas, puede llevar a cabo cualquier clase de diligencia documental, personal pericial o real, que estime útil a los fines de la investigación. Sin embargo, cuando se trate de medidas limitativas de derechos fundamentales será preciso recabar del órgano judicial la debida autorización. Conviene advertir a estos efectos que la Fiscalía Especial de Delitos Económicos tiene acceso desde su sede a la base de datos de la Agencia Tributaria, pudiendo recibir auxilio permanente de expertos integrados en las Unidades de Apoyo de la Agencia Tributaria y la Inspección general de la Administración del Estado, así como también de expertos independientes.

<sup>75</sup> Como señala la STS de 24 de febrero de 1998, «es preciso no olvidar que la ley vigente no obliga a quienes quieren acudir a la autoridad judicial a formular querrela, lo que implicaría normalmente (cuando el delito no es flagrante), la exigencia de que investigasen por su cuenta las conductas que quisieran someter a un proceso penal, sino que la LECrim. permite limitarse a poner los hechos en conocimiento del Juzgado de Instrucción mediante una denuncia (arts. 265 y ss. de la LECrim. y art. 789.3), incluso cuando el denunciante no ha presenciado la perpetración del delito, sino que simplemente tiene conocimiento de él «por cualquier medio» (art. 264 de la LECrim.), sin que se entienda obligado por ello a probar los hechos denunciados o a formalizar querrela».

vos de delito, solicitándose la incoación de un proceso penal por tales hechos y la constitución en el mismo del querellante como parte acusadora <sup>76</sup>. Es decir, con la querella se ejercita efectivamente la acción penal <sup>77</sup>. A tal efecto, el artículo 280 de la LECrim. establece que «el particular querellante prestará fianza de la clase y en la cuantía que fijare el Juez o Tribunal para responder de las resultas del juicio», carga de la que sólo se dispensa a los ofendidos y a los perjudicados <sup>78</sup>.

Conviene advertir que el mandato del artículo 118.II de la LECrim., cuando señala que «la admisión de denuncia o querella y cualquier actuación procesal de la que resulte la imputación de un delito contra persona o personas determinadas, será puesta inmediatamente en conocimiento de los presuntamente inculpados», ha recibido interpretaciones dispares por parte de la doctrina y de la jurisprudencia. La Circular 1/1989, de 8 de marzo, de la Fiscalía General del Estado, se refirió únicamente a la obligación de poner en conocimiento del imputado los derechos del artículo 24 de la CE cuando vaya a ser interrogado, pues el Fiscal no estaría obligado a comunicar la denuncia al sujeto frente al que se dirige su investigación. Sin embargo, no parece ser ésta la interpretación más favorable al derecho de defensa que asiste al imputado, que exigiría otro tipo de actitud en esta fase preprocesal del procedimiento judicial <sup>79</sup>.

De la misma manera, no puede perderse de vista que, a pesar de que el legislador ha ampliado considerablemente las competencias del Ministerio Fiscal durante la fase de investigación del delito, no le ha atribuido la dirección de su instrucción, de forma tal que es el Juez Instructor el que asume la dirección del sumario o de las diligencias previas. El Juez Instructor puede empezar la fase de instrucción del

<sup>76</sup> La querella debe reunir los requisitos formales y de contenido determinados por la ley, siendo precisa la postulación de Abogado y Procurador con poder especial, la presentación ante el Juez competente, salvo en los casos de delito flagrante y de urgencia, la aportación de datos que determina el artículo 277 de la LECrim. y, en fin, la petición persecutoria o de inicio de la instrucción con propuesta de diligencias averiguatorias y adopción de medidas de aseguramiento.

<sup>77</sup> Eso no quiere decir que la querella confiera un derecho incondicional a la prosecución del proceso, como ha recordado en ocasiones el Tribunal Constitucional, pero como apunta MARTÍN MARTÍN, J.A. *La Instrucción Penal*, 2.ª ed. Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 110, incluso en el ámbito de las llamadas diligencias indeterminadas el Juez debe resolver motivadamente, «pues al tratarse de querella donde por ley se ejercita la acción penal por quien pretende ser parte, así como no supone ello la necesidad sin más del inicio del procedimiento averiguatorio que se da en la instrucción, sí requiere esa respuesta en resolución motivada como exigencia de la tutela judicial efectiva que proclama el artículo 124 de la Constitución».

<sup>78</sup> En tal sentido, el Tribunal Constitucional ha precisado que la necesidad de constitución de fianza para el ejercicio de la acción popular es constitucional siempre que la cuantía solicitada sea proporcionada respecto al patrimonio del querellante (SSTC 62/1983, de 11-7-1983, 113/1984, de 29-11-1984; 147/1985, de 29-10-1985 y 326/1994, de 12-12-1994, entre otras). Además, las SSTS de 12 de marzo de 1992, 22 de mayo de 1993 y 3 de julio de 1995, así como el Auto de 2 de abril de 1997, han entendido que el ejercicio de la acción popular en un proceso ya en curso no precisa la formulación de querella ni la prestación de fianza, al considerarse la personación como simple intervención procesal adhesiva o coadyuvante.

<sup>79</sup> Tan es así que la Fiscalía Especial de Delitos Económicos, en su primera Memoria dirigida a la Fiscalía General del Estado, ya puso de manifiesto las escasas garantías que ofrecen al imputado las diligencias de investigación preliminares a la instrucción judicial, toda vez que «si se priva de esa garantía, nada puede hacer un investigado por evitar que, ni más ni menos que en una Fiscalía, se puedan investigar no hechos sino personas... Aunque es cierto que en ocasiones una investigación de la Fiscalía se iniciará sin conocer la identidad del responsable de un hecho delictivo, lo cierto es que eso no rebaja para nada el tono de estas críticas, toda vez que una vez conocida la persona, el Fiscal no está obligado a comunicarle nada». Conviene advertir, por otro lado, que, tal y como ha señalado GUTIÉRREZ ZARZA, M.A. *Investigación y enjuiciamiento...., op. cit.* pág. 255, la investigación no preliminar del Fiscal carece de un límite temporal preciso en nuestras leyes procesales, por lo que podría el Fiscal prolongar las actuaciones previas al proceso sin que, entre tanto, el ciudadano pueda alegar nada en relación a unas actuaciones que desconoce.

proceso penal por defraudación tributaria al recibir una denuncia (bien sea de un particular o a través de un atestado policial al que se le atribuye ese valor) o una querrela (de un particular o del Ministerio Fiscal, tras las diligencias del referido art. 785 bis de la LECrim.), o de oficio, por entender que los hechos de los que ha tenido conocimiento de forma extraprocesal pueden ser constitutivos de delito. Debiendo, en cualquiera de estos supuestos, realizar una primera calificación –meramente provisional– sobre los hechos.

Si entendiera que éstos pueden ser constitutivos de un delito con pena inferior a nueve años «ordenará a la Policía Judicial o practicará por sí las diligencias esenciales encaminadas a determinar la naturaleza y circunstancias del hecho, las personas que en él hayan participado y el órgano competente para el enjuiciamiento, dando cuenta de su incoación y de los hechos que la determinen al Fiscal de la Audiencia correspondiente» (art. 789.3 de la LECrim.). Tales diligencias (denominadas por ello previas) tienen como finalidad principal recopilar el conjunto de datos e informaciones suficientes para sustentar la acusación. Todo ello da lugar a la conclusión de la Instrucción preparatoria y a la apertura de la fase intermedia cuya virtualidad última es la de decidir si se abre o no el juicio oral por el delito previamente cometido y que comienza en el proceso común con el auto de conclusión del sumario, pudiendo acabar con alguna de las siguientes resoluciones: a) La revocación del auto de conclusión del sumario; b) El sobreseimiento; c) La apertura del juicio oral, en cuyo último supuesto, no obstante, el órgano judicial puede acordar el sobreseimiento de la causa si estimara alguno de los artículos de previo pronunciamiento.

La solución al problema que nos ocupa –el exacto momento en el que la interrupción de la prescripción se produce o *dies ad quem*–, atendidas las contradictorias opiniones jurisprudenciales descritas tanto de las instancias inferiores como del Tribunal Supremo y del propio Tribunal Constitucional, pasa a nuestro juicio por la consideración de lo que se pone en juego verdaderamente con la interrupción de la prescripción, y eso no es otra cosa que el ejercicio de la acción penal. De acuerdo con ello, parece evidente que la presentación de una simple denuncia no puede ni debe tener efectos automáticos en la interrupción de la prescripción de la infracción penal supuestamente cometida, toda vez que la actividad consecuente a una denuncia es exclusiva de la autoridad ante quien se presentó y que dicha denuncia no va más allá de una declaración de conocimiento, puesto que el denunciante ni está obligado a probar los hechos denunciados, ni a formular querrela, ni adquiere por tanto derecho procesal alguno, ni siquiera el de la notificación de la resolución estimatoria o desestimatoria de la denuncia<sup>80</sup>. Pero es que, además, la recepción de la denuncia exige de su receptor una calificación previa de su posible verosimilitud. En definitiva, si la prescripción del delito equivale a la extinción

<sup>80</sup> Como obligación que supone la denuncia, la ley facilita al máximo su presentación (oral o escrita), ante cualquier autoridad (fuerzas de seguridad, órganos judiciales y ministerio fiscal), exigiéndose únicamente el requisito de la identificación del denunciante al objeto de que no se frustre la responsabilidad que sobre el mismo pueda recaer por delito de denuncia falsa, sin que, obviamente, el denunciante tenga la obligación de probar los hechos denunciados, de conformidad con el artículo 264 de la LECrim. El Tribunal Constitucional ha establecido que el derecho a la tutela judicial efectiva se agota en el momento en que el órgano jurisdiccional acoge la denuncia y realiza las correspondientes investigaciones (STC 173/1988, de 3 de noviembre). Sin embargo, y con carácter general, se exige al denunciante un acto complementario que es el de su ratificación, a partir de cuyo momento se estima formalizada la denuncia a todos los efectos. El hecho denunciado, de reunir los caracteres de delito, origina en quien recibe la denuncia la obligación de comprobarlo, y caso de ser ante el Juez su pasividad daría lugar a la correspondiente responsabilidad, lo mismo que en el Fiscal o en la Policía (art. 269 de la LECrim.). La denuncia no encierra otra cosa, por lo tanto, que la transmisión de la *notitia criminis*, pero en ningún caso supone el ejercicio de la acción penal. En tal sentido MARTÍN MARTÍN, J.A. *La Instrucción Penal*, op. cit. pág. 120.

de la acción penal, es el ejercicio de ésta lo único que puede tener virtualidad interruptiva de aquélla y esa eficacia interruptiva no se logra a través de la interposición de una mera denuncia porque ésta no supone ejercicio de la acción penal, limitándose a dar cuenta de la *notitia criminis* <sup>81</sup>.

Por lo que se refiere a la querella, la cuestión varía un tanto, no sólo porque la interposición de ésta supone verdadero ejercicio de la acción penal <sup>82</sup>, sino porque en la misma deberán consignarse los datos identificativos del querellante y los conocidos del querellado, así como una relación de los hechos y diligencias a practicar para su comprobación, como las medidas que se estimasen procedentes para asegurar la persona o bienes de su presunto autor <sup>83</sup>. Es verdad que presentada la

<sup>81</sup> La *notitia criminis* puede llegar a conocimiento de la autoridad judicial a través de diferentes vías, fundamentalmente por terceros (mediante la presentación de una denuncia o de una querella) o por conocimiento del propio juez. En todo caso, el órgano judicial se encuentra obligado a investigar, salvo casos excepcionales de manifiesta ausencia de culpabilidad o de falsedad (art. 269 de la LECrim.) y si apreciarse indicios racionales de delito debe iniciar la instrucción e incoar el correspondiente auto de apertura del sumario o de diligencias previas. A tales efectos, la denuncia constituye la declaración de conocimiento, ciencia o voluntad, en virtud de la cual se ponen en conocimiento de la autoridad unos hechos que revisten los caracteres de delito. La LECrim. diferencia entre la forma en que hayan llegado a conocimiento del denunciante los hechos y la calidad de éste (*vid.* arts. 259 y ss. de la LECrim.). Dicha denuncia puede efectuarse ante el órgano jurisdiccional; ante cualquier miembro del Ministerio Fiscal o ante funcionarios de la Policía, sin distinción de la pertenencia a los distintos cuerpos. La LECrim. prevé la necesidad de comprobación de la verosimilitud de los hechos denunciados.

<sup>82</sup> La querella es un acto procesal por el que se pone en conocimiento de un órgano jurisdiccional la perpetración de unos hechos con caracteres de delito y, además, se ejercita la acción penal, lo que hace que el querellante se constituya en parte. *Vid.* sobre los requisitos de la querella el artículo 277 de la LECrim. En opinión de MARTÍN MARTÍN, J.A. *La Instrucción Penal, op. cit.* pág. 123, «el querellante, a diferencia del denunciante, transmite no sólo la *notitia criminis*, sino que mediante el ejercicio de la acción solicita la iniciación del proceso penal ante su derecho a la jurisdicción, constituyéndose en parte interesada desde luego, pero parte a fin, como el Ministerio Fiscal, del que entonces es litisconsorte (parte lo considera expresamente, entre otros, el art. 230 de la LECrim.), y por ello mismo no cabe conciliar que el accionante entable su acción ante un Ministerio Fiscal director de la instrucción como con evidente falta de rigor se expresa, en lugar de ser sólo realizador de la investigación o comprobación, como desde luego postulamos nosotros».

<sup>83</sup> La denuncia y la querella se asemejan al constituir ambas una forma de iniciar el proceso penal, si bien son instituciones que responden a planteamientos muy diferentes, señalándose entre otras las siguientes notas distintivas: 1) La denuncia es una declaración de conocimiento, mientras que la querella es una declaración de voluntad; 2) La denuncia, como regla general, es un deber, mientras que la querella es un derecho; 3) La denuncia puede formularse ante cualquier Juzgado, ante el Ministerio Fiscal y a ante la Policía, mientras que la querella ha de presentarse ante el Juzgado competente para conocer del delito de que se trate; 4) La denuncia es un acto informal, que puede presentarse incluso verbalmente, mientras que la querella es un acto formal, por escrito, con los requisitos establecidos al efecto, y con intervención de abogado y procurador; 5) La denuncia no precisa la constitución de fianza, mientras que la querella sí lo requiere en ciertos casos; 6) El denunciante no se constituye en parte, no propone diligencias, ni está obligado a probar los hechos denunciados y queda desligado del proceso, a *sensu contrario* del querellante. MARTÍN MARTÍN, J.A. *La Instrucción Penal, op. cit.* pág. 114, a la pregunta de cuál sea el momento en que realmente se ejercita la acción penal y dada la confusión reinante al respecto señala: «... la polémica se amplía desde el momento en que por un lado la ley posibilita la iniciación de oficio de la instrucción en cuanto al Juez le llegue la *notitia criminis*, y, por otro, el existir, al margen de la querella, la posibilidad de la mera transmisión al Juez de una *notitia criminis* con la denuncia, que además constituye un deber ciudadano en los supuestos de delitos perseguibles de oficio y la exteriorización insustituible de la voluntad persecutoria para los supuestos de delitos perseguibles sólo a instancia de parte. Con tales ingredientes, a lo que habría incluso de añadirse que en la querella inicial no se contiene pretensión punitiva, sino petición de que se inicie la instrucción y se practiquen concretas diligencias de comprobación y de aseguramiento (art. 277.6) y de que de aquella inmediata incoación por el Juez se sigue una comunicación por el mismo al Fiscal dándole conocimiento de la noticia y teniendo el mismo obligación de ejercitar la acción penal si lo considera procedente (arts. 308 y 105), son muy diversas las conclusiones a que llega la doctrina tanto en torno a la delimitación de la acción penal como el momento de su ejercicio (...) habrá de convenirse que el problema se reconduce al concepto que se adopte acerca de la naturaleza de la acción y, por tanto, a si se parte del carácter concreto, si se hacen entrar en ella nociones o elementos que corresponden al de la pretensión, no cabe duda de que tan sólo la querella sería el medio de iniciación del proceso penal para su ejercicio, lo que lleva a la generalidad de los autores ceñidos a aquellos textos legales de los artículos 270 y 271 a sostener que la acción penal se ejercita en forma de querella».

querella, el órgano al que se dirija puede inadmitirla o admitirla a trámite y, en este caso, estimarla o no, pero la propia interposición de la querella supone el ejercicio de la acción penal; acción penal que con los requisitos de contenido antes señalados podría, en principio, tener eficacia interruptiva de la prescripción para los sujetos en ella citados <sup>84</sup>.

La Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 30 de abril de 2001, aunque en una farragosa motivación –que bien podría haberse ahorrado– llega a la conclusión que señalamos, aunque no estamos completamente seguros de que ésta hubiese sido también la solución si en el supuesto de hecho enjuiciado por el órgano judicial, en lugar de querella, se hubiese presentado una simple denuncia <sup>85</sup>. No es necesario, sin embargo, recurrir a la jurisprudencia menor, pues el Tribunal

<sup>84</sup> Como ha escrito ECHARRI CASI, F.J. «Efectos de la interposición de querella en la interrupción de la prescripción», *La Ley*, 11 de abril de 2003, pág. 4, «para que la interposición de una querella tenga virtualidad suficiente para interrumpir el plazo de prescripción del delito, será preciso que en la misma aparezcan nominadas unas determinadas personas como supuestos responsables del delito de que se trate, comenzando a computarse el *dies a quo* desde la incorporación de la misma al registro público judicial, puesto que desde ese momento ya se dirige el procedimiento contra el culpable a los efectos de interrupción de la prescripción, sin que sea necesaria, para que se produzca aquélla, resolución judicial alguna de admisión a trámite, y con independencia de la tardanza en la diligencia de citación de los querellados para recibirles declaración». Como es sabido, la presentación de la querella supone, en primer término, la constitución del querellante en parte acusadora y su sometimiento a la competencia del Juez instructor y del órgano al que corresponda el conocimiento de la causa, y, en segundo lugar, la posibilidad de practicar las diligencias oportunas para la averiguación de los hechos y la adopción de las medidas que el instructor estime procedentes. Así se pronuncian MONTERO AROCA, J.; GÓMEZ COLOMER, J.L.; MONTÓN REDONDO, A. y BARONA VILAR, S., *Derecho Jurisdiccional III, Proceso Penal*, op. cit. pág. 151, y MARTÍN MARTÍN, J.A. *La Instrucción Penal*, op. cit. pág. 133. Observa al respecto GÓMEZ DE LIAÑO, F. *El Proceso Penal*, Forum, Oviedo, 2002, págs. 128 y 131, cómo la querella no precisa de fundamentación jurídica alguna, ni por supuesto, petición de condena, porque no va destinada a formalizar una acusación, ni solicitar sentencia de fondo, sino solamente la iniciación de la actividad judicial preparatoria, de la cual pueda deducirse la existencia de méritos suficientes para que la acusación se produzca. Y siendo ello así parece excesivo anudar a la simple presentación de la querella efectos interruptivos de la prescripción: «el artículo 118 de la LECrim. quedó redactado por Ley de 4 de diciembre de 1978, de manera que no deja lugar a dudas en orden a la necesidad de comunicar inmediatamente al imputado la incoación del procedimiento, antes de practicar diligencia alguna, como elemental consecuencia del derecho de defensa. La STC 186/1990 desarrolla perfectamente esta doctrina cuando señala que "tan pronto como el Juez instructor, tras efectuar una ponderación de la verosimilitud de la imputación de un hecho punible contra persona determinada, cualquiera que sea la procedencia de ésta, deberá considerarla imputada con ilustración expresa del hecho punible cuya participación se la atribuye para permitir su autodefensa, ya que el conocimiento de la imputación forma parte del contenido esencial del derecho fundamental a la defensa en la fase de instrucción».

<sup>85</sup> «Pero lo realmente decisivo para la correcta solución de la *questio* sometida ahora a análisis es la determinación de cómo deba entenderse la expresión legal de que "el procedimiento se dirija contra el culpable", determinante en cualquier caso de la interrupción del *lapsus* legal ex artículo 114 del CP vigente al tiempo de los hechos. No es pacífica la doctrina de los autores, siquiera a la hora de convenir en lo que deba entenderse como "procedimiento", si bien un sector que pudiere considerarse mayoritario lo asimila a cualquiera de las actividades instructoras que describe la LECrim. La doctrina legal tampoco resulta en este punto completamente uniforme, a salvo de determinados extremos como por ejemplo excluir de la virtualidad interruptora la incoación de cualquier procedimiento distinto al penal (por todas STS de 10-6-1990), si bien el mayor número de resoluciones estiman iniciado el procedimiento por la presentación de la denuncia o querella y, más concretamente las últimas, la fecha de su admisión (SSTS de 21-1-1993 y 23-2-1993). Ahora bien, como se reitera, no sólo el extremo analizado ("procedimiento") es requisito legal de la interrupción del *lapsus* prescriptivo sino que es preciso que se "dirija contra el culpable". Si el cabal concepto de aquél suscita la divergencia doctrinal apuntada forzoso es reconocer que la identificación del culpable que ahora se aborda resulta notoriamente más espinosa, sin que tampoco la doctrina de casación mantenga una línea argumental con uniformidad. El planteamiento de la solución viene de la mano de la STS de 25 de enero de 1994 al decir que "esta interrogante puede tener tres respuestas distintas, cual son: en primer lugar, la necesidad de que el procedimiento se dirija de manera muy exacta contra una o varias personas, supuesto este del auto de procesamiento o de imputación formal; en segundo término, que baste con que desde el inicio del sumario, o en fases posteriores de su tramitación, se concrete o nomine a unas determinadas personas como posibles

Constitucional se ha pronunciado al respecto en el sentido apuntado. Así, el máximo intérprete de la Constitución en Auto 132/1981 se ocupa de si la denuncia equivale o no a acción penal, resolviendo en sentido negativo, pero respecto de la querrela se pronuncia favorablemente en cuanto que la misma ha de dar lugar a una resolución relativa a su admisión o desestimación, de acuerdo con los artículos 312 y 313 de la LECrim.:

*«Este derecho no ha quedado vulnerado por la falta de pronunciamiento sobre la denuncia presentada, ya que la formulación de la misma no supone el ejercicio de la acción penal, ni constituye en parte al que la formula, por lo que no existe un*

autoras del hecho, o, en último término, si es suficiente con la incoación del procedimiento en averiguación del hecho y de sus posibles responsables". Descartada la primera de dichas respuestas añade que "queda un solo dilema a resolver que no es otro que el de si en la investigación deben aparecer nominadas unas determinadas personas, o bien si basta únicamente con que el procedimiento se abra en averiguación del modo y forma de ocurrir los hechos y de sus posibles responsables. Ante esa dicotomía interpretativa parecería lógico que nos habríamos de inclinar por la primera solución, pero esto, sin embargo, es una pura apariencia en cuanto hemos de entender, en los casos concretos como el que ahora nos ocupa, que ambas interpretaciones se conjugan y pueden ser idénticas en su aplicación y perfectamente válidas cuando, dadas las características del hecho y los hipotéticos resultados que se pudieran extraer, sólo pueden haber o existir unas personas perfectamente definidas que hubieran podido cometer la acción sometida a investigación". La dulcificación de la exigencia de encaminarse el proceso contra determinado culpable tradicional en la jurisprudencia, desechando la identificación *nominatum* que derivaría de la imputación judicial que es el momento a partir del que el imputado puede hacer valer su defensa en el proceso (y que ha sido mantenida en resoluciones aisladas como por ejemplo la STS de 13-6-1997), se trunca en el grueso de la doctrina legal más reciente y de esta forma señala la STS de 30 de septiembre de 1997 que "no basta con la apertura de un procedimiento destinado a la investigación del delito en cuestión cuando este procedimiento se dirige contra personas indeterminadas o inconcretas o contra personas diferentes de quien interesa la prescripción, pero tampoco es exigible que se dicte auto de procesamiento o se formalice judicialmente la imputación (mediante la citación a declarar en concepto de inculpado), siendo suficiente para entender interrumpida la prescripción por 'dirigirse el procedimiento contra el culpable' (en la incorrecta expresión legal pues no puede existir culpable, mientras no haya sentencia firme condenatoria) que en la querrela, denuncia o investigación aparezcan nominadas unas determinadas personas, como supuestos responsables del delito o delitos que son objeto del procedimiento, siendo equiparables a esta hipótesis los supuestos en que la denuncia, querrela o investigación se dirijan contra personas que, aun cuando no estén identificadas nominalmente, aparezcan perfectamente definidas". Trasladando la doctrina referida al supuesto enjuiciado habida cuenta de la completa designación en la querrela de las personas inculpadas, entre quienes se encuentra el encausado cuya defensa promueve la cuestión, debe desestimarse también en esta segunda vertiente la alegación de prescripción del delito». Otros autores, sin embargo, no distinguen entre querrela o denuncia, a efectos de la interrupción de la prescripción ni le atribuyen consecuencia alguna al hecho de que las mismas adolezcan de defectos: «Sí que interesa destacar que la mayor parte de la jurisprudencia recaída a propósito de los requisitos que debe cumplir la denuncia o querrela se plantean en relación con la eventual prescripción: como quiera que la prescripción se interrumpe (art. 132.2.º del CP) cuando el procedimiento se dirige contra el culpable, ha constituido un argumento de las defensas el buscar la existencia de vicios a denuncias o querrelas con el fin de negar la interrupción de la prescripción. De acuerdo con el criterio mayoritario, a los efectos de interrumpir válidamente la prescripción, lo importante es que se ponga en conocimiento del juzgado la *notitia criminis*, teniendo en cuenta que cualesquiera defectos por ejemplo en la querrela no afectarán a su validez como denuncia. Desde el punto de vista del delito contra la Hacienda Pública, y centrándonos en aquellos supuestos en los que se inicia el procedimiento a instancias de la propia Administración, este mismo planteamiento es aplicable a cualesquiera defectos o vicios que pudieran producirse en la denuncia o querrela presentada por la Administración, de forma que en nada empecerán a que se tenga por dirigido correctamente el procedimiento penal contra el culpable. En efecto, pensemos que la propia denuncia o querrela han sido presentadas por el titular de un órgano administrativo distinto del competente, o incluso, y yendo más lejos en este razonamiento, que el propio procedimiento administrativo que concluye con la remisión de la denuncia, presenta una serie de vicios que pueden afectar a su validez; en todos estos casos, y al margen de las eventuales consecuencias que pudieran tener en el ámbito puramente administrativo o interno, en nada afectarán a la correcta iniciación del proceso penal siempre que se reúnan los requisitos de determinación de los hechos denunciados» (AA.VV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 2004. pág. 252).

*derecho al procedimiento (art. 269 de la LECrim.), a diferencia de lo que sucede con la querrela que ha de dar lugar al menos a una resolución relativa a su admisión o desestimación, de acuerdo con los artículos 312 y 313 de la LECrim. El demandante no ha ejercitado, pues, la acción penal, ni se ha constituido en parte, por lo que no ha ejercitado su derecho a obtener la tutela efectiva de los Jueces y Tribunales del orden penal, en los términos antes vistos; y siendo así resulta evidente que carece manifiestamente de contenido jurídico constitucional el alegar que se viola por omisión (al no dar respuesta) un derecho que no se ha ejercitado»<sup>86</sup>.*

#### IV. 3. La doctrina del Tribunal Constitucional.

##### A) Los variados y contradictorios argumentos del Tribunal Supremo.

En páginas anteriores dábamos cuenta del elenco de posiciones del Tribunal Supremo sobre el momento exacto en el que la interrupción del ilícito penal podía considerarse consumado, resumiéndolos en cuatro puntos de mayor a menor garantía para los imputados. Sin embargo, tal síntesis puede ser desarrollada porque el Alto Tribunal ha mantenido otras muchas posturas probablemente influenciado por las particularidades de cada caso. Procederemos ahora sucintamente a colacionar tales planteamientos:

a) *Necesidad de admisión a trámite de la denuncia o querrela*: tal es el caso de la STS de 26 de febrero de 1993, que en su Fundamento Jurídico 1.º señala: «Desde el momento de la admisión de la denuncia o la querrela o, a partir de cualquier actuación procesal de la que resulte la imputación de un delito, se considera que el procedimiento está dirigido contra

<sup>86</sup> El Tribunal Constitucional, en su Auto 789/1986, se pronuncia en el mismo sentido, llegando a señalar: «... la jurisprudencia de este Tribunal ha precisado que el ejercicio de la acción penal, al menos en el primer estadio procesal, ha de realizarse por medio de la correspondiente querrela, pues la inicial denuncia de los hechos no supone el ejercicio de la acción penal, ni constituye en parte al que la formula». Sin embargo, en ocasiones, el Tribunal Supremo exige algo más que la mera interposición de la denuncia o la querrela: «No puede cuestionarse que el procedimiento se dirigió contra el que ahora recurre ya en ese primer momento en el que se le hizo objeto de investigación patrimonial, pero, sobre todo, al recibírsele la primera declaración, a la que respondió de modo que demuestra que estaba informado de que se le oía como posible implicado en la ejecución de algún acto delictivo, suficientemente individualizado en sus rasgos caracterizadores. Por tanto, hay que entender que fue entonces cuando se produjo la interrupción de la prescripción, para lo que el precepto del artículo 114.2 del Código Penal/1973, como hoy el artículo 132.2 del Código Penal/1995, considera bastante la citación a declarar en concepto de inculpado, consecuente con la atribución de posible responsabilidad en una acción delictiva, de 30 de septiembre, y de 16 de julio, o lo que es lo mismo, cuando dio comienzo la investigación del alzamiento de bienes, este delito todavía no había podido prescribir» (STS de 27-3-2003).

una persona determinada. Por tanto la interrupción de la prescripción se produjo el día 7-2-1984 fecha en que se admitió la querrela, cuando todavía no habían transcurrido dos años desde la comisión del hecho delictivo»<sup>87</sup>.

- b) *Únicamente interrumpen la prescripción las resoluciones que ofrezcan un contenido sustancial propio de una puesta en marcha del procedimiento*: en tal sentido se pronuncia el ATS de 19 de julio de 1997: «Téngase en cuenta que el término de la interrupción del artículo 132.2 del nuevo Código ha de entenderse en relación a los actos procesales encaminados al descubrimiento del delito e identidad de los culpables (Sentencia de 14-9-1990), quedando pues fuera de tal ámbito los de mero trámite (Sentencia de 26-11-1996). En tal difícil cuestión jurídica, sólo tienen virtualidad interruptora de la prescripción aquellas resoluciones que ofrezcan un contenido sustancial propio de una puesta en marcha del procedimiento. Es decir, únicamente cuando los actos procesales están dotados de auténtico contenido material puede entenderse interrumpida la prescripción, que no se ve afectada por la realización de diligencias inocuas o que no afecten al procedimiento. La Sentencia de 10 de julio de 1993, advierte que las resoluciones sin contenido sustancial no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de interrupción».
- c) *Basta la incoación de un procedimiento dirigido genéricamente a la averiguación del hecho*. En tal sentido, la STS de 25 de enero de 1999 afirma que «para la interrupción de la prescripción del delito basta que el procedimiento se incoe genéricamente en averiguación del hecho y sus posibles autores» (Sentencia de 13 de junio de 1997)<sup>88</sup>.
- d) *El procedimiento se dirige contra el culpable desde el momento en que éste declara como imputado*. Así, la STS de 13 de junio de 1997, al señalar que «lo cierto es que el procedimiento se dirige contra la acusada el día 1 de enero de 1990 en que declara como imputada, se le instruye de sus derechos y se decreta incluso su libertad con fianza».

<sup>87</sup> La STS de 21 de enero de 1993, dice también a este respecto: «... presentada la querrela contra los presuntos falsificadores de dichos documentos mercantiles en 28-10-1983, que fue en la que se admitió a trámite, es obvio que desde la segunda de las fechas anteriormente citadas y la última no había transcurrido el plazo de cinco años que señala el artículo 113 del Código Penal para la prescripción del delito cometido, por lo que tal cuestión es rechazable de plano». Asimismo, la STS de 29 de julio de 1998, en su Fundamento Jurídico 28, apunta lo siguiente «Precisamente el objeto del proceso así iniciado (o impulsado después de su iniciación) es, entre otros extremos la averiguación de quiénes son las personas que están formando parte de esa colectividad criminal, que constituye precisamente una de las finalidades que el artículo 299 de la LECrim. asigna al sumario, que ha de estar destinado, entre otras cosas, a realizar las actuaciones encaminadas a averiguar la culpabilidad de los delincuentes... Tal querrela fue admitida a trámite por Auto de 13 de mayo de ese año de 1988. A la vista de los términos de esa querrela, entendemos que, desde que fue interpuesta y admitida a trámite, lo que ocurrió antes de haber transcurrido cinco años desde la comisión del secuestro de Segundo M., quedó interrumpida la prescripción por los dos delitos por los que aquí condenamos».

<sup>88</sup> La STS de 31 de marzo de 1997, recoge en el octavo de sus Fundamentos Jurídicos: «... de acuerdo con una consolidada doctrina de esta Sala (Ss. entre otras de 23-3-1990, 18-3-1993, 25-1-1994 y 1-3-1995), la prescripción no necesita para interrumpirse actos de inculpación o imputación formal, pues basta que el procedimiento se incoe genéricamente en averiguación del hecho y sus posibles autores, al entender por procedimiento todos los actos encaminados a la instrucción de la causa». Por su parte, la STS de 16 de julio de 1999 recoge en su Fundamento de Derecho único: «La querrela constituye un acto procesal que no se limita a informar a un órgano jurisdiccional... sino que va más allá, incorporando una manifestación de voluntad del querellante que pretende la incoación de un procedimiento por delito contra la persona que designa como querelladas»

- e) *La interrupción se consume a través de los actos procesales dirigidos a descubrir el delito y la identidad de los culpables.* De esta opinión es la STS de 11 de febrero de 1997 cuando afirma que «la expresión, dirigirse el procedimiento contra el culpable, ha de entenderse en el sentido de comprender los actos procesales encaminados al descubrimiento del delito o identidad de los culpables»<sup>89</sup>.
- f) *La interrupción tiene lugar con la citación como imputados:* «Es preciso tener en cuenta, como momento de la posible interrupción de la prescripción, no ya cuando prestan declaración como imputados, sino cuando se dicta la resolución judicial acordando la situación de comparecencia en concepto de tal» (ATS de 19-7-1999).
- g) *La interrupción se produce cuanto la actividad instructora se dirige contra determinada persona:* «La prescripción... comienza a contarse desde el mismo momento de la comisión del delito y su curso se detiene tan pronto como el procedimiento judicial sobreviene, es decir, cuando se inicia una actividad instructora contra determinada persona» (STS de 6-6-1990).
- h) *También puede interrumpirse la prescripción por la simple implicación en los hechos realizada por imputado o testigo sobre terceros:* «Como ocurre también cuando un imputado o testigo en su declaración implica a otras personas, que para nada figuraban antes en las actuaciones, poniendo en conocimiento del juzgado un determinado comportamiento punible, pues desde ese momento en que el dato incriminador se introduce en el procedimiento penal, sin necesidad de ulterior resolución judicial, ya queda interrumpida la prescripción» (STS de 6-11-2000).
- i) *Asimismo, puede interrumpirse la prescripción por la apertura de actuaciones en depuración de posibles responsabilidades:* «No es necesaria imputación formal sino que basta que se hayan abierto las actuaciones en depuración de la responsabilidad de quien, desde un primer momento figuraba, con mayor o menor precisión identificativa, como denunciado, para considerar dirigido contra él el procedimiento, a los efectos interruptivos del plazo de prescripción, previstos en el artículo 114 del CP de 1973 (SSTS de 30-6-2000 y 17-10-2002, entre otras)» (STS de 31-10-2002).
- j) *La interrupción se produce cuando el procedimiento se inicia con las diligencias previas:* «La causa se inicia como diligencias previas, a virtud del atestado policial seguido por la denuncia de un robo con fuerza en las cosas, cometido el 21 de diciembre de 1983, por Providencia del Juez de Instrucción de fecha 23 de febrero siguiente, transformándose en sumario aquéllas por Auto de 5 de abril de dicho año» (STS de 13-5-1993).

<sup>89</sup> «No es precisa una "imputación formal" para la producción de tal efecto bastando para ello cualquier acto que se dirija a la investigación de hechos en los que, quienes posteriormente resultan condenados, estuvieren implicados. Según la correcta interpretación que ha de hacerse de la expresión "desde que el procedimiento se dirige contra el culpable"» (STS de 17 de octubre de 2002). Por su parte, la Sentencia de 25 de enero de 1999 recoge en el primero de sus Fundamentos de Derecho lo que sigue: «La doctrina tradicional de esta Sala mantenida hasta el momento actual en algunas resoluciones (por ejemplo Sentencia de 13-6-1997) estima que el plazo de prescripción hay que extenderlo desde el día en que se comete el delito hasta aquel en que se comienzan las actuaciones para su descubrimiento contra el culpable, entendiendo por procedimiento todos los actos encaminados a la instrucción de la causa (Sentencias de 6-6-1967, 25-3-1992, etc.), por lo que para la interrupción de la prescripción del delito "basta que el procedimiento se incoe genéricamente en averiguación del hecho y sus posibles autores" (Sentencia de 13-6-1997)».

k) *La denuncia o querrela anotadas en el Registro General del Juzgado tiene virtualidad interruptiva de la prescripción del delito:* «la anotación en el registro general del Juzgado dota de certeza y de seguridad a la hora de computar los términos (art. 9.3 de la CE)... La fecha que ha de tenerse en cuenta para computar el momento en que el procedimiento se dirige contra el culpable es el de la presentación de la denuncia o querrela, más exactamente, la de su asiento en el Registro general, pues es lo que permite con mayor seguridad establecer el *dies a quo* al margen de la mayor o menor diligencia del Juzgado» (STS de 4-2-2003).

B) *Los criterios legales establecidos por la Ley de Enjuiciamiento Criminal y el principio in dubio pro reo.*

Como ha podido constatarse del punto anterior, resulta sumamente complicado inferir consecuencias definitivas de tan lábiles planteamientos del Tribunal Supremo que es capaz de defender unos argumentos para, acto seguido, emplear justamente los contrarios. Sin embargo, lo cierto es que la LECrim. requiere la actuación judicial –materializada en los correspondientes actos procesales– para que el presupuesto genético de la interrupción de la prescripción pueda darse, es decir, que el procedimiento se dirija contra el culpable (arts. 131 y 132 del CP):

- El artículo 774 señala al respecto que todas las actuaciones judiciales relativas a delitos de los comprendidos en este título se registrarán como diligencias previas y les será de aplicación lo dispuesto en los artículos 301 y 302.
- El artículo 777.1 se refiere a las diligencias policiales y a la obligación de dar cuenta de la incoación al Ministerio Fiscal en los siguientes términos: «El Juez ordenará a la Policía judicial o practicará por sí las diligencias necesarias encaminadas a determinar la naturaleza y circunstancias del hecho, las personas que en él hayan participado y el órgano competente para el enjuiciamiento, dando cuenta al Ministerio Fiscal de su incoación y de los hechos que la determinen»<sup>90</sup>.
- El artículo 779.1.3.<sup>a</sup> resuelve el problema atinente a la interrupción de la prescripción cuando la denuncia o querrela se interpone ante Juez o Tribunal incompetente para conocer la causa, considerando necesario también en estos casos la actuación judicial oportuna si quiere considerarse interrumpida aquélla.

De la misma manera y constatada la pugna entre quien pide se interrumpa el plazo de prescripción (Administración en su más amplia acepción o particulares a través del ejercicio de la acción popular) y quien se opone a la misma (presunto culpable), el artículo 24.1 de la Norma

<sup>90</sup> *Vid.* en este mismo sentido el artículo 24 de la Ley Orgánica del Tribunal del Jurado. Asimismo, la Ley Reguladora de la responsabilidad penal de los menores (LO 5/2000, de 12 de enero), se ocupa de la incoación del expediente que corresponde al Ministerio Fiscal, haciendo referencia a la admisión a trámite de la denuncia.

Fundamental exigiría resolver la contradicción a favor del autor del delito en base al principio *in dubio pro reo*. No porque se busque beneficiar al imputado con menoscabo de los intereses de la víctima (en el caso del delito fiscal, la sociedad en su conjunto), sino porque el principio de tutela judicial efectiva exige tal solución. Si el Código Penal no ha sido lo suficientemente claro al respecto habrán de modificarse los artículos atinentes a la prescripción del delito pero, mientras tanto, la Constitución exige una interpretación restrictiva favorable al reo. En tal sentido se pronuncia una STS de 6 de julio de 1994 para la que «la expresión dirigirse el procedimiento contra el culpable ha de entenderse en el sentido de comprender los actos procesales encaminados al descubrimiento del delito e identidad de los culpables (Sentencia 14-9-1990), quedando, por tanto, fuera de tal ámbito los de mero trámite. Entenderlo de otra manera significaría un cumplimiento meramente formal de la ley, poco acorde con el principio *in dubio pro reo* que predomina en toda esta materia».

*C) Las verdaderas razones que parecen pesar en la solución que adopta el Tribunal Supremo.*

Espigar los motivos por los que el Tribunal Supremo se inclina a considerar suficiente la mera presentación de la querrela o denuncia para interrumpir la prescripción no resulta precisamente sencillo, pues a la dificultad inherente a la resolución de todo asunto penal deben unirse las posibles consideraciones de orden práctico a las que nunca resultan ajenas los órganos judiciales. En tal sentido, el problema de fondo parece ser el inevitable lapso temporal que media entre la interposición de la denuncia y querrela y las subsiguientes actuaciones procesales que en muchos casos impedirían considerar interrumpida la prescripción del delito. Así se manifiesta abiertamente la STS de 16 de julio de 1999, que, en su Fundamento de Derecho único llega a afirmar:

*«No bastará que se designe a personas concretas como querelladas para interrumpir la prescripción si a la postre resultara que el órgano judicial no hubiera debido acoger la querrela dando lugar a un procedimiento, pero, de otra parte, la indebida o inexplicada delación del instructor, que habría de haber dictado el auto iniciando el procedimiento en el término temporal señalado para ello (artículo 197 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal), es decir, al día siguiente de que se hubieran entablado las pretensiones que por ellos se hayan de resolver, según establece el artículo 204 de la Ley Rituaria, no puede con esa falta de actuación, no razonada ni razonablemente, pospuesta, determinar una lesión para el querellante que se atuvo en su actuar al respecto de los plazos legalmente establecidos para ejercitar su pretensión, sin poder esperar ni sospechar que en tales condiciones se le denegara la correspondiente tutela judicial que su pretensión debía recibir mediante la temporánea adopción de una resolución favorable o adversa a sus pretensiones, pero motivada con contemplación de las normas aplicables. En el caso aquí en consideración, la querrela fue presentada con anterioridad temporal más que suficiente para esperar la emisión de una resolución judicial sobre la pretensión que se formulaba. Ya dio lugar a una providencia de 17 de noviembre precedente en que se acordaba la incoación de diligencias indeterminadas y la ratificación personal por quien*

*en cuyo nombre se había introducido la querella. Este requisito fue cumplido el 13 de diciembre inmediato siguiente, y, sin embargo, la resolución judicial acordando dar curso a la querella ratificada se demoró casi dos meses».*

Sin embargo, no puede ser éste el patrón sobre el que haya de resolverse en derecho el momento en el que entender interrumpida la prescripción. Por muchas razones, pero sobre todo porque la LECrim. no ampara comportamientos perezosos que puedan poner en riesgo los efectos que se persiguen con la interposición de la querella o denuncia. En tal sentido, su artículo 198 indica que «cuando no se fije término, se entenderá han de dictarse y practicarse sin dilación». Para la instrucción de las causas penales «todos los días y horas del año serán hábiles» (art. 201). Los autos se dictarán y firmarán al día siguiente en el que se hubiesen entablado pretensiones, y las providencias inmediatamente que resulten de las actuaciones, y en su caso el mismo día o el siguiente (art. 204). Incluso a veces deben dictarse en un plazo todavía más corto (art. 205)<sup>91</sup>, y siempre el Secretario debe dar cuenta al Juez o Tribunal de las pretensiones escritas en el día que fueren entregadas (art. 206).

*D) La Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2005, de 14 de marzo.*

Las razones apuntadas en el ordinal anterior parecen haber influido en el Tribunal Constitucional al resolver un recurso de amparo solicitado por los demandantes, quienes declaraban haber visto vulnerados sus derechos a la tutela judicial efectiva y a la presunción de inocencia, como consecuencia de la Sentencia dictada por la Sección Primera de la Audiencia Provincial de Orense, de 31 de octubre de 2002<sup>92</sup>. La controversia resuelta por el Tribunal Constitucional traía causa de unas actuaciones iniciadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en concepto de delito de alzamiento de bienes que se imputaron en su día por medio de querella y que fueron admitidas a trámite casi dos años más tarde. El Tribunal Constitucional, dejando al margen si la demora fue o no imputable a una actuación negligente del instructor o de la Agencia Tributaria, considera carente de justifica-

<sup>91</sup> «Se exceptúan de lo dispuesto en el artículo anterior los autos y providencias que deban dictarse en más corto término para no interrumpir el curso del juicio público; o para no infringir con el retraso alguna disposición legal».

<sup>92</sup> La referida Sentencia cuenta con dos votos particulares de los Magistrados Conde Martín De Hijas y Rodríguez Arribas. El primero discrepando del método, que no de la conclusión, al entender que una Sentencia del Tribunal Constitucional no debe descender a consideraciones sobre la naturaleza y fines de la prescripción, ni a entrar a resolver en términos generales si la presentación de la querella interrumpe o no la prescripción, al tratarse de una materia propia de la legislación ordinaria, aunque en el caso concreto el Magistrado discrepante sí valora positivamente la concesión del amparo al haber transcurrido un amplio margen de tiempo entre la presentación de la querella y su posterior admisión a trámite. El segundo, concurrente con el fallo, manifiesta su disconformidad con alguna de las argumentaciones jurídicas que se vierten en la Sentencia. *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R. «Problemas de constitucionalidad y de legalidad ordinaria en relación con la prescripción (I): consecuencias de la STC 63/2005, de 14 de marzo (RTC 2005, 63) respecto a la interrupción de la prescripción del delito fiscal», *QF* 2005, n.º 10, págs. 5 y ss.

ción la extensión del plazo de prescripción apuntado<sup>93</sup>. El máximo intérprete de la Norma Fundamental principia su argumentación señalando que la apreciación en cada caso concreto de la concurrencia o no de la prescripción como causa extintiva de la responsabilidad criminal es cuestión de legalidad que corresponde decidir a los Tribunales ordinarios y, por lo mismo, carece de relevancia constitucional, pero tal afirmación no puede, sin embargo, interpretarse en el sentido de que cualquiera que sea la resolución judicial que en un proceso penal se adopte en materia de prescripción penal, la misma resulte irrevisable a través del recurso de amparo<sup>94</sup>.

El Alto Tribunal realiza una invocación a la seriedad aludiendo al fundamento del propio instituto jurídico y a la necesaria diligencia de los actores con el fin de que la presunta culpabilidad del querellado o denunciado no quede impune<sup>95</sup>. Pero, además y ésta es quizás la almendra de la Sentencia, considera insostenible que el efecto interruptivo de la prescripción se produzca con la simple interposición de la denuncia o la querrela, pues aunque ello pudiera acomodarse a la literalidad de la norma, no satisfaría el contenido axial del instituto prescriptivo y del sistema de normas en el que se inserta, desvirtuando el fundamento material de la propia prescripción en relación con los princi-

<sup>93</sup> «... se hace evidente que, en el caso de autos, el plazo de prescripción legalmente establecido para el delito de alzamiento de bienes imputado a los demandantes de amparo se encontraba ya vencido en el momento en que, casi dos años más tarde, dicha querrela fue admitida a trámite por el Juzgado. Dejando ahora de lado la cuestión relativa a si tal demora fue o no imputable a una actuación negligente del instructor o de la Agencia Tributaria, lo cierto es que carece de toda razonabilidad, en el sentido anteriormente apuntado, la extensión del plazo de prescripción legalmente previsto para el delito de alzamiento de bienes de modo que alcance a cubrir demoras como la producida en este caso, con la consiguiente indefensión e inseguridad jurídica ocasionada a los querrellados al no tener noticia alguna del "procedimiento" supuestamente seguido contra ellos. Por otra parte, si los plazos de prescripción de los delitos y de las penas son –como en forma unánime y constante admite la jurisprudencia– una cuestión de orden público, no estando por consiguiente a disposición de las partes acusadoras para que sean éstas quienes los modulen, tampoco resulta razonable concluir que la demora producida en la admisión a trámite de la querrela de referencia haya de surtir efectos desfavorables en la esfera de los derechos y garantías de los demandantes de amparo al haber alejado de ellos en el tiempo el conocimiento de los hechos que se les imputaban con la consiguiente merma de sus posibilidades de defensa frente a tales imputaciones» (FJ 10).

<sup>94</sup> SSTC 64/2001, 65/2001, 66/2001, 68/2001, 69/2001 y 70/2001, todas ellas de 17 de marzo.

<sup>95</sup> «... Pues bien, dejando de lado otras explicaciones más complejas, salta a la vista que lo que el establecimiento de un plazo temporal para que el Estado pueda proceder a perseguir los delitos persigue a su vez es que no se produzca una latencia *sine die* de la amenaza penal que genere inseguridad en los ciudadanos respecto del calendario de exigencia de responsabilidad por hechos cometidos en un pasado más o menos remoto; o dicho en nuestras propias palabras, el plazo de prescripción "toma en consideración del presunto inculcado, su derecho a que no se dilate indebidamente la situación que supone la virtual amenaza de una sanción penal" (STC 157/1990, de 18 de octubre, FJ 3). De manera que lo que la existencia de la prescripción del delito supone es que éste tiene un plazo de vida pasado el cual se extingue toda posibilidad de exigir responsabilidades por razón de su comisión. Pero también obedece a la propia esencia de la amenaza penal, que requiere ser actuada en forma seria, rápida y eficaz, a fin de lograr satisfacer las finalidades de prevención general y de prevención especial que se le atribuyen. Para lograr esa inmediatez, no basta con la prohibición de dilaciones indebidas en el procedimiento, sino que el legislador penal ha acudido a un instrumento más conminatorio, por el que se constriñe a los órganos judiciales a iniciar el procedimiento dentro de un término previa y legalmente acotado o a olvidarlo para siempre. Los plazos de prescripción responden, pues, esencialmente, a un deseo de aproximación del momento de la comisión del delito al momento de imposición de la pena legalmente prevista, dado que sólo así pueden satisfacerse adecuada y eficazmente las finalidades anteriormente mencionadas. Ni que decir tiene que ese deseo conlleva una incitación a los órganos judiciales y a los acusadores públicos y privados a actuar diligentemente a fin de no demorar el inicio de la persecución penal. La diligencia del juez y de la parte acusadora es también, por consiguiente, una de las finalidades que con carácter inmediato persigue la prescripción penal, en el entendimiento de que toda negligencia de uno y otra conduce a favorecer al supuesto delincuente con la eventual impunidad de su conducta».

pios de seguridad jurídica, intervención mínima y necesidad preventivo-general y preventivo-especial de la pena <sup>96</sup>. Resulta, por lo tanto, imprescindible la actuación judicial posterior a la presentación de la denuncia o querrela, pues de otra forma se dejaría la interrupción del plazo de prescripción exclusivamente en manos de los denunciante o querellantes, con el peligro consiguiente de que el órgano judicial considere abierto un nuevo plazo de cinco años en los que desarrollar su actividad <sup>97</sup>. De manera inequívoca, el Tribunal Constitucional se inclina por una interpretación del artículo 132.2 del Código Penal muy concreta: el procedimiento no puede considerarse iniciado o dirigido contra persona alguna si al impulso inicial del acusador no le sigue el inexcusable concurso del órgano judicial encargado de alentar la dirección del proceso penal.

<sup>96</sup> «Esta voluntad claramente manifestada por el legislador penal de que el ejercicio temporal preestablecido se vería contrariada de considerarse, como así lo ha hecho la Sentencia recurrida, que, para estimar interrumpido el plazo de prescripción en cada caso señalado, basta con la simple presentación de una denuncia o de una querrela sin necesidad de que para ello medie acto alguno de interposición judicial. Semejante conclusión arranca de una interpretación de la norma actualmente contenida en el artículo 132.2 del Código Penal –y antes, en términos prácticamente idénticos, en el art. 114.2 del Código Penal de 1973– que no se compadece con la esencia y fundamento de la prescripción penal ni en consecuencia, satisface la exigencia constitucional anteriormente mencionada de que, en esta materia, toda decisión judicial adoptada manifieste un "nexo de coherencia" con la norma que le sirve de fundamento y con los fines que justifican la existencia de esta causa extintiva de la responsabilidad penal. Pues incluso si, a partir de un punto de vista estrictamente lingüístico, cupiera mantener –lo que ya de por sí resulta discutible, conforme se dirá más adelante– que el citado precepto, al establecer que la prescripción "se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra el culpable, comenzando a correr de nuevo el término de la prescripción desde que se paralice el procedimiento o termine sin condena", permite que dicho efecto interruptivo se produzca con la simple interposición de una denuncia o de una querrela, tal conclusión no resulta, por el contrario, sostenible desde el punto de vista axiológico que, conforme a la exigencia de aplicación del canon reforzado de motivación al que anteriormente nos hemos referido, ha de presidir nuestro examen de la interpretación judicial en cuestión. Ello se hace, por lo demás, evidente a la vista de nuestra doctrina, ya que si, como hemos afirmado en anteriores ocasiones (STC 157/1990, de 18 de octubre, FJ 3) la prescripción penal supone una renuncia o autolimitación del Estado al *ius puniendi*, motivada por el mero transcurso de un período de tiempo más o menos dilatado, lógicamente sólo los órganos que en nombre del Estado ejercen la función de interpretar y aplicar las normas penales pueden hacerlo en los indicados plazos o, por el contrario, dejar que transcurran sin haber emprendido actuación alguna, con la consiguiente imposibilidad de subsanar las consecuencias derivadas de tal omisión. Pero también constituye una derivación inmediata de la propia esencia del instituto de la prescripción penal como límite temporal externo al ejercicio del *ius puniendi* por parte del Estado, ya que dicha esencia determina que el plazo de prescripción del delito sea indisponible para las partes actuantes en un procedimiento penal, toda vez que lo que prescribe no es la acción penal para perseguir el delito, sino el delito mismo, lo que sólo puede suceder por intermedio de la persecución estatal, esto es, mediante la omisión, en el plazo que en cada caso venga legalmente establecido, del imprescindible acto de interposición judicial que supone trámite imprescindible para el ejercicio del *ius puniendi*. De manera que será únicamente el juez quien puede llevar a cabo esa actuación de dirección procesal del procedimiento contra el culpable que requiere el artículo 132.2 del Código Penal para considerar interrumpido el plazo de prescripción del delito en cuestión. Sólo esta interpretación resulta coherente con el fundamento material de la prescripción en los principios de seguridad jurídica, intervención mínima y necesidad preventivo-general y preventivo-especial de la pena, a los que cabría añadir la necesidad de que en todo momento el procedimiento penal aparezca rodeado de las garantías constitucionalmente exigibles, lo que únicamente ocurre a partir del momento en que interviene el órgano judicial tomando las riendas del proceso. Cualquier otra interpretación permanecería, por el contrario, anclada en el entendimiento de la prescripción penal como un instituto de naturaleza exclusivamente procesal e ignoraría, con ello, la esencia sustantiva del mismo como instrumento a través del cual se manifiesta la extensión temporal de la posibilidad de ejercicio del *ius puniendi* por parte del Estado» (FJ 5.º).

<sup>97</sup> «La trascendencia de los valores constitucionales y de los bienes jurídicos puestos en juego cuando lo que se niega es que se haya producido la prescripción de los hechos delictivos enjuiciados impone, pues, una lectura teleológica del texto contenido en el artículo 132.2 del Código Penal que lo conecte a las finalidades que, conforme ha quedado expuesto, no son las estrictamente procesales de establecer los límites temporales de ejercicio de la acción penal por parte de los denunciante o querellantes –lo que justificaría la consideración de que el plazo de prescripción de

De ello se infiere otra consecuencia inmediata. La existencia de un único plazo común a las partes acusadoras y al órgano judicial, para que dentro del mismo insten la incoación del proceso penal y lo inicien contra una persona determinada o determinable, sin que resulte posible hablar de dos plazos, uno de ellos que afectaría a las partes acusadoras y el otro que se iniciaría a partir de ese

dicha acción se interrumpe en el mismo momento en que se produce la presentación de la denuncia o de la querrela-, sino otras muy distintas, de naturaleza material, directamente derivadas de los fines legítimos de prevención general y especial que se concretan en las sanciones penales y que son los únicos que justifican el ejercicio del *ius puniendi*, así como de principios tan básicos del Derecho penal como los de intervención mínima y proporcionada a la gravedad de los hechos. Dicho de otra manera: el establecimiento de un plazo de prescripción de los delitos y faltas no obedece a una voluntad de limitar temporalmente el ejercicio de la acción penal por denunciantes y querellantes (configuración procesal de la prescripción), sino a la voluntad inequívocamente expresada por el legislador penal de limitar temporalmente el ejercicio del *ius puniendi* por parte del Estado en atención a la consideración de que el simple transcurso del tiempo disminuye las necesidades de respuesta penal (configuración material de la prescripción), dado que la imposición de una pena carecería de sentido por haberse ya perdido el recuerdo del delito por parte de la colectividad e incluso por parte de su autor, posiblemente transformado en otra persona. Esta configuración material del instituto de la prescripción coincide, por lo demás, con la naturaleza de institución de orden público que le ha venido siendo reconocida por la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo, y de la que además deduce que no debe procederse a efectuar interpretaciones restrictivas de los términos literales en que viene legalmente expresada (SSTS de 25-4-1990, 15-1-1992 y 10-2-1993, entre otras). Naturaleza y prohibición de interpretaciones restrictivas que quedarían contradichas si, en seguimiento de una interpretación del artículo 132.2 del Código Penal como la acogida por la Sentencia recurrida, se alcanzara la conclusión de que basta con la presentación de una denuncia o de una querrela para interrumpir el plazo de prescripción legalmente establecido, sin necesidad de que medie al respecto intervención judicial alguna. Pues si bien es cierto que los denunciantes o querellantes tienen un tiempo limitado para el ejercicio del *ius puniendi* por parte del Estado, ello no debe hacer olvidar que los que están obligados a poner en marcha el instrumento penal en el indicado plazo son los órganos judiciales pues sólo ellos son titulares del *ius puniendi* en representación del Estado (por todas, STC 115/2004, de 12-7-2004, FJ 2). De manera que no puede considerarse razonable una interpretación del indicado precepto que deje la interrupción del plazo de prescripción exclusivamente en manos de aquéllos, sin requerir para ello actuación alguna de interposición judicial, con la perturbadora consecuencia, entre otras muchas posibles, de que, lejos de verse el juez compelido al ejercicio del *ius puniendi* dentro del plazo legalmente establecido, goce de una ampliación extralegal de dicho plazo por virtud de la actuación de los denunciantes o querellantes al tener como efecto la interrupción del mismo que comience a correr de nuevo en su totalidad. Esto último es precisamente lo que ha sucedido en el presente caso, al haber concluido el órgano judicial de apelación que los hechos enjuiciados no podían considerarse prescritos a la vista de que la querrela formulada contra los actores por la Agencia Tributaria fue presentada con anterioridad al vencimiento del plazo de prescripción legalmente establecido para el delito que se les imputaba, sin que el hecho de que no fuera admitida a trámite hasta pasados casi dos años después de su presentación tuviera para el tribunal *ad quem*, relevancia alguna a este respecto. Frente a ello aducen los recurrentes que la querrela en cuestión ciertamente fue presentada en plazo que todavía era hábil para ello, pero que, al estar dormitando durante casi dos años en el juzgado sin que el juez realizara actuación alguna de cara a promover la persecución del delito de alzamiento de bienes que constituía su objeto, dicho delito ha de considerarse prescrito y, por consiguiente, extinguida toda posibilidad de exigirles responsabilidad criminal por motivo de su supuesta participación en el mismo. Planteada la cuestión en los indicados términos, se hace evidente la irrazonabilidad a que se ve abocada la interpretación jurisprudencial de la expresión legal "cuando el procedimiento se dirija contra el culpable" anteriormente expuesta, ya que demuestra cómo, llevada a sus últimos extremos, conduce a tener que reconocer el efecto interruptivo de la prescripción de aquellas querellas y denuncias (incluso anónimas) que, presentadas dentro del plazo de prescripción, se hayan visto posteriormente olvidadas durante años (consciente o negligentemente) por sus propios impulsores o por los órganos judiciales, haciendo así ilusorios los plazos de prescripción legalmente establecidos, cuya verdadera esencia, como hemos dicho, no es de carácter procesal, sino material, al afectar los mismos a derechos fundamentales constitucionalmente protegidos, venir imbricados en la teoría de los fines de la pena y cumplir, entre otras funciones, la de garantizar la seguridad jurídica del justiciable, que no puede ser sometido a un proceso penal más allá de un tiempo razonable. El carácter ilusorio del plazo de prescripción legalmente establecido resultaría, en efecto, evidente en este caso de admitirse la interpretación seguida por el tribunal *ad quem*, toda vez que, conforme a la misma, no habiéndose discutido en ningún momento que la querrela presentada por la Agencia Tributaria hubiese sido formulada en tiempo todavía hábil para ello, dicha presentación tendría la virtualidad de abrir un nuevo plazo de prescripción por

momento y en el que el órgano judicial contaría con un nuevo plazo para impulsar las actuaciones judiciales<sup>98</sup>. Por lo tanto, debe tenerse en cuenta el inevitable tiempo que puede mediar entre la presentación de la acusación a través de denuncia o querrela y la adopción por el Juez de los actos pro-

tiempo de otros cinco años, dentro del cual el órgano judicial podría resolver acerca de su admisión o inadmisión a trámite. La misma insatisfacción que provoca semejante conclusión pone de manifiesto no sólo su carácter de interpretación restrictiva *contra reo*, sino, esencialmente, su condición de interpretación incompatible con el fundamento y fines del instituto de la prescripción penal» (FFJJ 6.º y 7.º).

<sup>98</sup> «En consecuencia, de lo anteriormente expuesto, hemos de concluir que la interpretación realizada por la Sentencia dictada en apelación de la norma contenida en el artículo 132.2 CP no satisface el canon de motivación reforzada exigible en toda decisión judicial acerca de si los hechos denunciados están o no prescritos, al oponerse al fundamento material de dicho instituto, ignorar la ratio que lo inspira y no resultar, por todo ello, coherente con el logro de los fines que con él se persiguen; lo que conlleva la afirmación de que dicha resolución ha vulnerado el derecho de los demandantes de amparo a la tutela judicial efectiva sin indefensión al haber desestimado su pretensión de que el delito que se les imputaba se encontraba ya prescrito en función de una interpretación del mencionado precepto que no resulta congruente con el canon de razonabilidad argumental axiológicamente fundamentada que hemos establecido para las resoluciones de este tipo. Esta conclusión acerca del carácter irrazonable de la interpretación en cuestión no se opone, por lo demás, a las alcanzadas en las SSTC 63/2001, 64/2001, 65/2001, 66/2001 y 70/2001, de 17 de marzo, ya que en ellas no tratábamos acerca del momento en que ha de considerarse interrumpido el plazo de prescripción de los delitos, ni nos pronunciábamos sobre la naturaleza de la actuación procesal requerida para ello, sino que nos limitábamos a afirmar, en lo que aquí interesa, que la norma aplicada, en este caso el artículo 114 CP/1973, al prever que la interrupción de la prescripción se producía desde que el procedimiento se dirija contra el culpable "exige indudablemente una conexión entre las actuaciones procesales y quien finalmente resulta condenado para dar por interrumpida la prescripción, aunque no especifica la calidad ni la intensidad de dicha conexión. La Sala Penal del Tribunal Supremo ha interpretado el texto de la ley considerando suficiente la conexión que se establece tras la admisión a trámite de la querrela dados los términos de la misma"; lo que inequívocamente suponía que el objeto de nuestro examen, en esos casos, eran unas resoluciones judiciales en las que, al haberse producido la admisión a trámite de la querrela todavía dentro de los márgenes temporales del plazo de prescripción legalmente establecido, no se planteaba la cuestión ahora examinada. Por el contrario, la interpretación seguida por la Audiencia Provincial de Orense contradice abiertamente en varios puntos la doctrina sentada por este tribunal respecto del efecto útil que, desde un punto de vista procedimental cabe atribuir a la presentación de una denuncia o de una querrela por motivo de la supuesta comisión de un delito. A este respecto, hemos de recordar, en primer lugar, que, conforme hemos reiterado en distintas ocasiones, quien ejercita la acción penal en forma de querrela no tiene un derecho incondicionado a la "apertura y plena sustanciación" del proceso penal, sino únicamente al dictado de una decisión motivada en la que se expresen las razones por las que el órgano judicial ha resuelto su admisión o inadmisión a trámite, sin que, por consiguiente, quede garantizado el éxito de la pretensión punitiva planteada por la parte acusadora y sin que el Estado, verdadero y único titular del *ius puniendi*, venga obligado a "imponer sanciones penales en todo caso, con independencia de que concurra o no alguna causa extintiva de la responsabilidad penal" (por todas, STC 157/1990, de 18-10-1990, FJ 4), toda vez que, como afirmábamos en ese mismo lugar, "en modo alguno puede confundirse el derecho a la jurisdicción penal para instar la aplicación del *ius puniendi* que forma parte del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, con el derecho material a penal, de naturaleza pública y cuya titularidad corresponde al Estado". Pues bien, de la misma manera tampoco puede confundirse el cumplimiento por la acusación del plazo que, en forma preclusiva, viene legalmente establecido para poder proceder a la persecución penal de un determinado delito, con el comportamiento activo exigible para que se manifieste la actuación procesal exigible de los órganos del Estado ordenada al ejercicio del *ius puniendi*. Incluso pueden extraerse de nuestra jurisprudencia elementos suficientes para avalar la conclusión obtenida acerca de que, para poder entender dirigido el procedimiento penal contra una persona, no basta con la simple interposición de una denuncia o querrela, sino que se hace necesario que concurra un acto de intermediación judicial. Así, hemos calificado a dichas actuaciones de parte como meras solicitudes de "iniciación" del procedimiento penal (por todas STC 11/1995, de 4-7-1995, FJ 4), lo que implica que, en tanto no sean aceptadas, dicho procedimiento no puede considerarse "iniciado" ni, por consiguiente "dirigido" contra persona alguna, interpretación esta que, por otra parte, se corresponde exactamente con lo dispuesto en los artículos 309 y 750 de la LECrim. a cuyo tenor, la dirección del procedimiento penal contra una persona corresponde en todo caso a los jueces y tribunales de la jurisdicción penal» (FJ 8).

cesales tendentes a su admisión e impulso posterior, lo que aconseja no esperar hasta momentos muy próximos al final del plazo de prescripción, con el fin de que no se malogre la pretensión de los acusadores <sup>99</sup>.

## V. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 19 DE MAYO DE 2005

La Sala Segunda del Tribunal Supremo se ha pronunciado recientemente sobre la posible prescripción de un delito contra la Hacienda Pública protagonizado por el Administrador de una Sociedad en régimen de transparencia fiscal. A pesar de que en ningún momento se alude a la doctrina del Tribunal Constitucional contenida en la Sentencia 63/2005, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 19 de mayo del presente año <sup>100</sup>, parece haber modificado sus planteamientos de la última década en los que adelantaba la frontera de la interrupción de la prescripción del delito hasta el momento de presentación de la denuncia o querrela, considerando que dicha interrupción únicamente puede producirse con la resolución judicial que acuerda incoar las diligencias previstas por la LECrim. Nótese que dicho cambio de criterio satisface lo afirmado por el Tribunal Constitucional y en cuya virtud, no basta que la denuncia o querrela se interponga dentro del plazo para que se entienda que el procedimiento «se dirige contra el culpable», sino que es preciso además que medie acto judicial al respecto dentro de ese mismo plazo. En opinión del Tribunal Supremo, no puede distinguirse entre denuncia y querrela a efectos interruptivos de la prescripción, toda vez que dicha distinción entraría en contradicción con el artículo 105 del Código Penal. Ahora bien, la interrupción de la prescripción no puede condicionarse a la admisión formal de la querrela pues de esta forma podría caerse en inseguridad jurídica al remitir la decisión de extinguir la responsabilidad criminal del delincuente a la mayor o menor carga de trabajo que tuviese el Juzgado. Con dicha interpretación, se condena al presunto culpable, pues aunque faltaban únicamente tres días para que se consumara la prescripción

<sup>99</sup> «De otra parte, la exigencia de interposición de una actuación judicial para entender interrumpido el plazo de prescripción del delito establecido en cada caso no puede considerarse lesiva del derecho de acción de los acusadores que, en cualquier caso, ha de ser preservado (STEDH de 22-10-1996, caso Stubbings, 46 y ss.). Lo único que con ella se establece firmemente es la existencia de un único plazo, común a las partes acusadoras y al órgano judicial, para que dentro del mismo respectivamente insten la incoación del procedimiento penal y lo inicien, dirigiéndolo contra una persona determinada o determinable, y no, como sucede a modo de derivación inmediata de la interpretación seguida en este caso por la Audiencia Provincial de Orense, de una duplicidad de plazos: el que afectaría, hasta su término legal, a las partes acusadoras; y el iniciado *ex novo* a partir de ese momento y en su integridad, para que el órgano judicial decida si da curso o no a las pretensiones punitivas de las acusaciones. Ello significa, ciertamente, que quien desee ejercer una acción penal no puede esperar hasta el último día del plazo de prescripción previsto para presentar la correspondiente querrela o denuncia, pues tal entendimiento supondría tanto como dejar a los órganos judiciales sin plazo útil para decidir y, en consecuencia, que necesariamente hubieran de decretar la prescripción de los hechos delictivos en su caso denunciados. Se impone así, pues, un cierto deber de diligencia a las partes, Pero también se le impone al juez, al exigirle el dictado de una resolución favorable o desfavorable a dichas pretensiones en ese mismo plazo preclusivo, so pena de que, de no hacerlo, haya de declarar extinguida la responsabilidad penal del denunciado por motivo de prescripción, sin perjuicio de que, en su caso, hubiera de afrontar además las correspondientes responsabilidades penales, disciplinarias o meramente pecuniarias que pudieran derivarse de un retraso injustificado en la administración de justicia» (FJ 9).

<sup>100</sup> Ponente don José Antonio Martín Pallín.

de 5 años correspondiente al delito de defraudación tributaria, el Ministerio Fiscal presentó la oportuna querrela y un día antes de que venciese el plazo, el Juzgado de Instrucción número 11 de Barcelona incoó diligencias previas, admitiéndose la querrela formalmente once días después <sup>101</sup>.

El cambio de criterio del Tribunal Supremo ha de ser bienvenido. No acepta la tesis mayoritaria de la doctrina (imputación), pero por fin parece que se clarifica un aspecto de los delitos contra la Hacienda Pública que había dado lugar a un número creciente de controversias dañando la seguridad jurídica, poniéndose coto así a una suerte de interpretación extensiva o analógica *in malam partem* generada en gran parte por el agotamiento de los plazos prescriptivos en las actuaciones inquisitivas de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, lo que inducía a los Tribunales a unos escorzos jurídicos notables con el fin de que los comportamientos delictivos no quedaran impunes.

<sup>101</sup> «En todo caso, lo verdaderamente importante es determinar el momento en que la deuda tributaria derivada del pago de la renta de las personas físicas era exigible al cumplirse el vencimiento de los plazos legalmente establecidos para hacer la declaración-liquidación tributaria. Al tratarse del IRPF de cantidades imputables al año 1991, el momento en que debía hacerse la declaración-liquidación es el que determina la consumación del delito, a partir del cual se comienza a contar el plazo o período de prescripción. Este momento era el 20 de junio de 1992, por lo que la prescripción de la querrela por parte del Ministerio Fiscal estaba dentro del plazo e interrumpía la prescripción. (...). La interrupción del plazo de prescripción comienza con la presentación de la querrela del Ministerio Fiscal en el Juzgado de Guardia con fecha 17 de junio de 1997, es decir, días antes de cumplirse los cinco años. Por una diligencia de ordenación se pasa a reparto el siguiente día 18. Corresponde el reparto al Juzgado de Instrucción n.º 11 de Barcelona, que con fecha 19 de junio de 1997 incoa diligencias previas con el número 2113/97. En los antecedentes fácticos se dice que: "Los hechos que resultan de las anteriores actuaciones presentan características que hacen presumir la existencia de una infracción penal". De conformidad con lo dispuesto en el artículo 779 de la LECrim., acuerda investigar para determinar la naturaleza y circunstancias de tales hechos y las personas que hayan podido intervenir. En la parte dispositiva resuelve dar cuenta al Ministerio Fiscal que queden los autos sobre la mesa para resolver, y se concede un plazo de tres días para interponer recurso de reforma. Posteriormente, por Auto de 1 de julio de 1997 decide admitir la querrela (el término de cinco años se cumplió el 20-6-1997) y cita a declarar como imputado al querrellado. Como ha señalado reiteradamente la última jurisprudencia de esta Sala, la resolución judicial que acuerda incoar diligencias previas interrumpe la prescripción, siendo indiferente que la *notitia criminis*, es decir, el conocimiento de hechos delictivos que se atribuyen a personas o grupos perfectamente identificados, revista la forma de denuncia o de querrela, ya que lo relevante es la existencia de una resolución judicial que reviste la forma de auto, en cuanto que tiene antecedentes de hecho, fundamentos jurídicos y parte dispositiva y contra el mismo cabe el recurso de reforma. Este Auto contiene la decisión judicial de investigar el hecho y perfilar la participación del denunciado o querrellado. No se puede hacer de peor condición al querellante que asume una costosa carga para poner en marcha el proceso, que al denunciante que limita su actuación a una manifestación oral o escrita. No creemos que se pueda mantener, en estos tiempos, que la única forma de dirigir el procedimiento contra el culpable pase necesariamente por un procesamiento o por su imputación formal en el momento de calificación de los hechos. La distinción entre la denuncia y la querrela, a efectos de prescripción, entraría su (*sic*) contradicción con el propio literal del actual artículo 305 del Código Penal, que complementa con carácter meramente interpretativo al anterior artículo 349 (Código de 1973). Se establece, con perfecta claridad, que la persecución puede ponerse en marcha por querrela o denuncia del Ministerio Fiscal, Abogado del Estado o representante de la Administración Tributaria, cuando la denuncia o querrela se dirige contra el deudor tributario. Condicionar la interrupción de la prescripción a la admisión de la querrela sería aleatorio, inseguro jurídicamente y con una gran dosis de injusticia, al remitir la decisión de extinguir la responsabilidad criminal de un delincuente a la mayor o menor carga de trabajo que tenga un juzgado. Por consiguiente, el Auto de 19 de junio de 1997 puso fin al plazo de prescripción de cinco años, según la interpretación del artículo 132.2 del Código Penal que viene realizando la última línea jurisprudencial de esta Sala» (FFJJ 7.º y 8.º).