

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

C/ Viriato, 52
28010 MADRIDC/ Gran de Gràcia, 171
08012 BARCELONAC/ Alboraya, 23
46010 VALENCIAC/ Ponzano, 15
28010 MADRID

www.cef.es

902 88 89 90

info@cef.es

DIRECTOR:

Roque de las Heras Miguel

COORDINADORES:

M.^a José Leza Angulo
(Abogada. Máster en Tributación)
Sotero Amador Fernández
(Economista. Máster en Dirección
Económico-Financiera)

CONSEJO ASESOR:

- Roberto Alonso Alonso
(Inspector de Hacienda del Estado)
- Luis Manuel Alonso González
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)
- Oriol Amat Salas
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- María Dolores Arias Abellán
(Catedrática de Derecho Financiero y Tributario)
- Inocencio Carazo González
(Auditor de Cuentas)
- Monserrat Casanovas Ramón
(Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad)
- José Luis Cea García
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- José Juan Ferreiro Lapatz
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)
- María Antonia García Benau
(Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad)
- Lorenzo de las Heras Miguel
(Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España)
- Antonio Longas Lafuente
(Vocal del TEAR de Madrid)
- Joan Montllor i Serrats
(Decano de la Universidad Autónoma de Barcelona)
- Francisco José Palacio Ruiz de Azagra
(Inspector de Hacienda del Estado)
- Carlos Palao Taboada
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)
- Valentín Pich Rosell
(Presidente del REAF)
- Iu Pijoan i Font
(Director General de Tributos de la Generalitat de Catalunya)
- Diego Prior Jiménez
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- Enrique Ribas Mirangels
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- Javier Romano Aparicio
(Profesor del CEF)
- Andrés Sánchez Pedroche
(Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)
- Eduardo Sanz Gadea
(Inspector de Hacienda del Estado)
- Susana Sartorio Albalat
(Catedrática de Derecho Financiero y Tributario)
- Antoni Serra Ramoneda
(Catedrático Emérito de Contabilidad)
- José Tovar Jiménez
(Profesor del CEF)

ENERO 2006 – NÚMERO 274

Sumario

	Página
TRIBUTACIÓN:	
1/2006 La interrupción de la prescripción en el delito de defraudación tributaria. (J. Andrés Sánchez Pedroche)	3
2/2006 La base imponible del IVA en operaciones entre partes vinculadas. (Javier Martín Martín)	65
3/2006 El principio de igualdad ante la ley en el control tributario. Un nuevo modelo de control de las obligaciones tributarias a través del análisis de riesgos. (Carlos Lamoca Pérez)	77
4/2006 Algunas cuestiones problemáticas en el nuevo régimen sancionador tributario. . (Miguel Ángel Martínez Lago)	101
5/2006 La constitucionalidad de la modificación en 1999 del artículo 17.2.A de la Ley del IRPF: el caso de las stock options. (Miguel Wert Ortega)	141
CONTABILIDAD:	
6/2006 Crecimiento empresarial, estrategia corporativa y recursos. (Francisco Javier Forcadell)	153
7/2006 Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado. (Inmaculada de Benito Cámara y José Tovar Jiménez)	175
RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS	207

ESTUDIOS FINANCIEROS, respetando la libertad intelectual, no altera los criterios emitidos por los autores de los trabajos firmados, sin que tampoco se solidarice necesariamente con ellos.

ESTUDIOS FINANCIEROS
REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

• REDACCIÓN Y ADMINISTRACIÓN:

C/ Viriato, 52 - 28010 MADRID

Telf.: 914 444 920

• EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.A.

• IMPRIME:

Artes Gráficas Coyve, S.A.

Avda. Córdoba, 21 - 2.º 1.ª

28026 MADRID

• ISSN: 1138-9540

• DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

• SUSCRIPCIÓN ANUAL (2006) 125,00 € (IVA no incluido)

Comprende dos volúmenes:

1.º Legislación, Consultas, Jurisprudencia.

2.º Comentarios y Casos prácticos.

• SUSCRIPCIÓN ANUAL (2006) 182,70 € (IVA no incluido)

(Comprende los dos volúmenes indicados anteriormente y

al final de cada año se recopilan en Tomos independientes:

Legislación, Jurisprudencia, Consultas tributarias y

Normativa contable).

• NÚMEROS SUELTOS (Completo):

– Suscriptores 14,43 € (IVA no incluido)

– No suscriptores 19,24 € (IVA no incluido)

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

Derechos reservados, quedando prohibida la reproducción de los trabajos presentados por cualquier proceso mecánico, reprográfico o electrónico, sin la previa autorización escrita del editor.

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 querella 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 querella, 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 ¹. 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 ². Dicho plazo, en principio,

¹ 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.

² 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 Arzúa 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 ³, 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 ⁴.

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 ⁵, 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 ⁶. 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 ⁷.

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.

³ 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).

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

⁵ 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. *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.

⁶ 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.

⁷ 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 aquél⁸.

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-

⁸ 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 ⁹. 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 ¹⁰, sin necesidad alguna de que concurra cualquier otro requisito adicional ¹¹.

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? ¹² o ¿se exige

⁹ 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.

¹⁰ «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.

¹¹ «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).

¹² STS de 13 de junio de 1977.

algo más que la mera incoación de un procedimiento dirigido genéricamente a la investigación del hecho? ¹³. 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 querella 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 querella.

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 ¹⁴. Ahora bien, subsiste

¹³ 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).

¹⁴ 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 ¹⁵, 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 «hayán 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» ¹⁶.

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 –*cfr.* Sentencia de 12-2-1999– que sólo alcanzan virtud interruptoria 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 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 afectan 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).

¹⁵ «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).

¹⁶ 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 ¹⁷.

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 ¹⁸:

«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", entendiendo 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 querella 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 querellado o imputado sino como testigo».

¹⁷ «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).

¹⁸ Advierte GIL 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 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 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 querella 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 ¹⁹.»

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

¹⁹ 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 querella 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 querella, 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 ²⁰.)

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 ²¹.

²⁰ 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.

²¹ 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 querella 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 ²².

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 querella –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).

²² *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 querella 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 querella, el sujeto pasivo podrá regularizar aunque conozca *de facto* el descubrimiento inminente del hecho o la propia interposición de la querella o denuncia por parte de los órganos a los que el Código Penal reconoce la oportuna legitimación ²³.

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 querella 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 inculcado. Por otra parte, conviene no olvidar que la interrupción de la prescripción en otras ramas del ordenamiento jurídico requiere conocimiento formal del interesado ²⁴. 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 ²⁵ 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

²³ 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.

²⁴ 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».

²⁵ 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 querella 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 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. 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 querella 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 ²⁶.

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 querella 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

²⁶ Algún sector doctrinal ha entendido que no basta la mera interposición de la denuncia o querella 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 querella 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 querella 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 querella o denuncia sean actos procesales median- te 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 querella. Otra línea interpretativa más rígida exige un acto formal de imputación o procesamiento (...). b) La segunda corriente interpretativa entiende que la denuncia y querella con que pueden iniciarse los procesos penales forman parte del procedi- miento (...). La Sala, a la vista de la inequívoca tendencia prevalente, últimamente mantenida, debe acogerla en su inte- gridad». 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 ése 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»²⁷.

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 definidas²⁸.
- b) Que en la denuncia o querella aparezcan ya datos suficientes para identificar a los culpables de la infracción penal correspondiente²⁹.

²⁷ 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».

²⁸ «... 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 3-10-1997).

²⁹ «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 ³⁰.
- d) Que el imputado o testigo inculpe al tercero ³¹.

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 querella no se especifican de forma concreta las personas presuntamente responsables de los hechos o la posibilidad de identificarlas ³².

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 querella o denuncia.

³⁰ «En el presente caso, la innecesiedad 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 delinquentes: «Estimamos que, en estos últimos supuestos, ya se dirige el procedimiento contra el culpable cuando la querella 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).

³¹ 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).

³² «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 querella 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 ³³.

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) ³⁴. 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 ³⁵. Hasta aquí nada reseñable por cuanto que el asesor fiscal había sido ya

³³ 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.

³⁴ 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.

³⁵ 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 accesoriedad de la conducta secundaria sobre la conducta principal en lo atinente a los actos interruptivos de la prescripción ³⁶.

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 ³⁷:

«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 inculminador 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

³⁶ Como señala PEÑARANDA RAMOS, E., *La participación en el delito y el principio de accesoriedad*, 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 accesoriedad puede conducir a resultados equivocados.

³⁷ 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 querella 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 querella, 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 ³⁸.

³⁸ 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 ³⁹.

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.

³⁹ 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 ⁴⁰.

Por su parte, para la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de noviembre de 1999 ⁴¹, 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:

⁴⁰ 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 querella, 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 querella 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 querella, que pueden ser rechazadas y no dan lugar a procedimiento alguno, entendiendo 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.*

⁴¹ 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 querella, 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.ª 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.ª, 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, querrella 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 ⁴².

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-

⁴² 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 imponibles diferentes e interrumpir la prescripción de los mismos ⁴³.

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 querella 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 ⁴⁴.

⁴³ 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 querella 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.

⁴⁴ «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 ⁴⁵.

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 configurar 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 imponible no significa ya el pago de los tributos que de ellos se derivan».

⁴⁵ «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 ⁴⁶.

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 querella para entender interrumpida la prescripción del posible delito de defraudación tributaria cometido por el asesor o del que fue partícipe ⁴⁷. 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 ⁴⁸. 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.

⁴⁶ 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 querella, 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».

⁴⁷ 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 querella 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.

⁴⁸ 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 ⁴⁹. 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 ⁵⁰. El sentir doctrinal mayoritario exige la existencia de un proceso penal abierto con sumario y diligencias previas de actuaciones, puesto

⁴⁹ 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».

⁵⁰ 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 (querella) 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 querella 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 ⁵¹.

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 querella, admitiendo incluso que existen supuestos en que la interrupción puede ser anterior ⁵²:

⁵¹ 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 querella, denuncia o investigación se dirija contra personas que, aun cuando no estén identificadas nominalmente, aparezcan perfectamente definidas.

⁵² «¿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 querella 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 querella sin necesidad de haber identificado al querellado. 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 querella 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 querella 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 querella 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 al 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 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" (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 prescrito⁵³. 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 complementaria⁵⁴.

⁵³ 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.

⁵⁴ 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 querella, 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 querella 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) ⁵⁵.

⁵⁵ 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 inculcado. 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 querella, 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 querella 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 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. 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 ⁵⁶, 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 ⁵⁷.

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 querella 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 querella 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».

⁵⁶ Vid. en tal sentido el artículo 230 de la LOPJ.

⁵⁷ 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)⁵⁸. No basta, pues, cualquier actuación encaminada a la identificación, sino que el Tribunal Supremo introduce un criterio de identificabilidad objetiva⁵⁹.

⁵⁸ 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).

⁵⁹ 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»⁶⁰.

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 asiste⁶¹. 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-

⁶⁰ 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 querella, una denuncia o al atestado policial, a todos los efectos asimilado a la denuncia. Tanto la denuncia como la querella 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 querella, 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 querella, 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».

⁶¹ 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»⁶².

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)⁶³.
- 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

⁶² 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».

⁶³ 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 querella 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 ⁶⁴. 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 querella (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 querella 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» ⁶⁵.

⁶⁴ 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 querella y por cualquier otra actuación procesal de la que pueda derivarse la imputación de un delito contra persona o personas determinadas.

⁶⁵ 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 querella 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 querella 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 querellado de la interposición y admisión de la querella 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 querella, las únicas diligencias se orientaron a determinar la verosimilitud del hecho punible, sin que aparezca un retraso en la información de su condición al querellado, ni una lesión en su derecho fundamental a defenderse (...) tras estas diligencias se oyó al querellado 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 querella: «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 querella 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, querella 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 querella, 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 querella no se tradujo pues en una real indefensión motivadora del amparo»⁶⁶.

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 objetivamente⁶⁷.

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–⁶⁸. 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

⁶⁶ 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 querellas 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.

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

⁶⁸ 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 ⁶⁹. 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 ⁷⁰. 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 ⁷¹. Como sucede en el resto de los procesos penales, los dirigidos a investigar o enjuiciar la comisión

⁶⁹ 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.

⁷⁰ 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.

⁷¹ 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 GUILLÉN, 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 querella ⁷².

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 ⁷³. 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. ⁷⁴. 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 ⁷⁵.

Ahora bien, en el caso de que el proceso judicial se inicie por causa no de denuncia sino de querella, 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-

⁷² A pesar de que cualquier ciudadano podría mostrarse parte en la causa a través de la pertinente querella, 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.

⁷³ 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.

⁷⁴ 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.

⁷⁵ 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 querella, 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 querella».

vos de delito, solicitándose la incoación de un proceso penal por tales hechos y la constitución en el mismo del querellante como parte acusadora ⁷⁶. Es decir, con la querella se ejercita efectivamente la acción penal ⁷⁷. 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 ⁷⁸.

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 ⁷⁹.

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

⁷⁶ 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.

⁷⁷ 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».

⁷⁸ 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 de coadyuvante.

⁷⁹ 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 querella (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 extraprocésal 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 querella, ni adquiere por tanto derecho procesal alguno, ni siquiera el de la notificación de la resolución estimatoria o desestimatoria de la denuncia ⁸⁰. 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

⁸⁰ 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* ⁸¹.

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 ⁸², 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 ⁸³. Es verdad que presentada la

⁸¹ 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.

⁸² 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».

⁸³ 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 ⁸⁴.

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 ⁸⁵. No es necesario, sin embargo, recurrir a la jurisprudencia menor, pues el Tribunal

⁸⁴ 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"».

⁸⁵ «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 inculpación 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 querella 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 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". Trasladando la doctrina referida al supuesto enjuiciado habida cuenta de la completa designación en la querella 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 querella 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 querella 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 querellas 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 querella 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 querella 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 querella 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 querella 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»⁸⁶.

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 querella: 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 querella o, a partir de cualquier actuación procesal de la que resulte la imputación de un delito, se considera que el procedimiento está dirigido contra

⁸⁶ 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 querella, 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 querella: «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 querella, cuando todavía no habían transcurrido dos años desde la comisión del hecho delictivo»⁸⁷.

- 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)⁸⁸.
- 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».

⁸⁷ La STS de 21 de enero de 1993, dice también a este respecto: «... presentada la querella 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 querella fue admitida a trámite por Auto de 13 de mayo de ese año de 1988. A la vista de los términos de esa querella, 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».

⁸⁸ 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 querella 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»⁸⁹.
- 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).

⁸⁹ «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 ulteriormente resultan condenados, estuvieren implicados. Según la correcta interpretación que ha de hacerse de la expresión "desde que el procedimiento se dirija 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 querella 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 querella, 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 constatare 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»⁹⁰.
- El artículo 779.1.3.^a resuelve el problema atinente a la interrupción de la prescripción cuando la denuncia o querella 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

⁹⁰ 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 querella 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 querella 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 querella 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 querella 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) ⁹¹, 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 ⁹². 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-

⁹¹ «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».

⁹² 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 ⁹³. 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 ⁹⁴.

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 ⁹⁵. 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 querella, 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-

⁹³ «... 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 querella 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 querellados 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 querella 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).

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

⁹⁵ «... 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 inculpado, 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».

prios de seguridad jurídica, intervención mínima y necesidad preventivo-general y preventivo-especial de la pena ⁹⁶. Resulta, por lo tanto, imprescindible la actuación judicial posterior a la presentación de la denuncia o querella, 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 ⁹⁷. 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.

⁹⁶ «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 querella 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 querella, 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).

⁹⁷ «La transcendencia 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 denunciantes 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 querella—, 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 querella 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 querella 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 querella 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 querella 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 judiciales⁹⁸. Por lo tanto, debe tenerse en cuenta el inevitable tiempo que puede mediar entre la presentación de la acusación a través de denuncia o querella 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).

- ⁹⁸ «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 querella 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 querella 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 querella 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 querella 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 querella, 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 ⁹⁹.

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 ¹⁰⁰, 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 querella, 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 querella 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 querella 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 querella 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

⁹⁹ «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 querella 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).

¹⁰⁰ Ponente don José Antonio Martín Pallín.

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

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.

¹⁰¹ «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 querella 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 querella 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 querella (el término de cinco años se cumplió el 20-6-1997) y cita a declarar como imputado al querellado. 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 querella, 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 querellado. 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 querella, 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 querella o denuncia del Ministerio Fiscal, Abogado del Estado o representante de la Administración Tributaria, cuando la denuncia o querella se dirige contra el deudor tributario. Condicionar la interrupción de la prescripción a la admisión de la querella 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).

 JAVIER MARTÍN MARTÍN*Socio de Ernst & Young Abogados***Extracto:**

LA normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) establece unas normas especiales para determinar la base imponible en las operaciones entre partes vinculadas. El presente artículo analiza dichas normas e intenta encontrar una justificación para las mismas. La justificación de normas especiales para el cálculo de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades parece más clara, en la medida en que se pretende evitar el fraude cuando se trasladan beneficios o pérdidas entre partes vinculadas, mediante precios de conveniencia. Sin embargo, al ser el IVA un impuesto neutral y deducible con carácter general, la finalidad anti-defraudatoria se muestra muy difuminada. Si a ello unimos que la Ley del IVA al regular esta materia utiliza conceptos jurídicos indeterminados y contiene además una remisión a las normas de cálculo de la base imponible aplicables a los autoconsumos que tampoco resultan muy clarificadoras, nos encontramos con una difícil labor de interpretación e integración de la norma.

Sin embargo el objetivo de este artículo no consiste tanto en analizar la Ley del IVA, sino principalmente en contrastar la normativa española con la normativa comunitaria. Dado que en caso de conflicto prevalece la normativa comunitaria, resulta imprescindible analizar el concepto comunitario de base imponible para poder llegar a una conclusión jurídicamente correcta. Para ello resulta obligado, no sólo referirse a la Sexta Directiva comunitaria, sino también al criterio del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre cómo debe interpretarse la Sexta Directiva. Y lo cierto es que el concepto comunitario de base imponible del IVA es un concepto subjetivo, es decir, atiende a la contraprestación efectivamente pactada entre las partes. No se admiten normas de valoración que se refieran a valores determinados o determinables de modo objetivo, salvo que no exista contraprestación, en cuyo caso, al producirse un autoconsumo, sí es lícito acudir a un método objetivo razonable para calcular la base imponible. Pero existiendo contraprestación, por mucho que ésta sea inferior a la que habrían acordado partes independientes en condiciones normales de mercado, la base imponible del IVA debe ser tal contraprestación. En el supuesto de que la Administración española estime que la aplicación del concepto comunitario de base imponible puede provocar fraudes, tiene la posibilidad de solicitar de la Comisión Europea una medida de inaplicación de la Sexta Directiva, lo que no consta que haya hecho hasta la fecha.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Base imponible en operaciones entre partes vinculadas. La normativa interna.
- III. Base imponible en operaciones entre partes vinculadas. La Sexta Directiva.
- IV. Criterio de los Tribunales Económico-Administrativos.
- V. Criterio del TJCEE.
- VI. Existencia de fraudes en operaciones entre partes vinculadas.
- VII. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

Las normas de determinación de la base imponible han sido siempre objeto de preocupación por parte del legislador fiscal. No en vano se trata de una magnitud de fundamental importancia para el cálculo de la cuota tributaria y, en consecuencia, para el cálculo del impuesto final a satisfacer al Tesoro Público.

El ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) no es ajeno a la mencionada preocupación del legislador fiscal. Existen, en efecto, en la Ley del IVA (Ley 37/1992, de 28 de diciembre), normas generales y normas especiales, muy detalladas, para la determinación de la base imponible en sus artículos 78 y 79, en consonancia con la necesidad de delimitar con precisión uno de los elementos esenciales del Impuesto.

Ahora bien, para que el análisis del tratamiento a efectos del IVA de cualquier operación sea correcto, es absolutamente necesario consultar las fuentes adecuadas, es decir, no sólo la Ley del IVA y su interpretación por los tribunales españoles, sino también la Directiva 77/388/CEE o Sexta Directiva. De conformidad con el artículo 10 de la versión consolidada del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (Tratado CE), los Estados miembros tienen la obligación de adoptar las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del Tratado. Por su parte, el artículo 249 del Tratado CE establece que las directivas comunitarias obligan a los Estados miembros destinatarios de las mismas en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios.

El alcance de estos preceptos ha sido delimitado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas con sede en Luxemburgo (TJCEE), que en numerosas sentencias (C-14/83, C-334/92, C-8/81 y muchas otras) ha establecido con claridad que aunque las directivas comunitarias necesitan transposición al ordenamiento interno, deben ser obligatoriamente aplicadas por los Estados miembros: (i) cuando su contenido sea claro y suficientemente preciso, (ii) cuando su contenido no esté sometido a condición, y (iii) cuando haya finalizado el plazo de transposición.

De conformidad con lo anterior, hay que concluir que las normas de la Sexta Directiva son directamente aplicables en España cuando sus términos son suficientemente claros y precisos e incondicionales. Pero la importancia de la Sexta Directiva es aún mayor que la mera aplicabilidad de sus preceptos en cuanto integrantes del ordenamiento jurídico español, ya que las disposiciones de la Sexta Directiva prevalecen sobre la normativa interna, de tal modo que, en caso de conflicto entre la Ley del IVA y la Sexta Directiva, debe aplicarse preferentemente lo que disponga la Sexta Directiva. Así debería ocurrir en la sede de los tribunales españoles que, en todo caso, tienen abierta la posibilidad de plantear la cuestión de prejudicialidad ante el TJCEE –posibilidad que alcanza incluso a los Tribunales Económico-Administrativos– cuando alberguen dudas sobre la interpretación del Derecho Comunitario.

Pero incluso si no albergan dudas, los tribunales españoles deberían, en su condición de jueces comunitarios, aplicar la Sexta Directiva y los criterios del TJCEE con carácter preferente sobre la normativa interna. Así lo establece con claridad la sentencia del TJCEE C-14/83, ya citada, que señala que la obligación del artículo 10 del Tratado CE es vinculante para todos los Poderes Públicos de los Estados miembros, incluyendo los tribunales en materia de su competencia y, por tanto, los Tribunales Nacionales están obligados a interpretar la normativa nacional atendiendo al tenor literal y a la finalidad de la Directiva, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 189.3 (actual 249) del Tratado CE. En este mismo sentido se ha pronunciado nuestro Tribunal Supremo en su sentencia de 10 de marzo de 2003, que señala que las directivas, siendo claras, precisas e incondicionadas, tienen efecto directo y vertical, e incluso efecto horizontal «a través del mecanismo de la obligación de los jueces nacionales de interpretar el Derecho interno de conformidad con las pautas y criterios contenidos en la Directiva». Todo ello con independencia del derecho de los recurrentes a acceder al TJCEE una vez agotada la vía jurisdiccional nacional.

Y si la Administración Tributaria española se empeña en aplicar la normativa interna aunque se oponga a la normativa comunitaria, debe acudir al auxilio de los tribunales para que hagan efectiva la prevalencia de la Sexta Directiva sobre la Ley del IVA. En este sentido conviene recordar la expulsión de la Ley del IVA de su antiguo artículo 111 –con el que ni la Administración ni los tribunales españoles parecían estar en desacuerdo–, relativo a las deducciones previas al comienzo de la actividad [sentencia Gabalfrisa (C-110/98 a C-147/98)], por contraposición de la Ley del IVA a conceptos de la Sexta Directiva desarrollados por el TJCEE, sobre la base principalmente del concepto comunitario de sujeto pasivo explicitado en las sentencias Inzo (C-110/94) y Rompelman (C-268/83).

Por ello, el análisis de las normas de determinación de la base imponible del IVA, debe, como requisito absolutamente indispensable, efectuarse a la luz, no sólo de la Ley del IVA y de la Sexta Directiva, sino también conforme a los criterios de interpretación de la Sexta Directiva que proporciona el TJCEE. Únicamente teniendo en consideración la normativa comunitaria y su interpretación por el Tribunal de Luxemburgo, es posible llegar a conclusiones válidas y jurídicamente correctas.

II. BASE IMPONIBLE EN OPERACIONES ENTRE PARTES VINCULADAS. LA NORMATIVA INTERNA

El artículo 79.Cinco de la Ley del IVA establece lo siguiente:

«Cuando existiendo vinculación entre las partes que intervengan en las operaciones sujetas al impuesto se convengan precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado, la base imponible no podrá ser inferior a la que resultaría de aplicar las reglas establecidas en los apartados tres y cuatro anteriores.»

Por su parte, los apartados tres y cuatro del mismo precepto señalan que:

«Tres. En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9, números 1.º y 3.º, de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible:

1.ª Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.

2.ª Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

3.ª No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

Cuatro. En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.»

En consecuencia, la Ley del IVA establece dos requisitos para aplicar la norma especial de valoración:

- Que existan precios notoriamente inferiores a los de mercado. Éste es un concepto jurídico indeterminado, por lo que siempre existirá un elemento de incertidumbre en su aplicación práctica. En todo caso, parece que sería admisible utilizar precios inferiores a los de mercado siempre que no lo fuesen de forma «notoria».
- Que exista vinculación entre las partes. En este sentido la Ley del IVA se remite a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que contiene, en su artículo 16, una detallada descripción de los supuestos en los que se presume *iuris et de iure* que existe vinculación. Además la Ley del IVA contiene otros supuestos específicos de vinculación, que responden al hecho de que los sujetos pasivos del IVA pueden ser personas físicas, como la existencia de parentesco con el sujeto pasivo.

Dándose los dos requisitos anteriormente mencionados, la Ley del IVA establece que la base imponible se determinará conforme a las normas aplicables para el autoconsumo, que han quedado asimismo descritas más arriba.

Por tanto, de conformidad con la normativa interna, la base imponible del IVA entre partes vinculadas se cuantificaría, respecto de los servicios, por el coste de su prestación y, respecto de las entregas de bienes, por su coste o por su valor en el momento de la entrega.

De cualquier modo la norma es imprecisa, puesto que en ningún momento alude al precio de mercado, sino a posibles revalorizaciones en el momento de la entrega, utilizando términos contables que inducen a confusión. Así, la referencia a «utilización» y «deterioro» parece que apunta al concepto contable de amortización, mientras que la referencia a «obsolescencia» o «envilecimiento» sugiere la existencia de dotaciones a provisiones contables que reflejen el menor valor de un activo.

Adicionalmente hay que señalar que cuando la Ley del IVA se ha querido referir al precio de mercado como valor a tener en cuenta para la determinación de la base imponible, lo ha hecho expresamente, como es el supuesto de que la contraprestación no sea dineraria. Así el artículo 79.Uno señala que, cuando la contraprestación sea en especie, la base imponible se determinará conforme a los precios que serían acordados entre partes independientes en condiciones normales de mercado.

Por tanto cabe plantearse por qué la Ley del IVA no se refiere al precio de mercado para determinar la base imponible en el autoconsumo y cuál debe ser la interpretación correcta del concepto de «revalorización» que utiliza su artículo 79.Tres como excepción a la regla general de valoración por el coste. Sin embargo no se pretende en estas líneas analizar la Ley del IVA, sino apuntar algu-

nas ideas sobre el correcto tratamiento de la valoración de la base imponible en operaciones entre partes vinculadas, para lo cual, como ya se ha apuntado, el análisis de la Ley del IVA es insuficiente, puesto que es necesario efectuar su contraste con la Sexta Directiva y utilizar los criterios interpretativos que proporciona el TJCEE.

III. BASE IMPONIBLE EN OPERACIONES ENTRE PARTES VINCULADAS. LA SEXTA DIRECTIVA

La Sexta Directiva da tanta importancia a la base imponible que incluso hace referencia en su propio título a la «base imponible uniforme». Pues bien, el artículo 11 de la Sexta Directiva establece las normas de determinación de la base imponible. Y establece que la regla general es su determinación por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener del destinatario o de un tercero. A continuación detalla el citado precepto las normas especiales de determinación de la base imponible para los supuestos de autoconsumo. Pero no existe en la Sexta Directiva precepto alguno que establezca los criterios de cálculo de la base imponible respecto de las operaciones entre partes vinculadas.

Si la Sexta Directiva establece una norma general de determinación de la base imponible –la contraprestación– y no establece ninguna regla especial para el cálculo de la base imponible entre partes vinculadas, parece razonable concluir que debe aplicarse la norma general también para operaciones entre vinculadas. O dicho de otra manera: la Sexta Directiva no permite que se utilice el precio de mercado para determinar la base imponible en operaciones entre partes vinculadas. Pero no se trata de que exista una laguna, sino que la Sexta Directiva establece unas normas para determinar la base imponible que deben ser aplicadas obligatoriamente, puesto que su contenido es incondicional y suficientemente preciso. En consecuencia, o bien resulta aplicable una regla especial –lo que sólo se permite para los autoconsumos– o, en caso contrario –para el resto de supuestos–, debe aplicarse la regla general. Sinceramente, parece difícil mantener otra interpretación de la Sexta Directiva. Cuestión distinta es la de que la interpretación que aquí se propugna puede dar lugar a abusos, ya que las entidades vinculadas podrían fijar precios ficticios, pero éste es un tema absolutamente distinto y del que se tratará mas adelante.

IV. CRITERIO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS

Los Tribunales Económico-Administrativos (TEAC 28-9-1998 y 24-10-2001, TEAR de Andalucía 31-10-1997) han entendido que la base imponible del IVA en operaciones entre partes vinculadas es el precio de mercado, interpretando que las normas de determinación de la base imponible en supuestos de autoconsumo de bienes permiten, al referirse al «valor que corresponda en el momento que se efectúa la entrega» y utilizar el término «revalorización», la aplicación del valor de

mercado. Pero desde el punto de vista jurídico-tributario, dicho criterio no es, en mi opinión, correcto. Centrando el análisis en la Resolución más reciente de las citadas (TEAC 24-10-2001), deben destacarse los siguientes extremos:

- El TEAC no ve incompatibilidad entre la Ley del IVA y la Sexta Directiva, a pesar de que su artículo 11 es incondicional y preciso y no permite aplicar un criterio distinto del de la contraprestación efectivamente satisfecha, salvo para los autoconsumos. Además parece ignorar el concepto de base imponible del IVA como valor subjetivo, acuñado en diversas sentencias del TJCEE y que se analiza en el punto V a continuación.
- El TEAC se refiere incluso a la sentencia del TJCEE C-63/96, pero sólo cita una frase de la misma relativa al riesgo de fraude en operaciones entre vinculadas, que justificaría «medidas del tipo de aquellas cuya adopción permite el artículo 27 de la Sexta Directiva». Y se le olvida citar que en ese supuesto concreto el Estado miembro afectado (Alemania) solicitó y obtuvo la autorización prevista en el citado artículo 27, para inaplicar el artículo 11 de la Sexta Directiva. Es decir, el TEAC únicamente se refiere a la parte de la sentencia que le interesa, que es precisamente la que se refiere a que el riesgo de fraude en operaciones entre vinculadas justifica medidas excepcionales de inaplicación de la Sexta Directiva, permitidas por su artículo 27. Pero el TEAC detiene en este punto su razonamiento y su análisis de la sentencia del TJCEE, puesto que oculta que para inaplicar la Sexta Directiva hay que utilizar obligatoriamente el procedimiento establecido en su artículo 27 y eso fue precisamente lo que hizo el Estado alemán. Y, aun así, la referida sentencia señala que las medidas de inaplicación son de interpretación estricta y únicamente pueden establecer criterios de determinación de la base imponible distintos de los previstos en el artículo 11 de la Sexta Directiva, cuando resulte absolutamente imprescindible para evitar fraudes o evasiones fiscales.
- Bien es cierto que la conclusión de la sentencia es que debe prevalecer el valor efectivamente percibido –que en el supuesto concreto era el de mercado– frente a un valor teórico (o determinado con criterios objetivos) –que era el de los costes de prestación del servicio–. Pero evidentemente, lo importante de la sentencia es que Alemania tuvo que utilizar el cauce del artículo 27 para no aplicar el artículo 11, ambos de la Directiva, y que, aun así, prevaleció la renta –se trataba de alquileres– efectivamente satisfecha.
- El TEAC afirma que en caso de contraprestación entre partes vinculadas distinta del valor del mercado «... el supuesto puede ser reconducido por la vía de los autoconsumos, expresamente contemplados en la normativa comunitaria como excepción a la regla general de determinación de la base imponible». Pero ocurre que los «supuestos» sólo se pueden «reconducir» respetando la normativa aplicable. Y la Sexta Directiva únicamente permite aplicar el método de determinación de la base imponible correspondiente a los autoconsumos, cuando estemos en presencia de un autoconsumo, es decir, de una operación sin contraprestación. En ausencia de un autoconsumo la base imponible será la contraprestación, por exigencia del artículo 11 de la Sexta Directiva.

- El TEAC señala que, de no aplicar el método de determinación de la base imponible correspondiente a los autoconsumos a las operaciones entre partes vinculadas, se podrían generar «... efectos contrarios a los perseguidos por la normativa comunitaria, en concreto los de evitar el fraude y no producir distorsiones en la competencia». El Tribunal de nuevo parece no recordar que para evitar fraudes existe un procedimiento en la Sexta Directiva, que es precisamente el previsto en su artículo 27, que curiosamente cita el TEAC en el párrafo inmediatamente anterior de la Resolución. Saltarse dicho procedimiento con la finalidad de evitar el fraude no deja de ser acogerse parcialmente a la Directiva sólo en aquellos aspectos que interesan al Tribunal. Por muy cierto que sea que la normativa comunitaria persigue, entre otros fines, evitar el fraude y no producir distorsiones en la competencia, es igual de cierto que la Sexta Directiva no permite que se utilice cualquier sistema para conseguir tales fines. Y mucho menos que se incumpla lo previsto en su propio artículo 11 de modo directo, considerando acaso la Sexta Directiva como Derecho meramente dispositivo. Muy al contrario, para conseguir los fines de la Directiva, es absolutamente necesario, puesto que se trata de Derecho imperativo, utilizar los cauces procedimentales correctos, que, en el presente supuesto, no son otros que los previstos en el artículo 27 de la Sexta Directiva.

V. CRITERIO DEL TJCEE

Constituye un criterio consolidado del TJCEE el de considerar que la base imponible, al estar constituida por la contraprestación, es un valor subjetivo, es decir, un valor que determina las partes que intervienen en una determinada transacción de modo particular y subjetivo, sin que sea admisible, conforme a la Sexta Directiva, que la base imponible se determine utilizando otros criterios que tiendan a objetivar la contraprestación.

Así, la sentencia C-154/80 del TJCEE establece que la contraprestación, que constituye la base imponible del IVA respecto de operaciones entre una cooperativa agrícola y sus miembros, es un valor subjetivo y no un valor determinado conforme a criterios objetivos.

Por su parte, la sentencia C-230/87 del TJCEE establece que la contraprestación es un valor subjetivo puesto que la base imponible es la contraprestación efectivamente percibida y no un valor que se pueda determinar de acuerdo con criterios objetivos.

En el mismo sentido se pronuncian las sentencias C-126/88, C-258/95 y C-404/99 del TJCEE, entre otras.

La sentencia C-412/03, ya citada, que se refiere a una sociedad que pretende ofrecer un servicio de comidas a sus empleados por debajo del coste, puede servir de resumen de lo anterior:

- Insiste en la consideración de la base imponible del IVA como un valor subjetivo, que consiste en la contraprestación efectivamente percibida, y no como un valor estimado conforme a criterios objetivos.
- Afirma que el hecho de que el precio pagado en una transacción sea menor o mayor que el coste es irrelevante para la determinación de que una transacción se ha efectuado mediante contraprestación. Es decir, que el hecho de que el precio pagado sea menor o mayor que el coste no permite que la operación reciba el tratamiento de autoconsumo. Únicamente se exige para aplicar las normas del artículo 11 que equiparan la base imponible a la contraprestación, que exista contraprestación y que ésta esté directamente vinculada a la entrega o prestación de que se trate. Esta afirmación es especialmente importante porque en el supuesto analizado se trata de prestaciones de servicios a particulares, por lo que una disminución de la base imponible implica una disminución de recaudación.
- Establece que las normas de determinación de la base imponible relativas al autoconsumo sólo se pueden aplicar en ausencia de contraprestación.
- Señala, como ya se ha indicado, que el argumento del gobierno sueco sobre el riesgo de evasión por aplicación de precios «simbólicos» sólo puede subsanarse solicitando una medida de inaplicación de la Sexta Directiva por el procedimiento previsto en su artículo 27, pero nunca procediendo a una inaplicación «directa» del artículo 11.

VI. EXISTENCIA DE FRAUDES EN OPERACIONES ENTRE PARTES VINCULADAS

Por lo que se refiere a los potenciales abusos derivados de la utilización de precios ficticios entre vinculadas, de prosperar la interpretación de la Sexta Directiva que aquí se propugna, es preciso mencionar tres puntos:

- La normativa fiscal parece preocuparse más por la existencia de fraudes que por la utilización de precios ficticios. Así en el Impuesto sobre Sociedades cabría utilizar precios ficticios entre partes vinculadas si ello no determina una menor tributación en España o un diferimiento del impuesto.
- En el IVA las repercusiones de utilizar una base imponible distinta del valor de mercado son muy diferentes de las que se pueden producir en el Impuesto sobre Sociedades, en la medida en que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA. En efecto, los mecanismos de repercusión e ingreso y de deducción del IVA soportado hacen que el perjuicio para el Tesoro Público, como consecuencia de utilizar una base imponible distinta del valor de mercado, sea absolutamente matizable. Sólo cuando el adquirente sea un particular o un sujeto pasivo con prorata inferior al 100 por 100, las medidas de cautela tendrían verdadero sentido a estos efectos.

- Además, la Sexta Directiva ya contiene un mecanismo para evitar fraudes en su artículo 27, que permite no aplicar algún precepto de la misma, siempre que se siga el procedimiento establecido al efecto y con la finalidad exclusiva de evitar fraudes o evasiones fiscales. Este procedimiento consiste básicamente en que el Estado miembro que desee adoptar una medida de inaplicación de la Sexta Directiva lo solicite a la Comisión, la cual informará de ello a los demás Estados miembros. La Comisión y cualquier Estado miembro pueden requerir al Consejo que examine la petición. Si no lo hacen en un plazo de dos meses, se entiende aprobada. Y si lo hacen, el Consejo, por unanimidad, adoptará la decisión que corresponda. En todo caso, sólo autorizará una medida de inaplicación de la Sexta Directiva cuando tal medida tenga como finalidad: (i) simplificar la percepción del impuesto o (ii) evitar fraudes o evasiones fiscales.

En este sentido, el TJCEE en su sentencia C-412/03 señala que, frente a la queja del Estado sueco sobre la aplicación de «precios simbólicos» entre una empresa y sus empleados, argumenta que la única manera de gestionar ese riesgo consiste en solicitar la autorización del artículo 27 de la Sexta Directiva para adoptar medidas de inaplicación de la misma, sin que sea acorde con la Directiva que un Estado miembro incluya directamente en su Normativa Nacional normas de determinación de la base imponible contrarias a su artículo 11, por mucho que tales normas pretendan evitar el fraude.

Por su parte, la sentencia del TJCEE C-5/84 establece que toda derogación de las normas de determinación de la base imponible del IVA, es decir, del artículo 11 de la Sexta Directiva, exige seguir el procedimiento del artículo 27 de dicha Directiva, pues se trata de una medida particular de inaplicación de la Directiva. Incluso aunque la Comisión hubiese podido aprobar la medida en cuestión —de haberse planteado—, no existe derogación válida en Derecho por no haberse cumplido los requisitos del artículo 27 de la Sexta Directiva y, por tanto, los contribuyentes pueden aplicar los criterios del artículo 11 de la misma. Asimismo, el Estado que ha incumplido, en contra del artículo 189 (actual 249) del Tratado Constitutivo, su obligación de notificar a la Comisión su intención de establecer una norma que suponga la inaplicación de los criterios del artículo 11 de la Sexta Directiva, no puede oponerse a que un particular reclame ante su jurisdicción nacional la aplicación de la Sexta Directiva o de los preceptos internos conformes con la misma.

VII. CONCLUSIONES

Primera. La remisión que efectúa la Ley del IVA a las normas de determinación de la base imponible relativas a los autoconsumos, cuando se trata de operaciones entre partes vinculadas, no está permitida por la Sexta Directiva. En consecuencia, no sería correcto referirse a las normas de la Sexta Directiva sobre determinación de la base imponible en supuestos de autoconsumo, puesto que la propia Directiva no permite aplicar tales normas para las operaciones entre

partes vinculadas. No se trata de que la Sexta Directiva no prevea ninguna especialidad para las operaciones entre partes vinculadas, sino que proporciona unas normas de determinación de la base imponible de las que no se pueden separar los Estados Miembros, salvo que acudan al expediente del artículo 27.

Segunda. Si no se aplica el procedimiento del artículo 27, no se puede utilizar una base imponible distinta de la que determina el artículo 11. Y España no ha hecho uso de este procedimiento para amparar un sistema de determinación de la base imponible distinto del previsto en el artículo 11 de la Sexta Directiva. Según consta en la información que facilita la Comisión Europea, el Reino de España únicamente ha hecho uso del procedimiento del artículo 27 para adoptar medidas de inaplicación de la Sexta Directiva, respecto de la base imponible en determinadas entregas de oro de inversión y respecto de la inversión del sujeto pasivo en entregas de materiales de recuperación.

Tercera. Existen argumentos técnicos suficientes para defender que la base imponible del IVA en operaciones entre partes vinculadas no debe ser el valor de mercado, sino la contraprestación efectivamente satisfecha, que, en función de que las circunstancias así lo aconsejen, puede coincidir con el valor contable del bien.

CARLOS LAMOCA PÉREZ

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

El imparable desarrollo de las tecnologías informáticas en el seno de las Administraciones tributarias modernas ha traído como consecuencia un crecimiento espectacular de la información fiscal en poder de las citadas Administraciones. Éstas disponen en la actualidad de potentes bases de datos que, puestas al servicio del control del cumplimiento tributario y más concretamente al servicio de la planificación y selección de actuaciones, obligan a construir un nuevo modelo que tenga en cuenta las distintas probabilidades de control de las obligaciones tributarias que cada ciudadano tiene frente a las Administraciones fiscales. Y no como mero ejercicio de excelencia técnica sino como herramienta decisiva para lograr la equiparación de las presiones fiscales efectivas de todos los ciudadanos, en definitiva, para la consecución práctica del principio de igualdad ante la ley.

La planificación tradicional de las actuaciones de control adolece de una serie de corsés y defectos, unos históricos e inerciales y otros sobrevenidos merced a la, a nuestro juicio errónea, irrupción en el debate político de esta actividad administrativa. Aunque unos y otros se analizan como justificantes del cambio en la primera parte del trabajo, merecen destacarse los derivados de las limitaciones competenciales, tanto de orden territorial como funcional, y los que son consecuencia de la existencia de planes diversos y, por ende, de diversas autoridades planificadoras, que no ponen en relación los muy distintos niveles de riesgo fiscal de los contribuyentes incluidos en unos u otros. Ambos comportan altas probabilidades de perturbación en la equiparación de presiones fiscales efectivas. En todo caso, el modelo, luego advertidos y pormenorizados los problemas de la planificación tradicional, elabora una propuesta de solución que integra dentro de la estructura del mismo.

En la segunda parte se exponen de forma muy somera las grandes líneas de desarrollo del modelo, basadas, cómo no, en el riesgo fiscal de los contribuyentes. Advertidas diferencias importantes, en algunos casos muy importantes, entre los ciudadanos según el grado de control que, primero, ya están soportando sus rentas (caso de rentas sometidas a control cruzado por retenciones o ingreso a cuenta) y, segundo, pueden llegar a soportar según cuál sea su probabilidad de control, se entiende necesario que tales variables se tengan en cuenta a la hora de determinar, de fijar, de sesgar las actuaciones de control de las Administraciones tributarias. Comprobar rentas hasta el último detalle, en contribuyentes que ya las tienen sistemáticamente controladas, no resulta satisfactorio para una adecuada vigencia de la igualdad ante la ley, en tanto en cuanto otro tipo de rentas no se pongan en el mismo nivel de riesgo fiscal que las primeras.

El modelo propone como pivote, eje básico de su validez, la atribución de coeficientes de riesgo fiscal, en un primer momento generalista y en un segundo plenamente personalizado, a todos los contribuyentes sobre los que en potencia se pueda actuar. Y ello como garantía de neutralidad, objetividad, eficacia e igualdad. Y como causa directa e inmediata de su selección para comprobación.

Como conclusión final se hace una afirmación, quizá voluntarista por exclusivamente técnica: el modelo de control por riesgo fiscal es insoslayable. Más tarde o más temprano habrá de adoptarse por las Administraciones tributarias, si se quiere que éstas afronten el futuro con éxito.

Sumario:

Antecedentes y justificación general del modelo de control por riesgo fiscal.

- A) El riesgo fiscal en la planificación y selección.
- B) La organización territorial y la presión fiscal efectiva.
 - B.1. Problemas tradicionales.
 - B.2. Espacios virtuales de naturaleza censal.
- C) Discriminación por riesgo fiscal.
- D) Programación priorizada.
- E) Efectos inducidos. Programas de «presencia».
- F) Resultados cuantitativos y ejecución de programas.
- G) Propuesta general del modelo.

Supuestos de partida. Limitaciones operativas y normativas.

- A) Infraestructuras informáticas iniciales.
- B) Exigencias normativas generales.
- C) Neutralidad y gestión de la presión fiscal efectiva.

La organización y planificación tradicional del control. Problemas.

- A) Problemas derivados de la división territorial.
 - A.1. La competencia territorial y el domicilio fiscal.
 - A.2. La organización territorial de las Administraciones tributarias.
 - A.3. Implantación de modelos funcionales. Gerencia y función.
 - A.4. Disfunciones.
 - A.5. Propuesta del modelo en material territorial y de planificación.
- B) Problemas derivados de los modelos de planificación tradicional.
 - B.1. Planificación abierta y programas generalistas.
 - B.2. Planes evaluados por resultados cuantitativos.
 - B.3. Planificación continuista.
 - B.4. Planes extensivos e intensivos de realización paralela.
 - B.5. Planes publicitados.

El modelo de control por riesgo fiscal. Presentación.

- A) Introducción aclaratoria.
- B) Variables primarias de riesgo.
- C) Atributos de riesgo. Técnicas de cuantificación y evaluación del riesgo fiscal.
- D) Síntesis del procedimiento de atribución de riesgos.
- E) Síntesis del contenido del Plan.

Conclusión.

ANTECEDENTES Y JUSTIFICACIÓN GENERAL DEL MODELO DE CONTROL POR RIESGO FISCAL

A) El riesgo fiscal en la planificación y selección.

El proceso de determinación concreta de los contribuyentes que van a ser objeto de comprobación por parte de los órganos de control de las Administraciones tributarias consta normalmente de dos fases definidas: una primera de «planificación», donde de forma centralizada se elabora un Plan de control que contiene todos los programas que se van a desarrollar en un período determinado. Y una segunda, de «selección», donde, en los órganos ejecutores de los programas, se concretan los contribuyentes que van a ser objeto de comprobación.

Determinadas Administraciones tributarias modernas han venido utilizando tradicionalmente el riesgo fiscal individualizado como un criterio de selección concreta de los contribuyentes. Sin embargo, esa utilización ni ha sido ni es generalmente rigurosa en lo que afecta a los componentes y cuantificación del riesgo, ofreciendo demasiados casos en los que el riesgo individualizado que se atribuye a los contribuyentes que se seleccionan para comprobación tiene un fuerte componente intuitivo y por ello con carencia absoluta de cuantificación exacta. En todo caso, ese criterio de «riesgo» individualizado no ha obtenido una aplicación práctica generalizada en la fase previa de planificación.

Como decimos, esos criterios de riesgo fiscal individualizado, sólo en casos muy aislados de Administraciones tributarias vanguardistas, se han comenzado a usar como determinantes a la hora de la planificación y programación de las actuaciones. Por el contrario, lo normal ha sido programar y planificar actuaciones cerca de sectores determinados, porque existe un convencimiento, una opinión generalizada de que allí se dan o pueden darse fenómenos de fraude fiscal. En ningún caso, y esto también afecta a la fase de selección, se conocen manifestaciones prácticas de cuantificación objetiva y detallada del riesgo fiscal individual de todos los contribuyentes, ni mapas de riesgo relativo de los censos de obligados tributarios, hipotéticos candidatos a la selección para comprobación.

B) La organización territorial y la presión fiscal efectiva.

B.1. Problemas tradicionales.

La rigidez y limitaciones de los sistemas de planificación convencionales y de las estructuras organizativas que se generan en materia de control tributario provocan una serie de efectos sobre la eficiencia en la gestión de los recursos, siempre escasos, y una más que evidente desigualdad en la intensidad de las acciones de control, efectos estos que de hecho se convierten en una presión fiscal efectiva heterogénea en los diversos territorios y sectores económicos donde se producen las actuaciones de control.

Las citadas estructuras organizativas se vienen mostrando normalmente ineficientes sobre la forma de conseguir una intensidad homogénea en la presión fiscal, pero es que, además, son especialmente ineficaces, tardías en la respuesta, en un entorno en el que los cambios estructurales, la globalización y el alto grado de flexibilidad de la actividad económica han generado nuevas formas de fraude en las que, precisamente, el corsé competencial de orden territorial es la clave del arco. Esta situación resulta obvio que demanda nuevas estrategias de control más ágiles, más certeras, en suma, más modernas.

B.2. Espacios virtuales de naturaleza censal.

La planificación del control, con base en el riesgo fiscal, y la inevitable reorganización de medios que su adopción comporta en las Administraciones tributarias supondría un cambio fundamental en las formas de organización y planificación de las Administraciones tributarias. El modelo obligaría a situar los recursos humanos en los ámbitos censales donde sean más eficientes en la lucha contra el fraude, anulando así los efectos de los corsés territoriales, logrando, a la par, que las acciones de control se programen con un carácter plural y puntual sobre las áreas concretas de riesgo fiscal de cada contribuyente.

En consecuencia, el modelo no se siente constreñido por ámbitos territoriales, es más, propone una nueva estrategia de planificación y organización instrumentada a través de *espacios* virtuales de naturaleza censal, de ámbitos de similar contenido de riesgo y con similares exigencias de adscripción de medios. Estos ámbitos (geográficos, temáticos, funcionales..., es indiferente), comprenderían un riesgo fiscal homogéneo, tanto cuantitativa como cualitativamente, lo que hace que les correspondan, necesariamente, similares estructuras de recursos humanos y cargas de trabajo.

C) Discriminación por riesgo fiscal.

La materialización de la actividad de control, la selección, no puede dirigirse potencialmente y de manera aleatoria hacia todos los contribuyentes sin discriminación objetiva alguna. Principalmente, por dos razones fundamentales: primero, porque los medios son escasos y es necesario optimizar su

utilización; y, segundo, porque el punto de partida, el nivel de control que han venido soportando los contribuyentes, no es el mismo. Hay contribuyentes cuyas rentas ya están controladas en un alto porcentaje (en algunos casos al 100%) mientras que otros distan muchos de haber estado en similar situación. Es lógico pensar que los primeros debieran soportar un «control añadido», cuando los segundos hayan llegado, al menos, al que ellos ya han venido soportando. Por simple igualdad ante la ley.

Parece pues necesario que en una fase previa, la de planificación y programación, se discrimine positivamente en razón de los niveles de presión fiscal soportada ya por los obligados tributarios. Discriminación dirigida no solamente a conseguir la optimización en la utilización de los medios, sino sobre todo a lograr la vigencia del principio de igualdad ante la ley, mediante una gestión eficaz de la presión fiscal efectiva.

D) Programación priorizada.

Dentro de la planificación por riesgos, las actuaciones de control se dirigirán fundamentalmente hacia los contribuyentes o colectivos de mayor riesgo fiscal y se concentrarán en la comprobación de los previamente detectados, evitando actuaciones exhaustivas sobre áreas de bajo riesgo y teniendo en cuenta el distinto coste del control para cada tipo de actuación y sector económico. Todo ello sin perjuicio de la realización de actuaciones de «cata» y mantenimiento sobre el resto de los contribuyentes y de las tareas de investigación para la afloración de la economía sumergida.

Los programas proyectarían prioritariamente sus actuaciones en los puntos de máximo riesgo, para así profundizar en la equiparación de la presión fiscal efectiva sobre sujetos similares, con independencia del territorio o régimen funcional en el que se encuentren localizados. Los planes de control detectarían los puntos de máximo riesgo de los censos de contribuyentes y actuarían prioritariamente sobre los «dientes de sierra», hasta lograr reducirlos y equiparar sus niveles de riesgo con los del resto de integrantes del censo. Al mismo tiempo y para riesgos no detectados (economía sumergida) o detectados insuficientemente (fraudes emergentes), el plan deberá prever las actuaciones de investigación e información que las limitaciones presupuestarias hagan viables.

E) Efectos inducidos. Programas de «presencia».

En cuanto a la maximización de los efectos inducidos, el modelo apuesta decididamente por los provocados mediante el rigor y la credibilidad de las actuaciones, alejando definitivamente de sus planteamientos los denominados «efectos anuncio». Acudir al recurso fácil de «planes de presencia», con actuaciones gestuales o simplemente formales, a fin de conseguir presencia e influir de esta manera en las decisiones de los defraudadores, se revela, en muy corto plazo, como generador de efectos inducidos contraproducentes y totalmente contrarios a una política tributaria coherente y rigurosa.

Con planes de «presencia», es seguro que el fraude común se acomode a la intensidad que espera se le dispense en el control futuro y se vuelva sistemático y aceptado. No es preciso mencionar los nulos efectos que este tipo de planes provocan en el fraude organizado, en el fraude informado y, por supuesto, en el fraude sofisticado. Una Administración tributaria que así actuase, unos órganos de control, que rebajasen operativamente los niveles de exigencia del cumplimiento de las obligaciones tributarias, no dejarían de estar reconociendo públicamente su propia incapacidad para atajar los fenómenos defraudatorios.

Tampoco debemos olvidar que es inevitable que ese tipo de programas de «presencia» hayan de recaer sobre pequeños contribuyentes, únicos posibles receptores de esta tipología de actuaciones y, por ello, fatalmente destinados a soportar año tras año la molesta «presencia» de los órganos de control y la presión fiscal que conllevan. No parece serio y en todo caso es contrario a las exigencias del modelo, a su propia esencia.

Por el contrario, el modelo se decanta por obtener la disuasión al fraude a través de la fuerza ejemplarizante de las actuaciones de control y la fuerza moral y la credibilidad social que otorga a las mismas su sesgo hacia entornos donde la defraudación fiscal es detectada con mayor virulencia. Esta finalidad se configura como una de sus piezas clave. Conseguir un mejor cumplimiento voluntario, ante la evidencia, para los potenciales defraudadores, de la mayor eficacia en las actuaciones de control tributario y ante la también evidencia, para el conjunto de ciudadanos cumplidores, de que se controla a quien más riesgo fiscal denota, es el mejor aliado de cualquier estrategia óptima de lucha contra el fraude fiscal.

F) Resultados cuantitativos y ejecución de programas.

Los sistemas de planificación tradicionales se sesgan invariablemente hacia la búsqueda de resultados cuantitativos, a la consecución de indicadores de deuda descubierta o contribuyentes visitados. Las acciones de control que estos planes diseñan se instrumentan, ineluctablemente, con base en la división competencial y de recursos humanos que requieren los diversos territorios y áreas en los que la correspondiente Administración estructura su competencia.

Un objetivo primordial del modelo es la ejecución íntegra de los planes de control y no la consecución de objetivos cuantitativos indicados por deudas tributarias o número de contribuyentes visitados, al menos de forma directa.

La ejecución «íntegra» de los planes de control, cuando la elaboración de los programas que contienen ha respondido a una rigurosa discriminación positiva de los contribuyentes en base a su riesgo fiscal, llevaría necesariamente la actividad inspectora hacia los sujetos y áreas de mayor riesgo, con independencia de dónde tengan aquéllos localizado éste su domicilio fiscal o de dónde tenga situada la sede territorial el órgano que efectúa la comprobación. De esta manera, se lograrán equiparar diferentes presiones fiscales dentro de un mismo ámbito común de actuación.

G) Propuesta general del modelo.

La respuesta a las exigencias organizativas y planificadoras citadas ha sido ágil por parte de algunas Administraciones tributarias (Holanda y Canadá, principalmente), quienes, enfrentadas a los problemas de planificación y organización mencionados, se han apresurado a implantar progresivamente modelos de control basados en riesgos fiscales y no en criterios prioritariamente territoriales. En este sentido, se parte como premisa principal de que las actuaciones de control, siempre limitadas y selectivas, han de tener como punto fundamental de su justificación el análisis del riesgo fiscal de los contribuyentes.

La programación y planificación con criterios de riesgo fiscal se revela como una herramienta fundamental e inevitable en el futuro de la planificación de acciones de control y organización de medios del conjunto de las Administraciones tributarias más modernas, no sólo por su más que probable eficiencia en la utilización de los recursos, sino por lo que es más importante: por la garantía material de neutralidad que produce la aplicación del modelo y la consecución del principio de igualdad ante la ley de los obligados tributarios mediante la equiparación de sus presiones fiscales efectivas.

SUPUESTOS DE PARTIDA. LIMITACIONES OPERATIVAS Y NORMATIVAS

A) Infraestructuras informáticas iniciales.

El modelo de programación y organización de las actuaciones y medios de control, con arreglo a criterios de riesgo fiscal, requiere de un presupuesto de partida. Un presupuesto fundamental sin el cual el modelo es impensable: la Administración tributaria que pretenda implantarlo ha de estar en disposición de poder conocer y valorar el riesgo fiscal de todos sus contribuyentes, con criterios justificados y, por ello, fiables. Ello requiere necesariamente una muy potente estructura informática, a la par que una fuerte obligación de declaraciones informativas y una masiva actividad de captación de datos con trascendencia tributaria.

De siempre, la necesidad de «rentabilizar» los medios empleados ha llevado a las Administraciones tributarias a seleccionar sus candidatos a comprobación, con criterios cada vez más técnicos y justificados, huyendo de la aleatoriedad y de los agravios comparativos que la misma podía provocar. Esos criterios técnicos, en principio exclusivamente de selección de candidatos personalizados, se han ido sistematizando paulatinamente para pasar a ser generales e incorporarse a la planificación, a los planes de control de las Administraciones tributarias.

Dentro de ese *iter* de tecnificación de planes y en una última fase, cuando ya una Administración tributaria determinada cuenta con un potente bagaje de datos respecto de sus contribuyentes, datos organizados, estructurados, tratados, valorados y, por tanto, convertidos en datos informadores del

«riesgo fiscal», es cuando esa Administración está en disposición de dar el paso siguiente y apoyar todas sus acciones de control en los mapas de riesgo fiscal que, al efecto, diseñe y elabore. Mapas cuya finalidad será la concreción numérica y relativa de los riesgos fiscales de todos los contribuyentes, previa definición y configuración de los espacios censales de naturaleza virtual, también éstos mediante la concreción de las correspondientes densidades de riesgo de su ámbito.

B) Exigencias normativas generales.

Es indudable que la vigencia de los principios regulados en las normas ha de obtener plena satisfacción a través de la actividad administrativa en general. Si ésta es una exigencia pregonable de cualquier actividad administrativa, lo es particularmente de la actividad de control de las obligaciones tributarias. A este respecto, es normal que tanto las Constituciones como las leyes generales de orden tributario de las Administraciones modernas recojan los principios de igualdad ante la ley, de generalidad en la distribución de las cargas, de neutralidad, etc.

En el caso de España, el artículo 31 de la Constitución requiere que tanto la normativa tributaria como la «aplicación» que de ella se haga se ajusten a los principios en él contenidos: generalidad, capacidad económica, **igualdad**, progresividad y no confiscatoriedad. A su vez, la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003 (Ley 58/2003) recoge en su artículo 3 además de los principios constitucionales citados, los de justicia y equitativa distribución de la carga tributaria y los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales.

Efectuada la anterior proclamación en las previsiones normativas sobre generalidad, igualdad y equitativa distribución de la carga tributaria, se hace ineludible que las mismas no se vean reducidas, cuando no anuladas *de facto*, por limitaciones organizativas u operativas que puedan recortar los efectos que el legislador tuvo previstos.

Cuando las normas constitucionales o tributarias requieren la igualdad y generalidad, cuando exigen una equitativa distribución de las cargas tributaria, están ordenando que la ejecución de las tareas de control se organicen y reglamenten de tal manera que, involuntariamente, no puedan mermar la vigencia de los principios en aquéllas contenidos. La eficacia, la eficiencia, la efectividad y el éxito de ejecución de los planes de control ha de medirse por el grado de consecución de los principios mencionados y no por cualquier otro indicador que, en principio, pudiera resultar práctico, sencillo de cuantificar e incluso, y según lo que con ello se persiga, «deslumbrante».

La consecución de la vigencia de los principios normativos exige organizaciones modernas no ligadas inevitablemente a territorios, como tampoco lo están necesariamente los hechos generadores de la imposición, planificación de actividades que proporcione homogeneidad y unidad en las respuestas a los fenómenos de fraude, actuación prioritaria sobre los niveles de fraude más escandalosos... Y más que nada, modernización de ideas y adecuación al nuevo escenario que configura una economía global.

C) Neutralidad y gestión de la presión fiscal efectiva.

Lo que comúnmente se conoce como «presión fiscal» admite diversas definiciones según cual sea el contenido que le queramos atribuir. Lógicamente, las normas, dentro del terreno ideal en el que se mueven, diseñan unos parámetros de presión determinados para los sujetos receptores de las mismas y requieren de los órganos encargados de gestionar esa presión, que la misma se acomode a las previsiones del legislador. La aplicación rigurosa de todas las previsiones y supuestos de hecho que la normativa recoge y, más que eso, el control de que lo que se reguló, se está cumpliendo exactamente, es una exigencia a demandar de las Administraciones tributarias encargadas de la aplicación de los sistemas tributarios. Una exigencia fundamental si se quiere que la presión fiscal normativa (presión fiscal formal) se haga realidad, que la presión fiscal real (presión fiscal efectiva) coincida con la formal y con ello se cumplan los principios normativos.

Una legislación extraordinariamente respetuosa con los principios constitucionales, que no vaya seguida de una organización que controle su cumplimiento y corrija las desviaciones que se produzcan, distribuyendo homogéneamente las acciones de control en función del grado de intensidad del fraude, será una organización cuya incidencia en la actividad económica no producirá efectos neutrales. Una planificación aleatoria de las actuaciones de control puede tener una influencia negativa sobre sectores económicos en los que sus integrantes, sus contribuyentes, situados éstos en similares condiciones de riesgo fiscal, puedan o no verse afectados por aquéllas.

Al contrario, una planificación en base a riesgos fiscales tenderá a igualar, a equipar niveles de riesgo y, por ello, de fraude potencial, mediante las actuaciones de control necesarias para tal fin. En la medida que lo consiga, no solamente habrá sido neutral en la toma de decisiones de los ciudadanos sino que, además, su incidencia sobre la presión fiscal efectiva será absolutamente positiva.

Se revela así la «probabilidad de control» que las Administraciones tributarias puedan tener respecto de las bases imponibles de los contribuyentes, el grado de control potencial que de las magnitudes y hechos imponibles tengan, como determinantes, tanto de la «presión fiscal efectiva» como del riesgo fiscal. Aparecen, pues, la «presión fiscal efectiva» y el «riesgo fiscal» como dos caras de una misma moneda: a medida que aumenta la primera disminuye el segundo y viceversa. Cuanta más presión fiscal efectiva se soporte, menor será el riesgo, mientras que en supuestos de escasa probabilidad de control, se incrementará el mismo.

Con las lógicas excepciones que confirmará la regla podemos afirmar que, generalmente, el contribuyente acomodará el cumplimiento de sus obligaciones a la probabilidad de control que en el futuro pueda dispensarle la Administración tributaria. Por supuesto, existirán ciudadanos, con alto sentido cívico, con elogiable moral fiscal, que prefieran cumplir diligentemente con sus obligaciones tributarias. Coherentemente con los presupuestos del modelo, estos ciudadanos «sin riesgo» quedarán invariablemente fuera de los planes de control. Pero es que también estos ciudadanos pueden ver minada su loable postura si aprecian que la Administración tributaria no planifica de forma cierta sus actuaciones y corrige los comportamientos de determinados colectivos de riesgo que puedan ser especialmente escandalosos.

En todo caso, el hecho de ciudadanos escrupulosamente cumplidores de sus obligaciones tributarias no perjudica la justificación del modelo. Al contrario, la fortalece en la medida en que, ese cumplimiento ejemplar, demanda de la Administración tributaria actuaciones, si cabe, más rigurosas y certeras sobre los incumplidores, actuaciones en las que sea el «riesgo fiscal» el detonante de la actividad comprobadora.

Las actuaciones de control irán pues dirigidas de forma prioritaria a los niveles de alto riesgo, niveles en los que el incumplimiento encontrará su fuerza más disuasoria en la existencia de unos órganos y unos planes que, potencialmente y con el mayor grado de probabilidad, puedan actuar en esos ámbitos.

Aun cuando las sociedades nacionales alcancen un nivel de convencimiento fiscal, una moral tributaria apreciable, los Planes de control desgraciadamente deberán existir. Con menos contenido evidentemente, pero siempre alerta. Son sobre todo las políticas de gasto de los gobiernos las que «autorizan moralmente» las políticas de ingresos. Si cualquier ciudadano no encuentra justificación en las primeras, es muy probable que tampoco lo tenga en la aportación tributaria que le exigen los poderes públicos, llegando incluso a entenderse legitimado para reducirla o anularla totalmente. Y para arreglar esos «contrastes de pareceres» están las Administraciones tributarias y sus instrumentos organizativos y de planificación.

En el sentido apuntado, las Administraciones tributarias vienen a ser las auténticas gestoras de la presión fiscal efectiva. La planificación y ejecución de sus actuaciones ha de tender de forma necesaria a equiparar la presión formal con la efectiva, haciendo realidad lo que las normas han previsto. La planificación, las acciones de control, son manifestaciones de «gestión de la presión fiscal» por parte de las Administraciones tributarias. Si tanto una como las otras se realizan de forma eficaz y certera, reduciendo los niveles de riesgo más importantes, estarán gestionando la presión fiscal efectiva de forma que se hagan realidad los principios constitucionales en materia tributaria.

LA ORGANIZACIÓN Y PLANIFICACIÓN TRADICIONAL DEL CONTROL. PROBLEMAS

A) Problemas derivados de la división territorial.

A.1. La competencia territorial y el domicilio fiscal.

El territorio, por lo general, ha sido y es una variable de referencia competencial, un punto de conexión conforme al cual se instrumentan las competencias de todo tipo de órganos administrativos. En el campo tributario, es normal, salvo excepciones puntuales, que sea el territorio del domicilio fiscal del obligado tributario el que atribuya la competencia para su comprobación suponiendo

do, presumiendo de forma tácita que sea donde fuere, donde el ciudadano fije su domicilio, la respuesta de la Administración a los fenómenos de fraude, la presión fiscal efectiva va a ser la misma. Sucede que no es así.

La fijación del domicilio fiscal es claro que debiera ser una variable neutral en el control de las obligaciones tributarias pero, en un escenario territorial en el que la capacidad de control y, en su caso, la capacidad de respuesta al fraude es distinta, adquiere gran importancia la elección del territorio donde los obligados tributarios fijan su domicilio. Aunque el territorio debiera tener incidencia en las decisiones de los contribuyentes exclusivamente en los supuestos en los que el legislador quiera discriminar y lo haga a través de una norma, las limitaciones materiales y de medios humanos, la pervivencia de organizaciones territoriales tradicionales, la rigidez geográfica de las competencias de éstas y, en general, el temor administrativo a romper con una institución tan tradicional como la de la representación periférica de las Administraciones provocan el que las divisiones territoriales de una misma Administración no tengan, en la práctica, la misma presión fiscal efectiva.

Salvo las situaciones que hemos mencionado, en las que son las propias normas las que discriminan la presión fiscal territorial, las que buscan la diferenciación tributaria en pos de fines de naturaleza política, en el resto de situaciones, no es aceptable que se produzcan diferentes presiones fiscales porque haya diferentes intensidades de control territoriales.

Precisamente, uno de los efectos inmediatos del modelo de control por riesgo fiscal es el de evitar maniobras de deslocalización de sujetos defraudadores, maniobras siempre tendentes a asentarse en los territorios o áreas funcionales con menor control fiscal efectivo. La «neutralidad geográfica» ante los fenómenos de fraude se aseguraría definitivamente mediante la homogeneidad de respuesta que procura un modelo de control por riesgos censales, sea cual sea el domicilio fiscal del obligado tributario.

A.2. La organización territorial de las Administraciones tributarias.

Las Administraciones tributarias tienen distintos criterios a la hora de organizarse territorialmente. Si bien el modelo territorial admite distintas versiones, ha sido tradicional la adopción de una organización similar a la provincial que ha tenido y sigue teniendo vigencia en determinados países europeos. No obstante, y aunque aún hoy la provincia siga siendo la célula básica de ejercicio del control tributario, para determinados contribuyentes (grandes empresas básicamente), el marco provincial se ha quedado pequeño y sus órganos de control se han ido convirtiendo en órganos con competencia territorial de orden regional, de comunidad autónoma, de *länder*, de estado federado, etc., llegando incluso, y para contribuyentes más significativos, a tener ámbito nacional.

Esta tendencia generalizada hacia la ampliación de competencias territoriales es, por su propia esencia, una estrategia organizativa que solamente cesará cuando los órganos de control dejen de tener limitaciones de orden geográfico. A cada paso que las Administraciones dan en esa direc-

ción, responden las economías de opción de los contribuyentes según su percepción de las presiones fiscales territoriales y, lo que es más grave, el fraude con base geográfica no tarda en acomodarse a las nuevas fronteras administrativas.

Solamente organizando los medios sin límites competenciales de orden territorial podrán las Administraciones tributarias obviar el problema.

A.3. Implantación de modelos funcionales. Gerencia y función.

A pesar de los movimientos en pro de la ampliación de competencias territoriales, el problema que las limitaciones de este orden provocan subsiste y ello es debido a que no se aborda su solución de una forma definitiva. La reestructuración de la organización territorial es todavía un asunto a resolver por las Administraciones tributarias (no por las vanguardistas, afortunadamente). Cuesta mucho romper con una organización tan tradicional y sobre todo tan representativa. Cierto es que, en casos puntuales, se dan determinados pasos adelante, pero también es cierto que éstos son objeto de abundantes críticas por parte de los defensores del viejo orden jerárquico-territorial-representativo.

Pero es inevitable que, tarde o temprano, el modelo de control por riesgo fiscal, o cualquier otro de naturaleza estrictamente funcional, llegue a ser el instrumento normal de organización y planificación de las actuaciones de control. A pesar de esos vaivenes, de esos pasos adelante y atrás, la realidad se impone. Así hoy se puede afirmar que, como primer movimiento en el proceso que ha de llevar a la implantación de un modelo de planificación basado en riesgos fiscales, la ampliación territorial del ámbito de competencias de control es un valor entendido. Abierta la ventana para que entre el aire renovador, será normal que, en momentos cercanos, la «ampliación territorial de competencias» deje de ser no sólo «ampliación» sino también «territorial» y la organización y sus competencias se ligen exclusivamente a la dimensión económico-tributaria de los contribuyentes, a su riesgo fiscal.

Una vieja polémica que de algún modo impide un cambio decidido, un cambio organizativo y planificador de territorio por riesgo fiscal, es la que han venido y vienen proporcionando las cada vez menos presentes teorías sobre la primacía de una pretendida función gerencial y representativa sobre las líneas funcionales en las organizaciones de control tributario, o de éstas sobre aquéllas, según sople el viento en ese momento.

Aparte de que la distinción entre ambas líneas suele ser artificiosa y por ello siempre interesada, esta polémica no deja de aparecer como un debate estéril y altamente obstruccionista para la recepción de las nuevas técnicas de control tributario. Un debate que se ha superado ya en las Administraciones tributarias modernas y que es irremediable sea superado en todas las demás que pertenecen a su entorno. Simplemente porque va contracorriente, va contra la necesaria e ineludible modernización de las Administraciones tributarias, contra una estructura racional y ágil de respuesta a los nuevos fenómenos de fraude, en suma, contra la propia esencia de una lucha eficaz contra el fraude fiscal.

El control de las obligaciones tributarias de los ciudadanos no necesita de representación externa, no demanda de presencia pública más allá de la que requiera una labor rigurosa y profesional que nunca debe pretender publicitarse. El control de las obligaciones tributarias de los ciudadanos necesita de organizaciones potentemente profesionalizadas, extraordinariamente formadas, decididamente especializadas y con competencias ágiles que garanticen respuestas prontas y optimizadas. Y todo ese cúmulo de «profesionalización» de los medios no puede organizarse más que con criterios profesionales y técnicos, nunca con elementos exógenos y extraños a su propia esencia profesional.

Demanda pues el modelo una estructura organizativa distinta del modelo tradicional «gerencial», tal y como se conoce normalmente. La «gerencia» de esa organización ha de ser totalmente «funcional» y por ello absolutamente especializada e implicada en las líneas competenciales que sirven de soporte operativo al modelo. La «gerencia» ha de ser competencialmente activa, ha de ser titular de facultades reglamentadas en los procedimientos de control y, por ello, tiene que ser especializada, no generalista.

Aunque cueste mucho convencer de ello a los seguidores de una tradicional línea jerárquica «generalista» adosada a una línea «funcional», unas veces con similares intensidades de poder y otras, con preeminencia de una de las dos, lo cierto es que el debate es estéril. No hay diferenciación en el modelo. Sólo hay una línea: la especializada y profesionalizada. Con más o menos tintes gerenciales, pero siempre implicada en el procedimiento de control mediante su participación activa y reglamentada. No se contempla pues una línea jerárquica, puramente generalista y responsable única inter-áreas. Ese tipo de organización no sirve y las experiencias que de ella se tienen en las Administraciones tributarias han mostrado su ineficacia, cuando no han provocado un divorcio de valores entre ambas, sumamente benéfico para el fraude.

En conclusión: gerencia, sí, pero funcional. Alejada del oropel de los resultados inmediatos e implicada en un proceso intemporal de lucha contra el fraude, cuyos resultados se midan por indicadores de reducción del riesgo fiscal e incremento de la presencia del principio de igualdad ante la ley de todos los contribuyentes.

Cualquier Administración tributaria que se abone a la nueva filosofía, que cultive esos valores, no cabe duda alguna que ganará en credibilidad, en prestigio social y en valores permanentes, presentando ante los ciudadanos unos órganos de control tributario que materialicen la profesionalización y especialización como garantía absolutamente fiable de su función. O lo que es lo mismo: la tranquilidad de los ciudadanos ante potenciales acciones de comprobación de su situación tributaria.

A.4. Disfunciones.

El hecho de que en los centros territoriales existan unos órganos fijos, requeridos por las exigencias de una estructura repetida y mimetizada, por una especie de inexcusable y «necesaria presencia» de los órganos de control, unido a la existencia de unos tradicionales criterios competenciales, delimitados precisamente por el ámbito geográfico en el que tiene la sede la correspondiente estructura regional o provincial mimetizada, ha posibilitado el que se puedan producir consecuencias

reprochables respecto de la presión fiscal efectiva de los ciudadanos. Aunque no todo van a ser críticas, justo es reconocer que la medida ha tenido y tiene un cierto efecto positivo directo como es el de la seguridad que confiere a los contribuyentes, el saber de antemano a la iniciación de un posible control quiénes son los órganos que tienen atribuida la competencia para efectuarlo. Esa relación territorio-competencia, esa referencia física, no cabe duda que añade seguridad a los ciudadanos.

Según los principios vigentes de organización de las Administraciones tributarias, los órganos territoriales están allí necesariamente y deberán seguir estándolo con independencia de los niveles de fraude que allí se generen. Y aquí es cuando comienzan los problemas, debidos principalmente a que los órganos territoriales deberán actuar exclusivamente contra el fraude que se detecte en su correspondiente ámbito geográfico, sea éste importante o no, en relación con el que se produzca en el resto de los territorios donde la Administración tributaria nacional ejerce sus funciones.

En consecuencia se producen claras disfunciones. Las economías de opción se ejercen y cualquier contribuyente tiene legítimo derecho a buscar los remansos fiscales que una deficiente organización de los medios de control pudiera procurar. Evidentemente, si el buen contribuyente se desplaza, no iba a ser menos el incumplidor. El fraude se acomoda, se mueve, se organiza y aprovecha las propias ineficiencias de la organización administrativa, causadas por el dogma de que es irremediable que esos órganos trabajen, controlen, verifiquen datos, inspeccionen en suma, exclusivamente, a los contribuyentes que, en el territorio de que se trate, tengan su domicilio fiscal, con independencia de que su nivel de elusión sea relativamente mayor o menor que el del territorio vecino.

La consecuencia es inmediata: cuando en un territorio determinado, desgraciadamente los de menor actividad económica, el contribuyente percibe un «apretón» de la presión fiscal, tenderá a desplazarse a otro más benigno, a deslocalizarse en otro donde la importancia relativa del contribuyente se diluya entre perceptores de rentas más importantes que la suya y donde, paradójicamente, se tiene la misma estructura orgánica que en el de origen.

A.5. Propuesta del modelo en materia territorial y de planificación.

La organización histórica de las Administraciones tributarias solamente se justifica por la existencia de una situación de economías localistas, de economías faltas de agilidad, de economías adormecidas, en suma. Hoy la actividad económica es radicalmente distinta a la que contempló la organización territorial. Las tecnologías de la información y comunicación facilitan posibilidades, antes impensables, sobre la forma en que las Administraciones tributarias pueden organizar la planificación y ejecución de las funciones de control, a los órganos de inspección les es perfectamente factible desarrollar sus tareas a través de conexión telemática, etc. La base territorial no es pues una referencia necesaria en el control y no pasa nada, afortunadamente no es ninguna tragedia.

En el sentido apuntado hasta ahora, la propuesta del modelo es clara: el soporte territorial ha de ser indiferente a la hora de estructurar órganos y competencias. Éstas y aquéllos deberán ser siempre coyunturales y apoyados en el riesgo fiscal de los censos (siempre actualizado y cambiante). Por

ello, el modelo propone una organización basada en ámbitos de actuación con homogéneo censo de riesgo, con similar carga de presión fiscal efectiva, ámbitos de similar densidad de riesgo fiscal, donde el territorio y la pertenencia a un ente administrativo territorial se tornan en variables indiferentes.

El modelo de control por riesgo fiscal no propone un reparto competencial según determinados territorios, ni tampoco sedes estables o dependencias territoriales. El modelo de control por riesgo fiscal se apoya en censos, en espacios virtuales, territoriales o no, donde es el riesgo y no la geografía política el que los delimita. Los soportes territoriales siempre serán coyunturales y no coincidirán necesariamente con los espacios geográficos de compartimentación del Estado. Las regiones y, en general, los espacios geográfico-políticos podrán dar lugar a uno o varios ámbitos de riesgo; a su vez, un ámbito censal de riesgo podrá comprender varias regiones o partes de ellas. No hay relación de necesidad entre ambos tipos organizativos.

El elemento territorial viene a resultar esencialmente indiferente y por ello lo es también la organización territorial clásica y representativa respecto de la organización funcional especializada. Ésta, la especialización profesional, viene a ser una primordial garantía del rigor de las actuaciones de control. La especialización añade seguridad y credibilidad a las actuaciones de control y como tal es una garantía siempre exigible de cualquier Administración tributaria moderna que se precie.

Una organización del control tributario con base innovadora requiere necesariamente que las Administraciones tributarias rompan los últimos lazos de la territorialidad como factor de limitación competencial. La adopción del modelo de control por riesgos fiscales es una vía para conseguirlo.

B) Problemas derivados de los modelos de planificación tradicional.

B.1. Planificación abierta y programas generalistas.

En un plan tradicional, todo lo que ayude a conseguir los indicadores de cumplimiento de objetivos cuantitativos no tiene limitación alguna para formar parte del mismo: cualquier actuación cabe dentro de la enumeración de programas generalistas con la que se adorna la planificación tradicional. Todo ayuda a lograr los objetivos y, por ello, todo vale (obviamente todo lo escrupulosamente legal).

Ante esa amplitud de caminos, el contribuyente, sea cual sea su actividad, está en una posición bastante débil respecto de las causas que conformaron su selección para comprobación. El riesgo fiscal «individual», justificación última que debiera ser de cualquier actuación de control, se ve sustituido por el programa, éste de naturaleza generalista e impersonalizada. El programa bendice todos los actos de selección. Si la actuación de comprobación tiene programa de acogida, es plenamente válida, haya o no riesgo fiscal en el contribuyente que la soporta.

Con ser importante no es ése el único problema. La necesidad de consecución de los indicadores de objetivos cuantitativos lastra *ab initio* la planificación, haciendo que se generen Planes de control absolutamente abiertos que puedan recoger cualquier tipo de actuación que «provoque indicador».

Con estas finalidades de partida, la planificación no es única, se deja abierta deliberadamente para que sean los órganos ejecutores quienes la completen, quienes la rellenen con aquellos programas de origen local o regional que «provoquen indicador» y que no fueron previstos por la autoridad planificadora central. Paralelamente, la responsabilidad de ésta se diluye, no se concreta y al mismo tiempo se traslada y comparte con el resto de planificadores regionales que han completado el Plan.

En cuanto a la presión fiscal, los efectos son aún más rechazables. Hemos venido diciendo, reiteradamente, que sólo una planificación centralizada cerrada y que contemple «todo» el riesgo fiscal de «todos» los contribuyentes será capaz de gestionar adecuadamente la presión fiscal efectiva, mediante asignación de controles en aquellos puntos donde el riesgo sea máximo. ¿Qué decir cuando son varios o incluso múltiples los planificadores? El Plan de control no cierra la posibilidad de generación de planes en cadena, de apreciación de riesgos en contextos territoriales necesariamente limitados que claramente adquirirán mayor dimensión tributaria cuanto menor sea la entidad económica donde se contemplen, de asunción de responsabilidades de programación en ámbitos que no las debieran tener asignadas, en fin, de toda una serie de defectos que provocarán con toda probabilidad problemas de descoordinación en la gestión de la presión fiscal y por ello en la vigencia del principio de igualdad ante la ley, en este caso tributaria.

En un modelo de control funcional, en un modelo de control por riesgos por ámbitos censales, la planificación es responsabilidad única e indelegable de la autoridad central de planificación. Solamente la **selección**, la concreción de la acción de control sobre contribuyentes previamente incluidos desde la autoridad planificadora en programas cerrados, es función de los órganos ejecutores de las actuaciones de comprobación que formen parte de los ámbitos virtuales de riesgo en que se organiza la Administración tributaria.

En el modelo, la planificación es el centro neurálgico que aporta la justificación a los controles que se programan, es una función exclusiva y centralizada, una función potenciada que llena de contenido y rigor la programación de las actuaciones concretas mediante la atribución de «riesgo fiscal» a los ámbitos donde se van a llevar a cabo. Por ello, la asunción de la selección como función de los órganos ejecutores no será nunca una actividad discrecional. Ésta ha de ejecutarse en todo caso siguiendo las previsiones y limitaciones que el Plan de control debe contener y, por ello, el «riesgo fiscal cuantificado, personalizado y determinado» será la directriz inequívoca que informe su ejecución.

Adquiere así el Plan de control el protagonismo que debiera tener, como instrumento gestor de la presión fiscal efectiva en base al riesgo fiscal de los contribuyentes y como garantía de éstos frente a las actuaciones indiscriminadas que pudiese llevar a cabo una Administración tributaria.

B.2. Planes evaluados por resultados cuantitativos.

Las técnicas tradicionales de planificación que vienen siguiendo las Administraciones tributarias establecen, por lo regular, una relación inmediata «actuación de control-contribuyente controlado-resultado recaudado». Las actuaciones de control se planifican para obtener resultados inmediatos medibles. Y cada vez más (incrementalistas).

Como ya hemos comentado, estas exigencias de resultados cuantitativos, de identificación «resultado-deuda» o «resultado-número de visitas», han requerido que el planificador central tienda inevitablemente a elaborar programas generalistas e inconcretos, que «aprovechen» bien toda la deuda sin liquidar que se detecte (objetivo clásico de las Administraciones tributarias), sea cual sea la presión fiscal que ya haya soportado previamente el contribuyente, o bien el engrosamiento de las actuaciones de control llevadas a cabo (otro objetivo clásico) mediante la posibilidad de selección de contribuyentes de «relleno», de fácil comprobación.

Incluso y esto si cabe es aún más rechazable, la planificación puede acudir a ordenar la reducción sistemática y generalizada de los períodos sometidos a comprobación por debajo de los aún no prescritos, con el fin de acelerar los expedientes, pretendiendo con ello conseguir mayor número de actuaciones de control, mayor presencia.

Una de las finalidades instrumentales de los resultados cuantitativos que consiguen las acciones de control del Plan es que sirven al planificador para evaluar el trabajo de los órganos de control (más resultado equivale a más esfuerzo) y la eficacia en la lucha contra el fraude. Si la medición de esfuerzos de los órganos a través de indicadores cuantitativos es tesis discutible, la medición de la eficacia en la lucha contra el fraude, a través de exclusivos indicadores de deuda descubierta o número de contribuyentes visitados, ya no es discutible sino muy probablemente una tesis errónea.

Es muy matizable, cuando no desacertado, afirmar que la consecución de objetivos cuantitativos de la índole citada (deuda y número de actuaciones) equivale a que se está luchando eficazmente contra el fraude: con esta visión parcial, los planes de control tradicionales no convencen. Parcial porque este tipo de medición tiene un *handicap* de partida muy importante si no se consiguen medir los efectos inducidos que las actuaciones de control provocan.

Los ingresos o regularizaciones inducidos que las acciones de control, en determinados casos sin efectos directos, producen, no pueden quedar al margen de esa pretendida medición de eficacia en la lucha contra el fraude. Es preciso cuantificar todos los resultados que produce la ejecución del Plan y para ello, y eso es lo verdaderamente complicado, sería necesario, primero, detectar los efectos inducidos y, segundo, valorarlos. Y valorar todos, lo que incluye los efectos inducidos de carácter negativo que muy probablemente puedan generar actuaciones de «presencia», actuaciones extensivas, actuaciones sumarias y, en general, todo tipo de actuaciones que de forma indiscriminada se programen en pos de los resultados, sin consideración al riesgo fiscal sobre el que se está interviniendo.

Si se percibe que las Administraciones tributarias presionan indiscriminadamente hasta un cierto nivel, sumario, provisional, limitado, extensivo, en definitiva, amable, se va a producir un efecto paradójico totalmente rechazable. En contribuyentes perceptores de rentas con un alto grado de control automatizado, la actuación significará un incremento injustificado de la presión fiscal, mientras que en contribuyentes de rentas con poco control previo o con dificultades de control posterior, cuya comprobación requiera de actuaciones en profundidad, provocará una «adecuación», una futura acomodación a esa intensidad atenuada que les dispensan las Administraciones tributarias respecto del control de cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La planificación vinculada a resultados cuantitativos tiende necesariamente a la explotación «rentable» de la información. Para los planes de este tipo, será normal que contribuyentes con sus rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta tengan más probabilidades de ser controlados, merced precisamente a que las Administraciones tributarias «tienen más datos» de ellos y es más sencilla y rápida su comprobación. Las exigencias de «resultados inmediatos» sesgan el control hacia este tipo de comprobación, más liviana, más exitosa y con «más imagen», aunque ello pueda provocar una falta de atención hacia las labores de investigación. Desde luego, actuaciones de este tipo poco o nada tienen que ver con un modelo de control donde sea el riesgo fiscal relativo el detonante de la comprobación.

El modelo de control por riesgos fiscales excluye totalmente la medición de su eficacia por resultados-deuda o número de contribuyentes, sin perjuicio de que los utilice como criterio de matización en determinados supuestos. Para un modelo de control por riesgos fiscales, es el propio plan, la ejecución rigurosa y completa de sus programas, el auténtico baremo de la eficacia del trabajo de las unidades ejecutoras. En cuanto a las unidades de planificación, éstas deberán ser evaluadas a través de la eficacia que alcancen en esa función, eficacia medida necesariamente por indicadores de reducción del riesgo fiscal existente inmediatamente antes de su implementación y por el grado de equiparación de presiones fiscales que se haya conseguido.

B.3. Planificación continuista.

La búsqueda de la mayor rentabilidad cuantitativa y la pervivencia de idénticos indicadores año tras año traen como consecuencia el que los planes de control tradicionales tengan una estabilidad que puede incluso llevar a su fosilización. Sectores y temas tradicionales de fraude son objeto constante de sus acciones, unas veces porque esos sectores y temas son fuente reiterada de deudas descubiertas y otras porque se sabe previamente como actuar, se conocen profundamente esas actividades y se pretende rentabilizar ese conocimiento.

Un Plan de control continuista presume la fundamental importancia de dos presupuestos: 1. El fraude está generalizado y actuando en cualquier ámbito, territorio o sector, se descubrirán deudas no ingresadas; 2. Es preciso rentabilizar las experiencias sobre sectores ya conocidos. La conjunción de ambos presupuestos hará que se dirijan las acciones a puntos tradicionalmente rentables desde la perspectiva de los indicadores. Puntos en los que el esfuerzo sea correspondido con un buen resultado.

Las consecuencias son fácilmente deducibles: los planes tradicionales se dirigirán fundamentalmente a sectores conocidos y por ello también tradicionales. Son normalmente planes continuistas en el tiempo, que pueden afectar a la planificación de costosas actuaciones de investigación sobre nuevas formas de fraude o sobre actividades de especial complejidad o riesgo. Éstas pueden verse excluidas o al menos no incluidas suficientemente en los programas de control que se diseñen.

De otro lado, la combinación entre la exigencia de resultados cuantitativos también estables (deuda o número de contribuyentes controlado, particularmente) y la continuidad en los programas (a repetir año tras año) inducirán a las unidades ejecutoras a que, una vez conseguidos los indica-

dores anuales, se «ahorre», mediante la ralentización de expedientes de comprobación cuya finalización se traslada al año siguiente habiéndose podido finalizar en el presente. La repetición constante de los programas volverá a acoger el año próximo los esfuerzos realizados en éste.

B.4. Planes extensivos e intensivos de realización paralela.

Es frecuente encontrarse en las leyes tributarias con una tipología de actuaciones de comprobación que distinga entre actuaciones extensivas, sumarias, limitadas y siempre con liquidaciones provisionales; y actuaciones intensivas, en profundidad, en su caso con componentes de actividad investigadora, dilatadas en el tiempo y, normalmente, con liquidaciones definitivas.

La distinción citada no debiera ofrecer más comentarios que los doctrinales sobre una diferenciación que, a todas luces, se nos antoja artificiosa y generadora de múltiples y siempre complejos problemas prácticos, máxime cuando la citada diferenciación accede a las normas tributarias y obtiene su respaldo. No obstante, la polémica distinción normativa entre tipos de actuación de los órganos de control puede generar problemas en la planificación, cuando el control extensivo se atribuye a órganos distintos de los que van a llevar a cabo el intensivo, dentro de la misma Administración tributaria.

La planificación separada, paralela a las intensivas, de las actuaciones extensivas provoca problemas de coordinación operativa, de probables solapamientos de actuaciones, pero los más importantes problemas que provoca son los debidos a las diferencias de presión fiscal efectiva que genera.

La inexistencia de mapas únicos de riesgo fiscal, la vigencia anual de varios Planes de control solapados y, sobre todo, la propia esencia de las actuaciones extensivas, las cuales recaen ineludiblemente sobre contribuyentes con datos conocidos o de fácil acceso y conocimiento por parte de la Administración tributaria, hacen que la presión fiscal efectiva crezca, se incremente de forma relativa, en pequeños contribuyentes con rentas ya controladas y, por tanto, ya presionadas, ya gravadas. Y esto año tras año, con reiteración puntual.

Mientras tanto, obligados tributarios con rentas poco controladas, con dificultades de contraste o verificación, con actividades complejas y necesitadas de investigación o simplemente obligados tributarios en economías sumergidas o actividades ocultas cuando no, abiertamente reprobables o delictivas, no van a experimentar tal incremento relativo de su presión fiscal efectiva, precisamente por la imposibilidad práctica de una comprobación reiterada sumaria y extensiva.

Solamente mediante la elaboración de una mapa único de riesgos fiscales de todos los contribuyentes, por una única autoridad planificadora, en suma, solamente mediante un modelo de control basado en riesgos fiscales puede solucionarse el problema.

B.5. Planes publicitados.

En determinadas Administraciones tributarias, la planificación de las actuaciones de comprobación adquiere un tinte de excesivo mensaje social, habida cuenta de que se trata, o al menos se debe tratar, de un actividad cuya bondad ha de venir reportada exclusivamente por sus cualidades técnicas. Para la clase política resulta muy fuerte la tentación de no aprovechar los indudables, pero engañosos, réditos electorales que las actividades de control y erradicación del fraude fiscal pueden reportarle.

Desde hace ya tiempo es normal que los medios se hagan eco de la puesta en marcha de «milagrosos» planes en la prevención o lucha contra el fraude, de los extraordinarios resultados obtenidos en la mencionada lucha y prevención año tras año, de reorganizaciones y reestructuraciones de servicios para dotarles de prodigiosos recursos y procedimientos de detección, en fin, de toda la parafernalia externa y propagandística a que pueden dar lugar los fenómenos de planificación y ejecución del control tributario.

Así, es cada vez más frecuente conocer el anuncio de «planes estratégicos», con diferentes denominaciones y formas que son presentados a los ciudadanos como una especie de ungüento mágico, de «bálsamo de Fierabrás», para acabar fulminantemente con el fraude.

El fenómeno de la politización, al menos formal, de la planificación del control no es ajeno a ninguna Administración tributaria de nuestro entorno y hasta pudiera ser asumible si se limitara a recoger las demandas ciudadanas sobre la planificación y a trasladarlas a las grandes líneas informadoras del control tributario. Pero como hemos dicho, la tentación es muy fuerte y el peligro está ahí, peligro que, en alguna Administración tributaria, puede hasta llegar a cristalizar en una deriva de la toma de decisiones en materia de planificación del control tributario hacia la vertiente política. Los resultados serían desastrosos respecto de la credibilidad social del control tributario. Y por desgracia, duraderos.

Lógico es que se dé información a la ciudadanía acerca de los planes de actuación por los que vaya a discurrir la actividad de control tributario pero más lógico aún es que la sociedad perciba que las actuaciones de control se van a seguir conforme a criterios objetivos, a principios de riesgo fiscal, por parte de órganos estrictamente profesionales.

Lo que ya no es tan lógico es que las decisiones de programación concreta y con ello, el sensible apéndice de la selección de contribuyentes, puede estar mínimamente afectado por razones o estrategias de orden político, se pueda ver influido indirectamente por la participación en el proceso de planificación, programación y selección, de órganos o entornos sensibles a presiones indirectas, o, por último, se utilice a efectos de mera propaganda política. Circunstancias estas que hacen flaco favor a la planificación y a su credibilidad social.

La experiencia nos muestra que una excesiva cercanía de la planificación al poder político genera desconfianza en los ciudadanos, cuando no abierto reproche. El ciudadano prefiere pensar que su hipotética comprobación dependerá de planes elaborados y guiados exclusivamente por razo-

nes profesionales y técnicas y rechaza cualquier matiz político de aquéllos, por nimio que sea éste y por poderosas y legítimas que sean las causas que lo avalen.

La confianza de los ciudadanos en los órganos encargados de la aplicación del sistema tributario ha de ser total, plena, sin resquicio alguno que pueda inducir a sospecha. De lo contrario, la moral fiscal, la ética tributaria de la sociedad, encontrará argumentos más que suficientes para incumplir con sus obligaciones.

A la finalidad de lograr unos planes plenamente asépticos, absolutamente profesionalizados, al margen de tentaciones de propaganda política y totalmente dignos de la confianza ciudadana, contribuye de forma manifiesta una planificación según criterios de RIESGO FISCAL.

EL MODELO DE CONTROL POR RIESGO FISCAL. PRESENTACIÓN

A) Introducción aclaratoria.

A nadie se le escapa que las especificaciones técnicas del modelo han de ser necesariamente complejas: así es. Por ello, el propósito que nos guía no es otro que el de llamar la atención sobre su existencia a la par que facilitar un primer acercamiento al mismo a las personas que pudieran estar interesadas. Esto hace que sean las razones divulgativas expresadas las que nos lleven a realizar un simple esbozo de sus líneas y principios generales, sin pasar a mayores. Otra finalidad que se dirigiese a exponer el mismo en profundidad excedería de las razones de este trabajo por su complejidad técnica.

B) Variables primarias de riesgo.

La evaluación de riesgos fiscales se efectúa en primer lugar sobre las magnitudes fiscales de una forma objetiva y en atención a su:

- Potencialidad absoluta de fraude: cuantía absoluta de las posibles deudas que puedan generar los incumplimientos. Cuanto mayor sea ésta más presión fiscal generará para los cumplidores, los cuales se verán impelidos a «aportar más» para financiar unos gastos presupuestarios rígidos.
- Probabilidad de defraudar: que pone en relación tanto la naturaleza de las rentas (controladas o no previamente por retención, repercusión o ingreso a cuenta) como los medios de que disponen los órganos de control para efectuar el mismo.

C) Atributos de riesgo. Técnicas de cuantificación y evaluación del riesgo fiscal.

El modelo utiliza básicamente dos técnicas de cuantificación de riesgo: en un primer momento, se atribuye el riesgo mediante técnicas de atribución de RIESGO GENERAL, sea tanto riesgo difuso o abstracto como riesgo concreto sin individualizar; y en un segundo paso, se aplicarían las técnicas de atribución de RIESGO PERSONALIZADO, éste ya siempre de naturaleza concreta.

Las técnicas de atribución de «riesgo general» tratan de identificar, comparar y evaluar todos aquellos atributos no solamente extra-tributarios y no derivados ni deducidos de las magnitudes fiscales de forma directa (en puridad el auténtico riesgo abstracto o difuso), sino también aquellos riesgos de orden fiscal y de naturaleza objetiva que se puedan deducir de la información que esté recogida en las bases de datos informatizadas de las Administraciones tributarias. Al conjunto de todos ellos lo podemos denominar «riesgos primarios».

Las técnicas de atribución de atributos de «riesgo personalizado» comprenderían pues el resto de riesgos, ya riesgos subjetivos e individuales que han de atribuirse en fase de selección de contribuyentes para control.

D) Síntesis del procedimiento de atribución de riesgos.

El proceso tiene dos partes con diferente peso específico, una que tiene lugar en los órganos de planificación centrales (autoridad única de planificación) y otra en los órganos encargados de la selección concreta.

En los órganos de planificación centrales se trabajará sobre todos los atributos significativos y conocidos por la Administración tributaria, generadores pues de «riesgos primarios». El tratamiento informático de esos datos pasa por seleccionar los verdaderamente significativos y valorarlos relativamente, relacionando el valor de unos con relación al resto. Esta valoración se efectuará de forma escalonada a fin de configurar una compleja «arquitectura informática» por la cual «pasar», «filtrar», todas y cada una de las magnitudes fiscales de todos y cada uno de los contribuyentes.

El final de este primer proceso nos arrojará como resultado una atribución de coeficientes de riesgo de magnitudes fiscales de todos los contribuyentes. La suma algebraica de esos coeficientes de riesgo en cada contribuyente nos proporcionará su «riesgo fiscal primario». Se trata pues de una atribución que ha trabajado con los atributos generales, con la información en bases de datos y que ha sido capaz de obtener y evaluar el ahora extraordinariamente potente órgano de planificación centralizada.

Obtenidas estas CATEGORÍAS de «riesgo primario», los órganos de planificación centralizada elaborarán los programas de actuaciones de control que conforman el Plan, con base en los riesgos fiscales que han detectado, tratado y evaluado. El Plan contendrá pues los programas y los contribuyentes de los mismos clasificados según su «riesgo fiscal primario».

Recibido el Plan en los órganos de ejecución, las unidades de selección de los mismos deberán acudir a las técnicas de atribución de RIESGO PERSONALIZADO (atributos locales, riesgos cercanos e individuales, atributos obtenidos mediante captación de información...) para terminar el proceso de atribución de riesgo fiscal a los contribuyentes.

Obtenido el riesgo fiscal total, se procederá a la selección concreta de actuaciones.

E) Síntesis del contenido del Plan.

El Plan parte de una clasificación de los contribuyentes a tenor de su riesgo fiscal. Representados esos niveles de riesgo en diagrama de barras, los programas del Plan se proyectarán prioritariamente sobre las «crestas», sobre los «dientes de sierra» de los mapas de riesgo.

No obstante, el Plan de control incluirá también algunos aspectos importantes que ineludiblemente deben formar parte de su contenido: las actuaciones de investigación sobre la **economía sumergida**, las actuaciones de cata sobre la **bondad de la evaluación** de riesgos, las actuaciones de **mantenimiento** de los niveles de riesgo y los programas de **captación de información**.

La **economía sumergida** por su propia naturaleza no tiene riesgo alguno atribuido. No hay información, luego no hay riesgo que atribuir. Pero se trata de actividades que materialmente son de riesgo total (todo está sin declarar) por lo que el Plan ha de proveer a programar actuaciones de investigación con similar prioridad a la que prevea para las de máximo riesgo. Esta actividad se intuye, pero se desconoce, no se declara y, por tanto, es preciso diseñar actuaciones de investigación que la afloren. Por su importancia y su máximo riesgo, tantas como permita la disponibilidad de medios.

Las evaluaciones de los riesgos fiscales no pueden fosilizarse. Es preciso evaluar constantemente su bondad, su viabilidad y pervivencia. La planificación no es una actividad que se realice una vez cada comienzo de año. La planificación es permanente, continuada, autocrítica, autoevaluable. Por ello, en el Plan deberán incluirse un determinado número de actuaciones sobre niveles inferiores de riesgo que normalmente no entrarían en comprobación. Se trata de programar **actuaciones de cata**, en un porcentaje reducido pero significativo y certero con objeto de testear los criterios de evaluación de atributos de riesgo.

Los programas entran en Plan, y si se demuestra una incorrecta atribución del riesgo han de salir. Los programas se ejecutan hasta que los niveles de riesgo de los contribuyentes seleccionados se equiparan a los siguientes no seleccionados.

El **mantenimiento de los niveles de riesgo** es otro grupo de actuaciones que deben acompañar a los programas convencionales. La inactividad de las Administraciones tributarias respecto de niveles de riesgo menores puede propiciar el crecimiento de éstos al percibir los contribuyentes que no se va a hacer nada sobre sus declaraciones. El Plan debe mantener una actividad de control auto-

mático de declaraciones que no implique apertura de comprobaciones convencionales. Control automático dirigido a la reparación de errores, verificación de datos, etc., que supongan un consumo de recursos mínimo y que, en ningún caso, provoquen incrementos de la presión fiscal efectiva sobre la generalidad de los contribuyentes afectados a estos menores niveles de riesgo.

Además, el propio Plan ha de proveer a su **autoevaluación**, a la prueba de la certeza y validez de sus evaluaciones de riesgo. Por ello, deberá presupuestar actuaciones de «cata» sobre niveles de riesgo que, normalmente, no requerirían actuaciones de control, a fin de asegurar que la valoración efectuada ha sido correcta.

Por último, el Plan de control deberá prever la alimentación de su propia esencia. Si el riesgo fiscal se atribuye en base a la información, cuanto mayor y de más calidad sea ésta, mayor fiabilidad y consideración tendrá la calificación del atributo valorado. Programas de **captación de datos** son indispensables para seguir avanzando en la calificación de riesgos.

CONCLUSIÓN

El modelo de control basado en riesgos fiscales responde a una nueva e innovadora forma de contemplar el fenómeno del fraude fiscal. En un escenario económico en el que el fraude adquiere formas cada día mas sofisticadas y organizadas de manifestación, las Administraciones tributarias deben acomodar su planificación y estructuras organizativas a esos nuevos tipos de elusión, so pena de seguir realizando actuaciones de control, eso sí meritorias, pero carentes de la continuidad que exigiría un indicador a largo plazo como es el de la reducción de los niveles de riesgo y la equiparación de las presiones fiscales efectivas de todos sus contribuyentes

El sesgo de los planes hacia la consecución de indicadores puntuales y llamativos, pero erróneos, y el anclaje territorial de los órganos de control no hacen sino ralentizar la tremenda potencia que la flexibilidad organizativa y la elección de indicadores certeros exigen de una función de control tributario que quiera ser ágil y eficaz en la lucha contra el fraude.

No sólo la ruptura de estructuras territoriales político-geográficas es inexcusable para conseguir los fines mencionados. Además, la planificación debe adquirir toda la potencialidad que requiere el modelo, convirtiéndose en el auténtico corazón del mismo, en la locomotora de la cual depende la buena marcha del convoy del control.

Ante todo, no debemos perder de vista que nos encontramos ante un modelo que trata de hacer efectivo el principio de igualdad ante la ley de los obligados tributarios. Y que ésa es su verdadera razón de ser.

MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO

*Profesor Titular de Derecho Financiero
Abogado*

Extracto:

EN este trabajo se reflexiona críticamente sobre diversos aspectos del régimen sancionador tributario instaurado por la nueva Ley General Tributaria aprobada en 2003 y el desarrollo reglamentario propiciado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.

Tras el enunciado de las principales características del nuevo sistema sancionador tributario, el autor encara el estudio de dicho régimen a partir de los principios constitucionales informadores del Derecho sancionador y destaca algunas incongruencias ofrecidas por la ley. Luego se ocupa de la clasificación tripartita de las infracciones y de la calificación unitaria de la infracción, considerando las circunstancias determinantes de las infracciones materiales: ocultación de datos y empleo de medios fraudulentos. Prosigue el trabajo con el examen de las circunstancias de graduación de las sanciones tributarias y de las posibles reducciones en los supuestos de actas con acuerdo, de conformidad y por pronto pago y sin recurso contra la sanción. Las últimas cuestiones que se comentan se refieren al procedimiento sancionador en materia tributaria.

Sumario:

1. Caracteres del nuevo régimen sancionador tributario.
 - A) Fuentes normativas. Estructura.
 - B) Caracteres principales del nuevo régimen sancionador tributario.
2. Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria.
 - A) Legalidad y tipicidad.
 - B) Retroactividad favorable.
 - C) Principio de responsabilidad.
 - D) Principio *non bis in idem*.
 - a) Derecho a la no reiteración de procedimientos sancionadores.
 - b) Concurso de circunstancias graduatorias de la sanción y de calificación de la infracción.
 - c) Concursos de infracciones tributarias.
3. Calificación y clasificación de las infracciones tributarias.
 - A) La nueva clasificación tripartita de las infracciones.
 - B) Calificación unitaria de la infracción.
 - C) Circunstancias determinantes de la calificación de las infracciones materiales.
 - a) Ocultación de datos.
 - b) Medios fraudulentos.
4. Cuantificación de las sanciones pecuniarias.
 - A) Las sanciones tributarias. Su distinción de la deuda tributaria.
 - B) Graduación de sanciones.
 - a) Discrecionalidad administrativa vs. automaticidad en la imposición.
 - b) Circunstancias graduatorias de las sanciones.
 - C) Reducción de las sanciones.
5. Procedimiento sancionador en materia tributaria.
 - A) Modalidades de tramitación.
 - a) Tramitación separada.
 - b) Tramitación abreviada.
 - c) Renuncia a la tramitación separada.
 - d) Tramitación conjunta en el supuesto de actas con acuerdo.
 - B) Iniciación, terminación y efectos de los recursos contra las sanciones.

NOTA: El texto recoge, con las oportunas modificaciones para su publicación, la intervención mantenida en el «Foro Tributario Aranzadi», celebrado en Barcelona el 14 de abril de 2005.

1. CARACTERES DEL NUEVO RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO

A) Fuentes normativas. Estructura.

§1. El nuevo régimen sancionador tributario aparece contemplado en el Título IV de la nueva Ley General Tributaria (LGT) (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), que lleva por título «la potestad sancionadora». En dicho marco se contienen los artículos 178 a 212 de este cuerpo legal, apareciendo clasificados en cuatro capítulos, dedicados a la regulación de: 1.º Los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria; 2.º Las disposiciones generales sobre infracciones y sanciones –concretamente, cuatro secciones que se refieren a los sujetos responsables, el concepto y las clases de infracciones y sanciones, la cuantificación de las sanciones pecuniarias y la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y sanciones tributarias–; 3.º La clasificación de las infracciones y sanciones, y 4.º El procedimiento sancionador en materia tributaria.

§2. Por su parte, el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, ha sido la primera de las normas dictadas en desarrollo de dicha Ley, teniendo por objeto la reglamentación del régimen sancionador tributario. Esta norma presenta la siguiente estructura:

- En primer lugar (arts. 1-2) se contemplan, como «disposiciones generales», el ámbito de aplicación del reglamento y la delimitación conceptual de la regularización voluntaria en el ámbito sancionador.
- Después, dentro del capítulo dedicado a «las infracciones y sanciones», se dan cita una serie de disposiciones relativas a la calificación de las infracciones (arts. 3-4), la cuantificación de las sanciones por medio de los criterios de graduación legalmente señalados (arts. 5-7), el procedimiento de cálculo de la base de la sanción y respectiva ponderación de la ocultación y los medios fraudulentos, constitutivos respectivamente de los comportamientos agravados, para las infracciones de carácter material (arts. 8-12), causantes de perjuicio económico para la Hacienda Pública. También se determinan otros tipos de infracciones que preparan la defraudación (art. 13) y que, sin causar daño a la recaudación, incumplen diversos deberes relacionados con la aplicación de los tributos (arts. 14-19).

- El siguiente capítulo se centra en el «procedimiento sancionador» (arts. 20-28), distinguiendo entre la tramitación separada y conjunta del mismo con el procedimiento de regularización.
- Por último, el reglamento contiene, como «disposiciones especiales», la imposición de sanciones privativas de derechos (arts. 30-31) y actuaciones en materia de delitos contra la Hacienda Pública (arts. 32-33).

§3. Aparte de las normas señaladas, obviamente habrá que tener en cuenta los supuestos específicos de infracciones y sanciones previstas en las leyes y reglamentos de los distintos tributos. A este respecto, conviene recordar que la propia LGT procedió a la modificación de diversos preceptos de la legislación del sistema tributario. Concretamente, las disposiciones finales tercera a octava del nuevo código tributario han incidido sobre las leyes de los impuestos sobre el Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, sobre el Valor Añadido, Impuestos Especiales, régimen fiscal de las Cooperativas y régimen económico fiscal de Canarias con el fin de proceder a su adaptación con la nueva regulación general.

§4. Por lo que hace a las infracciones y sanciones en materia de contrabando, seguirán rigiéndose por su normativa específica, como advierte el artículo 183.2 de la LGT, que está constituida por el Título II de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, y el Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio. Lo mismo sucede –aunque, en este caso, la LGT lo explicita en la disposición adicional decimoquinta– con las infracciones y sanciones en materia catastral, que se encuentran previstas por los artículos 70 y 71 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (RDLeg. 1/2004, de 5 de marzo) ¹.

§5. Tienen carácter supletorio, a tenor de lo dispuesto por el artículo 7.2 de la LGT, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, sobre Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC) y el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, relativo al procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora administrativa.

¹ Las infracciones de contrabando ya venían clasificadas como leves, graves y muy graves en su propia ley reguladora. Por su parte, la especificidad de la legislación sancionadora en materia catastral, es lo que explica que «subsistan» infracciones tributarias simples y criterios de graduación de las sanciones aplicables como la resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración catastral, la utilización de medios fraudulentos, etc., después de la aprobación de la nueva LGT. Tiene razón J. PEDREIRA MENÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», capítulo 12.º de la obra de varios autores, coordinada por C. PALAO TABOADA: *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, pág. 542, en nota, cuando critica que apenas unos meses después de aprobarse la LGT vuelva a renacer la categoría de las infracciones simples en el texto refundido del Catastro Inmobiliario.

B) Caracteres principales del nuevo régimen sancionador tributario.

§6. Las características fundamentales del nuevo régimen sancionador tributario, deducidas de lo enunciado por el redactor de las exposiciones de motivos de la LGT y el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre (RGRST), serían las siguientes:

- 1.º *Separación conceptual entre deuda y sanción* que determina, a diferencia de la anterior LGT, la regulación autónoma de los aspectos materiales y procedimentales de las infracciones y sanciones tributarias.
- 2.º *Aplicación de los principios generales del Derecho sancionador* que consagra la Constitución y la legislación general de Derecho Administrativo. Es curioso que, en este ámbito, la presunción de inocencia sólo merezca una genérica referencia en el preámbulo del RGRST, sin que se prevea ninguna norma en su articulado, al igual que ocurre con la LGT.
- 3.º *Nueva tipificación de las infracciones tributarias* con el objeto de incrementar la seguridad jurídica y potenciar el aspecto subjetivo de la conducta, a través de las modalidades agravadas por ocultación de datos a la Administración o concurrencia de medios fraudulentos en la comisión de la infracción. En aras a lograr lo primero, desaparece la infracción simple genérica, carente de tipicidad, desde luego, que antes contemplaba la LGT.
- 4.º *Adopción de una clasificación tripartita de las infracciones* –leves, graves y muy graves– que, sin más razón que la formal de contar con su antecedente en la LRJAP y PAC, se dice inspirada en esta ley.
- 5.º *Nuevas reducciones de las sanciones*, añadidas a la tradicional que se conserva por conformidad a la propuesta de regularización, para los supuestos de actas con acuerdo y por pronto pago, sin recurso, de la sanción.
- 6.º *Reducción de la discrecionalidad administrativa* con la revisión de los criterios de graduación (también con la nueva clasificación tripartita adoptada).
- 7.º «*Legalización*» del procedimiento sancionador, sobre el que guardaba silencio la anterior LGT. Aunque, formalmente, la regla general siga estando en la tramitación separada respecto de los procedimientos de aplicación de los tributos, gana terreno la tramitación conjunta con la expresa previsión de renuncia a la separación procedimental –«con el fin de mejorar la seguridad jurídica», señala la ley– y la unión en casos de actas con acuerdo.
- 8.º También en el ámbito del procedimiento, destaca la *caducidad de inicio* que para el mismo se contempla si transcurren tres meses desde la liquidación y, como efectos derivados de los recursos que se interpongan contra las sanciones: la *suspensión automática* de su ejecución y la *no exigencia de intereses de demora* hasta que la sanción sea firme en vía administrativa.

A continuación seguiremos las indicadas notas, aunque con alguna variación del orden expuesto, y resaltaremos algunas de las cuestiones que no nos parece que hayan quedado bien resueltas por la nueva LGT o el reglamento sobre régimen sancionador tributario.

2. PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA EN MATERIA TRIBUTARIA

§7. En relación con la aplicación de los principios del Derecho sancionador, conviene señalar que éstos no provienen de lo dispuesto en ninguna de las citadas normas, sin perjuicio de su genérico reconocimiento por el artículo 178 y los desarrollos acerca de dos principios que efectúan los artículos 179 y 180, todos de la LGT. Es evidente que lo procedente es efectuar una comprobación de la adecuación de las normas legal y reglamentaria respecto de aquellos principios. Algo que sólo puede realizarse desde la atalaya de la Constitución y de la interpretación realizada por el Tribunal Constitucional ². La expresa mención de los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria favorece ya que surjan las primeras dudas y situaciones que podrían haber sido reguladas de otro modo.

Y es que el hecho de que una ley ordinaria, como es la LGT, recoja referencias a los principios constitucionales del Derecho sancionador, sólo puede resultar superfluo –si la ley no se aparta de lo preceptuado en la norma fundamental– o inconstitucional, si restringe la aplicación que de aquéllos quepa hacer, de acuerdo con los artículos 24 y 25 de la Constitución y la doctrina del Tribunal Constitucional.

§8. Por un lado, está el hecho mismo de que el señalamiento de los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia e irretroactividad que realiza el artículo 178 de la LGT –por cierto, todos los indicados aparecían ya en la LRJAP y PAC (arts. 127-133), junto con la mención de los dedicados a informar el procedimiento sancionador (arts. 134-138), sobre los que guarda silencio la LGT– vaya precedido de la advertencia sobre las «especialidades» establecidas en la LGT respecto de la legislación administrativa (general). Pero, ¿acaso no son infracciones y sanciones administrativas las denominadas tributarias?; entonces ¿qué se pretende con el mantenimiento de una idiosincrasia que obstinadamente se hace valer para gestionar los tributos, pero no puede servir para la imposición de un castigo por parte de la Administración? Además, dado el silencio de la LGT, ¿no habría especialidad ninguna tratándose del procedimiento (administrativo) sancionador tributario?; interrogantes que suscita la confusión que se constata entre principios y normas, como sucede también en otros ámbitos del Derecho Administrativo sancionador ³.

² Vid. A. RODRÍGUEZ BEREJO: «Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España», *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, núm. 4, 1997, pág. 62.

³ Sobre esa frecuente confusión entre principios y normas, realizando una crítica a la «moda pincipialista», vid. A. NIETO GARCÍA: *Derecho Administrativo Sancionador*, 1.ª edición, Tecnos, Madrid, 1993, págs. 35 y ss.

§9. Por otra parte, el tratamiento efectuado por la LGT de los principios que se citaron es muy dispar. Así tenemos el mero nombramiento de los de proporcionalidad y tipicidad, la plasmación del criterio del legislador ordinario en cuanto a la legalidad e irretroactividad –que hay que buscar fuera del Título IV de la LGT [concretamente, en los arts. 8.g) y 10.2 y disposición transitoria cuarta]– y la determinación más amplia, con aspectos mejorables, de los principios de responsabilidad y no concurrencia.

A) Legalidad y tipicidad.

§10. La valoración a realizar desde el punto de vista del principio de reserva de ley resulta globalmente favorable a la nueva LGT. En ésta ha desaparecido, como antes indicábamos, el tipo genérico de infracción simple, definido con una mera tautología, al diferenciarla de las graves y de los criterios de graduación de las sanciones.

§11. Por otro lado, a diferencia de la anterior LGT, no se efectúa ahora ninguna mención de la posibilidad de especificación reglamentaria de supuestos infractores, dentro de los límites legales establecidos ⁴ –cosa que sí reconoce el art. 129.3 de la LRJAP y PAC con el fin de contribuir a la más correcta identificación de las conductas infractoras o a la más precisa determinación de las sanciones aplicables– pero esta diferencia es de índole formal y no impediría esa práctica en el futuro, ya que el Tribunal Constitucional ha afirmado que la reserva de ley en materia de infracciones y sanciones, al igual que para el tributo, tiene carácter limitado o meramente relativo por razones que afectan al propio modelo de distribución de las potestades públicas (STC 77/1983, de 3 de octubre, FJ 2.º); al carácter, en cierto modo insuprimible, de la potestad reglamentaria (especialmente, en materia local), y a otras consideraciones de prudencia, oportunidad y, en ocasiones, de eficacia de la propia Administración ⁵.

§12. Hemos mencionado el ámbito local, para el que el Tribunal Constitucional ha admitido un amplio campo de actuación de la potestad reglamentaria, de las ordenanzas municipales de contenido punitivo aprobadas por el Pleno del Ayuntamiento sin que ello implique una absoluta inhibición del legislador, a quien correspondería, en relación con la tipificación de infracciones, «la fijación de los criterios mínimos de antijuridicidad conforme a los cuales cada Ayuntamiento puede establecer tipos de infracciones; no se trata de la definición de tipos –ni siquiera de la fijación de tipos genéricos de infracciones luego completables por medio de Ordenanza Municipal– sino de criterios que orienten y condicionen la valoración de cada Municipio a la hora de establecer los tipos de infracción» y, por otra parte, respecto de las sanciones, no se exige que la ley establezca una clase específica de sanción para cada grupo de ilícitos, sino una «relación de las posibles sanciones que cada Ordenanza Municipal puede predeterminar en función de la gravedad de los ilícitos administrativos que ella misma tipifica» (STC 132/2001, de 8 de junio, FJ 6.º) ⁶.

⁴ Dicha posibilidad se enuncia por el artículo 78.2 y 3 de la anterior LGT, en relación con las infracciones «simples».

⁵ Entre otras, *vid.* SSTC 42/1987, de 7 de abril, FJ 2.º; 101/1988, de 8 de junio, FJ 3.º; 29/1989, de 6 de febrero, FJ 2.º.

⁶ *Vid.* también ATC 169/2003, de 19 de mayo, FJ 4.º y SSTC 161/2003, de 15 de septiembre; 193/2003, de 27 de octubre; 16/2004, de 23 de febrero, FJ 5.º y 25/2004, de 26 de febrero, FJ 4.º

Aunque desborda el alcance de este trabajo, la nueva LGT representa una solución legal restrictiva para con las posibilidades de configuración infractora y de determinación de la sanción que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, del Tribunal Supremo (STS de 29 de septiembre de 2003) y la legislación de régimen local ⁷, cabría esperar de los órganos plenarios de las corporaciones municipales, convirtiendo en mera fórmula retórica la previsión efectuada por el artículo 11 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales (aprobado por RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo), que contempla la facultad de especificación por medio de las ordenanzas fiscales ⁸.

§13. En cuanto al principio de tipicidad, se han efectuado valoraciones favorables de la nueva LGT, por operar de forma «clara por lo general y siempre cerrada y distinta», lo que resultaría encomiable por «la diferenciación no sólo de conductas sino incluso de subtipos dentro de cada supuesto» ⁹. Sin embargo, pese a los progresos registrados en este campo, lo cierto es que el «exceso de tipificación» ¹⁰ ha propiciado normas complejas de entender. Desde luego, somos de la opinión de que algunos tipos infractores merecerían pronto pasar al museo de la historia de los horrores padecidos por la técnica jurídica ¹¹. Y junto a ello, la exagerada propensión al empleo de cláu-

⁷ Vid. Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas para la Modernización del Gobierno Local que, aparte de otras modificaciones, ha introducido un nuevo Título XI en la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, dedicado a la tipificación de las infracciones y sanciones por las Entidades Locales en determinadas materias, y ha dado nueva redacción también a los artículos 127.1 y 129.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

⁸ En relación con las Comunidades Autónomas, E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, CISS, Bilbao, 2005, págs. 21-22, defendiendo «la homogeneidad del ordenamiento tributario en materia sancionadora», se han aventurado a señalar que los preceptos de la LGT sobre infracciones y sanciones son de obligatoria aplicación incluso en el ámbito de los tributos propios de aquéllas.

No estamos de acuerdo con tan simplista visión y preferimos el criterio que mantuvo la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT que hizo público su informe en julio de 2001, donde, por ejemplo, se sostenía que la LGT únicamente puede entrar en los ordenamientos específicos de las Comunidades Autónomas (tributos propios) en virtud de una decisión legislativa propia que la incorpore, bien como Derecho propio bien como Derecho supletorio (pág. 23); y al mencionar los contenidos de aplicación común a todos los niveles de Hacienda –que debería incorporarse en una disposición adicional de la ley, cosa que al final no se produjo–, se señalaban los «aspectos básicos del régimen de infracciones y sanciones tributarias» (pág. 28). Un criterio similar al postulado para la LGT puede verse en la exposición de motivos y disposición adicional primera de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones. En relación a las infracciones y sanciones administrativas en esta materia, no tienen la consideración de legislación básica los preceptos dedicados a la regulación de la graduación de sanciones, ni las sanciones específicamente aplicables a cada clase de infracciones (leves, graves y muy graves), la advertencia de desarrollo reglamentario del régimen de infracciones y sanciones, ni el señalamiento de los órganos competentes para imponer las sanciones.

⁹ El planteamiento corresponde a A. MORILLO MÉNDEZ: «Tipos infractores vinculados directamente con la lesión del bien jurídico de contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Un análisis de los artículos 191, 192 y 193 de la Ley General Tributaria 58/2003», en *Carta Tributaria*, monografías, núm. 14, 2004, págs. 7 y 15.

¹⁰ Así lo denomina M. CRUZ AMORÓS: «Infracciones y sanciones tributarias», en *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 28, 2004, pág. 167.

¹¹ Hay preceptos tanto en la LGT como en el RGRST de una extensión extraordinaria, corroborando el razonamiento de uno de los autores de la novela de F. GONZÁLEZ LEDESMA: *Tiempo de venganza*, Planeta, Barcelona, 2004, pág. 124, al indicar que «cuando se sabe Derecho de verdad, uno podría resumirlo en un papel de fumar, mientras que, cuando no se sabe, uno necesita veinte libros».

sulas imprecisas o abiertas ¹², así como la eliminación del margen de apreciación sobre la graduación de la sanción ¹³, conduciendo a un automatismo repudiable, podrían resultar contrarias a la exigencia de *lex certa* y a su interpretación constitucional.

§14. Por un lado, en efecto, en la LGT se da una frecuente utilización del «entre otros»: para mencionar supuestos demostrativos de la diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias [art. 179.1.d)], cuando se hace un listado abierto de sujetos infractores (art. 181.1), al hacer referencia a incumplimientos contables y registrales (art. 200.1), de facturación (art. 201.1), de empleo de números y códigos (art. 202.1) y también cuando se indican algunas conductas obstruccionistas (art. 203.1).

§15. Por otro lado, también lo advertimos más atrás, tanto la LGT como el RGRST se mueven en la dirección de reducir el grado de discrecionalidad en la aplicación del régimen sancionador. Para ello, se han revisado los criterios de graduación, atribuyéndoles un porcentaje fijo para que la suma de todas las circunstancias concurrentes coincida con la sanción máxima a imponer, lo que reduce sensiblemente las posibilidades de recorrido del órgano sancionador dentro del marco sancionador genérico legalmente establecido. Pero es que, además, la norma reglamentaria ha dado una nueva vuelta de tuerca en la evitación de la discrecionalidad, convirtiendo el problema de la graduación de la sanción en una mera cuestión de cálculo a realizar con la conveniente aplicación informática.

Pues bien, sin perjuicio de que más adelante volvamos sobre esta cuestión, nos parece que de la tipicidad no puede deducirse, sin más, tal suerte de automatismo que suponga la exclusión de todo poder de apreciación por parte de los órganos administrativos a la hora de imponer una sanción concreta ¹⁴. Una cosa es que la norma deje márgenes más o menos amplios a la discrecionalidad judicial o administrativa y otra que quede «encomendada por entero a ella». Sólo entonces podría argüirse la producción de una simple habilitación en blanco a la Administración por norma legal vacía de contenido material propio, contraviniendo frontalmente las exigencias constitucionales ¹⁵.

B) Retroactividad favorable.

§16. El principio de retroactividad *in bonam partem* del régimen de infracciones y sanciones tributarias se recoge por la LGT de manera más restrictiva a como aparecía en su inmediato antecedente, el artículo 4.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los

¹² Sobre dichas cláusulas abiertas, F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 14.ª edición, Civitas, Madrid, 2004, pág. 330, ha señalado que tal modo de tipificar conductas infractoras no se encuentra necesariamente excluido por la regla de tipicidad, pero debe ser admitido de manera excepcional y sin causar daño a la seguridad jurídica.

¹³ F. PÉREZ ROYO, *ibid.*, pág. 330, valora positivamente esa eliminación del margen de apreciación a la hora de graduar la sanción.

¹⁴ *Vid.* STC 113/2002, de 9 de mayo, FJ 6.º.

¹⁵ *Vid.* STC 207/1990, de 17 de diciembre, FJ 3.º.

Contribuyentes (LDGC). Aquélla exceptúa dicha retroactividad favorable cuando los actos de imposición de sanciones resulten firmes en vía administrativa ¹⁶ (art. 10.2 y disposición transitoria cuarta de la LGT), pese a lo cual, aún cabría considerar que pudieran resultar revisados jurisdiccionalmente ¹⁷.

Esta solución legal –que reitera la disposición transitoria primera del RGRST– ha de entenderse contraria al principio de retroactividad de la ley penal o sancionadora más favorable, cuya aplicación ha de realizarse incluso cuando ya se haya pronunciado la sanción, porque pasa por encima de la cosa juzgada y no se detiene ni siquiera en el supuesto de que el reo estuviese cumpliendo condena (STS de 10 de marzo de 1987). Por esto es que la limitación contenida en el artículo 10.2 y en la disposición transitoria cuarta de la LGT resulte inconstitucional y deba interpretarse correctivamente en el sentido de que la retroactividad sólo se excluye cuando la sanción haya sido cumplida íntegramente ¹⁸, con independencia de que ello pueda contrariar espurios intereses administrativos ¹⁹.

§17. Por otro lado, tanto el artículo 10.2 de la LGT como su precedente en la LDGC, incurren en el error de referirse genéricamente a las «normas» que regulen el régimen sancionador tributario, en lugar de hacer mención de las «leyes» ²⁰. Ello abre la puerta a una eventual aplicación retroactiva –*in bonam partem*, claro está– de disposiciones reglamentarias en la materia, que vulneraría el principio de irretroactividad de los Reglamentos que consagra el artículo 9.3 de la Constitución ²¹.

¹⁶ Favorable con la restricción «respecto de los actos que no sean firmes», puede verse la opinión de R. CALVO ORTEGA en la obra que dirige sobre *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, pág. 39, entendiendo que se trata de una precisión lógica que da mayor claridad al artículo 10.2 LGT.

¹⁷ La STS de 13 de diciembre de 1991 declaró la aplicación retroactiva de la norma sancionadora favorable cuando el procedimiento sancionador se encuentre en fase de impugnación jurisdiccional.

¹⁸ Así lo plantea R. FALCÓN Y TELLA en su editorial sobre «La entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria y su aplicación retroactiva en materia de sanciones: la posible inconstitucionalidad de la disposición transitoria 4.1 y del artículo 10.2», *Quincena Fiscal*, 2004, pág. 8, para quien «de no interpretarse así, tales incisos resultan inconstitucionales, aunque tal inconstitucionalidad no sea susceptible de fundamentar un recurso de amparo, por no afectar al principio de legalidad ni a los derechos fundamentales». Este planteamiento se reitera en otra editorial más reciente: «La aplicación retroactiva del límite de 120.000 euros en el delito fiscal y el Auto de la AP Barcelona de 2 de noviembre 2004», *Quincena Fiscal*, núm. 21-22, 2004, pág. 6.

¹⁹ El profesor A. NIETO GARCÍA: *Derecho Administrativo Sancionador*, ya cit., pág. 208 considera que los problemas que plantea en dicho sector del ordenamiento la doctrina recogida en el texto son gravísimos y razona: «Tratándose de multas –que es la sanción más habitual en este ámbito– resulta que si la multa ya ha sido satisfecha, no procede la revisión retroactiva; mientras que sí procedería para el sancionado moroso, premiando su resistencia. Y, en cambio, no ofrece dudas la aplicación retroactiva favorable de otras sanciones de cumplimiento indefinido, como, por ejemplo, la pérdida de capacidad para realizar determinadas actividades (retirada de licencia) o suspensión temporal o indefinida de su ejercicio (cierre de establecimiento)». No compartimos este criterio que incurre en el defecto de asimilar la contumacia con la legítima convicción en la defensa de un derecho que, a la postre, puede encontrar respaldo en la decisión judicial revisora y, también, no habiendo nada de malo en ello –porque resulta un derecho consagrado constitucionalmente–, beneficiarse de una ley sancionadora posterior más favorable.

²⁰ Cfr. M. A. MARTÍNEZ LAGO y L. GARCÍA DE LA MORA: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Iustel, Madrid, 2004, pág. 151.

²¹ En ese sentido, *vid.* E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ: *Curso de Derecho Administrativo*, tomo I, Civitas, Madrid, 1980, págs. 74-76. Compartiendo el razonamiento de estos autores en la octava edición (1997) de su obra –donde afirman: «sólo, pues, si la retroactividad está en la Ley que el Reglamento desarrolla podrá éste concretarla, pero hacerlo en ausencia de determinación legal implica una clara transgresión de sus límites respecto de la ley» (pág. 87)–, puede verse también a R. CALVO ORTEGA: *La nueva Ley General Tributaria*, cit., págs. 39-40.

Así resulta, por ejemplo, con lo reflejado en la disposición transitoria primera del RGRST –pese a la apariencia de reproducir lo que señala la disposición transitoria cuarta de la LGT–, en la medida en que plantea la aplicación retroactiva del nuevo reglamento para las infracciones cometidas con anterioridad a la entrada en vigor de la LGT (1 de julio de 2004), así como para las perpetradas después de que la LGT entrase en vigor, pero antes de regir el RGRST (29 de octubre de 2004). En ambos casos, la aplicación de esta norma reglamentaria sólo será posible si representa un desarrollo indiscutible de la LGT, lo que no siempre sucede, de manera que no podrá tenerse en cuenta para las infracciones que se cometieron después de aprobarse la nueva LGT ²².

C) Principio de responsabilidad.

§18. En cuanto al principio de responsabilidad –noción que ha merecido críticas en el Derecho Administrativo ²³–, puede decirse que constituye más un pronunciamiento sobre la imputación al sujeto que sobre el elemento subjetivo de la responsabilidad o culpabilidad ²⁴, factor este último que está presente cuando el artículo 183.1 de la LGT declara suficiente «cualquier grado de negligencia», siguiendo la pauta del anterior texto legal, que se refería a la «simple negligencia» y que fue la piedra de toque en la que el Tribunal Constitucional sustentó la proscripción de la responsabilidad objetiva [STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 4.º c)].

§19. En la redacción del artículo 179.1 de la LGT –que declara la posibilidad de sanción para quien resulte responsable de los hechos infractores–, queda convertido en una mera tautología arropada por el señalamiento de una serie de circunstancias reveladoras de falta de acción típica, que no tiene sentido recoger una vez que se exige la culpabilidad por dolo o culpa en la realización de cualquier infracción tributaria (art. 183.1 de la LGT) ²⁵. O puede que tenga sentido hacerlo, si lo que se pretende es restringir la apreciación del error de derecho en actuaciones amparadas por una interpretación razonable de la norma que se hace sinónimo del seguimiento de los criterios administrativos manifestados en publicaciones, comunicaciones escritas y contestaciones a consultas tributarias ²⁶.

²² Así lo plantean A. M. JUAN LOZANO y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ: «Cuestiones sustantivas del nuevo Reglamento general del régimen sancionador tributario», en *Fiscal Mes a Mes*, núm. 103, 2005, págs. 37-38, considerando que en los casos en que la norma reglamentaria se decanta por una de las diferentes interpretaciones posibles de la LGT –lo que sucedería, por ejemplo, en los arts. 8 y 13 del RGRST–, no cabe una interpretación retroactiva de aquella y tampoco tendrían que aplicarse *pro futuro*, ya que se vulneran los principios de legalidad y tipicidad.

²³ Vid. A. CAYÓN GALLARDO: «La simple negligencia en la jurisprudencia tributaria», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 62, 2003, pág. 104.

²⁴ Cfr. F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, op. cit., pág. 331. También J. PEDREIRA MENÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 530.

²⁵ Vid. F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, op. cit., págs. 331-332. Al igual que este autor, E. SIMÓN ACOSTA en la obra colectiva *La nueva Ley General Tributaria* (dirigida por R. CALVO ORTEGA), ya cit., opina que las menciones a incapacidad de obrar, fuerza mayor, etc., son superfluas y se aplicarían aun en el caso de que se hubiera guardado silencio sobre ellas. Aparte de las circunstancias enumeradas en el apartado 2 del artículo 179 de la LGT, también excluyen la responsabilidad por infracciones la regularización fiscal voluntaria que contempla el apartado 3 del mismo precepto y los supuestos en que se aprecie conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 de la LGT).

²⁶ Como puso de manifiesto la STS de 5 de marzo de 1993: «El hecho de haber existido una consulta a la Administración, resuelta negativamente por ésta, pone de relieve aquel carácter de equivocidad de la norma; sin que la resolución de la consulta, por muy respetable que sea, pueda ser fuente de infracciones tributarias para quien no siga sus postulados». Tomo la cita de J. PEDREIRA MENÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», ya cit., pág. 532.

§20. También acerca del principio de responsabilidad, la nueva LGT sigue resolviendo inadecuadamente el problema de la extensión de la responsabilidad derivada de la infracción. En relación a la anterior LGT se decía que los preceptos se hallaban dislocados sistemáticamente, de manera que se mezclaban problemas de responsabilidad en la deuda tributaria en sentido estricto y de responsabilidad en las sanciones²⁷. Con la nueva ley, dada la invocada separación conceptual, material y procedimental entre la deuda y la sanción, los problemas no tendrían por qué reproducirse prácticamente en los mismos términos que antes y hasta agravarse en algún caso.

§21. En efecto, los dos primeros apartados del artículo 182 de la LGT contemplan la extensión de la responsabilidad a la sanción, además de a la deuda, a los siguientes sujetos: 1.º Colaboradores y partícipes en la comisión de la infracción; 2.º Adquirentes de explotaciones o actividades económicas, y 3.º Administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que hubiesen cometido infracciones. Los dos primeros supuestos son casos de responsabilidad solidaria [art. 42.1.a) y c) de la LGT], mientras que el tercero es de responsabilidad subsidiaria [art. 43.1.a) de la LGT]. Lo que se pretende con dicha extensión de la responsabilidad no es otra cosa que proteger la acción administrativa de cobro también respecto de la multa derivada de la infracción, desconociendo el principio de personalidad de la sanción.

En una palabra: si el cómplice, coautor, administrador negligente... responden en virtud de la conducta infractora en la que han tomado parte, lo correcto sería configurar tipos específicos de infracción con arreglo a su grado de participación²⁸. Al no haber tipificado autónomamente dichas conductas, el procedimiento que habrá de seguirse para la declaración de responsabilidad tiene que incorporar todas las garantías del procedimiento sancionador.

§22. De aquellos supuestos, el de responsabilidad solidaria por sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, alcanzando a las sanciones por las infracciones que pudieron cometerse con anterioridad nos parece una aberrante vulneración del principio de personalidad de la sanción²⁹ y de la exigencia de culpabilidad para imponer el castigo³⁰.

§23. También desde esta perspectiva podría merecer una crítica valoración la inclusión indiscriminada de todos y cada uno de los socios de una entidad, sin distinción de la conducta realizada

²⁷ Por todos, *vid.* F. PÉREZ ROYO: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, págs. 291 y ss.

²⁸ Así se desprende del razonamiento de E. SIMÓN ACOSTA, en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 716, al señalar: «si el responsable tributario comete un ilícito, lo que debe hacerse es imponerle una sanción autónoma cuyo pago no libere al infractor principal». De la misma opinión resulta J. PEDREIRA MENÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 539. *Vid.*, también, E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, cit., pág. 45.

²⁹ Cfr. M. A. MARTÍNEZ LAGO y L. GARCÍA DE LA MORA: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, cit., pág. 324.

³⁰ Cfr. E. SIMÓN ACOSTA, en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., págs. 719-720, quien critica muy bien el «disfraz» empleado por la LGT para encubrir el atropello que se causa al sucesor, consistente en la solicitud de certificación administrativa detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias (art. 175 de la LGT). En realidad, como señala este autor, la LGT está sancionando el incumplimiento del deber de solicitar de la Administración dicho certificado, extendiendo entonces la responsabilidad por las sanciones.

en cada caso, a los efectos de exigirles, como sucesores de la sociedad, el importe de las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas, con el límite del valor de la cuota de liquidación (art. 40.5 de la LGT) ³¹.

D) Principio *non bis in idem*.

§24. Bajo la rúbrica «conurrencia de sanciones», el artículo 133 de la LRJAP y PAC contempló el principio *non bis in idem*, de elaboración doctrinal y jurisprudencial, prohibiendo castigar doblemente los casos en que se aprecie identidad de sujeto, hecho y fundamento. El artículo 180 de la LGT se sitúa en la estela de aquel precepto, pero en lugar de recoger el mencionado principio se opta por establecer unas cuantas reglas y no todas se encuentran fundadas en la no concurrencia de sanciones.

§25. La primera regla expresa la preferencia de la respuesta judicial a la administrativa cuando el hecho pueda constituir delito contra la Hacienda Pública ³².

a) Derecho a la no reiteración de procedimientos sancionadores.

§26. Junto a esta vertiente formal o procesal del *non bis in idem* (STC 77/1983, de 3 de octubre, FJ 3.º) ³³, desde el punto de vista sustantivo se proscribe la reiteración sancionadora porque origina un castigo ajeno al juicio de proporcionalidad ³⁴, en relación a lo cual, nos podemos preguntar qué sucedería si, por las razones que fuesen, la Administración tributaria hubiera podido llegar a sancionar unos hechos que, luego, pudieran originar, ya en vía judicial, la imposición de una pena. ¿Podría el juez aplicar una pena si el hecho se sancionó previamente en la vía administrativa o tiene que abstenerse para que no se incurra en una segunda sanción por un mismo hecho? De hecho, tal situación ya ha dado lugar a un inicial posicionamiento y posterior rectificación del Tribunal Constitucional.

³¹ Vid. A. MORILLO MÉNDEZ: «Tipos infractores vinculados directamente con la lesión del bien jurídico de contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Un análisis de los artículos 191, 192 y 193 de la Ley General Tributaria 58/2003», ya cit., pág. 15. Un razonamiento diferente es el de E. SIMÓN ACOSTA, en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., págs. 714-715.

³² En desarrollo de lo dispuesto por el artículo 180.1 de la LGT, han de observarse los artículos 32 y 33 del RGRST.

³³ En la indicada sentencia constitucional, la declaración sobre la necesaria subordinación de los actos administrativos de imposición de sanciones a la autoridad judicial se hizo derivando de la misma una triple exigencia: «a) el necesario control *a posteriori* por la Autoridad judicial de los actos administrativos mediante el oportuno recurso; b) la imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores, en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código penal o las leyes penales especiales, mientras la Autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellos; c) la necesidad de respetar la cosa juzgada». Vid. también STC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3.º.

³⁴ Entre otras, vid. SSTC 154/1990, de 15 de octubre, FJ 3.º; 177/1999, de 11 de octubre, FJ 3.º y ATC 329/1995, de 11 de diciembre, FJ 2.º.

En efecto, la STC 177/1999, de 11 de octubre, FJ 4.º, resolvió el problema otorgando preferencia a la primera sanción firme que se hubiera impuesto, aunque fuese administrativa, anulando la posterior sentencia penal, criterio con el que han mostrado su acuerdo y discrepancia diversos autores. Para unos, si una conducta fue sancionada por la Administración no podría ser perseguida por la jurisdicción penal en el caso de que fuera constitutiva de delito³⁵. Para otros, «la solución de dar preferencia a la primera sanción que deviene firme, aun cuando sea administrativa, en vez de dar preferencia a la sanción penal pronunciada por un Tribunal después de un proceso con todas las garantías, es una solución ajena a la norma constitucional»³⁶.

Más recientemente, la STC 2/2003, de 16 de enero, FJ 5.º se ha apartado de dicho criterio³⁷ y ha argumentado que «la interdicción constitucional de apertura o reanudación de un procedimiento sancionador cuando se ha dictado una resolución sancionadora firme, no se extiende a cualesquiera procedimientos sancionadores, sino tan sólo respecto de aquellos que, tanto en atención a las características del procedimiento –su grado de complejidad– como a las de la sanción que sea posible imponer en él –su naturaleza y magnitud– pueden equipararse a un proceso penal, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal»³⁸.

³⁵ Se han alineado con la STC 177/1999, de 11 de octubre, los profesores F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario...*, cit., pág. 334 y E. SIMÓN ACOSTA, en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 725, negando al juez penal la posibilidad de sancionar lo ya sancionado, ni siquiera sustituyendo la sanción administrativa por una pena criminal.

³⁶ El texto entrecomillado recoge la argumentación del voto particular que formularon a la citada STC 177/1999, de 11 de octubre, los magistrados P. CRUZ VILLALÓN –entonces Presidente del Tribunal Constitucional– y M. E. CASAS BAAMONDE, actual Presidenta –y ponente de la STC 2/2003, de 16 de enero–. Comparte el planteamiento del voto discrepante S. RAMÍREZ GÓMEZ: «Principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 109-110, 2001, pág. 203.

³⁷ En efecto, en el FJ 2.º e) se declara expresamente apartarse de la doctrina contenida en las SSTC 177/1999, de 11 de octubre, y 152/2001, de 2 de julio, en lo atinente a las siguientes cuestiones: «al momento de invocación en el proceso penal de la vulneración del derecho fundamental alegado, entendiendo que en el procedimiento abreviado éste es el comienzo del juicio oral en el trámite previsto en el artículo 793.2 de la LECrim. –FJ 4.º–; a la competencia de este Tribunal para revisar el pronunciamiento de los órganos judiciales sobre la existencia de identidad como presupuesto de aplicación de la interdicción constitucional de incurrir en *bis in idem*, ya sea sustantivo o procesal, pues la triple identidad delimita el contenido del derecho fundamental –FJ 5.º–; a la doctrina sobre la reiteración punitiva –*bis*– constitucionalmente prohibida por el artículo 25.1 de la CE, considerando que la vulneración del derecho fundamental en su vertiente material requiere la efectiva reiteración sancionadora y no basta la mera declaración de imposición de la sanción –FJ 6.º–; finalmente, a la relevancia del órgano sancionador que conoce de los hechos en primer lugar, afirmando la competencia exclusiva de la jurisdicción penal para sancionar en estos casos de concurrencia aparente de infracciones administrativa y penal –FJ 9.º–».

³⁸ En el caso de autos, el Tribunal justificó su entendimiento de que el recurrente no sufrió una vulneración de su derecho a no ser sometido a un nuevo procedimiento sancionador, dada la sencillez del que se había seguido, así como de la propia infracción administrativa y la naturaleza y entidad de las sanciones impuestas (por conducir habiendo ingerido alcohol en un grado superior a las tasas reglamentariamente determinadas). Sin embargo, la solución bien podría diferir en los supuestos en que el procedimiento sancionador seguido con carácter previo al proceso penal revelase cotas similares de complejidad. Aunque, como ha razonado L. RODRÍGUEZ RAMOS: «Los delitos fiscales ante la nueva Ley General Tributaria», en *Carta Tributaria*, monografías, núm. 17, 2004, pág. 5, la duplicidad de sanciones no suele darse en el ámbito penal, precisamente por la previsión inhibitoria de instructor administrativo a favor del orden jurisdiccional penal, que sigue figurando en la nueva LGT (art. 180), en términos puramente hipotéticos, para el caso de que se diera, ¿valdría que tal procedimiento fuese la continuación de una inspección tributaria en la que se hubiera ampliado el plazo de doce meses por concurrir alguna de las circunstancias señaladas en el artículo 150.1 de la LGT?

b) *Concurso de circunstancias graduatorias de la sanción y de calificación de la infracción.*

§27. Volviendo al artículo 180 de la LGT, la segunda regla que en el mismo se establece, y que ya aparecía en la legislación anterior, supone la no concurrencia de una misma circunstancia como criterio de graduación de la sanción y elemento del propio tipo infractor de que se trate. Aunque nos parezca correcta la solución, que opta por la regla de la *consunción* para resolver este *concurso de leyes* ³⁹, creemos que, además de con el *non bis in idem*, tiene que ver con el empleo de una correcta técnica tipificadora y aplicación también del principio de proporcionalidad ⁴⁰ y parcialmente puede haber quedado privada de sentido con la nueva clasificación tripartita de las infracciones y la conversión de anteriores criterios de graduación de las sanciones (y no de «graduación de una infracción», como incorrectamente se señala en el art. 180.2 de la LGT) –como son la ocultación y el empleo de medios fraudulentos– en circunstancias para la calificación como grave o muy grave de la infracción ⁴¹.

c) *Concursos de infracciones tributarias.*

§28. Por otro lado, el apartado 3 del artículo 180 de la LGT mezcla situaciones de *concurso real* y de *concurso ideal* de infracciones. Primero enuncia una regla de acumulación de sanciones similar a la prevista por el artículo 73 del Código Penal ⁴², de modo que la comisión de varias infrac-

³⁹ El artículo 8 del Código Penal contiene una norma para la resolución de un conflicto de leyes sobre un mismo hecho, de naturaleza diferente a los concursos de delitos comprendidos en los artículos 73 a 77, también del Código Penal. Un breve comentario sobre aquel precepto, realizado por E. SIMÓN ACOSTA, puede verse en la ya citada obra *La nueva Ley General Tributaria*, págs. 730-731. De forma más amplia, *vid.* el comentario de L. RODRÍGUEZ RAMOS dentro de la obra colectiva (dirigida por M. COBO DEL ROSAL): *Comentarios al Código Penal*, tomo I, Edersa, Madrid, 1999, págs. 333 y ss.

⁴⁰ En relación al artículo 8 del Código Penal, L. RODRÍGUEZ RAMOS lo considera un modo de evitar el *bis in idem*, teniendo también relación con el principio de legalidad, la idea de justicia, la interdicción de la arbitrariedad en la interpretación de las leyes, la tutela judicial efectiva y la proporcionalidad de las penas en atención a la gravedad de los delitos. *Vid. Comentarios al Código Penal*, tomo I, cit., págs. 335 y 343.

⁴¹ En la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, el artículo 78.1 de la LGT definía las infracciones simples así: «el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos y cuando no constituyan infracciones graves y no operen como elemento de graduación de la sanción» (la cursiva es nuestra). Obviamente, en el anterior sistema de infracciones y sanciones tributarias, este principio de consunción de los concursos de leyes –precepto sobre graduación de sanciones (art. 82 de la anterior LGT) y preceptos sobre infracciones simples y su correspondiente sanción (arts. 78 y 83 a 86 de la anterior LGT), así como de los propios comportamientos constitutivos de infracciones graves (art. 79 de la anterior LGT)– habrá tenido una mayor proyección práctica que la que cabe esperar ahora que el propio tipo infractor se descompone en grados, resultando las modalidades agravadas de la ocultación de datos a la Administración (nuevas infracciones graves) y de la utilización de medios fraudulentos (nuevas infracciones muy graves). En cualquier caso, compartimos el razonamiento de E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, ya cit., pág. 733, al proponer una interpretación extensiva del artículo 180.2 de la LGT para entender incluidos genéricamente todos los hechos y circunstancias que puedan ser criterio de graduación o de agravamiento, aunque en un caso particular no lo sean por causa de su baja intensidad. Ello redundaría, desde luego, en evitar que se produzcan situaciones de doble sanción.

⁴² El artículo 73 del Código Penal establece: «Al responsable de dos o más delitos o faltas se le impondrán todas las penas correspondientes a las diversas infracciones para su cumplimiento simultáneo, si fuera posible, por la naturaleza y efectos de las mismas».

ciones posibilitará la aplicación de todas las sanciones que procedan. Pero luego, como si estuviese ejemplificando sobre dicha regla —«Entre otros supuestos...» (formulación abierta que casa mal con el principio de tipicidad)— se citan casos que constituirían concurso ideal —un solo hecho constituye dos o más delitos⁴³—, pero ordenando acumular las sanciones que procedan para las infracciones que se juzgan compatibles. Ello representa, sin duda, una exagerada respuesta, contraria al principio de proporcionalidad⁴⁴, ya que desconoce el trato más favorable que el Código Penal (art. 77) dispensa al concurso ideal en atención a la concurrencia de un solo hecho infractor⁴⁵. Los supuestos que se indican en dicho artículo 180.3 de la LGT son dos:

- La sanción correspondiente a la omisión de ingresos que debiera resultar de una autoliquidación (art. 191 de la LGT), es compatible con la que proceda por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales (art. 194 de la LGT) y con la derivada de la improcedente determinación o acreditación de partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (art. 195 de la LGT)⁴⁶. No obstante, las sanciones que se hayan impuesto por estos comportamientos preparatorios de futuras evasiones, serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que procedan por las infracciones materiales cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de partidas o créditos de impuestos (art. 195.3 de la LGT).
- La sanción que haya que aplicar por la falta de presentación en plazo de autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico para la Hacienda, o por el incumplimiento de la obligación de comunicar el domicilio fiscal o de las condiciones de determinadas autorizaciones (art. 198 de la LGT), es compatible con la que proceda imponer por la presentación incorrecta de autoliquidaciones o declaraciones sin perjuicio o de contestaciones a requerimientos individualizados de información (art. 199 de la LGT) y con la sanción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria (art. 203 de la LGT)⁴⁷.

⁴³ Sobre las situaciones de concurso ideal o medial y de concurso real de delitos, *vid.* S. MIR PUIG: *Derecho Penal. Parte General*, 3 edic., Promociones y Publicaciones Universitarias, Barcelona, 1990, págs. 729 y ss. y 734 y ss., respectivamente.

⁴⁴ En ese sentido, cfr. F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario...*, cit., pág. 335.

⁴⁵ Tratándose de un solo hecho constitutivo de dos o más infracciones, o cuando una de ellas sea medio necesario para cometer la otra, el artículo 77.2 del Código Penal establece la siguiente respuesta: «En estos casos se aplicará en su mitad superior la pena prevista para la infracción más grave, sin que pueda exceder de la que represente la suma de las que correspondería aplicar si se penaran separadamente las infracciones».

⁴⁶ Un supuesto similar encuentra, sin embargo, una respuesta distinta en el artículo 194.2 de la LGT, al referirse a la infracción consistente en la indebida solicitud de beneficios o incentivos fiscales mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos, que resulta incompatible con las infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 195 de la LGT.

⁴⁷ El artículo 198.3 de la LGT basa en la existencia de requerimientos administrativos que no se hayan atendido la compatibilidad entre las infracciones de falta de presentación de autoliquidaciones o declaraciones con la de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración. En opinión de J. PEDREIRA MÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 537, la negativa reiterada a aportar el dato requerido debería haber sido tenida en cuenta como un elemento agravante de la sanción, pero no como una nueva infracción. Es más, podríamos estar en presencia de una infracción continuada, pero no de tres infracciones independientes como parece establecer el artículo 203.5 de la LGT.

§29. Aparte de estos casos en que la ley establece la acumulación de las sanciones por las diferentes infracciones cometidas, los artículos 191.5, 194.1, 194.2, 198.1, 198.6 y 199.1 expresan la preferencia de la infracción especial sobre la general o la consunción o absorción de una infracción por otra ⁴⁸.

§30. Por último, el apartado 4 del artículo 180 de la LGT nada tiene que ver con el principio de no concurrencia de sanciones, limitándose a declarar la compatibilidad de las mismas con la exigencia de intereses de demora y recargos del período ejecutivo.

3. CALIFICACIÓN Y CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

A) La nueva clasificación tripartita de las infracciones.

§31. Un buen número de comentaristas ha dado por válido el argumento empleado en la exposición de motivos de la LGT, que dice haber adoptado la clasificación tripartita de infracciones leves, graves y muy graves de la LRJAP y PAC ⁴⁹. Sin embargo, ello no es del todo cierto o no se han extraído las consecuencias que, en cambio, sí cabe obtener de tal sistematización de las infracciones administrativas. Tal es el caso, por ejemplo, de los distintos plazos de prescripción de las infracciones y sanciones en función de la especie a la que pertenezcan ⁵⁰ y de la posibilidad de seguimiento de un procedimiento sancionador abreviado ⁵¹.

⁴⁸ Más ampliamente sobre dichos supuestos de consunción, *vid.* E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, ya cit., pág. 732. Este autor se refiere también al supuesto contemplado en el artículo 195.3 de la LGT que considera que se resuelve con la regla de la alternatividad (aplicación de la sanción más grave) y no de la consunción (*ibid.*, pág. 734).

⁴⁹ Así, por ejemplo, E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, ya cit., pág. 737; M. A. MARTÍNEZ LAGO: «Infracciones, sanciones y delito fiscal», capítulo 5.º de la obra de varios autores: *Factbook Fiscal*, 2.ª edición, Aranzadi, Navarra, 2004, pág. 274; E. SANZ GADEA: «Infracciones tributarias (I). La calificación de las infracciones tributarias. La ocultación de datos», en *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 259 (octubre 2004), pág. 33; E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, pág. 14. Entre los «Manuales»: F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario*..., *cit.*, pág. 346; J. MARTÍN QUERALT; C. LOZANO SERRANO; J. M. TEJERIZO LÓPEZ y G. CASADO OLLERO: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 15.ª edición, Tecnos, Madrid, 2004, págs. 483-484, y A. MENÉNDEZ MORENO (director): *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de Cátedra*, 5.ª edición, Lex Nova, Valladolid, 2004, págs. 399-400.

⁵⁰ De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 132.1 de la LRJAP y PAC, en defecto de regulación legal expresa, las infracciones muy graves prescribirán a los tres años, las graves a los dos años y las leves a los seis meses; mientras que las sanciones correspondientes a las infracciones muy graves prescribirán a los tres años, las impuestas por faltas graves a los dos años y las impuestas por faltas leves al año.

⁵¹ El artículo 23 del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, que aprobó el reglamento de procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, contempla un procedimiento simplificado cuando el órgano competente, al inicio del procedimiento, considere que existen elementos de juicio suficientes para calificar la infracción como leve.

La ausencia de elementos diferenciales como los indicados, unido al hecho de que no se haya previsto un catálogo de sanciones para cada tipología infractora, favorecen el entendimiento de que la clasificación utilizada se ha introducido sin criterio, forzosamente ⁵², lo que de hecho da lugar a problemas desde el punto de vista del principio de proporcionalidad ⁵³.

§32. La novedad que representa la indicada clasificación resulta una circunstancia que merece relativizarse, si nos atenemos no ya al anterior texto legal –surgido, como es sabido, de la reforma propiciada por la Ley 25/1995, de 20 de julio–, sino a la redacción originaria de la LGT, que también presentaba tres clases de infracciones, aunque con diferente denominación (simples, de omisión y defraudación).

En efecto, aunque no sea posible establecer un paralelismo riguroso entre los nuevos y viejos tipos infractores ⁵⁴, no andan muy distanciadas bastantes de las conductas previstas en 1963 y cuarenta años más tarde. En aquel sistema, la clasificación tripartita se fundaba, principalmente, en el criterio de la naturaleza de las obligaciones vulneradas: deberes u «obligaciones formales» –como recoge hoy el art. 29 de la LGT– daban lugar a las infracciones simples, mientras que las de obligaciones materiales originaban infracciones de omisión o de defraudación. Incluso ahora que la clasificación entre infracciones leves, graves y muy graves se dice sustentar en la especial relevancia otorgada al aspecto subjetivo de la infracción –requiriendo la concurrencia de ocultación o medios fraudulentos en la conducta del infractor–, conviene tener en cuenta que ello sólo serviría para la consideración de las infracciones materiales o de resultado y que vuelve a asemejarse al criterio de distinción empleado en 1963 para las infracciones de omisión y de defraudación, que pasaba por el medio empleado para la sustracción del tributo, denotando una mayor peligrosidad o culpabilidad en las conductas de defraudación ⁵⁵.

§33. La escasa utilidad de la clasificación legal ⁵⁶ actual favorece su sustitución por otra que distinga las conductas en función de su proximidad con el resultado de perjuicio económico a la Hacienda Pública, favoreciendo, por lo demás, el entronque de los actuales tipos infractores con sus

⁵² De esa opinión es E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, ya cit., pág. 737, quien considera que las diferencias entre una y otra clase de infracciones se reducen a los siguientes aspectos: 1.º Posibilidad de imponer sanciones accesorias, que sólo proceden si la infracción es grave o muy grave, aunque éste no resulta un criterio seguro de distinción ya que dichas sanciones requieren, para poder ser impuestas, que la cuantía de la multa supere una determinada cifra y que el infractor sea reincidente, y 2.º Elevación de la sanción en caso de que deba aplicarse el criterio de reincidencia.

⁵³ Estamos de acuerdo con E. SANZ GADEA: «Infracciones tributarias (I). La calificación de las infracciones tributarias. La ocultación de datos», cit., pág. 36, en que la clasificación de las infracciones tiene una importancia secundaria, pues lo verdaderamente importante es que exista un criterio sólido para ubicar las diversas infracciones en cada categoría y que las sanciones guarden la debida proporción, cosa que no nos parece que ocurra en el nuevo régimen sancionador tributario.

⁵⁴ Vid. E. SANZ GADEA: «Infracciones tributarias (I). La calificación de las infracciones tributarias. La ocultación de datos», cit., pág. 34.

⁵⁵ Vid. SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID: *Notas de Derecho Financiero*, tomo I, volumen 3.º, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1967, págs. 394-395. A pesar de la originaria clasificación tripartita, la mejor doctrina postuló la reconducción de las conductas a dos tipos de infracciones sobre la base del elemento del perjuicio económico, caracterizador de las infracciones de omisión y defraudación. Cfr. F. PÉREZ ROYO: *Infracciones y sanciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972, pág. 102.

⁵⁶ También opina así E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, ya cit., pág. 738. Por su parte, M. CRUZ AMORÓS: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 172, considera que realmente no existe una clasificación-enumeración de infracciones leves, graves y muy graves, sino que tiene que extraerse de la regulación de las infracciones específicas, ya que cada artículo determina minuciosamente si son leves, graves o muy graves o varias categorías a la vez.

antecedentes inmediatos. Una clasificación así, situaría, por una parte, las conductas que suponen un daño directo a la recaudación (arts. 191 a 194 de la LGT) ⁵⁷; por otro lado estarían los comportamientos que entrañan un riesgo para la misma, tendiendo a preparar el perjuicio futuro (arts. 195 a 197 de la LGT) y, finalmente aparecerían las infracciones sin perjuicio económico (arts. 198 a 206 de la LGT), esto es, de los muy diversos deberes relacionados con la aplicación de los tributos (declaraciones, contabilidad, facturas, etc.) ⁵⁸.

Con esta o parecida sistematización ⁵⁹, no es que algunos tipos queden «en tierra de nadie» ⁶⁰, sino que lo que ocurre es que frente a las conductas que ocasionan el perjuicio, hay otras orientadas a preparar decisivamente la defraudación, determinando o acreditando improcedentemente partidas a compensar en la base o deducir en la cuota de futuras declaraciones, propias o de terceros ⁶¹, o por medio del falseamiento de resultados o la imputación incorrecta de deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.

⁵⁷ La inclusión en el grupo de las infracciones materiales de la conducta tipificada por el artículo 194 de la LGT se efectúa por su directa relación con las infracciones de los artículos 191 a 193 (de los que representa modalidad de ejecución en grado de tentativa) y no desconoce que la misma no entraña un perjuicio económico. Justamente lo que da sentido a su configuración autónoma es que dicho daño no se produzca porque la Administración ha detectado las irregularidades en la solicitud y ha «adelantado» la represión a ese momento preliminar.

⁵⁸ La clasificación tripartita empleada por la LGT es fuente de perplejidades. Para hacerse con el cuadro de infracciones y sanciones dibujado legalmente, el profesor J. J. FERREIRO LAPATZA: *Curso de Derecho Financiero Español*, volumen II, 24.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2004, págs. 206-207, propone hacer referencia por separado «a las acciones u omisiones que se han de calificar siempre como leves, graves o muy graves; para hacerlo después a aquellas que pueden ser calificadas como leves, graves o muy graves de acuerdo con las circunstancias de hecho que incidan en ellas».

⁵⁹ Por ejemplo, M. CRUZ AMORÓS: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 172, sistematiza las infracciones en tres grupos también: 1.º Infracciones relacionadas con la obligación de ingresar la deuda tributaria (arts. 191 a 195 de la LGT); 2.º Infracciones relacionadas con el régimen de imputación de rentas (arts. 196 y 197 de la LGT), y 3.º Infracciones por incumplimiento de las denominadas obligaciones formales (arts. 198 a 203 de la LGT) a las que pueden asimilarse las infracciones especiales de los artículos 204 a 206, relacionadas con las obligaciones asociadas a las de retener e ingresar a cuenta. Por su parte, J. PEDREIRA MÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 551, prefiere distinguir entre los tipos contenidos en los artículos 191 a 197, por un lado, que se corresponden con las antiguas infracciones graves por dejar de ingresar o disfrutar incentivos o beneficios indebidamente, y los previstos en los artículos 198 a 206 de la LGT, que están vinculados a incumplimientos, sobre todo, de orden formal. En términos similares, vid. A. MENÉNDEZ MORENO: *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de Cátedra*, cit., págs. 402-403.

⁶⁰ Así se pronuncia F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario*..., cit., pág. 340, justificando su opción de distinguir y clasificar los tipos en función de la naturaleza del deber infringido, de donde resultan las siguientes modalidades infractoras (*ibid.*, págs. 340-341): 1.ª Infracciones del deber de declarar el hecho imponible o el presupuesto de hecho de obligaciones de ingreso, con resultado de daño para la recaudación tributaria (arts. 191 a 193 y la infracción en grado de tentativa del art. 194), así como los supuestos en que este deber de declarar es infringido pero sin derivar perjuicio económico (arts. 198 y 199); 2.ª Infracciones relacionadas con el deber de declarar, pero sin perjuicio económico inmediato (art. 195); 3.ª Infracciones del deber de declarar las bases imponibles o los resultados por parte de las entidades en régimen de imputación de rentas (arts. 196 y 197); 4.ª Infracciones relacionadas con otros deberes formales o complementarios de los propios sujetos pasivos: declaraciones censales (arts. 198 y 199), designación del representante (arts. 198 y 199), obligación de declarar el domicilio fiscal (art. 198), obligaciones contables y registrales (art. 200), de facturación (art. 201); 5.ª Infracciones relacionadas con el deber de información respecto de terceros (arts. 198 y 199); 6.ª Infracciones relacionadas con el uso del NIF (art. 202); 7.ª Infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones del obligado tributario en el desarrollo de los procedimientos tributarios: resistencia, excusa o negativa a la acción de la Administración (art. 203); 8.ª Infracción del deber de sigilo por parte del retenedor (art. 204); 9.ª Infracción del deber de comunicación de datos al retenedor (art. 205).

⁶¹ Vid. F. PÉREZ ROYO: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, cit., pág. 337.

B) Calificación unitaria de la infracción.

§34. A la calificación unitaria de la infracción se refieren los artículos 184.1 de la LGT y 3 del RGRST. La primera de estas normas se limita a enunciar la regla general así como su excepción, mientras que el precepto reglamentario dedica su atención a la determinación de las infracciones para el caso de tributos periódicos o instantáneos y a la posibilidad de que, en relación a un mismo supuesto de hecho, se incoen sucesivos procedimientos sancionadores.

§35. Con carácter general, el principio de calificación unitaria –del que se ha dicho que representa la piedra angular del nuevo régimen sancionador tributario⁶²– promueve la consideración conjunta de las diversas circunstancias concurrentes en un determinado caso, con la finalidad de que la conducta infractora se identifique como leve, grave o muy grave globalmente, sin desglosar los diferentes aspectos que se dan en la misma; unos absolutamente correctos, otros incorrectos pero en los que no concurre ningún elemento calificador, otros determinantes de ocultación, otros de medios fraudulentos y, finalmente, otros de medios cuasi fraudulentos⁶³. Se trata de identificar el comportamiento preponderante y en base al mismo calificar la infracción⁶⁴.

§36. La excepción la constituye la infracción prevista por el artículo 191.6 de la LGT que siempre será leve, con independencia de cuáles sean las circunstancias que concurran en la conducta del sujeto infractor (art. 3.1 *in fine* del RGRST). El citado tipo infractor consiste en dejar de ingresar en plazo tributos o pagos a cuenta incluidos o regularizados por el propio obligado en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el artículo 27.4 de la LGT para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo⁶⁵.

§37. Por su parte, el artículo 3.2 del RGRST corrobora la existencia de una infracción por cada obligación tributaria incumplida, distinguiendo entre tributos periódicos e instantáneos. En los primeros, existirá una infracción por cada tributo y período objeto del procedimiento. En los segundos

⁶² Cfr. E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., pág. 67.

⁶³ Cfr. E. SANZ GADEA: «Infracciones tributarias...», cit., pág. 37. La expresión medios cuasi fraudulentos no aparece en la LGT, pero como ha señalado E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, ya cit., pág. 742, puede ser útil para designar las circunstancias similares a las del artículo 184.3 de la LGT que, por su baja intensidad, no llegan a ser calificadas como medios fraudulentos, pero son utilizadas por la ley para cualificar los tipos de infracción grave de perjuicio económico.

⁶⁴ Cfr. E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., pág. 68.

⁶⁵ Como ha señalado A. BAENA AGUILAR: «Las regularizaciones espontáneas "informales" y la nueva Ley General Tributaria», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 11, 2004, con este tipo infractor, el legislador ha venido a mediar en una antigua polémica, a saber: la de si a las regularizaciones voluntarias «informales» (es decir, aquellas que se producen sin identificar la obligación vencida que se está regularizando con la presente autoliquidación) sólo se les puede exigir la reparación del perjuicio financiero que indudablemente se ha causado a la Hacienda Pública (intereses de demora), o si por el contrario son encuadrables, bien en las conductas merecedoras de los recargos por ingreso extemporáneo, bien en las merecedoras de sanción. La nueva Ley, como puede comprobarse, ha optado por esta última posibilidad (la más severa), si bien advirtiendo que la infracción cometida en este caso siempre tendrá la consideración de leve.

se apreciará una infracción por cada obligación que derive de cada uno de los hechos imponibles realizados. Tratándose de deberes relacionados con la aplicación de los tributos, habrá una infracción por cada incumplimiento.

§38. La posibilidad de que se produzcan sucesivos procedimientos sancionadores respecto de una misma obligación tributaria infringida, aparece prevista por el artículo 3.3 del RGRST. Como la reiteración sancionadora debe ser coherente con el principio de una infracción por cada obligación tributaria, la sanción impuesta inicialmente puede resultar agravada, admitiéndose que de la última sanción se descuente la anteriormente aplicada. Si este empeoramiento de la situación inicialmente sancionada no constituye un supuesto de *reformatio in peius*, será por muy poco; simplemente porque aquella reforma peyorativa no derive del propio recurso del obligado tributario contra la sanción impuesta en primer término ⁶⁶. Pero, sustancialmente, coincide con aquella situación proscrita constitucionalmente por conducir a indefensión y puede representar una vulneración del principio de *non bis in idem* en su vertiente procesal ⁶⁷.

Creado el problema, viene una solución no amparada legalmente, por lo que el RGRST incurre en un exceso contrario a la reserva de ley sancionadora, al favorecer que la sanción posterior resulte minorada en el importe de las sanciones impuestas en los procedimientos sancionadores anteriores ⁶⁸.

C) Circunstancias determinantes de la calificación de las infracciones materiales.

§39. Con validez exclusivamente para las infracciones que ocasionan perjuicio a la Hacienda Pública (arts. 191 a 193 de la LGT), tenemos dos circunstancias que el anterior texto legal contemplaba como elementos para la graduación de las sanciones y que han pasado ahora a operar como criterios de calificación de aquellas conductas infractoras. Se trata de la ocultación de datos a la Administración y el empleo de medios fraudulentos. Fuera de las infracciones materiales, los criterios que el legislador ha empleado para calificar como leve, grave o muy grave un determinado comportamiento, no aparecen enunciados con carácter general, ni resultan fácilmente identificables en los propios tipos infractores ⁶⁹.

⁶⁶ Vid. SSTC 84/1985, de 8 de julio, FJ 1.º; 15/1987, de 11 de febrero, FJ 3.º; 40/1990, de 12 de marzo, FJ 1.º; 153/1990, de 15 de octubre, FJ 4.º; 241/2000, de 16 de octubre, FJ 3.º, entre otras muchas.

⁶⁷ Cfr. A. M. JUAN LOZANO y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ: «Cuestiones sustantivas del nuevo Reglamento del régimen sancionador tributario», ya cit.

⁶⁸ E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., pág. 70, consideran que el reglamento adopta «la solución más justa desde el punto de vista técnico, al considerar que la sanción debe ser la que debería imponerse si todas las cantidades descubiertas en los distintos procedimientos susceptibles de ser sancionadas se hubieran puesto de manifiesto en un solo procedimiento».

⁶⁹ Como ha señalado F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario...*, cit., pág. 346, en las infracciones sin perjuicio económico es la propia Ley la que determina directamente la calificación de la infracción como leve, grave o muy grave, en función de la conducta, del tipo de deber infringido. En términos similares, refiriéndose también a las sanciones, vid. J. PEDREIRA MÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 543. También E. SANZ GADEA: «Infracciones tributarias...», cit., pág. 36, para quien, en el caso de las infracciones sin perjuicio económico, el legislador ha debido utilizar una valoración de la incidencia de las mismas respecto de la aplicación del sistema tributario difícilmente reconducible a un criterio objetivable, seguramente por la naturaleza de las cosas antes que por una atécnica inhibición.

a) *Ocultación de datos.*

§40. La ocultación de datos a la Administración desempeña un papel crucial en el ámbito de las infracciones materiales ⁷⁰ graves, similar al que desempeñaran las infracciones de omisión en la redacción originaria de la LGT. Aquélla se circunscribe al ámbito del deber de declarar –se ocultan siempre hechos que deben declararse ⁷¹–, ya sea porque el sujeto no presenta las declaraciones o las presenta incluyendo hechos u operaciones inexistentes, con importes falsos, con omisión total o parcial de operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o «*cualquier otro dato*» ⁷² que incida en la determinación de la deuda tributaria. Ambas modalidades de la conducta –coincidentes con los medios materiales de comisión de uno de los tipos de infracciones de omisión ⁷³ de la LGT de 1963– se relacionan con la *base de la sanción* –cantidad sobre la que se aplicará el porcentaje en que se concrete la multa ⁷⁴–, exigiendo la Ley que la incidencia sobre la misma de la deuda derivada de la ocultación sea superior al 10 por 100 (art. 184.2 de la LGT).

§41. El RGRST (art. 4.1) entiende que existirá ocultación «aun cuando la Administración pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor». Como vemos, la ocultación proviene de la propia conducta del sujeto, con independencia de que la Administración pueda conocer por sí misma o por ter-

⁷⁰ Vid. E. SANZ GADEA: «Infracciones tributarias...», cit., pág. 41. Como señala este autor, la ocultación no se comete, por ejemplo, ocultando datos en el seno de un procedimiento de inspección tributaria, incluso solicitados mediante diligencia. La ocultación se comete, única y exclusivamente, en la cumplimentación y presentación de una declaración tributaria (*ibid.*, pág. 48).

⁷¹ Así lo exponen, por ejemplo, E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, ya cit., pág. 741; F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario*..., cit., págs. 344-345, poniendo de relieve que puede existir deuda dejada de ingresar sin necesidad de ocultación, luego puede existir infracción sin ocultación porque ésta no forma parte del tipo infractor; también E. SANZ GADEA: «Infracciones tributarias...», cit., pág. 43, constatando que la ocultación implica que la infracción se califique como grave, pero no determina la existencia de la infracción.

⁷² Ya expusimos más atrás que el empleo de fórmulas abiertas como la que entrecorramos, resulta criticable desde el punto de vista del principio de tipicidad. Al respecto, *vid.* el planteamiento que realiza E. SANZ GADEA: «Infracciones tributarias...», cit., págs. 44-45, proponiendo una interpretación restrictiva y congruente de esos otros datos que estén asociados a hechos, operaciones o magnitudes omitidas.

⁷³ Concretamente, con los enunciados en el artículo 79.a) de la redacción originaria de la LGT: 1.º La falta de presentación de las declaraciones tributarias y 2.º la presentación de declaraciones falsas o inexactas que no sean consecuencia de errores aritméticos.

⁷⁴ Como señalan E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., pág. 50, se trata de un nuevo concepto paralelo al esquema liquidatorio de los tributos, significando la base sobre la que se aplica el tipo de sanción para calcular la sanción aplicable. La base de la sanción gira sobre la cantidad no ingresada que ha sido acreditada en el procedimiento de regularización, pero no son nociones que expresen lo mismo (sólo coincidirán cuando la ocultación sea del 100%). El cálculo de la base de la sanción (art. 8 del RGRST) responde a la siguiente fórmula:

$$\frac{(\text{Incrementos en Base imponible o liquidable} \times \text{tipo de gravamen}) + \text{incrementos en cuota}}{\text{Todos los incrementos que se hayan regularizado}} \times 100$$

ceros los datos ocultados. Sin embargo, la determinación reglamentaria puede resultar contraria al principio de proporcionalidad porque ¿cómo puede apreciarse ocultación si la contabilidad refleja fielmente las operaciones realizadas por el obligado tributario? ⁷⁵.

§42. La LGT no establece el procedimiento de cálculo de la incidencia sobre la base de la sanción de las circunstancias determinantes de la calificación de las infracciones, aunque podía deducirse del principio general de calificación unitaria anteriormente expuesto ⁷⁶. El RGRST sí ha concretado ese aspecto (art. 9), así como el cálculo de la incidencia de la ocultación (art. 10), de la llevanza incorrecta de libros o registros (art. 11) y de la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados (art. 12).

Exactamente, lo que hace el reglamento es acudir a la simple *regla de tres* –o de prorrata– para solventar esos cálculos. Así, la ocultación vendrá determinada por la siguiente fórmula ⁷⁷:

$$\frac{\text{Parte de la base de la sanción derivada de la ocultación}}{\text{Base de la sanción}} \times 100$$

Obviamente, como señala el artículo 10.5 del RGRST, la ocultación será del 100 por 100 cuando no se haya presentado la declaración o autoliquidación.

b) Medios fraudulentos.

§43. La apreciación de esta circunstancia convierte en muy grave la infracción material apreciada. Las modalidades de la conducta fraudulenta revelan una cualificación de la ocultación ⁷⁸, pudiendo consistir aquéllas en: 1.º Anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria; 2.º Empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, y 3.º Utilización de personas o entidades interpuestas. La propia LGT

⁷⁵ Tiene razón M. CRUZ AMORÓS: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 173, cuando critica el concepto de ocultación empleado por la LGT que tacha de superficial y formal.

⁷⁶ Antes de la aprobación del RGRST, el profesor E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, ya cit., pág. 741 razonaba que para determinar la ocultación se deberá efectuar el cálculo de la cuota que resulta de los datos que fueron correctamente declarados y compararla con la cuota realmente debida. La diferencia es la cuota derivada de la ocultación que, relacionada con la base de la sanción, nos permite determinar si concurre o no la circunstancia de ocultación de datos. Comentando esta forma de cálculo, E. SANZ GADEA: «Infracciones tributarias...», cit., pág. 55, dice que responde a la teoría de los conjuntos: la diferencia entre el conjunto total y el conjunto no afectado por la ocultación es el conjunto afectado por la ocultación.

⁷⁷ Según se establece en el RGRST, tanto para el cálculo de la ocultación como de los medios fraudulentos, es que no se tendrán en cuenta los ajustes que minoren la deuda tributaria y que hayan sido apreciados en la regularización.

⁷⁸ Eso mismo sucedía, bajo la redacción originaria de la LGT, con las infracciones de defraudación, coincidiendo la que entonces tipificaba el artículo 80.c) y el medio fraudulento previsto por el actual artículo 184.3.a).

(art. 184.3) determina cuándo se apreciarán las anomalías sustanciales en contabilidad ⁷⁹ y el RGRST (art. 4.2) ilustra qué habrá que entender por determinados elementos constitutivos de aquellas anomalías ⁸⁰ y por facturas y justificantes falsos.

§44. Como antes se ha dicho, el RGRST establece también el procedimiento para calcular la incidencia de los medios fraudulentos consistentes en la llevanza de libros o registros ⁸¹ (art. 11) y por el empleo de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados (art. 12). En ambos casos, la regla de tres a utilizar sería la misma que para la ocultación:

$$\frac{\text{Parte de la base de la sanción derivada del medio fraudulento}}{\text{Base de la sanción}} \times 100$$

El silencio de la LGT y del RGRST respecto de circunstancias consideradas como anomalías sustanciales –incumplimiento absoluto y doble contabilidad–, así como de la utilización de personas o entidades interpuestas debe entenderse como expresivo de que cuando dichas situaciones se den, no se precisa calcular su respectiva incidencia en la infracción, que pasará a considerarse como muy grave.

4. CUANTIFICACIÓN DE LAS SANCIONES PECUNIARIAS

A) Las sanciones tributarias. Su distinción de la deuda tributaria.

§45. Como ya se señaló más atrás, la nueva LGT proclama la separación conceptual entre la deuda tributaria y la sanción. Ésta, efectivamente, no forma parte ya de aquélla, ni tiene la consideración de obligación accesoria (art. 25.2 de la LGT), aunque en su recaudación se sigan las mismas normas (art. 58.3 de la LGT).

⁷⁹ A saber: 1.º Incumplimiento absoluto de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria; 2.º Llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económicos, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa, y 3.º Llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal.

⁸⁰ El RGRST se refiere a lo que habrá de entenderse por asientos, registros o importes falsos, omisión de operaciones y contabilización en cuentas incorrectas, además de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados.

⁸¹ De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 184.3.a).3.º de la LGT, la apreciación de la llevanza incorrecta de libros de contabilidad o de libros o registros establecidos por la normativa tributaria, requerirá que tenga una incidencia superior al 50 por 100 de la base de la sanción.

§46. A diferencia del tributo, que constituye un derecho subjetivo, un interés patrimonial de la Administración jurídicamente protegido, la naturaleza de las sanciones tributarias es netamente represiva⁸², retributiva o de castigo, pues como ha afirmado el Tribunal Constitucional, esto «es lo que distingue a la sanción administrativa de otras resoluciones administrativas que restringen derechos individuales con otros fines (coerción y estímulo para el cumplimiento de las leyes; disuasión ante posibles incumplimientos; o resarcimiento por incumplimientos efectivamente realizados)» (STC 132/2001, de 8 de junio, FJ 3.º)⁸³.

B) Graduación de sanciones.

§47. Graduar una sanción tributaria implica la determinación, para un supuesto de hecho dado, de las consecuencias jurídicas desfavorables que conlleva la comisión de un hecho ilícito. En esa concreción participan el Legislador y la Administración, haciendo uso esta última de su potestad reglamentaria y sancionadora.

a) Discrecionalidad administrativa vs. automaticidad en la imposición.

§48. En la nueva LGT se ha reducido considerablemente la necesidad de graduar las consecuencias del hecho ilícito. Esto viene dado por el proceso de tipificación seguido legalmente, el traspaso a la órbita de la calificación de las infracciones materiales por antonomasia de elementos que la anterior LGT preveía para modular el castigo y de la fijación, también por la Ley, del porcentaje exacto de aumento o disminución de la multa en función de la apreciación de las circunstancias agravantes y atenuantes. Además de que algunas sanciones pecuniarias no planteen problemas de individualización –v. gr., cuando representan un porcentaje fijo aplicable sobre la base de la sanción–, las sanciones privativas de derechos no tienen que graduarse nunca, porque ya la LGT establece cómo habrán de aplicarse en el caso concreto⁸⁴.

⁸² Vid. E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, ya cit., págs. 689 y 692-693.

⁸³ Vid. también STC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 3.º.

⁸⁴ A tenor de lo previsto por el artículo 186 de la LGT, la aplicación de las sanciones no pecuniarias depende de los siguientes presupuestos: 1.º Que las infracciones sean graves o muy graves; 2.º Que la multa impuesta sea igual o superior a una determinada cantidad, y 3.º Que se haya apreciado la comisión repetida de infracciones. De los dos primeros elementos citados depende la extensión temporal de la sanción accesoria, como reflejamos en el siguiente cuadro:

Infracción cometida	Importe de la multa	Sanción accesoria	Extensión temporal
Indiferente	< 30.000 euros	Ninguna	0
Grave	≥ 30.000 euros	Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado.	1 año
Muy grave	≥ 30.000 euros		2 años
Muy grave	≥ 60.000 euros		3 años
Muy grave	≥ 150.000 euros		4 años
Muy grave	≥ 300.000 euros		5 años

§49. Todo ello es consecuencia de la eliminación de la discrecionalidad administrativa en la cuantificación de la sanción; objetivo al que aspiran tanto la LGT como el RGRST, lo que redundará en una mayor seguridad jurídica, pero también se recargan los tipos legales y se provoca un claro automatismo a la hora de aplicar la sanción ⁸⁵.

Ante esa tensión discrecionalidad *versus* automatismo, conviene tener presente que la potestad sancionadora administrativa, según ha interpretado el Tribunal Constitucional ⁸⁶, resulta una potestad de naturaleza sustancialmente jurisdiccional, aunque formalmente esté atribuida a órganos de la Administración ⁸⁷, por lo que la discrecionalidad a la hora de graduar una sanción sería equiparable a la capacidad de apreciación del juez ⁸⁸.

Sin embargo, dejar a la conciencia del juzgador la individualización de la sanción, cuando se trata de un órgano administrativo que, las más de las veces, es al mismo tiempo acusador e instructor y además no tiene por qué tener amplios conocimientos de los principios y normas que han de regir esa «parte artística» que representa la determinación del castigo, lo que suele provocar en la práctica es que la imposición de las sanciones se realice en el grado mínimo legalmente permitido en un gran número de casos ⁸⁹. Y esto que ha servido para que los tribunales de lo contencioso afirmen la proporcionalidad de la actuación administrativa, deja sin apenas espacio de motivación sufi-

Infracción cometida	Importe de la multa	Sanción accesoria	Extensión temporal
Grave	≥ 30.000 euros	Prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción.	1 año
Muy grave	≥ 30.000 euros		2 años
Muy grave	≥ 60.000 euros		3 años
Muy grave	≥ 150.000 euros		4 años
Muy grave	≥ 300.000 euros		5 años

Para la sanción consistente en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público, la infracción cometida habrá consistido en resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración, vulnerando las obligaciones de información recogidas en los artículos 93 y 94 de la LGT. La extensión temporal de la suspensión se hace depender de que se hayan desatendido 3 requerimientos (3 meses de suspensión) o que dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción se hubiese impuesto dicha sanción accesoria por medio de resolución administrativa firme (entonces la sanción es de 12 meses).

⁸⁵ Vid. F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario*..., cit., págs. 348-349.

⁸⁶ Vid. STC 77/1983, de 3 de octubre, FFJJ. 2.º y 3.º.

⁸⁷ Vid. E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 690; también F. PÉREZ ROYO: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, cit., pág. 380 y A. RODRÍGUEZ BEREJO: «Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España», cit., pág. 80.

⁸⁸ Frente al «principio de graduación», bajo la redacción originaria de la LGT, se contrapuso el «principio de discrecionalidad», con postulados que no compartimos. Vid. J. SERNA MASÍ: «Los criterios para la graduación de las sanciones tributarias», dentro de la obra colectiva *Estudios de Derecho Tributario*, volumen II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 1.077 y ss.

⁸⁹ Vid. I. SÁNCHEZ AYUSO: *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 346.

ciente la decisión sancionadora escogida ⁹⁰. Quizás sea lo que justifique la reforma de la LGT en este punto, pero entonces puede que las sanciones que se impongan automáticamente, sin margen alguno para la discrecionalidad ⁹¹, resulten más gravosas para los sujetos infractores.

b) Circunstancias graduatorias de las sanciones.

§50. El artículo 187 de la nueva LGT recoge cuatro circunstancias de graduación de las sanciones –comisión repetida, perjuicio económico, incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación y acuerdo o conformidad del interesado– que han venido a suceder a los seis criterios que recogía la anterior redacción de la LGT, procedente de la Ley 25/1995, de 20 de julio ⁹². Aquí tenemos, entonces, una primera novedad de la actual LGT, consistente en la reducción del número de circunstancias puestas en manos de la Administración para que ésta proceda a determinar la sanción a imponer en cada caso. Sin embargo, como inmediatamente se verá, dicha reducción es más aparente que real.

§51. En efecto, aunque las cuatro circunstancias graduatorias representan una lista cerrada, esta relación *numerus clausus* queda en entredicho cuando observamos los diversos tipos infractores, ya que son varios los que contemplan criterios específicos para proceder a la determinación de la sanción, apartándose así de los criterios «generales» señalados en el artículo 187 de la LGT ⁹³.

§52. Y, aparte de esas circunstancias correspondientes con determinados comportamientos infractores, podrían traerse también aquí los elementos de que se sirve la nueva LGT para descomponer en grados las infracciones con perjuicio económico y atribuirles la calificación de graves o

⁹⁰ Por ejemplo, la STSJ de Cataluña, de 14 de noviembre de 2001 justificó como proporcionada la actuación sancionadora administrativa por materializarse en el mínimo legalmente establecido, sin importar que se aplicaran criterios contenidos en una circular interna de la Administración tributaria, pese a que deba prevalecer el criterio tipificador empleado por la ley frente a la establecida en disposiciones reglamentarias (STS de 23 de octubre de 1989). También la STSJ de Cantabria, de 3 de febrero de 1998, acepta que la Administración tributaria se haya movido dentro de los cánones del principio de proporcionalidad por aplicar las sanciones en el grado mínimo permitido por la ley; grado mínimo que, en alguna ocasión, se ha referido al elemento subjetivo de la simple negligencia en la actuación del presunto infractor, sin alcanzar la negligencia grave o el dolo (STS de 4 de marzo de 2004).

⁹¹ Cfr. E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, cit., pág. 93.

⁹² Las seis circunstancias previstas por la Ley 25/1995 sustituyeron, a su vez, a las ocho circunstancias que se introdujeron en 1985 (Ley 10/1985, de 26 de abril). Originariamente, la LGT de 1963 no disponía de un verdadero sistema de graduación de las sanciones, contentándose con unas «pautas» para proceder a su aplicación que quedaban limitadas en su eficacia por la remisión a un desarrollo reglamentario que nunca se llegaría a producir.

⁹³ Concretamente: 1.º Número o conjunto de datos de personas o entidades no incluidos en las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información a la Hacienda Pública (art. 198.1 de la LGT); 2.º Regularización espontánea por el propio interesado, mediante la presentación de autoliquidaciones o declaraciones sin requerimiento administrativo (art. 198.2 de la LGT); 3.º Número o conjunto de datos de personas o entidades omitidos, inexactos o falsos en contestaciones a requerimientos individualizados o declaraciones generales cumplimentando el deber de información (art. 199.4 de la LGT); 4.º Volumen de operaciones no declaradas o incorrectamente declaradas (art. 199.5 de la LGT); 5.º Número de operaciones sin facturar [art. 201.2.b) de la LGT]; 6.º Volumen de operaciones a las que se refieran los requerimientos individualizados de información no atendidos por el interesado (art. 203.5 de la LGT); y 7.º Número de requerimientos desatendidos (art. 203.4 y 5 de la LGT).

muy graves en función de que haya habido ocultación o empleo de medios fraudulentos, respectivamente. No en balde, estas dos últimas circunstancias se introdujeron en el anterior artículo 82 de la LGT por la Ley 25/1995 ⁹⁴.

En la actualidad, ya sabemos que esas mismas circunstancias dejan de operar como instrumentos para determinar la sanción a imponer, aunque «graduar» la modalidad de infracción –que será grave o muy grave, respectivamente, en función de la ocultación o los medios fraudulentos empleados– tiene evidente significación de cara a la multa aplicable.

Todo ello desborda las previsiones del precepto referido a los criterios de graduación y convierte en mera entelequia la exigencia derivada del principio de tipicidad, conforme al cual, las circunstancias que sirvan para determinar el castigo deberían aparecer con suficiente claridad en la ley, procurando su carácter cerrado.

LGT 1963	Ley 10/1985	Ley 25/1995	Ley 58/2003
Artículos 83.2 y 84	Artículo 82	Artículo 82	Artículo 187
• Pautas para la aplicación de sanciones de omisión y defraudación • Silencio legal sobre la aplicación de las sanciones simples	No se diferencian los 8 criterios según la clase de sanción	Se concretan las circunstancias aplicables a cada tipo de sanción, así como los efectos agravantes que tendrán en las sanciones graves	• «En la medida en que resulten aplicables» • «Simultáneamente» • Concreción de los efectos agravantes
Expresa previsión de reglamento	Sin previsión de reglamento RD 2631/1985, de 18 de diciembre	Expresa previsión de reglamento RD 1930/1998, de 11 de septiembre	Sin previsión de reglamento RD 2063/2004, de 15 de octubre
Criterios de graduación aplicables (1)			
* Cuantía de la cuota	Perjuicio económico + 10 a 100 pp.	(Perjuicio económico) (2)	* Perjuicio económico + 10, 15, 20 ó 25 pp. (3)
* Repetición del hecho	Comisión repetida + 25 a 100 pp.	Comisión repetida + 10 a 50 pp.	* Comisión repetida + 5, 15 ó 25 pp.

⁹⁴ En efecto, la última reforma de la anterior LGT incorporó al catálogo de circunstancias graduatorias de las sanciones por las denominadas entonces «infracciones graves», por un lado la ocultación a la Administración, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de la misma. Por otro lado, se introdujo el criterio de utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta que, en realidad, procedía del criterio de la buena o mala fe del sujeto infractor que contempló el artículo 82 de la LGT en la redacción dada por la Ley 10/1985.

LGT 1963	Ley 10/1985	Ley 25/1995	Ley 58/2003
* Buena o mala fe	Buena o mala fe + 50 a 150 pp.	Medios Fraudulentos + 20 a 75 pp.	(Medios fraudulentos) (4)
	Capacidad económica (5) ± (hasta) 50 pp.		
	Resistencia, negativa... + 50 a 100 pp.	Resistencia, negativa... + 10 a 50 pp.	
	Cumplimiento espontáneo	Falta de cumplimiento espontáneo (simples)	
	Trascendencia de datos, informes...	Trascendencia de datos, informes... (simples)	* Incumplimiento sustancial obli- g. de facturación o documen- tación + 100 pp.
* (Condonación automática)	Conformidad – 50 pp.	Conformidad (graves) – 30%	* Acuerdo o conformi- dad – 50% ac. c. acuerdo – 30% conformidad
		Ocultación (graves) + 10 a 25 puntos	(Ocultación) (6)

Notas:

- (1) En la actualidad, los criterios de graduación no se aplican a las sanciones por infracciones leves, aunque las mismas sí pueden reducirse por acuerdo o conformidad.
- (2) Sale del artículo 82 de la LGT para operar como elemento de aplicación de sanciones accesorias y para permitir la publicidad de la identidad de importantes infractores.
- (3) Frente a la horquilla prevista por el artículo 82 de la LGT anterior, ahora se gradúa exactamente por la propia ley el incremento de la sanción.
- (4) Pasa a convertirse en elemento determinante de las infracciones muy graves.
- (5) Era una circunstancia mixta. Pese a que resultara discutida, se aceptó su constitucionalidad por la STC 76/1990, de 26 de abril. Su aplicación en Derecho penal ha sido constante. (Hoy: arts. 50 y 51 del Código Penal). El Informe de julio de 2001 sobre reforma de la LGT abogó por reintroducir este criterio.
- (6) Pasa a operar como elemento determinante de las infracciones graves.

§53. También desde el punto de vista del principio de tipicidad, la mención efectuada por el artículo 187 de la LGT de que los criterios de graduación de las sanciones se emplearán «en la medida en que resulten aplicables», puede admitir una doble interpretación ⁹⁵: 1.^a Puede referirse a los casos en que el criterio de graduación es compatible con la infracción cometida (por ejemplo: el per-

⁹⁵ Seguimos a E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., págs. 743-744.

juicio económico sólo se aplica a las sanciones de las infracciones materiales); y 2.^a También puede interpretarse que los criterios son aplicables cuando la norma reguladora de la infracción los menciona de forma expresa. Este razonamiento es más estricto y acorde con el reiterado principio.

a') Comisión repetida de infracciones tributarias.

§54. Esta circunstancia se aplica a varios tipos infractores graves y muy graves; concretamente, a las infracciones con perjuicio económico, a la presentación incorrecta de declaraciones de suministro de información sin que se produzca ese resultado y al incumplimiento del deber de sigilo exigido a los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta (arts. 191 a 193, 199.6 y 204.2 de la LGT). La apreciación de la agravante en los dos últimos casos señalados, determinará un incremento de la sanción de un 100 por 100. En cambio, tratándose de infracciones materiales, la sanción aumentará en los términos previstos por el artículo 187.1.a) de la LGT, a saber: 5 por 100, 15 por 100 y 25 por 100 en función de que la infracción anterior cometida hubiera sido leve, grave o muy grave.

§55. El criterio se justificaría por el aumento de responsabilidad que se deriva de la mayor peligrosidad que demuestra el sujeto infractor reincidente frente a quien no lo es. Se desvalora la actitud recalcitrante del sujeto que desobedece reiteradamente el ordenamiento sancionador⁹⁶. Pese a que, en el ámbito penal, la reincidencia haya sido una de las instituciones más controvertidas, el Tribunal Constitucional rechazó los diversos argumentos que se esgrimieron contra la misma y consideró como no arbitraria la opción legislativa de aumentar la pena a imponer para el delincuente reincidente, sin que ello constituya un trato inhumano o degradante, ni conculque el principio de *non bis in idem* (STC 159/1991, de 4 de julio, FJ 6.º, 7.º y 9.º).

§56. El plazo para computar la comisión repetida se extiende a los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción, requiriéndose la firmeza en vía administrativa de la sanción anteriormente impuesta. El RGRST (art. 5) sólo autoriza a contar un único antecedente –por la infracción más grave de las cometidas–, cuando el sujeto hubiese sido sancionado por varias infracciones de la misma naturaleza⁹⁷.

§57. La nueva LGT ha desaprovechado la oportunidad –como vino a recomendar el Informe de julio de 2001 sobre la reforma de dicho texto legal– de tomar en consideración el «historial del obligado tributario», de manera que, como agravante se apreciara la reincidencia y como atenuante el normal cumplimiento de las obligaciones fiscales⁹⁸.

⁹⁶ Vid. A. MORILLO MÉNDEZ: «Tipos infractores vinculados directamente con la lesión del bien jurídico de contribución...», cit., pág. 12.

⁹⁷ La solución reglamentaria sigue el criterio que había razonado con anterioridad el profesor E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 747. Por otro lado, el RGRST recoge una regla aparecida en la legislación anterior (art. 17.4 del RD 1930/1998, *in fine*): cuando se realicen actuaciones relativas a una determinada obligación tributaria, no constituirá antecedente la imposición de sanciones por infracciones de la misma naturaleza derivadas de liquidaciones provisionales referidas a la misma obligación.

⁹⁸ Vid. *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, pág. 196.

b') Perjuicio económico para la Hacienda Pública.

§58. Este criterio sólo se utilizará en las infracciones de resultado, determinándose, en términos relativos, por el porcentaje resultante de la relación existente entre la base de la sanción, por un lado, y la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida, por otro.

§59. Bajo la vigencia de la anterior LGT se discutió la introducción de este criterio (Ley 10/1985) por suponer una doble valoración de un elemento intrínseco a las infracciones de resultado. Con la Ley 25/1995, la circunstancia dejó de emplearse con finalidad graduatoria, aunque se mantuvo como elemento determinante de la posible imposición de sanciones accesorias por las infracciones graves cometidas, además de como condición para proceder a la publicación de la identidad del infractor⁹⁹. Posiblemente, todo esto quedó en mera propaganda.

§60. La ponderación legal [art. 187.1.b) de la LGT] de esta agravante –que carece de desarrollo reglamentario– es la siguiente: incremento de 10 por 100, 15 por 100, 20 por 100 y 25 por 100 de la sanción mínima si el perjuicio económico supera el 10 por 100, 25 por 100, 50 por 100 y 75 por 100 respectivamente.

c') Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.

§61. Esta circunstancia es demostrativa de la mala técnica legal empleada, ya que estamos ante un criterio específico que sólo se aplicará cuando se produzca, precisamente, el incumplimiento de la obligación de facturación o documentación (art. 201 de la LGT). Su mención en el precepto dedicado a los criterios de graduación «generales» no tiene sentido, aparte de resultar confusa la distinción entre incumplimientos sustanciales y no sustanciales en función de que afecten o no a más del 20 por 100 del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación. De apreciarse esta circunstancia¹⁰⁰, las sanciones aplicables a las infracciones a los deberes de facturación o documentación se incrementarán un 100 por 100.

d') Acuerdo o conformidad del interesado.

§62. Este criterio reduce las sanciones por infracciones de resultado y de riesgo para la recaudación (arts. 191 a 197 de la LGT), entendiéndose producida la aquiescencia del obligado en función del tipo de procedimiento seguido¹⁰¹. Así, en los procedimientos de gestión –verificación de datos y

⁹⁹ Vid. artículos 87.3 y 113.3 de la anterior LGT.

¹⁰⁰ El artículo 6 del RGRST pretende clarificar la apreciación de este criterio de graduación cuando la comprobación o investigación tenga por objeto varios tributos con períodos impositivos o de liquidación de diferente duración, decantándose por la toma en consideración de cada uno de los períodos de menor duración. Una crítica al reglamento por la confusión que genera puede verse en A. M. JUAN LOZANO y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ: «Cuestiones sustantivas del nuevo Reglamento general del régimen sancionador tributario», ya cit.

¹⁰¹ Vid. también lo dispuesto por el artículo 7 del RGRST.

comprobación limitada–, siempre que la liquidación resultante no sea objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, salvo que se requiera la conformidad expresa, y en el procedimiento de inspección, cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo o un acta de conformidad.

§63. Tanto en el marco de la anterior LGT, como ahora, la conformidad del sujeto infractor se desenvuelve como un puro y simple «descuento» de la sanción, ese «beneficio al que no se tiene derecho» que argumentó la STC 76/1990, de 26 de mayo ¹⁰², que viene a primar el pago y produce un claro ahorro para el infractor, aunque ello se haga a costa del derecho a recurrir y se desnaturalice el propio carácter de la sanción.

C) Reducción de las sanciones.

§64. El artículo 188 de la LGT contempla tres reducciones posibles: 1.^a En los supuestos de actas con acuerdo (art. 155 de la LGT), que será del 50 por 100; 2.^a En los casos de actas de conformidad (art. 156 de la LGT), que será del 30 por 100, y 3.^a Una reducción adicional en este último supuesto, por pronto pago y sin recurso, que será del 25 por 100. Todas estas reducciones obedecen a razones de política recaudatoria ¹⁰³ y pueden generar problemas de delimitación ontológica con los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo ¹⁰⁴. La reducción por pronto pago y sin recurso tiene la misma naturaleza que la reducción por conformidad. En ambos casos estamos ante una condonación parcial de la sanción por una circunstancia sobrevenida. En este caso no sólo se incentiva el pronto pago, sino también el aquietamiento frente a la liquidación y la sanción ¹⁰⁵.

§65. La aceptación del obligado tributario difiere en una y otra clase de actas. Así tenemos que en las actas con acuerdo, se referirá a la totalidad del contenido del acta, incluyendo el fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada, los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización, así como los elementos de

¹⁰² Concretamente, la STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 7.º A) señaló: «Se trata... de una opción del contribuyente para poder gozar de un beneficio al que no se tiene derecho, pero que en modo alguno aquél está obligado a tomar... la Ley no excluye la posibilidad de impugnar la sanción ante los Tribunales de Justicia una vez que aquélla haya sido impuesta, y ello hace patente la inexistencia de lesión alguna del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 de la Constitución) en cuanto derecho a acceder o no libremente a los Tribunales de justicia. En resumidas cuentas, la Ley no obliga al contribuyente a prestar su conformidad, ni impide tampoco que, una vez prestada ésta, se puedan ejercitar las acciones de impugnación. Pero es lógico, aunque la Ley no lo diga, que si se impugna la liquidación y la correspondiente multa, en cuya determinación se ha tenido en cuenta por la Administración la conformidad a la propuesta de liquidación de la deuda tributaria, deje entonces de operar ese criterio y su efecto de disminución de la cuantía. Mantener la conformidad es, pues, una facultad –no una obligación, ni siquiera un deber– para conservar el beneficio de su consideración como un elemento más en la graduación *in melius* de la cuantía de la sanción pecuniaria». Frente al criterio expuesto, E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 750, ha razonado que el Tribunal niega la posibilidad de error de la Administración, resultando cuando menos desconcertante que un tribunal encargado de velar por los derechos fundamentales considere que recurrir la liquidación es una opción del contribuyente cuya alternativa es el perdón de una parte de la multa. Como señala este autor, recurrir la liquidación es, en todo caso, un derecho cuyo ejercicio no debe colocar a nadie en mejor ni en peor condición que si no lo ejerce. Si ese derecho se ejerce temerariamente la respuesta jurídica es la condena en costas.

¹⁰³ Vid. A. MORILLO MÉNDEZ: «Tipos infractores vinculados directamente con la lesión del bien jurídico de contribución...», cit., pág. 14.

¹⁰⁴ Vid. J. PEDREIRA MÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 550.

¹⁰⁵ Seguimos el razonamiento de E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 752.

hecho, fundamentos y cuantificación de la propuesta de sanción y la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador (art. 155.2 de la LGT). Por su parte, la aceptación del obligado en las actas de conformidad se limita a la propuesta de regularización que formule la Inspección de los tributos (art. 156.2 de la LGT).

§66. La LGT determina la revocación de las reducciones por acuerdo y conformidad por la formulación de recursos por el interesado –de reposición o reclamación económico-administrativa contra la regularización contenida en las actas de conformidad, o el contencioso-administrativo contra la regularización o la sanción en actas con acuerdo–, así como por la falta de ingreso en período voluntario de las cantidades derivadas de actas con acuerdo.

§67. Hubiera sido preferible que se plasmara en la nueva LGT el criterio de varios miembros de la Comisión de reforma de dicho texto legal que hizo públicos sus trabajos en julio de 2001, suprimiendo la reducción de sanciones por conformidad ¹⁰⁶ y que hunde sus raíces en las actas de invitación (Real Orden de 23 de septiembre de 1927).

5. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR EN MATERIA TRIBUTARIA

§68. Decíamos al principio del trabajo que la gran novedad de la LGT en punto al procedimiento sancionador tributario pasaba por su «legalización» frente al olvido en que incurría el legislador anterior y la *vis expansiva* ejercida por el procedimiento de inspección hasta tiempos recientes ¹⁰⁷. En la nueva normativa, ese procedimiento se caracteriza específicamente, representando una especialidad del procedimiento sancionador administrativo ¹⁰⁸, cuya regulación es supletoria respecto de la contenida en la LGT y en el RGRST.

§69. La articulación del procedimiento sancionador tributario de manera autónoma –aspiración plasmada en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (art. 34)– proviene de la necesaria superación de las tensiones que puede provocar el ejercicio de pretensiones de diversa naturaleza –tributaria y sancionadora– bajo un mismo cauce ¹⁰⁹, aparte de plasmar el principio general por el que se proscriben las sanciones impuestas de plano ¹¹⁰.

¹⁰⁶ Vid. Informe para la reforma de la Ley General Tributaria, cit., págs. 195-196.

¹⁰⁷ Vid. E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, cit., pág. 247.

¹⁰⁸ Entre otros muchos, vid. J. PEDREIRA MÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 575; A. M. JUAN LOZANO y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ: «Cuestiones procedimentales del nuevo Reglamento general del régimen sancionador tributario», en *Fiscal mes a mes*, núm. 102, 2004, págs. 42-51; M. A. SÁNCHEZ HUETE: «Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 64, 2004, págs. 71-72.

¹⁰⁹ Como ha señalado F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario*..., cit., pág. 367, el principio de separación de procedimientos representa una de las derivaciones más importantes de la consideración de las infracciones tributarias como ilícitos merecedores de una sanción de naturaleza represiva. Por su parte, E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 780, fundamenta dicha separación en la diferente naturaleza de la deuda tributaria y de las sanciones.

¹¹⁰ Vid. M. A. SÁNCHEZ HUETE: «Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario», cit., págs. 69 y 77. En este estudio, aparte del derecho al procedimiento sancionador, el autor se refiere a los derechos en el procedimiento mismo y que, como manifestaciones de la vigencia del principio acusatorio y del derecho de defensa, serían los siguientes: 1.º Derecho a ser informado de la acusación; 2.º Otros derechos de contenido informativo (como rehusar la

A) Modalidades de tramitación.

§70. Ley y reglamento admiten diversas formas de tramitación del procedimiento sancionador. Aunque formalmente, la regla general siga estando constituida por la tramitación separada, ha ganado peso la regulación de la tramitación conjunta de aquél y del procedimiento de aplicación de los tributos con la previsión de renuncia a la tramitación separada ¹¹¹ y en el supuesto de actas con acuerdo (arts. 208 de la LGT y 26 a 28 del RGRST).

Por otro lado, cabe distinguir entre un procedimiento ordinario, con aplicación de todos los trámites previstos y otro de carácter abreviado, cuando al iniciarse el expediente sancionador, el órgano competente dispusiere de todos los elementos para formular la propuesta de imposición de la sanción, incorporándola al acuerdo de iniciación (art. 210.5 de la LGT).

a) Tramitación separada.

§71. La separación procedimental fue la principal novedad de la LDGC y factor de intenso debate en los últimos años. Actualmente, casi nadie confía prácticamente en una cuestión que se ha revelado como más formal que real ¹¹² y que, en lugar de verdaderas garantías del presunto infractor, ha introducido más complejidad en el procedimiento ¹¹³.

Mientras no se adopte realmente una clara separación orgánica para la instrucción y resolución del procedimiento sancionador con neta distinción de funcionarios competentes en uno y otro ámbito respecto de los que actuaron en el procedimiento de regularización tributaria previamente seguido y puedan incorporarse sin limitaciones los datos y pruebas obtenidos en este último al expediente sancionador, hablar de separación es sólo un eufemismo ¹¹⁴; una cuestión limitada al color de las carpetas y/o a los trastornos de personalidad de los actuarios ¹¹⁵.

presentación de documentos ya presentados, a que se expida certificación, obtener copia...); 3.º Derecho a efectuar alegaciones; 4.º Derecho a aportar y a proponer pruebas (no puede ser mermado por la tramitación abreviada); 5.º Derecho a una resolución expresa, dictada en plazo, motivada y congruente (*ibid.*, págs. 86-91). Una vez finalizado el procedimiento sancionador, estarían estos otros derechos: 1.º Derecho a que la sanción sea revisada administrativamente (con la excepción de las actas con acuerdo); 2.º Derecho a la suspensión de la sanción, y 3.º Derecho a que en las sucesivas instancias no pueda empeorarse la situación inicial del recurrente o prohibición de la *reformatio in peius* (*ibid.*, págs. 91-94).

¹¹¹ Como señala J. PEDREIRA MÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 575, la nueva LGT parece reconocer implícitamente el fracaso de la separación de procedimientos con el ofrecimiento de renuncia sobre dicha cuestión al obligado tributario.

¹¹² Buena muestra de la decepción causada puede verse en J. ARIAS VELASCO: «El expediente distinto o independiente o los mismos perros con distintos collares (fábula)», en *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1999, págs. 43 y ss. También *vid.* L. GIMENO VALLEDOR: «Procedimiento sancionador tributario en la nueva Ley General Tributaria. Novedades más relevantes», en *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 8, 2004, pág. 185.

¹¹³ *Vid.* E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 780.

¹¹⁴ En este sentido, *vid.* F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario*..., cit., pág. 367; M. A. SÁNCHEZ HUETE: «Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario», cit., pág. 78.

¹¹⁵ Así lo expone L. GIMENO VALLEDOR: «Procedimiento sancionador tributario en la nueva Ley General Tributaria...», cit., pág. 187, indicando que la práctica sólo demuestra separación de la carpeta o los papeles de liquidar y los de sancionar, siendo éstos un clon de la primera logrado a partir de la técnica de la fotocopia. En opinión de este autor, acometiendo la

§72. Fuera de los casos de imposición de sanciones privativas de derechos o de beneficios o incentivos fiscales, que serán los menos, la competencia para imponer las sanciones pecuniarias se atribuye al órgano competente para liquidar o el superior jerárquico inmediato ¹¹⁶ (art. 211.5 LGT).

§73. En términos muy mayoritarios, la doctrina jurídico-financiera ha razonado la separación del procedimiento sancionador del de liquidación en el derecho a no autoincriminarse, a no declarar contra sí mismo, que recoge el artículo 24.2 de la Constitución y que no debe ceder ante el crédito tributario de la Administración ¹¹⁷.

Sin embargo, de lo dispuesto en el artículo 210.2 de la LGT, los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en los procedimientos de aplicación de los tributos y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador, deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

La norma no nos parece satisfactoria, desde luego, pero puede considerarse enmarcada en la línea de jurisprudencia mantenida hasta ahora por nuestro Tribunal Constitucional y algunos autores.

§74. La posición del primero ha quedado plasmada, sobre todo, en las sentencias 110/1984, de 26 de noviembre, que razonó sobre la legitimidad del deber de colaboración de terceros con la Administración tributaria, y 76/1990, de 26 de abril, que entró a juzgar si la sanción de la falta de aportación de pruebas y documentos contables constituye o no una vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo. El Tribunal entendió que «los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente; situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la "declaración" comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución» (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 10.º) ¹¹⁸.

instrucción del procedimiento sancionador el mismo funcionario que desarrolló las actuaciones de regularización, «la separación de procedimientos sólo es real y útil si el funcionario sufre un trastorno de la personalidad conocido como esquizofrenia y los estados agudos del mismo se manifiestan en días laborables y horario de mañana» (*ibid.*, pág. 188).

¹¹⁶ Vid. F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario...*, cit., pág. 368; E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, cit., pág. 251.

¹¹⁷ Vid. E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 781.

¹¹⁸ Otras Sentencias del Tribunal Constitucional han advertido la estrecha relación que en nuestra Constitución tienen los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable con los de defensa y presunción de inocencia. Aquéllos serían garantías o «derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable» [SSTC 197/1995, de 21 de diciembre, FJ 6.º; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 5.º; 229/1999, de 13 de diciembre, FJ 3.º b); 127/2000, de 16 de mayo, FJ 4.º a) y 67/2001, de 17 de marzo, FJ 6.º].

§75. Con posterioridad a este planteamiento, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos se ha pronunciado y reconocido violaciones en procedimientos instruidos por la Administración en los que se ha ejercido una coacción sobre los particulares con la finalidad de que aportasen pruebas en procedimientos administrativos que, posteriormente, servirían de fundamento incriminatorio en procedimientos penales ¹¹⁹. Se trata de casos que han alcanzado una gran notoriedad –*Funke, Bendenoun, Saunders...* ¹²⁰– y que algunos los han observado con recelo por entender que la consecuencia que deriva de esa doctrina podría llevar a la prohibición de trasladar las pruebas obtenidas en el procedimiento de gestión tributaria a los procedimientos sancionadores o penales tributarios, pudiendo dar lugar a efectos disfuncionales, nocivos e incluso contrarios a los bienes jurídicos cuya protección se encomienda al ordenamiento sancionador tributario ¹²¹.

§76. En nuestra opinión, no se puede seguir sacrificando las garantías de los contribuyentes que, después, pueden resultar sancionados, en aras a la comodidad de la Administración ¹²². Con los tiempos que corren, ésta dispone de medios para llevar a cabo una actividad de cargo sin que todo pase por lo que el sujeto aporte en el procedimiento de regularización. En cualquier caso, todo aquello que se incorpore formalmente al procedimiento sancionador –que no tiene por qué ser todo el material obtenido en el trámite de comprobación ¹²³, ya que en el procedimiento sancionador debe darse un contenido instructor propio ¹²⁴–, tendría que resultar valorado y acreditado por el propio instructor del mismo ¹²⁵, con pautas diferentes de las seguidas en el procedimiento de determinación de la deuda, inspirándose en el respeto de la presunción de inocencia e *in dubio pro reo* ¹²⁶ y, previamente, en el procedimiento de regularización, el obligado tributario debería haber sido informado suficientemente de dicha incorporación, permitiendo la excusa de aquellos datos que puedan dar lugar a su incriminación sin que esto redunde en una sanción específica.

¹¹⁹ Vid. L. GIMENO VALLEDOR: «Procedimiento sancionador tributario en la nueva Ley General Tributaria...», cit., pág. 208.

¹²⁰ Vid. Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 25 de febrero de 1993 (*caso Funke contra Francia*); de 24 de febrero de 1994 (*caso Bendenoun contra Francia*); de 8 de febrero de 1996 (*caso John Murray contra Reino Unido*); de 17 de diciembre de 1996 (*caso Saunders c. Reino Unido*); de 20 de octubre de 1997 (*caso Serves contra Francia*); de 21 de diciembre de 2000 (*caso Heaney y McGuinness contra Irlanda*), de 3 de mayo de 2001 (*caso J. B. contra Suiza*); también de 3 de mayo de 2001 (*caso Quinn contra Irlanda*), y de 8 de abril de 2004 (*caso Weh contra Austria*).

¹²¹ Vid. A. RODRÍGUEZ BEREJO: «Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España», cit., pág. 69. Una lectura restrictiva de las consecuencias de algunas de las sentencias citadas en la nota anterior puede verse en E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, cit., págs. 267 y ss., especialmente pág. 276. Un planteamiento de signo diferente sobre la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos se da en E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., págs. 781-785. Por su parte, M. A. SÁNCHEZ HUETE: «Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario», cit., pág. 80, considera que la utilización de potestades administrativas en el procedimiento de liquidación, para obtener material instructor utilizable en un futuro procedimiento sancionador, constituye un supuesto de desviación de poder, porque aquellas potestades se ejercitan para fines diversos a los atribuidos por el ordenamiento jurídico.

¹²² Vid. L. GIMENO VALLEDOR: «Procedimiento sancionador tributario en la nueva Ley General Tributaria...», cit., págs. 209-210.

¹²³ *Ibid.*, pág. 213.

¹²⁴ Vid. M. A. SÁNCHEZ HUETE: «Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario», cit., pág. 82. Para este autor, el aporte de material proveniente de otros procedimientos está en relación inversa a la independencia predecible al procedimiento sancionador (*ibid.*, pág. 79).

¹²⁵ Vid. E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 786.

¹²⁶ Vid. F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario...*, cit., pág. 367.

§77. Recientemente, el Tribunal Constitucional ha vuelto a toparse con la alegada vulneración del derecho a no autoincriminarse como consecuencia de la condena de un sujeto, presidente y consejero delegado de una sociedad que fue inspeccionada, como autor de dos delitos contra la Hacienda Pública. El recurrente de amparo alegó que su condena fue consecuencia de los datos que obraban en el informe de la Inspección sobre la documentación aportada coactivamente por distintos representantes de la entidad inspeccionada. El Tribunal descarta la pretensión porque «ni el procedimiento de comprobación e investigación tributaria en el que se obtuvo la información inculpativa se siguió contra el solicitante de amparo, ni durante el curso del citado procedimiento le fueron reclamados... los documentos que contenían dicha información, ni se ejerció coacción de ninguna clase contra él ni, por último, el finalmente condenado aportó dato alguno que contribuyera a su propia incriminación» (STC 18/2005, de 1 de febrero, FJ 2.º).

b) Tramitación abreviada.

§78. El artículo 210.5 de la LGT ha venido a subsanar la ilegalidad en que incurría el artículo 34 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, cuando reguló la tramitación abreviada del procedimiento sancionador autónomamente, sin previsión legal al respecto por parte de la anterior LGT o la LDGC ¹²⁷. Su generalización en la práctica recibe ahora el respaldo legal y, muy posiblemente, su utilización se difundirá más ¹²⁸.

Frente a la solución ofrecida, con carácter general, en el procedimiento sancionador administrativo, donde el llamado procedimiento simplificado se limita a los casos en que se considere que existen elementos de juicio suficientes para calificar la infracción como leve (art. 23 del RD 1398/1993, de 4 de agosto), no hay excepciones en cuanto al empleo del procedimiento sancionador abreviado en el ámbito tributario, que sirve claramente para corroborar la futilidad práctica de la separación de procedimientos ¹²⁹.

c) Renuncia a la tramitación separada.

§79. El RGRST (arts. 26 y 27) ha desarrollado la previsión efectuada por el artículo 208 de la LGT, consistente en la renuncia del obligado tributario a la tramitación separada del procedimiento sancionador, lo que representa el reconocimiento de un derecho de modificación jurídica sobre las normas procedimentales aplicables ¹³⁰.

¹²⁷ Como ha señalado L. GIMENO VALLEDOR: «Procedimiento sancionador tributario en la nueva Ley General Tributaria...», cit., pág. 189, la ley formal amenaza a este paso con convertirse, no en el reflejo de la voluntad popular, sino en el instrumento para dificultar la reacción del ciudadano frente a un abuso.

¹²⁸ Vid. J. PEDREIRA MÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 577.

¹²⁹ En el mismo sentido, vid. L. GIMENO VALLEDOR: «Procedimiento sancionador tributario en la nueva Ley General Tributaria...», cit., pág. 206.

¹³⁰ Según señala M. A. SÁNCHEZ HUETE: «Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario», cit., pág. 81, se trata de un hecho sorprendente porque la regla general es que los trámites procedimentales son de orden público y, por tanto, no disponibles. Por su parte, L. GIMENO VALLEDOR: «Procedimiento sancionador tributario en la nueva Ley General Tributaria...», cit., pág. 197, encuentra motivos en la renuncia al procedimiento separado para justificar la conveniencia de que los procedimientos de aplicación de tributos y sancionador sean conjuntos.

§80. El plazo para que el interesado pueda renunciar, mediante manifestación expresa, a la tramitación separada dependerá del procedimiento de aplicación seguido. Con carácter general, tratándose de procedimientos de gestión, la renuncia podrá formalizarse durante los dos primeros meses del procedimiento, mientras que si el sujeto está siendo inspeccionado, su renuncia tendría que producirse durante los seis primeros meses del procedimiento de inspección. En ambos casos, el artículo 26.1 del RGRST contempla la posibilidad de que con antelación a los plazos mencionados, se produjese la notificación de la propuesta de resolución. En el procedimiento de gestión, la renuncia podrá formularse hasta la finalización del trámite de alegaciones posterior y, en el procedimiento de inspección, la renuncia podrá formularse hasta la finalización del trámite de audiencia previo a la suscripción del acta.

La duración de los plazos para formalizar la renuncia es una cuestión valorable, pero pueden resultar muy cortos y, por tanto, quizás no se haya puesto de manifiesto la existencia de infracciones¹³¹, pese a que el obligado tributario deba pronunciarse «a ciegas», sin poder hacerse una idea cabal de las consecuencias de su renuncia¹³², que tiene carácter «irrevocable», en términos generales¹³³. Esto limita indudablemente sus derechos, suponiendo, por tanto, una restricción reglamentaria de un derecho legalmente previsto.

§81. La tramitación conjunta en caso de renuncia no supone la desaparición por absorción del procedimiento sancionador en el procedimiento de aplicación tributaria. Formalmente siguen existiendo dos procedimientos que se tramitan, eso sí, unidos, pero finalizan con actos resolutorios distintos notificados simultáneamente (art. 27.2 y 3 del RGRST). Luego, los plazos de duración legalmente establecidos para los procedimientos de gestión (seis meses), de inspección (un año, ampliable por otro más) y sancionador (seis meses), no es materia que pueda variar la disposición reglamentaria.

Sin embargo, no parece deducirlo así el artículo 27.1 del RGRST, al remitirse a la LGT para la aplicación a ambos procedimientos tramitados conjuntamente –«gestión + sancionador» o «inspección + sancionador»– «y en su normativa de desarrollo para el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos, incluida la relativa a los plazos y a los efectos de su incumplimiento». ¿Quiere esto decir que el procedimiento sancionador puede prosperar frente a lo ordenado, con carácter general, por el artículo 211.4 de la LGT? Nos parece que no y, por lo tanto, aunque el procedimiento de inspección pueda continuar hasta su terminación aun cuando se haya incumplido su plazo

¹³¹ Vid. E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, cit., pág. 292.

¹³² Crítico con la limitación del plazo de renuncia a la separación de procedimientos, resultó G. DE LA PEÑA VELASCO, en su intervención sobre «El procedimiento sancionador tributario: aspectos generales», dentro de la 2.ª sesión del *Foro Sainz de Bujanda*, organizado por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2 de marzo de 2005.

¹³³ El artículo 26.3 del RGRST prevé una excepción a la posibilidad de rectificación de la opción ejercida por el interesado: el caso de las actas con acuerdo, en las que es posible, y preceptiva, la renuncia a la tramitación separada aunque el interesado no hubiese renunciado en plazo, según establece el artículo 28.5 del propio RGRST. Cfr. E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, cit., pág. 294.

máximo de resolución ¹³⁴, el procedimiento sancionador tramitado conjuntamente con aquél debe observar los seis meses como máximo desde que se notificó la comunicación de inicio del mismo. La renuncia a la tramitación separada no altera la duración del plazo para sancionar ni la caducidad, archivo de las actuaciones e imposibilidad de iniciación de un nuevo procedimiento sancionador, como marca la LGT y parece desconocer el RGRST ¹³⁵.

d) Tramitación conjunta en el supuesto de actas con acuerdo.

§82. También en desarrollo de la previsión legal (art. 208.2 de la LGT), el artículo 28 del RGRST se refiere a la tramitación conjunta del procedimiento sancionador y del de inspección en los supuestos de actas con acuerdo, plegando a la normativa reguladora de este último –incluida la relativa a los plazos y a los efectos de su incumplimiento– todas las cuestiones relativas a las infracciones apreciadas.

La renuncia como tal, a la tramitación separada del procedimiento sancionador, constará en el acta con acuerdo que se extienda, entendiéndose impuesta y notificada la sanción en los términos previstos en el artículo 155.5 de la LGT, sin que sea preciso dictar acto resolutorio específico de imposición de la sanción. El acta con acuerdo «atrae» para sí los trámites del procedimiento sancionador con independencia de que se hubiese renunciado o no a la tramitación separada del mismo ¹³⁶.

B) Iniciación, terminación y efectos de los recursos contra las sanciones.

§83. El procedimiento sancionador, en cualquiera de sus variantes, sólo podrá iniciarse de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente (art. 209.1 de la LGT); prevención esta que se ha visto como cautela frente a eventuales deseos de evitar –contando para ello con una cierta connivencia administrativa– mayores aflicciones en vías no administrativas, sino penales ¹³⁷.

¹³⁴ Vid. A. M. JUAN LOZANO y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ: «Cuestiones procedimentales del nuevo Reglamento general del régimen sancionador tributario», *op. cit.* El problema indicado fue también expuesto por G. ORÓN MORATAL: «Derecho Tributario sancionador: Divorcio y reconciliación», dentro de las *Jornadas de estudio sobre la nueva Ley General Tributaria*, organizadas por el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid, durante los días 22 a 25 de noviembre de 2004. Un esquema de la conferencia de este autor, puede obtenerse por Internet en el *Servidor de E-Prints* de dicha Universidad: En <http://www.ucm.es/BUCM/der/e-prints.htm>.

¹³⁵ E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, cit., pág. 299, sobre la base de lo dispuesto por el artículo 208.2, tercer párrafo, de la LGT, consideran que «no puede extraerse otra conclusión que la de que ambos procedimientos se rigen por las normas del procedimiento de aplicación de los tributos, incluyendo obviamente también las normas sobre plazos máximos para resolver».

¹³⁶ Más ampliamente, sobre lo dispuesto por el artículo 28.5 del RGRST, *vid.* E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, cit., pág. 301, que hablan de una especie de *vis atractiva* sobre la tramitación del procedimiento sancionador ejercida por las actas con acuerdo.

¹³⁷ *Vid.*, en este sentido, L. GIMENO VALLEDOR: «Procedimiento sancionador tributario en la nueva Ley General Tributaria...», cit., pág. 201, que se refiere a una invocación torticera del *non bis in idem*.

§84. También establece la LGT (art. 209.2), siguiendo la tónica del anterior texto legal ¹³⁸, un plazo máximo –que es de caducidad– de tres meses para iniciar el procedimiento sancionador a contar desde que se hubiese o se entendiese notificado el acto de liquidación o resolución del procedimiento de aplicación de los tributos.

La doctrina ha criticado la amplitud de dicho plazo, postulando su reducción ¹³⁹, con el fin de que el obligado tributario pueda hacerse una representación global, antes de que considere si va a recurrir o no la liquidación, del efecto económico derivado de su conducta, ya sea en el plano del procedimiento de regularización, como en el de imposición de sanciones, llegado el caso. Además, teniendo en cuenta la generalización del procedimiento abreviado, el citado plazo carece de justificación y sólo posterga la posición del obligado tributario frente a una Administración que ya dispone de todos los elementos incriminatorios ¹⁴⁰.

§85. En cuanto al plazo máximo para la conclusión del procedimiento sancionador, no hay novedad en cuanto a su duración, que es de seis meses ¹⁴¹, tal y como ya previó la LDGC, pero sí la hay respecto de su naturaleza y efectos ¹⁴², a tenor de lo señalado por el artículo 211.4 de la LGT: caducidad del procedimiento, archivo de las actuaciones e imposibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador.

§86. También descubre la nueva LGT la inexigibilidad de intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa ¹⁴³; algo que sin duda refuerza la tesis de la inejecutividad de las sanciones tributarias a la luz de lo dispuesto por el artículo 212.3 de la LGT en relación con el artículo 138.3 de la LRJAP y PAC ¹⁴⁴.

¹³⁸ El mismo plazo de tres meses fue introducido en el artículo 81.6 de la anterior LGT por obra de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

¹³⁹ Entre otros, véanse los trabajos de L. GIMENO VALLEDOR: «Procedimiento sancionador tributario en la nueva Ley General Tributaria...», cit., pág. 193, para quien el mantenimiento de dicho plazo por la nueva LGT viene atemperado por la posibilidad de renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador y la tramitación conjunta en los casos de actas con acuerdo; J. PEDREIRA MÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., págs. 576-577.

¹⁴⁰ Así se manifestó G. DE LA PEÑA VELASCO, en su intervención sobre «El procedimiento sancionador tributario: aspectos generales», dentro del ya citado *Foro Sainz de Bujanda*, organizado por el Instituto de Estudios Fiscales el 2 de marzo de 2005.

¹⁴¹ E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, cit., pág. 280, consideran que seis meses como máximo es un plazo escaso de tiempo para el procedimiento sancionador.

¹⁴² Efectos de caducidad «plus», señala A. M. JUAN LOZANO: «Novedades de la Ley General Tributaria en materia de prescripción y caducidad de los procedimientos de aplicación de los tributos y del procedimiento sancionador», en *Tribuna Fiscal*, núm. 161, 2004, pág. 89. Vid. también J. PEDREIRA MÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 579.

¹⁴³ El criterio por el que optó el artículo 37.3 del Real Decreto 1930/1998 era justamente el contrario, ya que las sanciones suspendidas devengaban intereses de demora, cuyo cobro se efectuaba una vez aquéllas adquirían firmeza en vía administrativa.

¹⁴⁴ En ese sentido, vid. E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 789, así como el trabajo de R. FALCÓN Y TELLA: «El carácter no ejecutivo de las sanciones tributarias», en *Quincena Fiscal*, núm. 13, 1995, págs. 5-6. Rechaza esta idea, calificándolo como suspensión con los mismos efectos que la inejecutividad, J. PEDREIRA MÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 581.

MIGUEL WERT ORTEGA

Inspector de Hacienda del Estado

(Comentario a la SAN de 12 de mayo de 2005, rec. núm. 1171/2002) *

La sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 12 de mayo de 2005 versa sobre la modificación llevada a cabo por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre (NFL003263), de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, conocida como Ley de Acompañamiento para el año 2000, respecto al tratamiento que la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) (NFL002981) otorgaba a los rendimientos del trabajo calificados como irregulares. La redacción primitiva del artículo 17.2.a de la Ley del IRPF establecía para estos rendimientos, debido a su carácter irregular, una reducción del 30 por 100 sobre su importe, lo que suponía que los rendimientos de mayor cuantía en lugar de tributar al tipo marginal del 48 por 100 lo hacían realmente a un tipo muy inferior (al 33,6%), y a partir de la modificación mencionada se establece una limitación a la reducción, igual al resultado de multiplicar el número de años en que se generó el rendimiento por una cifra, determinada reglamentariamente, equivalente al salario medio del conjunto de declarantes del IRPF.

La modificación tuvo una causa bien conocida relacionada con la utilización de contratos de *stock options* o derechos de compra sobre acciones como forma de retribuir e incentivar a los directivos y empleados de las empresas. Estos contratos, que atribuyen el derecho a adquirir a un plazo determinado acciones de la compañía a un precio determinado, generan rendimientos del trabajo por la diferencia entre el precio en el momento de concesión de la opción y el valor de cotización de las acciones en el momento en que ejercita la opción, rendimientos que se consideran irregulares, y por tanto con derecho a reducción, en la medida en que transcurra más de dos años entre el otorgamiento de la opción y su ejercicio.

En 1999, a los pocos meses de la aprobación de la Ley del IRPF y, por tanto, de la instauración de esta forma de tributación de los rendimientos irregulares mediante la aplicación de un coeficiente fijo de reducción, se produjo un escándalo, ampliamente aireado por los medios de comu-

* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF. Núm. 271 (octubre 2005).

nicación y denunciado por los grupos políticos, por la utilización de esta forma de retribución a sus principales directivos por parte de una gran empresa (Telefónica), que realizó un programa de *stock options* por sumas muy importantes, lo que unido a la tributación favorable (reducción del 30%) a la que se sometían, provocó un rechazo a este régimen de retribución por entender que constituía un trato de favor a los directivos con alta retribución que chocaba con el principio de justicia tributaria.

Por ello, como reacción, se adoptaron una serie de iniciativas normativas. Por un lado, se llevaron a cabo medidas tendentes a dar más transparencia a este tipo de programas de incentivo de los empleados, mediante la reforma de la Ley del Mercado de Valores, obligando a dar cuenta a la Comisión Nacional del Mercado de Valores de las entregas de acciones o derechos de compra de acciones a los directivos y administradores de sociedades cotizadas en Bolsa y la modificación de la Ley de Sociedades Anónimas requiriendo la aprobación de la Junta General de Accionistas de los programas de entrega de acciones o de derechos de compra de acciones a los directivos.

Por otro lado, en cuanto a la normativa fiscal, se incluyó en la Ley de Acompañamiento para el año 2000 la modificación del artículo 17.2.a de la Ley del IRPF a la que hemos hecho mención anteriormente, añadiendo dos nuevos párrafos, en los que se establecía: «La cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción del 30 por 100 no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF por el número de años de generación del rendimiento. A estos efectos, cuando se trate de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se tomarán cinco años.

Reglamentariamente se fijará la cuantía del salario medio anual, teniendo en cuenta las estadísticas del impuesto sobre el conjunto de los contribuyentes en los tres años anteriores».

Además, la disposición transitoria duodécima, aparte de fijar la cuantía del salario medio correspondiente a 1999 en 2.500.000 pesetas, disponía que la modificación «será aplicable a los rendimientos devengados desde el día 1 de octubre de 1999».

1. EL SUPUESTO ENJUICIADO EN LA SENTENCIA

El caso analizado en la sentencia es el de un empleado de Telefónica que se adhirió al contrato o programa de incentivos lanzado por su empresa en mayo de 1997. En diciembre de 1999, es decir, cuando ya habían transcurrido más de dos años desde que se formalizó la adhesión, esa persona decide rescindir la relación laboral que mantenía con la empresa, y liquidar, por tanto, los derechos que le correspondiesen.

Aunque en un principio la entidad retuvo a su directivo aplicando la reducción del 30 por 100, sin limitación alguna, conforme al régimen inicial de la Ley 40/1998 (NFL002981), inmediatamente el sujeto hace entrega a la empresa de un cheque por la diferencia entre lo que le retuvo y lo que tenía que haber retenido aplicando la nueva disposición, con lo que se regularizó la retención según

la nueva norma. El contribuyente presentó su declaración del IRPF del año 1999 de acuerdo con el nuevo régimen, aplicando la limitación aprobada. Sin embargo, al cabo de un año, en agosto del año 2001, presenta una solicitud de rectificación de su declaración-liquidación alegando la inconstitucionalidad de la norma aplicada.

En primer lugar, el tribunal se pregunta si es viable utilizar la vía de la impugnación de la autoliquidación en el caso de considerar inconstitucional la norma aplicable. La respuesta es afirmativa porque es la única forma de conseguir lo que pretendía, ya que la norma vigente en el momento en que se presenta la declaración era la aprobada por la Ley 55/1999 (NFL003263), sin perjuicio de que impugne su autoliquidación instando la declaración de inconstitucionalidad de la norma aplicada.

Una vez confirmada la viabilidad de la impugnación planteada por el sujeto, el tribunal debe decidir sobre la pretensión del recurrente, es decir, si la norma es inconstitucional o, por el contrario, es plenamente conforme con nuestra Carta Magna. Pero como el competente para declarar la inconstitucionalidad es el Tribunal Constitucional (TC), la AN, en su caso, tendría que plantear la cuestión de inconstitucionalidad contemplada en el artículo 35 de la Ley Orgánica 2/1979 (NFL002492) del TC. Ahora bien, como previene el artículo 5.º de la Ley del Poder Judicial «procederá el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad cuando por vía interpretativa no sea posible la acomodación de la norma al ordenamiento constitucional». Por consiguiente, antes de plantear la cuestión de inconstitucionalidad el tribunal debe interpretar si la norma es conforme con la Constitución.

En consecuencia, lo que el tribunal efectúa es el llamado «juicio de relevancia», por el cual analiza si existen circunstancias que fundamenten la inconstitucionalidad de la norma, en cuyo caso plantea la cuestión de inconstitucionalidad o si, por el contrario, considera que la norma se acomoda al ordenamiento constitucional, en cuyo caso desestima el recurso interpuesto. En este caso, la AN a través del juicio de relevancia que señalamos llega a la conclusión de que no hay razones para dudar de la constitucionalidad de la norma, no plantea por tanto la cuestión ante el TC y resuelve en contra de la pretensión del sujeto.

El recurrente aduce diversos motivos para justificar su alegación de inconstitucionalidad. El primero, que desde nuestro punto de vista es el de mayor fundamento y más claras posibilidades de haber conseguido la pretensión del recurso, es el que se refiere a que la modificación del artículo 17.2.a de la Ley del IRPF, en cuanto por la disposición transitoria duodécima es aplicable a los rendimientos devengados desde 1 de octubre de 1999, suponía una aplicación retroactiva contraria al principio de seguridad jurídica. El resto de los motivos, basados en el incumplimiento de los principios de igualdad y capacidad económica, aunque de más difícil apreciación, nos llevarían a cuestionar la adecuación de la regulación de las rentas irregulares en el IRPF con los principios recogidos en la Constitución.

En este comentario, vamos a centrarnos en el primero de los motivos alegados, el de la retroactividad de la disposición, sin perjuicio de esbozar un somero análisis del fundamento del tratamiento de las rentas irregulares.

2. LA RETROACTIVIDAD DEL PRECEPTO

La sentencia, como resulta obligado para cualquier aproximación doctrinal o jurisprudencial a la admisión de la retroactividad en materia tributaria, parte de la doctrina del TC.

Dicho tribunal ha tenido ocasión de enfrentarse con la cuestión de la validez constitucional de la retroactividad de las normas tributarias en varias ocasiones y de los diversos pronunciamientos emitidos se ha consolidado una doctrina que se puede sintetizar del siguiente modo:

- No existe una prohibición constitucional de la retroactividad en la legislación tributaria; la prohibición de la retroactividad sólo afecta a las normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, entre las que no se encuentran las normas tributarias.
- Que no les afecte la prohibición de retroactividad no significa que esté legitimada en todo caso, pues puede ser cuestionada cuando entre en colisión con otros principios constitucionales, en especial el de seguridad jurídica ¹.
- Hay que distinguir entre retroactividad completa, la que afecta a situaciones jurídicas concluidas con anterioridad a la Ley y la retroactividad de grado medio o impropia que afecta a situaciones jurídicas actuales aún no concluidas. En el primer caso, sólo en casos excepcionales se admite la retroactividad, mientras que en el segundo depende del análisis caso por caso que se realice ².

¹ En la STC 173/1996 (NFJ004656), de 31 de octubre (*Normacef Fiscal*) se dice: «A este respecto, hemos declarado en reiteradas ocasiones que no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva que pueda hacerse derivar del principio de irretroactividad tal como está consagrado en el citado precepto. El límite expreso de la retroactividad *in peius* de las Leyes que el artículo 9.º 3 de la Norma suprema garantiza no es general, sino que está referido exclusivamente a las Leyes *ex post facto* sancionadoras o restrictivas de derechos individuales [SSTC 27/1981 (NFJ000001), 6/1983 (NFJ000018), y 150/1990 (NFJ004014)]. La irretroactividad absoluta de las Leyes fiscales, por otra parte, podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal [SSTC 126/1987 (NFJ000307) y 197/1992 (NFJ002160)]. Al tema no fueron extraños los constituyentes toda vez que en el anteproyecto de la Constitución la irretroactividad se extendía también a las Leyes tributarias y así se mantuvo en el Informe de la Ponencia, pero se suprimió, significativamente, en el Dictamen de la Comisión de Asuntos Constitucionales para no impedir u obstaculizar futuras reformas del sistema... No cabe considerar, pues, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en aquellas a las que se refiere expresamente el citado artículo 9.º 3 de la Constitución Española (CE) por cuanto tales normas no tienen por objeto una restricción de derechos individuales, sino que responden y tienen un fundamento propio en la medida en que son directa y obligada consecuencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica impuesta a todos los ciudadanos por el artículo 31.1 de la Norma fundamental [STC 126/1987 (NFJ000307), fundamento jurídico 9.º]. Ahora bien, como también hemos declarado en otras ocasiones, afirmar que las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad establecida en el artículo 9.º 3 de la CE, en tanto que no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, no supone de ninguna manera mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución [STC 126/1987 (NFJ000307), fundamento jurídico 9.º], señaladamente, por lo que aquí interesa, el de seguridad jurídica, recogido en el mismo precepto constitucional».

² STC 182/1997 (NFJ005623), de 28 de octubre (*Normacef Fiscal*): «... resulta relevante, a tenor de la doctrina de este Tribunal, distinguir entre la retroactividad auténtica o de grado máximo, y la retroactividad impropia o de grado medio. En el primer supuesto, que se produce cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia Ley y ya consumadas, sólo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer

- Determinar cuándo una norma retroactiva vulnera la seguridad jurídica es una cuestión que sólo puede resolverse caso por caso, analizando especialmente el grado de previsibilidad de la medida adoptada, las razones que han llevado a adoptarla y el alcance de la misma ³.

Lo primero que se cuestiona en la sentencia es si la norma que estamos considerando tiene realmente eficacia retroactiva en relación con el caso debatido. En la sentencia se subraya que estos rendimientos fueron percibidos el 31 de diciembre, es decir, con posterioridad a la fecha de promulgación de la Ley (el 29 de diciembre) y de su publicación en el BOE (el 30 de diciembre). De acuerdo con estos datos el tribunal realiza una primera afirmación, que al menos resulta discutible, de que no estamos ante una retroactividad de grado máximo, ni siquiera ante una norma retroactiva en sentido propio, «pues para ello hay que tener en cuenta, no el hecho motivador del rendimiento o su causa jurídica o económica, sino el rendimiento mismo y la fecha de su obtención, dentro del período impositivo legalmente previsto».

Para analizar esta primera conclusión del tribunal procede acudir a la doctrina del TC, según la cual la norma es retroactiva en la medida que afecte a situaciones anteriores a la Ley. Pero, ¿qué momento se considera, la fecha de aprobación, la de publicación o la de entrada en vigor de la Ley? La AN en la sentencia que estamos viendo se inclina por considerar que la norma es retroactiva si regula hechos anteriores a la fecha de aprobación o de publicación de la norma. Sin embargo, aunque no se declare de forma rotunda, parece que en los pronunciamientos del TC se atisba que se atiende a la fecha de entrada en vigor ⁴.

el sacrificio del principio de seguridad jurídica. En el supuesto de la retroactividad de grado medio o impropia, que se produce cuando la Ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas, la licitud o ilicitud de la disposición dependerá de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso que tenga en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso, es decir, la finalidad de la medida y las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, su importancia cuantitativa, y otros factores similares [STC 126/1987 (NFJ000307), fundamentos jurídicos 11, 12 y 13; STC 197/1992 (NFJ002160), fundamento jurídico 4.º y STC 173/1996 (NFJ004656), fundamento jurídico 3.º].».

³ STC 182/1997: «Determinar, en consecuencia, cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que sólo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma cuestionada y, de otro, las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto [STC 126/1987 (NFJ000307), fundamento jurídico 11; STC 150/1990, fundamento jurídico 8.º; y STC 173/1996 (NFJ004656), fundamento jurídico 3.º]... si la afectación de la seguridad jurídica por una norma de retroactividad impropia como la enjuiciada vulnera o no la Constitución es un interrogante al que sólo puede responderse después de analizar las circunstancias específicas que concurren en el caso, especialmente, la previsibilidad de la medida adoptada, las razones que han llevado a adoptarla y el alcance de la misma. Sólo después de una ponderación de los diferentes elementos en presencia es posible concluir si el art. 9.º 3 CE ha resultado vulnerado o si, por el contrario, la seguridad jurídica, que, insistimos, no es un valor absoluto, debe ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos».

⁴ STC 126/1987 (NFJ000307), de 16 de julio (*Normacef Fiscal*): «De los escritos presentados parece deducirse que la retroactividad de dicha norma se proyecta sobre relaciones jurídico-tributarias ya agotadas y que, por lo tanto, debería considerársela de grado máximo, con la consiguiente conclusión de su ilegitimidad constitucional. Tal postura encuentra su apoyo en el hecho de que el devengo del tributo se produce con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, y parte de que el hecho imponible se agotó temporalmente en el instante del devengo... Mas, en cualquier caso, ha de entenderse que, aun cuando los elementos constitutivos del hecho imponible incluya su dimensión temporal comenzaron a producirse

En el caso que comentamos, la disposición final segunda de la Ley 55/1999 (NFL003263) dispone: «La presente Ley entrará en vigor el día 1 de enero del año 2000». Por ello, las modificaciones que por esa Ley se introducen en las distintas normas fiscales, administrativas y de orden social afectadas tienen efectos para el año 2000, con la salvedad de la modificación del artículo 17.2.a de la Ley del IRPF que tiene efectos para el año 1999, aunque únicamente para los rendimientos obtenidos a partir del 1 de octubre de ese año.

En consecuencia, si la Ley entró en vigor el 1 de enero de 2000 y la modificación relativa al artículo 17.2.a de la Ley del IRPF se aplica en el ejercicio 1999, partiendo de las premisas anteriormente indicadas y suponiendo que la comparación se efectúe con referencia a la entrada en vigor de la ley, la conclusión es que la norma tendría carácter retroactivo y además que habría que calificarla de retroactividad completa por afectar a situaciones ya concluidas a la entrada en vigor de la ley. A esta misma conclusión llegaron en su día diversos comentaristas del precepto ⁵.

Ahora bien, con independencia de que la norma sea efectivamente retroactiva o no, lo que habría que dilucidar es si esa supuesta retroactividad atenta al principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución.

Utilizando los parámetros que según el TC deben servir para analizar la validez de la retroactividad podemos señalar lo siguiente:

- En cuanto a la previsibilidad, la fecha a la que se retrotrajeron los efectos de la modificación de la tributación de los rendimientos irregulares del trabajo, el 1 de octubre de 1999, es de forma aproximada aquella en que se empezaron a desvelar los detalles del escándalo y se pudieron conocer los planes de reforma de la regulación, por lo que precisamente lo que se trataba de evitar es el efecto anuncio, de forma que los sujetos que hubieran suscrito ese tipo de contratos los liquidasen antes del 1 de enero de 2000 para acogerse a la norma que más les beneficiase y sustraerse así a la aplicación de la nueva disposición.

Así pues, si lo que hay que ponderar es la previsibilidad del cambio normativo para los afectados, el eco que tuvo en los medios de comunicación el asunto de las *stock options* daba pie a pensar que se pudiera tomar una medida como la que finalmente se aprobó, por lo que no cabe calificarla como imprevisible.

antes de la entrada en vigor de la ley, el hecho imponible no se había realizado íntegramente en ese momento y los efectos jurídicos no se habían agotado. Por ello, cabe afirmar que nos encontramos ante un supuesto de retroactividad de grado medio, o de los que la doctrina alemana califica como de retroactividad impropia».

STC 182/1997 (NFJ005623): «... cabría sostener que el precepto, aisladamente considerado, crea un supuesto de retroactividad auténtica al proyectarse sobre períodos agotados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley».

⁵ SANZ GADEA, E.: «Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y Jurídicas. Modificaciones establecidas por la Ley 55/1999, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y por la Ley 54/1999, de Presupuestos Generales del Estado». *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 204 de 1 de marzo de 2000. Págs. 30-31.

- Respecto a las razones que llevaron a adoptarla, éstas están explícitas en las explicaciones vertidas en defensa de las enmiendas que se presentaron para introducir la reforma y en los debates que se plantearon en el Congreso, aparte de las que aportan los comentaristas sobre esta cuestión. Brevemente, las razones para el cambio normativo se encuentran en el abuso en el aprovechamiento de estas reducciones por parte de determinadas empresas en la política retributiva adoptada en relación con sus cargos directivos, pues en lugar de acordar un salario anual alto, se satisface uno inferior acompañado de remuneraciones adicionales generadas en más de dos años, lo cual supone un tratamiento injusto y privilegiado.

Al margen de estas consideraciones, la fundamentación que utiliza el tribunal para entender que no hay lesión del principio de seguridad jurídica es la doctrina del TC sobre la cuestión que hemos reseñado anteriormente, conforme a la cual no se dan las exigencias de imprevisibilidad y ausencia justificación de la eficacia retroactiva. Para reforzar su criterio en este sentido y no dejar lugar a dudas sobre la adecuación al texto constitucional de la norma, la AN se detiene en el voto particular de la STC que ha tenido más resonancia, la 182/1997 (NFJ005623), de 28 de octubre, que resolvió el recurso de inconstitucionalidad contra la elevación de la tarifa del IRPF realizada en el año 1992, primero mediante real decreto-ley y después por la ley que lo convalidó.

En efecto, en el voto particular firmado por RODRÍGUEZ BEREJO, al que se adhirieron MENDIZÁBAL ALLENDE y GARCÍA MANZANO se decía que la elevación de las tarifas del IRPF con efectos al período en curso afecta a la confianza de los ciudadanos y que la naturaleza periódica del impuesto y la posición central que ocupa en el sistema tributario hace relevante el cambio normativo retroactivo, cambio que impide el cálculo de antemano de las consecuencias y costes fiscales ⁶.

⁶ En el voto particular se afirmaba: «Una elevación de la tarifa del IRPF llevada a cabo casi al final del período impositivo y con efectos para el período en curso –alterando uno de los elementos esenciales del impuesto determinantes de la cuantía de la deuda tributaria– afecta, desde luego, a la confianza que, justificadamente y por causas objetivas, los contribuyentes han depositado en la legislación hasta entonces vigente. En el presente caso, nos encontramos ante un problema de enjuiciamiento constitucional semejante, una elevación de las escalas de gravamen del IRPF llevada a cabo dentro del período impositivo en curso y efectivamente aplicada a las rentas obtenidas en dicho período. Una medida legislativa, adoptada el 25 de noviembre, casi al final del período impositivo, afecta, desde luego, al principio de seguridad jurídica consagrado en el art. 9.º 3 CE, ... Ha de subrayarse, a este respecto, que no puede resultar indiferente el impuesto que en este caso se enjuicia, el IRPF, impuesto personal, subjetivo y periódico, cuyo hecho imponible, integrado por todas las percepciones de renta obtenidas a lo largo del período impositivo, se devenga el 31 de diciembre en que se entiende finalizado dicho período. Es precisamente la naturaleza periódica del Impuesto y la posición central que ocupa en el conjunto del sistema tributario la que hace especialmente relevante la afectación del cambio normativo retroactivo en la seguridad jurídica de los contribuyentes, entendida como derecho a la certeza y a saber a qué atenerse respecto del Derecho aplicable y a una cierta previsibilidad del mismo, de modo que no se defraude la confianza que los ciudadanos han depositado en los poderes públicos y en el ordenamiento jurídico en tanto garante de la paz social... Por ello, un cambio sorpresivo por medio de Decreto-ley, una vez transcurrido más de la mitad del período impositivo y luego reiterado en una Ley aprobada poco antes de la finalización del mismo el 31 de diciembre, impide que el ciudadano conozca y calcule de antemano, con un razonable nivel de certeza, las consecuencias y los costes fiscales que se derivan de su propio comportamiento económico o jurídico ajustado a la legislación fiscal vigente del IRPF. La afectación a la seguridad jurídica que ocasiona el cambio normativo introducido por la Ley impugnada en modo constitucionalmente inaceptable, se refuerza si se consideran las concretas circunstancias del caso así como el propio comportamiento del legislador tributario, que había anunciado una política de reducción de tipos impositivos».

Pues bien, la AN en esta sentencia considera que no se producen los mismos presupuestos que en los de la STC de 1997 por diversas razones:

- En primer lugar porque en el voto particular se alude a casos de retroactividad completa en aquellos supuestos en los que se produce el devengo antes del 31 de diciembre, lo cual no se produce en el caso examinado en el que el período impositivo del sujeto finalizó con el año natural.
- Porque la doctrina del voto particular representa una posición minoritaria.
- Porque la previsibilidad puede estar afectada por una modificación de las tarifas como ocurrió en la STC de 1997, pero no por el aspecto tomado en consideración en este caso que afecta a un aspecto parcial y limitado de sus componentes de la renta.
- Porque no cabe hablar de un derecho a que no se modifiquen las normas fiscales aplicables derivadas de un contrato suscrito tres años antes.

En definitiva, lo que está señalando el tribunal es una conclusión obvia: no puede hablarse de retroactividad cuando se alteran las consecuencias fiscales derivadas de una relación contractual que va a desplegar sus efectos durante varios ejercicios. Lo que importa es el régimen jurídico vigente en el momento en que se obtiene el rendimiento.

3. CUMPLIMIENTO DE LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD TRIBUTARIA Y CAPACIDAD ECONÓMICA

Los otros motivos alegados por los recurrentes para justificar la petición de inconstitucionalidad de la disposición se relacionan, básicamente, con el cumplimiento de los principios de justicia y capacidad económica. En resumen, los argumentos empleados por los recurrentes son:

- La fijación de un parámetro objetivo para determinar el límite de la reducción, como es la retribución media de los declarantes del IRPF que se determine reglamentariamente, es ajeno a la capacidad contributiva del sujeto y produce inseguridad en su cálculo, dada la dificultad de utilizar estadísticas fiables.
- Se produce igualmente una infracción de los principios de igualdad tributaria y de capacidad económica porque la aplicación de esos límites de reducción supone en definitiva no distinguir apenas en el tratamiento respecto a las rentas regulares, lo que desdibuja el efecto distintivo de las irregulares, que es la existencia de un período de generación más amplio.

Del mismo modo, existe discriminación respecto a otros rendimientos irregulares que no provienen del trabajo, que no se ven afectados por el límite, cualquiera que sea su cuantía, como ocurre con los rendimientos irregulares del capital y de actividades económicas.

La sentencia rechaza las alegaciones del recurrente señalando, en cuanto a la objeción sobre la forma de determinación del límite de reducción que, con independencia del mayor o menor acierto del legislador al establecer el límite, para el año 1999, que es el que se juzga en la sentencia, el límite fue fijado por la ley misma, por lo que pierden sentido las impugnaciones efectuadas. Respecto al incumplimiento del principio de igualdad recuerda que de acuerdo con el criterio del TC no toda desigualdad de trato en la ley es contraria a la Constitución, sino sólo aquella que introduce una diferencia entre situaciones de hecho iguales y que no hay lesión de ese principio porque las rentas tributen de manera distinta según su procedencia. La casi equiparación del tratamiento de las rentas regulares y las irregulares que se produce en el caso de rentas elevadas está justificada por la cantidad percibida, reveladora de una alta capacidad contributiva. El IRPF actual se caracteriza por gravar la renta global del sujeto según un sistema analítico, que trata de distinto modo las rentas según su naturaleza. El legislador es soberano para establecer los criterios de determinación de las bases imponibles y no son inconstitucionales porque adolezcan de defectos de técnica legislativa, sino porque vulneren de forma clara e inconcusa un precepto constitucional.

En definitiva, la cuestión que se suscita en la sentencia está relacionada con el tratamiento de las rentas irregulares, caracterizadas por tener un período de generación superior al de su imputación fiscal. La renta se genera en más de un ejercicio pero se devenga a efectos fiscales en un solo ejercicio, aquel en el que se reciben las rentas.

Ese desajuste entre el tiempo de su generación y el de su imputación fiscal, unido a que el Impuesto sobre la Renta se sujeta a una tarifa progresiva provoca que, si no se establecen mecanismos correctores, se produzca un exceso de tributación en relación con la que se produciría si se imputasen fiscalmente en cada uno de los períodos en que se generaron, lo cual iría contra el principio de capacidad económica. En consecuencia, se impone un sistema de tributación distinto del que se aplica a las rentas regulares, que neutralice el efecto sobre la progresividad del impuesto.

Obviamente, la forma más acorde con los principios de igualdad y capacidad económica de gravar las rentas generadas en un período plurianual consistiría en rectificar las declaraciones, de los períodos en que se genera la renta, anteriores al de su percepción. La enorme dificultad práctica y los problemas que plantearía teniendo en cuenta la prescripción, obligan a descartar esa solución y adoptar otros sistemas más sencillos.

En la normativa anterior a la Ley 40/1998 (NFL002981) se optó por el sistema de anualización de la renta irregular dividiendo el importe de ésta por el número de años en que se entiende generada y el cociente, equivalente a la renta de un año, sumarlo a las rentas regulares para aplicar la tarifa y hallar el tipo medio, que era el que se aplicaba al resto de la renta irregular para calcular la cuota. En principio, la solución adoptada parece cumplir las exigencias de corrección de la progresividad, pero no dejaba de presentar ciertas deficiencias, como que «el gravamen de la renta irregular dependía, en buena parte, del importe de la renta regular del período impositivo de su obtención (SANZ GADEA)»⁷.

⁷ SANZ GADEA, E.: *op. cit.* pág. 33.

Por ello, la Comisión Lagares propuso un sistema más sencillo de atenuación de la progresividad consistente en la reducción de los rendimientos mediante un coeficiente, determinado de manera tal que no suponga merma apreciable de su equidad, «... si el coeficiente se elige adecuadamente a la vista del grado de progresividad de la tarifa del impuesto...».

Este sistema, que es el actual, presenta la ventaja indudable de la sencillez, pero al mismo tiempo muestra ciertas deficiencias, como su inelasticidad al período de generación de la renta (el coeficiente es único cualquiera que sea el período) y que para los contribuyentes a los que se les aplica el tipo marginal la reducción viene a significar una exención parcial. Por ello, es objeto de valoración crítica por parte de la doctrina, que aboga por su sustitución por otros sistemas o mecanismos, como el establecimiento de porcentajes crecientes aplicables con independencia del origen de los rendimientos, combinado con un límite máximo para evitar que tales porcentajes se conviertan en un beneficio fiscal (por ejemplo, cuando el rendimiento anualizado alcance el tipo marginal máximo no se aplicaría la reducción al exceso) ⁸.

4. RENDIMIENTOS IRREGULARES A LOS QUE SE APLICA LA LIMITACIÓN

Aunque no se aborda específicamente en la sentencia, otro aspecto criticado fue que la limitación de la reducción tal y como fue establecida por la Ley 55/1999 se aplicaba con carácter general a los rendimientos irregulares del trabajo, no sólo las *stock options*, sino a cualquier otro tipo de retribución o incentivo cuyo tiempo de generación exceda de dos años y que no sea periódico, con excepción de las pensiones y demás prestaciones de previsión social, como las prestaciones de los planes de pensiones y sistemas alternativos. Por tanto, la limitación de la reducción afectaba a los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular relacionados en el artículo 10 del Reglamento del IRPF como las indemnizaciones por despido por encima del límite legal, las indemnizaciones pactadas por mutuo acuerdo, indemnizaciones por jubilaciones anticipadas, etc., lo cual fue objeto de crítica por los autores.

La situación fue corregida por la Ley 46/2002 (NFL007547), de 18 de diciembre, que además de elevar el porcentaje general de reducción de los rendimientos irregulares del trabajo al 40 por 100 estableció que la limitación al resultado de multiplicar el número de años en que se generó el rendimiento por el salario medio del conjunto de los declarantes del IRPF se aplicaría sólo a los rendimientos que «deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores», con lo cual se elimina la aplicación de esa limitación al resto de los rendimientos irregulares del trabajo.

⁸ VILLAR EZCURRA, M.; GOROSPE OVIEDO, J.I.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.; CHICO DE LA CÁMARA, P.; HERRERA MOLINA, P.M.: «Las rentas irregulares en el nuevo IRPF». *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 202 de 1 de enero de 2000, pág. 37.

5. CONCLUSIONES

En un principio, podría sorprender que la AN tome la decisión de considerar constitucional la norma que tiene eficacia retroactiva sin necesidad de consultar al TC. Es porque en este caso, a juicio del tribunal, no se dan los presupuestos que según el TC justifican la inconstitucionalidad de la norma retroactiva: la imprevisibilidad del cambio normativo y la insuficiente justificación de la retroactividad. Lo que viene a decir que las normas serán inconstitucionales cuando atenten a la confianza de los ciudadanos. En este caso no se puede hablar de atentado a la confianza a los ciudadanos pues precisamente lo que trataba de evitar era un abuso en la utilización de una forma de retribución que goza de un régimen favorable y que, anunciada una reforma que mitigaba los beneficios del régimen, se pudieran sustraer a la aplicación de la nueva norma liquidando anticipadamente los derechos contemplados en el contrato.

Así pues, la sentencia considera suficientemente consolidada la doctrina del TC sobre la admisibilidad de la retroactividad en materia tributaria y deniega la necesidad de plantear la cuestión de inconstitucionalidad para dilucidar un supuesto que se puede resolver, sin asomo de vacilación, con los criterios ya sentados por el TC sobre la cuestión.

Aunque pueda resultar discutible la opinión de la AN de que no estamos en presencia de un precepto retroactivo en sentido propio, parece evidente que en este caso no se cumplen los requisitos referidos a la previsibilidad y justificación de la eficacia retroactiva.

No obstante, los comentarios que se publicaron a raíz de la aprobación de la norma mostraron disparidad de criterios. Mientras que para unos autores resultaba inaceptable el carácter retroactivo del precepto (FALCÓN Y TELLA: «La norma se introduce con carácter retroactivo desde el 1 de octubre de 1999, lo que resulta difícilmente aceptable desde el punto de vista la seguridad jurídica, máxime cuando muchas de las retribuciones que pueden verse afectadas estaban ya previstas con anterioridad al momento en que se conoció el posible cambio normativo, lo que impide que en el presente caso la retroactividad pueda apoyarse en el llamado efecto-anuncio de las reformas fiscales»⁹), para otros era admisible y positiva la reforma introducida [SANZ GADEA: «... la modificación del artículo 17.2.a de la Ley 40/1998 (NFL002981), merece una valoración positiva, en el sentido de que, sin introducir complicaciones excesivas en la liquidación del tributo, contribuye de manera muy apreciable a morigerar los efectos negativos del sistema de tratamiento de las rentas irregulares inaugurado por la Ley 40/1998 (NFL002981)»¹⁰].

⁹ FALCÓN Y TELLA, R.: «Régimen fiscal de las opciones sobre acciones a favor de empleados: algunas cuestiones pendientes tras la Ley de Acompañamiento para 2000». *Quincena Fiscal* núm. 1, enero 2000, págs. 5 y 6.

¹⁰ SANZ GADEA, E.: *op. cit.*, pág. 35.

Por otro lado, los reparos que pueden oponerse a la norma desde la perspectiva de su acomodación a los principios de igualdad y capacidad económica proceden, en parte, del tratamiento de los rendimientos irregulares en su conjunto en el IRPF. La aplicación de un porcentaje fijo de reducción independiente del período de generación y la pérdida de su función de elemento corrector de la progresividad en el supuesto de rentas gravadas al tipo marginal para convertirse en una exención parcial son aspectos que inciden negativamente en la valoración de la regulación desde el punto de vista de la justicia tributaria. Pero, precisamente el establecimiento de limitaciones a la aplicación de los coeficientes correctores, aunque circunscrito en la actualidad al caso de *stock options*, neutralizan esa incidencia negativa.

**FRANCISCO JAVIER FORCADELL**

*Departamento de Economía de la Empresa. Universidad Rey
Juan Carlos*

Extracto:

ESTE trabajo analiza el crecimiento empresarial desde el Enfoque Basado en los Recursos (EBR), incidiendo en los aspectos dinámicos, a partir de una revisión de diferentes trabajos que desde este enfoque analizan distintos aspectos del proceso de crecimiento. Se parte de la idea de que cualquier opción estratégica precisa de recursos y genera recursos, de manera que la estrategia ejerce un impacto sobre los recursos de la empresa, aunque a su vez la estrategia desarrollada se ve afectada por los recursos.

Sumario:

Empresa y entrepreneurship.

Direcciones de desarrollo y recursos.

Recursos como inductores del crecimiento.

Reestructuración.

Influencia de los recursos sobre el patrón de diversificación.

Contribución de la diversificación a la acumulación de recursos.

Métodos de desarrollo y recursos.

Opciones de desarrollo.

Factores que determinan la elección de un método de desarrollo.

Direcciones y métodos de desarrollo.

Resultados del proceso de crecimiento empresarial.

Los límites de la empresa.

Conclusiones.

Bibliografía.

La premisa central del Enfoque Basado en los Recursos (EBR) trata de responder a la cuestión fundamental de por qué las empresas son diferentes y cómo consiguen una ventaja competitiva sostenible (HOSKISSON *et al.*, 1999: 437), partiendo de la consideración de la empresa como conjunto de recursos y capacidades (WERNERFELT, 1984). Existe una corriente de investigación que utiliza el EBR para explicar el desarrollo y crecimiento de las empresas diversificadas (FOSS *et al.*, 1995: 7; MAHONEY y PANDIAN, 1992: 367). La explicación del crecimiento desde esta perspectiva parte de la estructura de recursos que posee o controla la empresa, la cual determinará los incentivos, los frenos y las direcciones de desarrollo (KOCHHAR y HITT, 1998). Un crecimiento empresarial óptimo supone la existencia de un equilibrio entre la explotación de los recursos existentes y el desarrollo de nuevos (MARCH, 1991; PENROSE, 1959; RUBIN, 1973; WERNERFELT, 1984). Esto requiere conocer los recursos actuales, los que se precisarán en el futuro y las estrategias que utilizarán éstas para desarrollarlos. Ello implica la posesión de una serie de capacidades directivas dinámicas que son «las capacidades mediante las que los directivos construyen, integran y reconfiguran los recursos y competencias organizativas» (ADNER y HELFAT, 2003: 1012), concepto que ayuda a explicar las diferencias entre decisiones directivas, estrategia corporativa, y resultados.

ITAMI y NUMAGAMI (1992) analizan la interacción entre estrategia y recursos, centrando la atención en los recursos tecnológicos (dado que los consideran críticos). FALKENBERG (1996) extiende este modelo a todo tipo de recursos y añade una cuarta perspectiva (dinámica) entre estrategia y recursos. Esta última perspectiva es la adoptada en el presente trabajo. Así, desde una perspectiva dinámica, se considera que la estrategia debe hacer un uso efectivo de los recursos y capacidades generados previamente y debe generar recursos y capacidades suficientes para hacer viable la estrategia futura. Ello implica una interacción dinámica entre estrategia y recursos a lo largo del tiempo. MARKIDES (1999) describe los elementos de una estrategia dinámica, de manera que el diseño de estrategias es un continuo. El *fit* estratégico dinámico definido por ITAMI y ROEHL (1987: 1) supone el encaje a lo largo del tiempo entre los factores que son externos a una empresa, los recursos y la estrategia, que debe ser constantemente alineada y realineada (AMIT y SCHOEMAKER, 1993). ZAJAC *et al.* (2000) destacan el carácter único del ajuste estratégico para una organización y para un momento del tiempo particulares. PENROSE (1959: 73) se refiere a la necesaria especialización de los recursos de la empresa para sostener su crecimiento como un «círculo virtuoso». Esta especialización necesita crecimiento y diversificación para utilizar completamente los recursos infrautilizados, de manera que la especialización induce a la diversificación. De esta forma, se va a tratar de desarrollar una cartera de negocios que se adecue a la cartera de recursos estratégicos que se posee y, al mismo tiempo, construir una cartera de recursos que se ajuste a la cartera de negocios.

La empresa tiene origen en la actividad de entrepreneurship, que proporciona los recursos iniciales necesarios para comenzar la actividad empresarial. En una empresa en funcionamiento, la decisión de crecimiento en un momento determinado tiene origen en los recursos excedentarios generados en la actividad de la empresa, cuyo grado de especificidad a la empresa determinará si se utilizan en su seno para sustentar un proceso de crecimiento, o si se venden en el mercado. La empresa se desprenderá (en el mercado preferentemente) de aquellos recursos excedentarios que no contribuyan a la creación de valor. Una vez elegida la opción de crecimiento, es necesario analizar la especificidad de los recursos excedentarios a un determinado negocio o negocios, lo que determinará la dirección del desarrollo a tomar, sea ésta especialización, diversificación relacionada o diversificación no relacionada. A pesar de basarse en los recursos excedentarios, la estrategia de crecimiento necesita nuevos recursos para poder implantarse, lo que determinará la utilización de uno o varios métodos de desarrollo que permitan hacerse con los recursos necesarios, a través de crecimiento interno, cooperación o crecimiento externo. La elección de un determinado método de desarrollo se relacionará con la especificidad de éste a los recursos que se poseen y que se precisan para crecer. Es posible que se produzcan nuevas deficiencias de recursos, lo que podrá hacer necesario acudir a otros métodos de desarrollo complementarios. Como resultado de un proceso de crecimiento implantado con éxito, se conseguirá apalancar la cartera de recursos existente y la generación de nuevos recursos, lo que hará posible obtener una ventaja competitiva sostenible en los negocios que constituyen su campo de actividad. Todo ello propiciará la maximización del valor conjunto de la cartera de negocios de la empresa y la consecución de rentabilidad para los accionistas. Todos los aspectos analizados abocan hacia la consideración de los límites de la empresa, consecuencia de los recursos que posee la empresa y de la estrategia implantada.

EMPRESA Y ENTREPRENEURSHIP

Una integración efectiva de acciones emprendedoras y acciones de dirección estratégica genera sinergias y contribuye al crecimiento empresarial y al éxito (IRELAND *et al.*, 2001), sirve para crear y renovar capacidades dinámicas (BARNEY *et al.*, 2001; ZAHRA *et al.*, 1999), conseguir ventajas competitivas sostenibles (HITT y IRELAND, 2000) y crear valor (ÁLVAREZ y BUSENITZ, 2001; HITT *et al.*, 2002). El EBR puede ayudar a desarrollar y extender la investigación en entrepreneurship (ÁLVAREZ y BUSENITZ, 2001) y favorecer la integración entre entrepreneurship y dirección estratégica (DAVIDSSON *et al.*, 2001).

El entrepreneurship no requiere, aunque puede incluir la creación de nuevas organizaciones. El entrepreneurship puede producirse dentro una organización existente (AMIT *et al.*, 1993), con lo que se denomina *corporate entrepreneurship*, que es un medio importante de construir y reconfigurar la base de recursos de la empresa (ZAHRA *et al.*, 1999), y tiene consecuencias para la supervivencia organizativa, crecimiento y resultados (DESS *et al.*, 2003). Así, SHARMA y CHRISMAN (1999: 18) definen *corporate entrepreneurship* como «el proceso mediante el que un individuo o grupo de individuos, en asociación con una organización existente, crean una nueva organización o instigan el cambio o la innovación dentro de tal organización». Dentro de una organización existente, el entrepreneurship

abarca tres tipos de fenómenos (SHARMA y CHRISMAN, 1999): (1) innovación; (2) cambio estratégico; y (3) *corporate venturing*, tanto interno como externo. Por otra parte, *independent entrepreneurship* es el proceso mediante el que se crea una nueva organización (SHARMA y CHRISMAN, 1999: 18).

Para nuevos negocios, la estrategia debe encontrarse fundamentada en una base de recursos estratégicos. De ahí que el desafío emprendedor sea construir una base de recursos inicial sobre la que basar el crecimiento futuro de la empresa (ZAHRA *et al.*, 1999). Esto requiere que los recursos sean identificados, reunidos, y adquiridos para ajustarse a una oportunidad percibida, con carácter previo a su asignación a una estrategia concreta (BRUSH *et al.*, 2001: 65). Además, el emprendedor debe transformar sus recursos individuales (conocimiento) en recursos organizativos, a fin de proporcionar una base para el crecimiento (BRUSH *et al.*, 2001).

El entrepreneurship puede generar recursos que podrán constituir:

- El origen de la (nueva) empresa, con lo que formarán la base para el posterior crecimiento y desarrollo de la empresa, comenzando el ciclo de crecimiento.
- Si la actividad de entrepreneurship se desarrolla dentro de una empresa ya establecida, los recursos generados como consecuencia de su actividad constituirán la base de recursos excedentarios sobre la que se desarrollará el crecimiento. Estos recursos, como veremos más adelante, podrán ser vendidos en el mercado (a otras empresas o a otras personas que constituyan una nueva empresa) o utilizados dentro de la empresa.

DIRECCIONES DE DESARROLLO Y RECURSOS

En este punto, en primer lugar se deben considerar dos situaciones, que pueden darse o no de manera simultánea: (1) la decisión de crecimiento o no crecimiento; y (2) la decisión de reestructuración de un negocio o de la cartera de negocios. La primera viene determinada por la existencia de recursos excedentarios susceptibles de ser empleados en las actividades actuales u otras actividades diferentes de las actuales. Si estos recursos son específicos de la empresa, se tomará la decisión de crecer; si no es así, se tomará la decisión de no crecer y de vender los recursos excedentarios en el mercado si es posible. Por otra parte, la decisión de reestructuración es resultado de la existencia dentro de la configuración actual de actividades de la empresa de uno o varios negocios que destruyen valor. En el caso de una posible reestructuración habrá que analizar la especificidad a la empresa en dos niveles: (1) de los recursos a un determinado negocio para decidir si sanearlo; y (2) de los negocios a la empresa para decidir si reestructurar la cartera de negocios.

En el caso de que se haya elegido la opción de crecimiento, es preciso establecer la dirección de desarrollo, sea ésta especialización, diversificación relacionada o diversificación no relacionada. Esta decisión será determinada por las características de los recursos que posee la empresa y tendrá efecto sobre la acumulación de recursos en el futuro.

Recursos como inductores del crecimiento.

El análisis de los recursos como inductores del crecimiento incluye dos aspectos: (1) la existencia de recursos excedentarios como resultado de la actividad de la empresa; y (2) la decisión de crecimiento o venta (no crecimiento) de los recursos, asociada al grado de especificidad de estos recursos a la empresa.

Recursos excedentarios. Como resultado de la actividad de la empresa, se van a generar recursos excedentarios, en el sentido de ser susceptibles de utilización con mayor intensidad en las actividades actuales o en actividades diferentes a las actuales. Los recursos excedentarios aparecen por la generación de sinergias entre los recursos, las indivisibilidades y también debido al aprendizaje que se produce en la operativa de un negocio (TEECE, 1982: 46). Además, los recursos excedentarios pueden tener origen en la existencia de *non-rival resources*, es decir, recursos que apoyan al crecimiento pero que no son consumidos en el proceso, como pueden ser determinados tipos de conocimiento. Las empresas crecen en las direcciones que marcan sus recursos específicos esenciales, los cuales lentamente se expanden, cambian y no son utilizados a la misma velocidad (MAHONEY y PANDIAN, 1992: 367; PENROSE, 1959: 114-115).

Una de las premisas del EBR es que existen dificultades para identificar los recursos que proporcionan una ventaja (LIPPMAN y RUMELT, 1982; WINTER y SZULANSKI, 2001). Esta dificultad en la identificación influirá en la forma en la que la empresa crece. Así, la empresa crecerá a partir de los «recursos percibidos» que ha sido capaz de identificar tanto en lo que se refiere a su potencial de desarrollo como incluso a su propia existencia. Lo mismo ocurre en el momento de identificar los recursos necesarios para implantar las estrategias y que la empresa precisa adquirir o generar internamente. En la medida en que estos «recursos percibidos» se distancien de los «recursos reales», el desarrollo de la empresa no conducirá a hacer máximo el valor de la empresa. Esto se relaciona con la racionalidad limitada de los directivos. Así, en la medida en que el comportamiento de los directivos se aleje de la racionalidad completa, la creación de valor en la empresa no será máxima. Esto incluye también los problemas de riesgo moral respecto a los accionistas.

Debe contemplarse una serie de condicionantes al crecimiento, no sólo internos, sino también externos. El entorno relevante se encuentra constituido por el conjunto de oportunidades para la inversión y el crecimiento que perciben emprendedores y directivos y que es diferente para cada empresa y depende de su cartera específica de recursos (PENROSE, 1995: xiii). En este trabajo se toma la concepción del entorno de NELSON (1991) y PORTER (1990), que difiere de la visión tradicional del entorno en economía, proponiéndose que las empresas, aunque influidas por su entorno, cuentan con un grado de libertad considerable en la toma de decisiones y son las artífices de la evolución tecnológica de la industria. A través del ciclo de crecimiento dinámico, las empresas mejoran sus posiciones de mercado a lo largo del tiempo a través de la innovación, creando heterogeneidad competitiva (HOOPES *et al.*, 2003: 893).

Crecimiento o no crecimiento. Para TEECE (1982: 47), una empresa con recursos sobrantes se enfrenta a tres alternativas fundamentales: (1) puede vender los servicios de sus activos no utilizados a otras empresas; (2) puede diversificar en otros mercados; y (3) si el recurso no utilizado es dinero, puede devolverse a los accionistas. SUÁREZ (1994: 27) recoge tres condiciones para que la decisión de crecimiento sea adecuada: (1) que exista capacidad sobrante de algún recurso; (2) que esa capacidad sobrante sea más útil en nuevos productos y/o mercados que en los actuales; y (3) que la asignación de los recursos que realiza la empresa internamente sea más eficiente que la del mercado (GORECKI, 1975: 132-133). No obstante, este planteamiento predominante en literatura basada en los recursos que analiza el crecimiento suele omitir que el crecimiento de la empresa puede tomar las formas de expansión o especialización, tal y como recoge el clásico esquema de ANSOFF (1965).

El **grado de especificidad**¹ **de los recursos a la empresa** es el valor relativo que poseen los recursos dentro en lugar de fuera de ésta, lo que refleja diferencias en el valor de un determinado recurso en distintas empresas. Un recurso se considerará específico a la empresa si su valor es superior dentro de ella, a causa de que existen costes de transacción (WILLIAMSON, 1985: 42) superiores a los de explotar el recurso internamente. Para CONNER (1991), la empresa posee bases de recursos heterogéneas (dotación de recursos) y continúan existiendo empresas heterogéneas debido a que los activos que incorpora son también heterogéneos, ajustándose mejor (o siendo más específicos) a unas empresas que a otras. Para WERNERFELT (1989), la capacidad productiva y la posibilidad de aplicar independientemente los recursos con otros existentes o junto con otros nuevos (complementariedad), determinan la especificidad de los recursos a la empresa.

La decisión de **crecimiento** va a ser resultado de la conveniencia de emplear los recursos sobrantes en la empresa, frente a la decisión de no crecimiento que significa venderlos en el mercado, debido a un alto grado de especificidad a la empresa. Así, la utilización interna de los recursos dependerá de la cantidad de recursos excedentarios, el período de tiempo disponible y los recursos complementarios a los que se puede acceder mediante los distintos métodos de desarrollo (TEECE, 1982).

Si se venden los recursos excedentarios (no específicos por lo tanto) en el mercado, los recursos obtenidos a cambio (en general financieros) podrán ser susceptibles de ser utilizados en otras actividades o de ser devueltos a los propietarios de la empresa. Si la empresa no es capaz de utilizar los recursos excedentarios para el crecimiento ni de venderlos en el mercado, debido a su naturaleza idiosincrásica, es posible que queden en su interior. Esto propiciará la destrucción de valor en la empresa, al no aprovechar ni las posibilidades potenciales que ofrecen los recursos excedentarios

¹ El término especificidad se considera como el mayor valor de los recursos para un uso respecto a otros alternativos (KLEIN *et al.*, 1978; REED y DE FILIPPI, 1990; WILLIAMSON, 1985). La especificidad es el resultado de la concurrencia de dos características de los recursos estratégicos, su carácter único o escaso y las relaciones de complementariedad con otros recursos (FOSS, 1997: 20), lo cual vendrá dado por determinadas características distintivas que garantizan en mayor grado la apropiabilidad de las rentas del recurso (VICENTE, 2001). Los recursos van a poder ser específicos a una empresa, a una actividad o a una estrategia. La *especificidad de un recurso a una estrategia* respecto a otras (VENTURA, 1996: 105) se refiere a su adecuación para su uso en un tipo de estrategia respecto a otras, o a su uso en el momento actual respecto al largo plazo.

para el crecimiento ni los recursos financieros obtenidos por su venta. La venta de los recursos excedentarios en el mercado supone una perfecta separación de los recursos de la empresa. Sin embargo, MADHOK y TALLMAN (1998: 329) y WERNERFELT (1984) indican que los recursos no son siempre separables. En el caso de las capacidades, es posible que no puedan ser separadas fácilmente de la empresa y si es así es posible que no se apropie de todo el valor derivado del contexto en el que se encuentra (el conjunto de rutinas en las que ha evolucionado y con las que funciona la empresa) (MANHKE, 2000: 13), debido a la complementariedad.

Reestructuración.

Si la empresa destruye valor con su actual configuración de negocios precisará reestructurar su cartera de negocios. En este caso, no se trata de recursos excedentarios que no se emplean en la actividad actual de la empresa, sino de recursos individuales o de negocios completos que se encuentran dentro de la configuración actual de la empresa pero que destruyen valor. Se deben analizar dos situaciones de reestructuración: (1) la reestructuración de un negocio se realizará en el caso en el que dentro de un negocio existan recursos de importancia que no son específicos al mismo; (2) la reestructuración de la cartera de negocios se realizará en el caso en el que dentro de la cartera de negocios haya uno o varios negocios (conjunto de recursos) que no sean específicos a la empresa en su conjunto. La decisión de reestructuración se toma considerando las direcciones de desarrollo y la decisión de crecimiento/no crecimiento. Por supuesto, esta opción implica la toma de decisiones relacionadas con otros, como son las direcciones de desarrollo, métodos de desarrollo y, por supuesto, los límites de la empresa.

Influencia de los recursos sobre el patrón de diversificación.

Una vez que la empresa ha optado por la decisión de crecimiento, el siguiente aspecto a considerar es la dirección que tomará el crecimiento. Las distintas opciones estratégicas para el crecimiento disponibles para la empresa se pueden sistematizar e incluir dentro de las categorías de especialización (expansión según ANSOFF, 1965), diversificación relacionada o diversificación no relacionada. Estas categorías incluyen estrategias de desarrollo como pueden ser la integración vertical (diversificación relacionada) o la internacionalización (que combina diversificación de producto y de mercado) ².

² En lo que se refiere a la diversificación de negocios, los esquemas clásicos de análisis del campo de actividad de ANSOFF (1965) y ABELL (1980), con su definición del concepto de negocios o el concepto de competencias esenciales de PRAHALAD y HAMEL (1990), sugieren que la diversidad de las actividades de la empresa debe ser analizada desde el punto de vista de la oferta (productos) y de la demanda (mercados). La entrada en nuevos negocios puede significar la combinación de ambas perspectivas. Un caso concreto puede ser el de la expansión internacional («diversificación geográfica» en términos de DESS *et al.*, 1995: 359), que se basa en un exceso de recursos (HITT *et al.*, 1997) y que supone servir a nuevos clientes (perspectiva de la demanda), pero a los que es preciso adaptar la oferta de productos, modificando los actuales o añadiendo otros nuevos a los existentes.

La justificación de las empresas diversificadas se encuentra en compartir recursos y capacidades estratégicos entre los negocios, a fin de obtener sinergias (ANDREWS, 1971; PORTER, 1987; ROBINS y WIERSEMA, 1995: 282; WERNERFELT, 1984). Una empresa, si no posee recursos compartidos entre sus negocios que puedan considerarse específicos, se esperará que su valor sea inferior a la suma de sus negocios por separado (ROBINS, 1992). La dirección de la diversificación de una empresa es consecuencia de sus recursos disponibles y de las oportunidades de mercado en el entorno (MAHONEY y PANDIAN, 1992: 367; MONTGOMERY y WERNERFELT, 1988). Por ello existen inductores internos y externos para la diversificación, al igual que ocurría en la decisión de crecimiento (HOSKISSON y HITT, 1990).

Los distintos recursos sobre los que se sustenta el crecimiento pueden ser más o menos **específicos de un determinado negocio** o de una determinada industria (CHATTERJEE y WERNERFELT, 1991: 34; MONTGOMERY y WERNERFELT, 1988; WILLIAMSON, 1975). Esta *especificidad de un recurso a un negocio o negocios relacionados* determinará la dirección de desarrollo de la empresa (ERIKSEN, 1996). Un recurso, aun siendo específico a una empresa, puede ser susceptible de ser empleado en varios productos o negocios (PETERAF, 1993: 188). Si los recursos de una empresa son específicos a un tipo de negocio sólo pueden ser utilizados para diversificar de forma relativamente relacionada. Por el contrario, si son poco específicos, se tendrá la opción de diversificar de manera menos relacionada. Así, los recursos menos específicos son aquellos que pierden menos eficiencia a medida que son empleados en negocios cada vez más alejados de los originales (WERNERFELT y MONTGOMERY, 1988). El análisis de la especificidad de los recursos a los distintos negocios lleva a plantearse a CHATTERJEE y WERNERFELT (1991) que la existencia de recursos físicos e intangibles (altamente específicos) en exceso propiciará el desarrollo hacia negocios próximos o similares a los originales (*especialización, diversificación relacionada*) y la existencia de recursos financieros (poco específicos) sobrantes llevará hacia negocios menos relacionados (*diversificación no relacionada*).

La especificidad de los recursos respecto a la empresa por una parte, y respecto a productos o mercados (negocios) por otra, tenderá a coincidir en el caso de una empresa con un solo negocio. Por lo tanto, esta distinción tomará importancia en la medida en que la empresa presente una mayor diversidad en sus actividades.

Contribución de la diversificación a la acumulación de recursos.

Aunque la diversificación relacionada pueda proporcionar mejores resultados que una diversificación no relacionada, su beneficio realmente importante en el largo plazo depende de su contribución a crear o acumular de forma rápida y eficiente nuevos recursos estratégicos (MARKIDES y WILLIAMSON, 1994), lo que refuerza la empresa adquiriendo nuevos recursos (REED y LUFFMAN, 1986: 34)³. El efec-

³ En este sentido, HITT *et al.* (1996) señalan que es posible que la entrada de manera prospectiva en nuevos mercados que requieran recursos no relacionados con los actuales pueda proporcionar mayor conocimiento a los directivos sobre aspectos que no conocen bien y que son precisos para el desarrollo.

to de la estrategia de diversificación empresarial sobre el desarrollo y acumulación de recursos cuenta con una larga tradición en dirección estratégica y economía (COHEN y MOWERY, 1984: 113-114; ITAMI y NUMAGAMI, 1992: 121).

La empresa, al entrar en nuevos negocios, requerirá recursos y capacidades en alguna medida diferentes a los actuales. Ello puede obligar a adaptar los recursos transferidos al nuevo contexto competitivo, obtener nuevos recursos y lograr una integración adecuada (MARKIDES y WILLIAMSON, 1994). A fin de que la estrategia pueda desplegar los recursos actuales que posee y logre maximizar el valor, es necesario conseguir recursos para completar los ya existentes y así conseguir implantar la estrategia planteada (GRANT, 1991), de manera que se adapte la cartera de recursos a las necesidades actuales y futuras. Esto lleva a considerar los métodos de desarrollo utilizados por la empresa en su crecimiento.

MÉTODOS DE DESARROLLO Y RECURSOS

Si la decisión de crecimiento es consecuencia de los recursos excedentarios y de la utilización que se hace de ellos, la elección de una dirección de desarrollo va a determinar la existencia de **deficiencias de recursos**, de cara a la implantación de la estrategia elegida (PENROSE, 1959: 136). De esta forma, los métodos de desarrollo utilizados (*crecimiento interno*, *crecimiento externo* o *cooperación*) se encuentran determinados por los **recursos necesarios para completar la cartera** para implantar la estrategia de crecimiento. Los métodos de desarrollo serán utilizados para la adquisición o generación de los nuevos recursos, determinando el «modo de entrada» en los nuevos mercados (CHATTERJEE, 1990). A través de los distintos métodos de desarrollo la empresa puede acceder a recursos complementarios a la actual cartera de recursos, lo que facilitará la implantación de la estrategia y potenciará el apalancamiento de la cartera de recursos.

Los mercados de factores estratégicos son mercados en los que las empresas adquieren los recursos necesarios para implantar una estrategia (BARNEY, 1986: 1232). Los resultados de las estrategias dependerán del coste de los recursos necesarios para implantarlas, adquiridos en estos mercados. El coste de estos recursos será función de las características competitivas de los mercados de factores estratégicos relevantes y por las diferentes expectativas sobre el valor futuro de un recurso estratégico que tienen las distintas empresas (BARNEY, 1986). No obstante, no todos los recursos que la empresa necesita pueden ser comprados y vendidos (DIERICKX y COOL, 1989: 1505), debido a que la implantación de una estrategia requiere de recursos específicos que no son apropiables, para los que no existen mercados (WILLIAMSON, 1979).

GRANT (1991) desarrolla un modelo en el que se plantea la necesidad, tanto de explotar los recursos actuales como de analizar cuáles son los recursos que no se poseen y que son necesarios para implantar las estrategias adecuadas en el futuro (carencias de recursos), utilizando el método de desarrollo más adecuado. Para ello se debe identificar la base de recursos a la que tiene acceso la empresa, interna y externamente, y qué actividades de las actuales y planeadas son apoya-

das por su base de recursos. Así será posible generar sinergias entre los nuevos recursos y los recursos que posee y asegurar la apropiación de rentas (GRANT, 1991), además de asegurar la disposición de recursos.

Opciones de desarrollo.

Los métodos de desarrollo utilizados se encuentran dentro de un continuo en el que los extremos los constituyen el crecimiento interno y crecimiento externo (fusiones y adquisiciones) y en el centro se encuentra la cooperación («organización intermedia» –BARNEY, 1999; IMAI y ITAMI, 1984– o «híbrida» –WILLIAMSON, 1985–). La necesaria combinación de múltiples métodos de desarrollo, entre el mercado y la organización interna, lleva a que los límites de la empresa en ocasiones sean difíciles de delimitar, particularmente si existen complejas estructuras de alianzas (TEECE, 1992, 1999).

La empresa puede acceder a los recursos que posee (ERIKSEN, 1996; VERDIN y WILLIAMSON, 1994) mediante: (1) dotación inicial de los fundadores; (2) creación o acumulación interna a lo largo del tiempo; (3) adquisición de activos o de los servicios que pueden prestar en el exterior: obtención mediante contraprestación al poseedor de los derechos de propiedad del recurso, adquisición de una empresa completa o de una división completa, compra del servicio que presta un recurso a la empresa propietaria (CHI, 1994); y (4) transferencia de activos desde otra unidad de negocio o desde un socio en una alianza.

Factores que determinan la elección de un método de desarrollo.

La elección del mecanismo de asignación de recursos más adecuado va a realizarse considerando dos aspectos: (1) que permita el acceso a los recursos necesarios con los menores costes (SALAS, 1991: 27); y (2) que minimice el coste de utilizar los recursos existentes en nuevos mercados (CHATTERJEE, 1990). Por ello, es relevante la influencia de los recursos excedentarios existentes en la empresa (que servían de punto de partida para el crecimiento) y de la dirección de desarrollo tomada sobre la elección del método de desarrollo más adecuado. Esto se puede sintetizar en el concepto de especificidad, de manera que la *especificidad de un recurso a un método de desarrollo* va a determinar que un método sea más adecuado para un determinado recurso disponible y/o al que se precise acceder (CHATTERJEE y SINGH, 1999; CHATTERJEE y WERNERFELT, 1991).

CHATTERJEE (1990) desarrolla el concepto de costes de utilización a partir del trabajo de YIP (1982), como los costes de adquirir recursos complementarios menos la reducción en los costes operativos producida por los recursos excedentarios que se transfieren al nuevo negocio. Los costes de entrada a un nuevo negocio serán iguales a los costes de utilización en el caso de una empresa entrante que no posea ningún recurso que pueda ser utilizado en el nuevo mercado, lo que se plantea en el caso de una diversificación no relacionada (CHATTERJEE, 1990: 783; TEECE, 1982). En el otro extre-

mo, cuando una entrante posea todos los recursos requeridos para competir en el nuevo mercado, el coste de utilización se aproximará a cero. En la misma línea, ROBERTS y BERRY (1985) encuentran que el determinante para la elección de un determinado método de desarrollo (o combinación de varios) es el grado de «familiaridad» de los nuevos negocios respecto a los mercados relevantes y a la experiencia tecnológica, idea muy relacionada con el grado de relación de la diversificación. Estos autores desarrollan una matriz en la que el crecimiento interno resulta más adecuado para productos y mercados relacionados y a medida que la similitud es menor son más aplicables las adquisiciones o los acuerdos de cooperación. Esto sugiere que la complementariedad entre los recursos va a ser relevante en el momento de adquirir un recurso del exterior. La empresa incorporará un recurso si lo adquiere a un precio inferior al valor que tiene para ella, por la existencia de recursos complementarios actuales y futuros, determinados por la estrategia diseñada y por los recursos a los que se accederá acudiendo al método de desarrollo que minimice su coste de adquisición.

Siguiendo la clasificación de CHATTERJEE y SINGH (1999), la existencia de una gran disponibilidad de recursos financieros generados internamente propiciará la expansión interna y si se trata de recursos financieros externos tenderá a crecer de manera externa. Sin embargo, para los recursos basados en el conocimiento, estos autores no establecen una relación causal clara con el método de desarrollo. BARNEY (1999) analiza los costes de desarrollar internamente capacidades y el acceso a las que posee otra empresa, tanto adquiriéndolas en el mercado como a través de acuerdos de cooperación. Ante condiciones de alta incertidumbre, este último método será más adecuado que las adquisiciones (KOGUT, 1991). VERDIN y WILLIAMSON (1994) determinan la forma de adquisición más adecuada de un activo combinando dos características de los activos, como es la posibilidad de libre intercambio en los mercados y la especificidad a una industria.

Cualquiera que sea el método de desarrollo utilizado, se precisa capacidad de incorporación a la cartera de recursos de la empresa. Todos los métodos se apoyan en la existencia de recursos complementarios y previos que permitan su absorción y apalancamiento. Por ello, se deben considerar los conceptos de capacidad de absorción (COHEN y LEVINTHAL, 1989, 1990) y capacidad de absorción relativa (LANE y LUBATKIN, 1998). La capacidad de absorción relativa limita la habilidad de la empresa para integrar el nuevo conocimiento a fin de construir capacidades, de ahí la lógica necesaria a la hora de crecer, ya que la capacidad de absorción de nuevo conocimiento se encuentra limitada.

El método o métodos de desarrollo elegidos fijarán los **mecanismos de gobierno de las transacciones** empleados en la empresa, además de los límites de la empresa. Los recursos que la empresa pueda controlar para implantar la estrategia, y en qué condiciones, determinarán la estrategia futura. ARGYRES y LIEBESKIND (1999) sugieren que los acuerdos contractuales previos realizados por una empresa influyen de manera significativa sobre la amplitud y tipos de los acuerdos contractuales que pueda adoptar en el futuro.

Por otra parte, el método de desarrollo elegido va a determinar la forma de adquirir los recursos y capacidades precisos para crecer. Así, por ejemplo, en el caso de utilizar el crecimiento interno como método de desarrollo principal, será necesario disponer de nuevos recursos y capacidades

que complementen los existentes, con el fin de generar nuevas capacidades, por lo cual se producirán nuevas **deficiencias de recursos**. Estos recursos de nuevo podrán ser desarrollados internamente, mediante un acuerdo de cooperación o adquiridos del exterior.

Direcciones y métodos de desarrollo.

CHATTERJEE y SINGH (1999) ponen de manifiesto la reciprocidad existente entre las decisiones relacionadas con las direcciones y los métodos de desarrollo. Ambas decisiones se encuentran afectadas por los recursos existentes, lo cual puede generar una tensión contradictoria al tratar de optimizar las decisiones de manera conjunta, lo que implica que una o ambas decisiones tengan que ser suboptimizadas.

BUSIJA *et al.* (1997) analizan dos aspectos sobre la relación entre direcciones y método de desarrollo: (1) la naturaleza de la relación entre dirección y método de desarrollo; (2) los resultados de la diversificación pueden depender del ajuste entre dirección y método de desarrollo. En cuanto a la primera idea, existen dos concepciones diferentes en la literatura: (1) direcciones y métodos se encuentran directamente relacionados y se refuerzan mutuamente (ROBERTS y BERRY, 1985; YIP, 1982), lo que es coherente con el EBR, de manera que en una empresa con diversificación relacionada se ve favorecido el crecimiento interno y cuando se da una diversificación no relacionada, se tiende a elegir el crecimiento externo; (2) direcciones y métodos no se encuentran directamente relacionados (BUSIJA *et al.*, 1997; SIMMONDS, 1990), de manera que la incidencia del método de desarrollo no varía entre los diferentes tipos de diversificación. En cuanto a la posible influencia sobre los resultados de la relación entre direcciones y método de desarrollo, ciertas combinaciones de estrategias de diversificación y método de desarrollo ofrecerán mejores resultados que otras (BUSIJA *et al.*, 1997), de manera que consideran las siguientes implicaciones de la relación entre direcciones y método de desarrollo y resultados: (1) el desarrollo interno proporciona el mejor resultado para empresas con una diversificación relacionada-limitada; (2) el desarrollo combinado (interno y externo) proporciona el mejor resultado para empresas con una diversificación relacionada-encadenada; y (3) el desarrollo mediante adquisiciones proporciona el mejor resultado para aquellas empresas que siguen una diversificación no relacionada.

RESULTADOS DEL PROCESO DE CRECIMIENTO EMPRESARIAL

La obtención de una rentabilidad superior es resultado de la posesión de recursos y capacidades estratégicos (PISANO, 2000; RUMELT, 1991). Todo el ciclo analizado se orienta a apalancar la cartera de recursos y capacidades de la empresa y a conseguir que se adapte a los cambios en el entorno en las mejores condiciones, con el fin de maximizar la creación de valor.

Como resultado de la implantación de la estrategia con éxito, la empresa va a conseguir el **apalancamiento de la cartera de recursos y capacidades**, lo que significa potenciar la cartera de recursos y capacidades que posee o controla (CHATTERJEE y WERNERFELT, 1991: 46), tras conseguir el ajuste entre la dirección de desarrollo seguida, el método de desarrollo y la cartera de recursos de la empresa, dentro de un proceso dinámico de crecimiento. El apalancamiento se obtiene como consecuencia de potenciar las características que hacen a los recursos estratégicos y la construcción de capacidades, que se consigue tras la entrada en los negocios que han permitido utilizar la base de recursos disponible. Las características de los recursos también van a influir sobre el apalancamiento, ya que determinan el grado en que pueden ser utilizados en diferentes actividades sin menoscabo, o el grado en que pueden ser apalancados (CHATTERJEE y WERNERFELT, 1991; WERNERFELT, 1989). Por otra parte, la utilización de los métodos de desarrollo adecuados proporciona recursos complementarios a la cartera de recursos y el patrón de diversificación contribuye al desarrollo de nuevos recursos.

El apalancamiento de los recursos es condición necesaria para alcanzar una ventaja competitiva sostenible en cada negocio de la empresa (HOSKISSON *et al.*, 1999: 2). La **ventaja competitiva sostenible** se va a conseguir en los mercados en los que los recursos y capacidades de la empresa son superiores a los de los competidores (BARNEY, 1991: 102-103; TEECE *et al.*, 1997), los cuales necesitan ser recreados continuamente (EISENHARDT y MARTIN, 2000). De esta forma, en una empresa en la que sus negocios logran una ventaja competitiva sostenible lo hacen desde una mejor posición, por el hecho de encontrarse incluidos en una cartera de negocios diversificada coherentemente de manera relacionada, en torno a unos recursos compartidos. Esta visión es coherente con la idea de RUEFLI y WIGGING (2003) de que los factores corporativos explican mejor el beneficio de las unidades de negocios que los factores de la industria. La ventaja competitiva se va a traducir en unos resultados superiores en cada negocio. Todo esto se asocia con una cartera de negocios que va a tener un valor superior al de sus negocios por separado (**maximización del valor conjunto** de la cartera de negocios). Con ello se alcanza el objetivo de maximizar el valor de la empresa y la rentabilidad para los accionistas. El valor creado por la estrategia implantada contribuye a construir la empresa en el futuro, que como conjunto de recursos servirá como punto de partida para desarrollar la estrategia futura.

Es posible que la empresa se encuentre con nuevos recursos infrautilizados, de manera que continúe el proceso de crecimiento (SUÁREZ, 1994: 26). De nuevo, en esta situación, las razones por las que puede generarse capacidad sobrante de los recursos vienen dadas por su naturaleza o capacidad productiva (WERNERFELT, 1989), la cual determinará el límite del crecimiento empresarial.

Un aspecto crítico de cara a la creación de valor es la complementariedad de los diferentes tipos de recursos, en particular intangibles, tanto en su funcionamiento como en su acumulación (DOSI *et al.*, 2000: 6; FOSS, 1998: 146; TEECE, 1998). Esta complementariedad genera sinergias y puede resultar en una mayor especificidad (a la empresa, a un negocio o actividad, o método de desarrollo) y en una menor imitabilidad. Desde una perspectiva dinámica, debe considerarse la necesi-

ría acumulación de activos de diferentes tipos, a fin de conseguir apalancarlos (DIERICKX y COOL, 1989), de manera que el valor combinado de los recursos complementarios controlados por la empresa superará al coste de explotar cada uno individualmente (AMIT y SCHOEMAKER, 1993: 39). Por otra parte, para algunos recursos con exceso de capacidad pueden existir límites a su expansión, quizá debido a que algunos activos coespecializados (TEECE, 1986) dentro de la empresa tengan una oferta fija (PETERAF, 1993: 188) ⁴. Tal interacción entre actividades conduce a una mayor eficiencia en la ejecución de capacidades (MANHKE, 2000: 13), pero también produce inercia (RUMELT, 1995) que impide cambios en sistemas de actividades complementarias.

LOS LÍMITES DE LA EMPRESA

Al analizar el crecimiento de la empresa se debe hacer referencia a los límites de la empresa, dado que las decisiones relacionadas con el crecimiento van a influir sobre éstos. El EBR puede contribuir a un mejor entendimiento de la elección de los límites de la empresa y de los mecanismos de gobierno de las transacciones, complementario al predominante de la ECT (MADHOK, 1996, 2002; POPPO y ZENGER, 1998). El EBR permite comparar la empresa frente al mercado y otras empresas (CONNER, 1991: 139; MADHOK, 1996), partiendo de los tópicos centrales en el EBR de ventaja y desventaja competitiva, diversificación y campo de actividad de la empresa (MADHOK, 2002). A partir de estos elementos, el proceso de crecimiento descrito tiene efecto sobre los límites de la empresa. Las distintas decisiones incluidas relacionadas con el crecimiento ejercen influencia sobre el campo de actividad y sobre los recursos que posee la empresa. Además, las carencias de recursos como condicionantes de los límites de la empresa (MADHOK, 1996: 580), al influir sobre los métodos de desarrollo. La búsqueda de ventajas competitivas y creación de valor dirige las decisiones de entrada/salida de recursos en la empresa y por lo tanto los límites de la empresa. Con este planteamiento es posible superar dos importantes debilidades de la ECT, que no considera la ventaja competitiva y es estática (MADHOK, 1996).

La ECT (COASE, 1937; WILLIAMSON, 1975, 1985) propugna que la elección de los límites es en gran parte consecuencia de la especificidad de los activos involucrados en un intercambio (SHELANSKI y KLEIN, 1995). El EBR parte de esta idea (CONNER, 1991: 141) y además define los límites de la empresa a partir de las siguientes variables: aprendizaje, *path dependencies*, oportunidades tecnológicas, selección del entorno, y la posición de la empresa en activos complementarios (TEECE *et al.*, 1994: 11). Afirmar que los recursos definen los límites de la empresa no representa una formulación alternativa a la que proporciona la ECT, sino complementaria, que combina oportunismo y racionalidad limitada (MADHOK, 1996: 585).

⁴ Éste puede ser el caso de una diversificación en nuevas áreas que precise el desarrollo de nuevos recursos, que no se puede llevar a cabo más rápido que los recursos directivos excedentarios en la empresa (KNUDSEN, 1996: 41; PENROSE, 1959).

CONCLUSIONES

Este trabajo ha pretendido recoger el contenido actual del EBR, en lo que se refiere a estrategias relacionadas con el crecimiento de la empresa. La concepción de la estrategia corporativa basada en los recursos durante los últimos años se ha mostrado como la más adecuada a la hora de explicar las diferencias en resultados entre las empresas, incluso dentro del mismo sector, dado que se reconoce que la empresa se encuentra constituida por una dotación única de recursos y capacidades. Combinando esta literatura se ha tratado de arrojar luz sobre algunas áreas que puede decirse que no se encuentran suficientemente desarrolladas en la literatura.

Este trabajo ha considerado la especificidad de los recursos respecto a una empresa, estrategia, negocio y método de desarrollo. Esto ha puesto de manifiesto que existe una interacción entre la especificidad en los distintos niveles, lo cual se relaciona con un análisis dinámico del crecimiento en el que se incluyan las interrelaciones y complementariedades de los recursos. El encaje entre recursos, direcciones y métodos de desarrollo va a potenciar las complementariedades entre los recursos de la empresa. Y como consecuencia de ello se incrementa la especificidad de los recursos a la empresa y por lo tanto la creación de valor.

BIBLIOGRAFÍA

- ABELL, D.F. [1980]. *Defining the business*. Englewood Cliffs: Prentice-Hall.
- ADNER, R. y HELFAT, C. [2003]. «Corporate effects and dynamic managerial capabilities». *Strategic Management Journal*, 24: 1.011-1.025.
- ÁLVAREZ, S.A. y BUSENITZ, L.W. [2001]. «The entrepreneurship of resource-based theory». *Journal of Management*, 27: 755-775.
- AMIT, R.; GLOSTEN, L. y MUELLER, E. [1993]. «Challenges to theory development in entrepreneurship research». *Journal of Management Studies*, 30: 815-834.
- AMIT, R. y SCHOEMAKER, P. [1993]. «Strategic assets and organizational rent». *Strategic Management Journal*, 14: 33-46.
- ANDREWS, K.R. [1971]. *The concept of corporate strategy*. Homewood: Dow Jones-Irwin.
- ANSOFF, H.I. [1965]. *Corporate strategy*. New York: McGraw-Hill.
- ARGYRES, N.S. y LIEBESKIND, J.P. [1999]. «Contractual Commitments, Bargaining Power, and Governance Inseparability: Incorporating History into Transaction Cost Theory». *Academy of Management Review*, 24(1): 49-63.

- BARNEY, J.B. [1986]. «Strategic factor markets. Expectations, luck, and business strategy». *Management Science*, 32(10): 1.231-1.241.
- [1991]. «Firm resources and sustained competitive advantage». *Journal of Management*, 17: 99-120.
- [1999]. «How a firm's capabilities affect boundary decisions». *Sloan Management Review*, Spring: 137-145.
- BARNEY, J.B.; WRIGHT, M. y KETCHEN, D.J. [2001]. «The resource-based view of the firm: Ten years after 1991». *Journal of Management*, 27: 625-641.
- BRUSH, C.G.; GREENE, P.G. y HART, M.M. [2001]. «From initial idea to unique advantage: the entrepreneurial challenge of constructing a resource base». *Academy of Management Executive*, 15(1): 64-80.
- BUSIJA, E.C.; O'NEILL, H.M. y ZEITHAML, C.P. [1997]. «Diversification strategy, entry mode and performance. Evidence of choice and constraints». *Strategic Management Journal*, 18: 321-328.
- CHANDLER, A.D. [1992]. «Organizational capabilities and the theory of the firm». *Journal of Economic Perspectives*, 6(3): 79-100.
- CHATTERJEE, B. [1990]. «Excess resources, utilization costs, and mode of entry». *Academy of Management Journal*, 33: 780-800.
- CHATTERJEE, S. y SINGH, S. [1999]. «Are tradeoffs inherent in diversification moves? A simultaneous model for type of diversification and mode of expansion decisions». *Management Science*, 45(1): 25-45.
- CHATTERJEE, S. y WERNERFELT, B. [1991]. «The link between resources and types of diversification. Theory and evidence». *Strategic Management Journal*, 12: 33-48.
- CHI, T. [1994]. «Trading in strategic resources. Necessary conditions, transaction cost problems, and choice of exchange structure». *Strategic Management Journal*, 15: 271-290.
- COASE, R.H. [1937]. «The nature of the firm». *Economica*, 4(16): 386-405.
- COHEN, W.M. y LEVINTHAL, D.A. [1989]. «Innovation and learning. The two faces of R&D». *Economic Journal*, 99: 569-596.
- [1990]. «Absorptive capacity. A new perspective on learning and innovation». *Administrative Science Quarterly*, 35: 128-152.
- COHEN, W. y MOWERY, D. [1984]. «Firm heterogeneity and R&D. An agenda for research». In B. BOZEMAN, M. CROW, A. LINK (Eds.), *Strategic management of industrial R&D*: 107-132. Lexington.
- CONNER, K. [1991]. «A historical comparison of resource-based theory and five schools of thought within industrial organization economics: Do we have a new theory of the firm». *Journal of Management*, 17: 121-154.
- DAVIDSSON, P.; LOW, M.B. y WRIGHT, M. [2001]. Editor's introduction: «Low and MacMillan ten years on: Achievements and future directions for entrepreneurship research». *Entrepreneurship Theory and Practice*, Summer: 5-15.
- DESS, G.G.; GUPTA, A.; HENNART, J.F. y HILL, C.W.L. [1995]. «Conducting and integrating strategy research at the international, corporate, and business levels: Issues and directions». *Journal of Management*, 21(2): 357-393.
- DESS, G.G.; IRELAND, R.D.; ZAHRA, S.A.; FLOYD, S.W.; JANNEY, J.J. y LANE, P.J. [2003]. «Emerging issues in corporate entrepreneurship». *Journal of Management*, 29(3), 351-378.

- DIERICKX, I. y COOL, K. [1989]. «Asset stock accumulation and sustainability of competitive advantage». *Management Science*, 35: 1.504-1.513.
- DOSI, G.; NELSON, R.R. y WINTER, S.G. [2000]. *The nature and dynamics of organizational capabilities*. New York: Oxford University Press.
- EISENHARDT, K.M. y MARTIN, J.A. [2000]. «Dynamic capabilities: What are they?». *Strategic Management Journal*, 21: 1.105-1.121.
- EISENHARDT, K.M. y SCHOONHOVEN, C.B. [1996]. «Resource-based view of strategic alliance formation: Strategic and social effects in entrepreneurial firms». *Organization Science*, 7: 136-150.
- ERIKSEN, B. [1996]. «Firm resources and capabilities: A renewed focus for strategic management». In J. FALKENBERG, S.A. HAUGLAND (Eds.), *Rethinking the boundaries of strategy*: 51-77. Copenhagen: Handelshøjskolens Forlag.
- FALKENBERG, J. [1996]. «Strategic change and adaptation from a resource based perspective». In J. FALKENBERG, S.A. HAUGLAND (Eds.), *Rethinking the boundaries of strategy*: 123-141. Copenhagen: Handelshøjskolens Forlag.
- FOSS, N.J. [1997]. «Resources and strategy: A brief overview of themes and contributions». In N.J. Foss (Ed.), *Resources, firms and strategies: A reader in the resource-based perspective*: 1-17. New York: Oxford University Press.
- [1998]. «The resource-based perspective: An assessment and diagnosis of problems». *Scandinavian Journal of Management*, 14(3): 133-149.
- FOSS, N.J.; KNUDSEN, C. y MONTGOMERY, C.A. [1995]. «An exploration of common ground: Integrating evolutionary and strategic theories of the firm». In C. MONTGOMERY (Ed.), *Resource-based and evolutionary theories of the firm: Towards a synthesis*: 1-17. Boston: Kluwer.
- GORECKI, P.K. [1975]. «An inter-industry analysis of diversification in the U.K. manufacturing sector». *Journal of Industrial Economics*, 24(2): 131-146.
- GRANT, R.M. [1991]. «The resource-based theory of competitive advantage: Implications for strategy formulation». *California Management Review*, 33(3): 114-135.
- HITT, M.A.; HOSKISSON, R.E.; JOHNSON, R.A. y MOESEL, D.D. [1996]. «The market for corporate control and firm innovation». *Academy of Management Journal*, 39(5): 1.084-1.119.
- HITT, M.A.; HOSKISSON, R.E. y KIM, H. [1997]. «International diversification: Effects on innovation and firm performance in product-diversified firms». *Strategic Management Journal*, 40(4): 767-798.
- HITT, M.A. y IRELAND, R.D. [2000]. «The intersection of entrepreneurship and strategic management research». In D. SEXTON, H. LANDSTROM (Eds.), *Handbook of entrepreneurship*: 45-63. Oxford: Blackwell Publishers.
- HITT, M.A.; IRELAND, R.D.; CAMP, S.M. y SEXTON, D.L. (Eds.) [2002]. *Strategic entrepreneurship*. Blackwell.
- HOOPES, D.G.; MADSEN, T.L. y WALKER, G. [2003]. «Guest editors' introduction to the special issue: Why is there a resource-based view? Toward a theory of competitive heterogeneity». *Strategic Management Journal*, 24: 889-902.
- HOSKISSON, R.E. y HITT, M.A. [1990]. «Antecedents and performance outcomes of diversification: A review and critique of theoretical perspectives». *Journal of Management*, 16: 461-509.
- HOSKISSON, R.E.; HITT, M.A.; WAN, W.P. y YIU, D. [1999]. «Theory and research in strategic management: Swings of a pendulum». *Journal of Management*, 25(3): 417-456.

- IMAI, K. e ITAMI, H. [1984]. «Interpenetration of organization and market». *International Journal of Industrial Organization*, 2: 285-310.
- IRELAND, R.D.; HITT, M.A. y SIRMON, D.G. [2003]. «A model of strategic entrepreneurship: the constructs and its dimensions». *Journal of Management*, 29(6): 963-989.
- IRELAND, R.D.; HITT, M.A.; CAMP, S.M. y SEXTON, D.L. [2001]. «Guest editor's introduction to the special issue strategic entrepreneurship: entrepreneurial strategies for wealth creation». *Strategic Management Journal*, 22: 479-491.
- ITAMI, H. y NUMAGAMI, T. [1992]. «Dynamic interaction between strategy and technology». *Strategic Management Journal*, 13 (Special Issue): 119-135.
- ITAMI, H. y ROEHL, T.W. [1987]. *Mobilizing invisible assets*. Harvard University Press.
- KLEIN, B.; CRAWFORD, R.G. y ALCHIAN, A. [1978]. «Vertical integration, appropriable rents, and the competitive contracting process». *Journal of Law and Economics*, 21(2): 297-326.
- KNUDSEN, C. [1996]. «Strategic management and the knowledge-based theory of the firm: A reconstruction of Edith Penrose's theory of the limits of the growth of the firm». In J. FALKENBERG, S.A. HAUGLAND (Eds.), *Rethinking the boundaries of strategy*: 19-49. Copenhagen: Handelshøjskolens Forlag.
- KOCHHAR, R. y HITT, M.A. [1998]. «Linking corporate strategy to capital structure: Diversification strategy, type and source of financing». *Strategic Management Journal*, 19: 601-610.
- KOGUT, B. [1991]. «Joint ventures and the option to expand and acquire». *Management Science*, 37 (January): 19-33.
- LANE, P.J. y LUBATKIN, M. [1998]. «Relative absorptive capacity and interorganizational learning». *Strategic Management Journal*, 19: 461-477.
- LIPPMAN, S.A. y RUMELT, R.P. [1982]. «Uncertain imitability: An analysis of interfirm differences in efficiency under competition». *The Bell Journal of Economics*, 13: 418-438.
- MADHOK, A. «The organization of economic activity: Transaction costs, firm capabilities and the nature of governance». *Organization Science*, 7(5): 577-590.
- [2002]. «Reassessing the fundamentals and beyond: Ronald Coase, the transaction costs and resource-based theories of the firm and institutional structure of production». *Strategic Management Journal*, 23: 535-550.
- MADHOK, A. y TALLMAN, S.B. [1998]. «Resources, transaction costs and rents: Managing value through inter-firm collaborative relationships». *Organization Science*, 9(3): 326-339.
- MAHNKE, V. [2000]. «Limits to outsourcing and the evolutionary perspective on firm boundaries», working paper Department Business School, Copenhagen Business School, octubre.
- MAHONEY, J.T. y PANDIAN, J.R. [1992]. «The resource-based view within the conversation of strategic management». *Strategic Management Journal*, 13: 363-380.
- MARCH, J.G. [1991]. «Exploration and exploitation in organizational learning». *Organization Science*, 2: 71-87.
- MARKIDES, C. [1999]. «A dynamic view of strategy». *Sloan Management Review*, Spring: 55-63.
- MARKIDES, C. y WILLIAMSON, P.J. [1994]. «Related diversification, core competences and corporate performance». *Strategic Management Journal*, 15: 149-165.

- MONTGOMERY, C.A. y WERNERFELT, B. [1988]. «Diversification, Ricardian tents and Tobin's q». *RAND Journal of Economics*, 19: 623-632.
- NELSON, R.R. [1991]. «Why do firms differ, and how does it matter?». *Strategic Management Journal*, 12 (Special Issue): 61-74.
- NELSON, R.R. y WINTER, S.G. [1982]. *An evolutionary theory of economic change*, Cambridge Mass: Harvard University Press.
- PALICH, L.E.; CARDINAL, L.B. y MILLER, C.C. [2000]. «Curvilinearity in the diversification-performance linkage: An examination of over three decades of research». *Strategic Management Journal*, 21: 155-174.
- PENROSE, E. [1959]. *The theory of the growth of the firm*. New York: Wiley.
- [1995]. *The theory of the growth of the firm* (2nd ed.). New York: Oxford University Press.
- PETERAF [1993]. «The cornerstones of competitive advantage: A resource-based view». *Strategic Management Journal*, 14: 179-191.
- PISANO, G. [2000]. In search of dynamic capabilities: «The origins of R&D competence in biopharmaceuticals». In G. DOSI, R.R. NELSON, S.G. WINTER (Eds.), *The nature and dynamics of organizational capabilities*: 129-153. New York: Oxford University Press.
- POPPO, L. y ZENGER, T. [1998]. «Testing alternative theories of the firm: Transaction costs, knowledge-based, and measurement explanation for make-or-buy decisions in information services». *Strategic Management Journal*, 19: 853-877.
- PORTER, M.E. [1987]. «From competitive advantage to corporate strategy». *Harvard Business Review*, 65(3): 43-59.
- [1990]. *The Competitive Advantage of Nations*. Free Press: NY.
- PRAHALAD, C.K. y HAMEL, G. [1990]. «The core competence of the corporation». *Harvard Business Review*, 68 (May-June): 79-91.
- REED, R. y DEFILLIPPI, R.J. [1990]. «Causal ambiguity, barriers to imitation, and sustainable competitive advantage». *Academy of Management Review*, 15(1): 88-102.
- REED, R. y LUFFMAN, G.A. [1986]. «Diversification: The growing confusion». *Strategic Management Journal*, 7: 29-35.
- ROBERTS, E.B. y BERRY, C.A. [1985]. «Entering new businesses: Selecting strategies for success». *Sloan Management Review*, Spring: 3-17.
- ROBINS, J.A. [1992]. «Organizational considerations in the evaluation of capital assets: Toward a resource-based view of strategic investments by firms». *Organization Science*, 3: 522-536.
- ROBINS, J.A. y WIERSEMA, M.F. [1995]. «A resource-based approach to the multibusiness firm: Empirical analysis of portfolio interrelationships and corporate financial performance». *Strategic Management Journal*, 16: 277-299.
- RUBIN, P.H. [1973]. «The expansion of firms». *Journal of Political Economy*, 81: 936-949.
- RUEFLI, T.W. y WIGGINS, R.R. [2003]. «Industry, corporate, and segment effects and business performance: A non-parametric approach». *Strategic Management Journal*, 24: 861-879.

- RUMELT, R.P. [1991]. «How much industry matter?» *Strategic Management Journal*, 12: 167-185.
- [1995]. «Inertia and transformation». In C.A. MONTGOMERY (Ed.): *Resource-Based and Evolutionary Theories of the Firm: Towards a Synthesis*: 101-132. Boston: Kluwer.
- SALAS, V. [1991]. «La gran empresa diversificada». *Economía*, 11: 20-28.
- SHARMA, P. y CHRISMAN, J.J. [1999]. «Toward a reconciliation of the definitional issues in the field of corporate entrepreneurship». *Entrepreneurship Theory and Practice*, 23(3): 11-27.
- SHANE, S. y VENKATRAMAN, S. [2000]. «The promise of entrepreneurship as a field of research». *Academy of Management Review*, 25(1): 217-226.
- SILVERMAN, B.S. [1999]. «Technological resources and the direction of corporate diversification: Toward an integration of the resource-based view and transaction cost economics». *Management Science*, 45(8): 119-1.124.
- SIMMONDS, P.G. [1990]. «The combined diversification breadth and mode dimensions and the performance of large diversified firms». *Strategic Management Journal*, 11: 399-410.
- SUÁREZ, I. [1994]. «El desarrollo de la empresa: Un enfoque basado en los recursos». *Revista Europea de Dirección y Economía de la empresa*, 13(1): 25-36.
- TEECE, D.J. [1982]. «Towards an economic theory of the multiproduct firm». *Journal of Economic Behaviour and Organization*, 3: 39-63.
- [1986]. «Firm boundaries, technological innovation, and strategic management». In L.G. THOMAS III (Ed.), *The economics of strategic planning*: 187-199. Lexington Books.
- [1992]. «Competition, cooperation, and innovation: Organizational arrangements for regimes of rapid technological progress». *Journal of Economic Behavior and Organization*, 18(1): 1-25.
- [1998]. «Design issues for innovative firms: Bureaucracy, incentives and industrial structure». In A.D. CHANDLER JR, P. HAGSTRÖM, Ö. SÖLVELL, *The dynamic firm. The role of technology, strategy, organization, and regions*: 134-165. New York: Oxford University Press.
- [1999]. «Competition, cooperation, and innovation: Organizational arrangements for regimes of rapid technological progress». *Journal of Economic Behavior and Organization*, 18(1): 1-25.
- TEECE, D.J.; RUMELT, R.P.; DOSI, G. y WINTER, S. [1994]. «Understanding corporate coherence: Theory and evidence». *Journal of Economic Behaviour and Organization*, 23: 1-30.
- VENTURA, J. [1996]. *Análisis dinámico de la estrategia empresarial: Un ensayo interdisciplinar*. Oviedo: Universidad de Oviedo.
- VERDIN, P.J. y WILLIAMSON, P.J. [1994]. «Core competences, competitive advantage and market analysis: Forging the links». In G. HAMEL, A. HEENE (Eds.), *Competence-based competition*: 77-110. New York: Wiley.
- VICENTE, J.D. [2001]. «Specificity and opacity as resource-based determinants of capital structure: Evidence for Spanish manufacturing firms». *Strategic Management Journal*, 22: 127-177.
- WERNERFELT, B. [1984]. «A resource-based view of the firm». *Strategic Management Journal*, 5: 171-180.
- [1989]. «From critical resources to corporate strategy». *Journal of General Management*, 14(13): 4-12.

- WERNERFELT, B. y MONTGOMERY, C.A. [1988]. «Tobin's Q and the Importance of Focus in Firm Performance», *American Economic Review*, 78, 246-250.
- WILLIAMSON, O.E. [1975]. *Markets and hierarchies: Analysis and antitrust implications*. New York: Free Press.
- [1979]. «Transaction-cost economics: The governance of contractual relations». *Journal of Law and Economics*, 22: 233-261.
- [1985]. *The economic institutions of capitalism*. New York: Free Press.
- WINTER, S.G. y SZULANSKI, G. [2001]. «Replication as strategy». *Organization Science*, 12(6): 730-743.
- YIP, G.S. [1982]. «Diversification entry: Internal development versus acquisition». *Strategic Management Journal*, 3: 331-345.
- ZAHRA, S.A.; KURATKO, D.F. y JENNINGS, D.F. [1999]. «Guest editorial: entrepreneurship and the acquisition of dynamic organizational capabilities». *Entrepreneurship Theory and Practice*, Spring, 5-10.
- ZAJAC, E.J.; KRAATZ, M.S. y BRESSER, R.K.F. [2000]. «Modeling the dynamics of strategic fit: A normative approach to strategic change». *Strategic Management Journal*, 21: 429-453.

CONTABILIDAD	SEGUNDO EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS PARA INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INTERVENTORES Y AUDITORES DEL ESTADO	Núm. 7/2006
---------------------	---	------------------------



**INMACULADA DE BENITO CÁMARA
JOSÉ TOVAR JIMÉNEZ**

Profesores del CEF

Sumario:

- Caso 1.** Balance de sumas y saldos. Operaciones del mes de diciembre. Operaciones de cierre del ejercicio. Regularización y cierre del ejercicio. Elaboración del Balance de Situación y de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.
- Caso 2.** Contabilidad de sociedades: cálculo del patrimonio neto a efectos de una reducción de capital social. Adquisición de acciones propias. Dividendos pasivos. Reparto del beneficio. Ampliación de capital social.
- Caso 3.** Operaciones financieras: cálculo de la prima de emisión y de la rentabilidad de obligaciones.

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado convocada por Orden EHA/1549/2005, de 20 de mayo (BOE del 31)].

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

BALANCE DE SUMAS Y SALDOS. OPERACIONES DEL MES DE DICIEMBRE. OPERACIONES DE
CIERRE DEL EJERCICIO. REGULARIZACIÓN Y CIERRE DEL EJERCICIO. ELABORACIÓN
DEL BALANCE DE SITUACIÓN Y DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

ENUNCIADO

La sociedad «X, S.A.» presenta el siguiente Balance de Saldos a 30 de noviembre de 2005:

Cuenta		Saldos deudores	Saldos acreedores
100	Capital social		286.400
112	Reserva legal		82.690
136	Diferencias positivas en moneda extranjera		500
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		14.000
217	Derechos sobre bienes en arto. financiero	6.000	
220	Terrenos y bienes naturales	108.320	
221	Construcciones	91.000	
223	Maquinaria	15.000	
226	Mobiliario	10.220	
233	Maquinaria en montaje	21.000	
250	I.F.P. (900 acciones de «Z, S.A.»)	12.500	
272	Gastos por intereses diferidos	270	
281	Amortización acumulada inmovilizado inmaterial		1.800
282	Amortización acumulada inmovilizado material		13.300
300	Mercaderías	9.800	
390	Provisión depreciación de mercaderías		420
407	Anticipos a proveedores	1.400	
412	Acreedores por arrendamiento financiero corto plazo		630
430	Clientes	49.000	
4312	Efectos comerciales en gestión de cobro	8.400	
435	Clientes de dudoso cobro	14.000	
437	Anticipos de clientes		1.400
460	Anticipos de remuneraciones	900	
476	Organismos Seguridad Social acreedores		3.024
490	Provisión para insolvencias de tráfico		12.600
523	Proveedores de Inmovilizado a corto plazo moneda extranjera 10.000 \$..		8.400
544	Créditos a corto plazo al personal	700	
572	Bancos c/c	61.854	
600	Compras de mercaderías	49.000	
640	Sueldos y salarios	91.800	
700	Ventas de mercaderías		126.000

OPERACIONES DEL MES DE DICIEMBRE

1. El inmovilizado en curso que figura en el balance entra en funcionamiento el 1 de diciembre y para su financiación se obtuvo, el 1 de junio de 2005, el préstamo que figura en el balance y que devenga un interés del 5% anual, pagadero por años vencidos. La empresa decide activar todos los gastos financieros permitidos en el Plan General de Contabilidad.

2. El 1 de diciembre compra mercaderías al contado por valor de 5.000 euros, aplicándose el anticipo que figura en el balance. En la factura se incluyen 500 euros por envases a devolver, así como un descuento por pronto pago de 100 euros. El 15 de diciembre se obtiene un descuento adicional, que se cobra al contado, por defectos de la calidad de la mercancía de 200 euros. El 20 de diciembre se devuelve el 50% de los envases, cobrándose su importe y considerando que el resto queda en poder de la empresa.

3. El 15 de diciembre se venden a crédito productos terminados por importe de 8.000 euros, practicándose un descuento comercial dentro de factura de 500 euros y aplicándose el anticipo que figura en el balance. La factura incluye además 400 euros en concepto de envases con facultad de devolución. Diez días después, el cliente devuelve la totalidad de los citados envases, y además se le concede un descuento adicional de 1.000 euros ante una reclamación suya por baja calidad de las mercancías suministradas.

4. El 20 de diciembre la empresa «Z, S.A.» realiza una ampliación de capital de 2×3 a un valor de emisión del 120% sobre el valor nominal (10 €). La sociedad «X, S.A.» acude a la ampliación de capital adquiriendo las acciones a las que tiene derecho y 200 acciones más, siendo necesario adquirir 300 derechos de suscripción a un coste de 1 euro el derecho. La operación lleva asociada una comisión que asciende a 50 euros. «X, S.A.» liquidará al contado el coste de los derechos preferentes de suscripción, la comisión y el mínimo legal, y el resto a 90 días.

5. El 21 de diciembre adquiere en Bolsa como inversión permanente 1.000 obligaciones de 10 euros de valor nominal por un total de 11.630 euros. Las obligaciones fueron puestas en circulación el 10 de noviembre de 2004 y devengan un interés del 6% anual, pagadero por años vencidos. En el año de compra la entidad periodifica los intereses linealmente.

6. El 29 de diciembre paga la deuda que mantiene con un proveedor de Estados Unidos y que surgió por la compra de un inmovilizado a mediados del ejercicio anterior. Dicha deuda originó al cierre del ejercicio anterior la diferencia de cambio que figura en el balance. El tipo de cambio a 29 de diciembre de 2005 es de $1 \text{ €} = 1,1628 \text{ \$}$.

7. El 31 de diciembre paga la última cuota del contrato de arrendamiento financiero que incluye la opción de compra. Este contrato de *leasing* se formalizó el 1 de enero de 2002 para financiar la adquisición de una máquina, cuya vida útil es de 10 años.

8. El importe íntegro de la nómina del mes de diciembre asciende a 9.000 euros. Además, los trabajadores han recibido de la empresa 300 euros en servicios en especie, se les había entregado un anticipo por importe de 900 euros, se les retiene 180 euros en concepto de cuota voluntaria a su sindicato, se les descuenta 425 euros de un préstamo a corto plazo concedido por la empresa y 15 euros de intereses de dicho préstamo. Por dificultades de tesorería, quedan pendientes de pago 350 euros del líquido a pagar a los trabajadores, pagándose el resto en efectivo.

INFORMACIÓN ADICIONAL:

- a) El inmovilizado material se amortiza en un 10% anual y los gastos a distribuir en varios ejercicios se sanean linealmente.
- b) Las existencias finales de mercaderías son 14.000 euros y su valor de mercado 14.900 euros.
- c) La cotización de las obligaciones a 31 de diciembre de 2005 es del 140%, siendo la cotización media del último trimestre del 110%.

SE PIDE:

- A) Contabilizar las operaciones no incluidas en el balance de sumas y saldos.
- B) Contabilizar las operaciones de regularización y cierre de la contabilidad.
- C) Presentar el Balance de Situación y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

A) CONTABILIZAR LAS OPERACIONES NO INCLUIDAS EN EL BALANCE DE SUMAS Y SALDOS

Operaciones del mes de diciembre

1. 01-12-2005. Entrada en funcionamiento del inmovilizado.

Las cuentas que figuran en balance relacionadas con la operación son:

233 Maquinaria en montaje	21.000
170 Deudas a largo plazo con entidades de crédito	14.000

Se trata de una financiación específica por el 66,66% de la inversión realizada en el inmovilizado (14.000/21.000). El resto se habrá financiado con fondos propios a los que no se considera coste financiero, ya que en el balance no aparece ninguna otra deuda (excluidas las deudas comerciales) no específica que haya podido financiar el resto de la inversión realizada.

Contabilización de los intereses devengados por el préstamo, desde el 01-06-2005 al 01-12-2005, fecha de entrada en funcionamiento del inmovilizado.

350,00	Intereses de deudas a largo plazo (662)		
	($0,05 \times 14.000 \times 6/12$)		
		a Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (526)	350,00
		x	

Traspaso al inmovilizado de la inversión realizada, así como de los intereses devengados hasta su puesta en condiciones de funcionamiento:

21.350,00	Maquinaria (223)		
		a Maquinaria en montaje (233)	21.000,00
		a Incorporación al activo de gastos financieros (736)	350,00
		x	

2. 01-12-2005. Compra de mercaderías.

5.000,00	Compras de mercaderías (600)		
500,00	Envases a devolver a proveedores (406)		
		a Descuentos sobre compras pronto pago (765)	100,00
		a Anticipo a proveedores (407)	1.400,00
		a Bancos c/c (572)	4.000,00
		x	

15-12-2005. Obtención de un descuento de los proveedores por defectos de calidad.

200,00	Bancos c/c (572)		
		a Devoluciones de compras y operaciones similares (608)	200,00
		x	

20-12-2005. Devolución de la mitad de los envases, comprándose la otra mitad.

250,00	Bancos c/c (572)		
250,00	Compras de otros aprovisionamientos (602)		
		a Envases a devolver a proveedores (406)	500,00
		x	

3. 15-12-2005. Venta de productos terminados.

6.500,00	Clientes (430)		
1.400,00	Anticipo de clientes (437)		
		a Ventas de mercaderías (700)	7.500,00
			(8.000 – 500)
		a Envases a devolver por clientes (436)	400,00
		x	

25-12-2005. Devolución de los envases y concesión de un descuento por defectos de calidad.

400,00	Envases a devolver por clientes (436)		
		a Clientes (430)	400,00
		x	
1.000,00	Devoluciones de ventas y operaciones similares (708)		
		a Clientes (430)	1.000,00
		x	

4. 20-12-2005. Compra de derechos y suscripción de acciones.

Como la compra de 300 derechos de suscripción va a permitir a la empresa suscribir 200 acciones, se deduce que la ampliación es de 2 nuevas $\times$ 3 antiguas.

Por lo tanto, como las acciones poseídas son 900, es decir, 900 derechos de suscripción, las acciones que nos corresponden son $900/3 \times 2 = 600$

Total de acciones suscritas: $600 + 200 = 800$

Inversión a realizar:

• Compra de 300 derechos de suscripción	300×1	=	300
• Desembolso a efectuar por las acciones suscritas	$800 \times 10 \times 120\%$	=	9.600
• Comisión asociada a la operación			50
	Total		9.950

9.950,00 Inversiones financieras permanentes (250)

a Bancos c/c (572)	3.950,00
$[(300 \times 1) + 50 + (0,45 \times 800 \times 10)]$	
a Desembolsos pendientes sobre acciones (259)	6.000,00
$(0,75 \times 800 \times 10)$	
_____ x _____	

Una vez realizada la operación anterior, el saldo de la cuenta (250) es el siguiente:

(250) Inversiones financieras permanentes: $12.500 + 9.950 = 22.450$

(1.700 acciones de «Z, S.A.», a un coste medio de 13,205882 €/acción)

5. 21-12-2005. Compra en Bolsa de obligaciones.

Para el cálculo de los intereses devengados se va a trabajar con el año comercial de 360 días, por lo que se han considerado 40 días, 20 del mes de noviembre y 20 del mes de diciembre.

11.563,33 Valores de renta fija (251)	
66,67 Intereses a corto plazo de valores de renta fija (546)	
$(0,06 \times 1.000 \times 10 \times 40/360)$	
a Bancos c/c (572)	11.630,00
_____ x _____	

6. 29-12-2005. Cancelación de la deuda en moneda extranjera.

8.400,00	Proveedores de inmovilizado a corto plazo, moneda extranjera (523)		
200,00	Diferencias negativas de cambio (668)		
	a Bancos c/c (572)	8.600,00	
	(10.000 \$/1,1628)		
	X		

Imputación a resultados de la diferencia no realizada al cierre del ejercicio anterior.

500,00	Diferencias positivas en moneda extranjera (136)		
	a Diferencias positivas de cam- bio (768)	500,00	
	X		

7. 31-12-2005. Pago de la última cuota del contrato de arrendamiento financiero.

630,00	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo (412)		
	a Bancos c/c (572)	630,00	
	X		

Imputación a resultados de los intereses inherentes al contrato.

270,00	Intereses de leasing (660)		
	a Gastos por intereses diferi- dos (272)	270,00	
	X		

Amortización del inmovilizado inmaterial correspondiente al año 2005.

600,00	Amortización inmovilizado inma- terial (681)		
(6.000/10)			
	a Amortización acumulada in- movilizado inmaterial (281)	600,00	
	X		

Reclasificación del derecho y su amortización como inmovilizado material.

6.000,00	Maquinaria (223)		
		a	Derechos sobre bienes en arrendamiento financiero (217) 6.000,00
_____		X	_____
2.400,00	Amortización acumulada inmovilizado inmaterial (281)		
	(1.800 + 600) = (6.000/10 × 4)		
		a	Amortización acumulada inmovilizado material (282) 2.400,00
_____		X	_____

8. Contabilización de la nómina correspondiente al mes de diciembre.

En relación con los servicios recibidos en especie por los trabajadores, se habrán contabilizado como gasto en el momento de llevar a cabo la prestación al trabajador; como la naturaleza del gasto para la empresa es de personal, por ser éste al que va dirigido, se habrá de contabilizar de nuevo como gasto en sueldos y salarios, pero abonando a la cuenta Ingresos por servicios al personal, para anular el gasto contabilizado cuando se prestó el servicio.

9.300,00	Sueldos y salarios (640)		
	(9.000 + 300)		
		a	Ingresos por servicios al personal (755) 480,00
			(300 + 180)
		a	Anticipos de remuneraciones (460) 900,00
		a	Créditos a corto plazo al personal (544) 425,00
		a	Ingresos de créditos a corto plazo (763) 15,00
		a	Remuneraciones pendientes de pago (465) 350,00
		a	Bancos c/c (572) 7.130,00
_____		X	_____

a) Amortización del inmovilizado material.

• Construcciones	$0,10 \times 91.000$	=	9.100
• Maquinaria de balance	$0,10 \times 15.000$	=	1.500
• Maquinaria (01-12-2005)	$0,10 \times 21.350 \times 1/12 = 177,9166$	=	178
• Mobiliario	$0,10 \times 10.220$	=	1.022
	Total		11.800

11.800,00 Amortización inmovilizado material (682)

a Amortización acumulada inmovilizado material (282) 11.800,00

_____ x _____

b) Regularización de existencias y aplicación de la provisión.

9.800,00 Variación de existencias de mercaderías (610)

a Mercaderías (300) 9.800,00

_____ x _____

14.000,00 Mercaderías (300)

a Variación de existencias de mercaderías (610) 14.000,00

_____ x _____

420,00 Provisión depreciación de mercaderías (390)

a Provisión de existencias aplicada (793) 420,00

_____ x _____

Existencias finales de mercaderías 14.000

Valor de mercado 14.900

No existe depreciación —

Por lo que se refiere a las operaciones realizadas con envases, a 30 de noviembre la empresa no tenía existencias ya que en el balance no aparece ninguna cuenta relativa a la mencionada existencia.

Como el 15 de diciembre la empresa compra envases por 250 euros y no realiza venta alguna hasta 31 de diciembre, se va a considerar que la empresa tiene existencias finales de envases por importe de 250 euros.

250,00	Envases (327)		
		a Variación de existencias de otros aprovisionamientos (612)	250,00
_____		x _____	

c) Contabilización de los intereses devengados por las obligaciones y dotación de la provisión.

16,67	Intereses a corto plazo de valores de renta fija (546)		
		a Ingresos de valores de renta fija (761)	16,67
		($0,06 \times 1.000 \times 10 \times 10/360$)	
_____		x _____	

Valores de renta fija	11.563,33
+ Intereses a corto plazo de valores de renta fija (66,67 + 16,67)	83,34
Suma	11.646,67
Cotización media del último trimestre ($1.000 \times 10 \times 110\%$)	11.000,00
Provisión a dotar	646,67

646,67	Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo (696)		
		a Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo (297)	646,67
_____		x _____	

200,00	Devoluciones de compras y operaciones similares (608)	
500,00	Diferencias positivas de cambio (768)	
480,00	Ingresos por servicios al personal (755)	
15,00	Ingresos de créditos a corto plazo (763)	
4.200,00	Variación de existencias de mercaderías (610)	
250,00	Variación de existencias de otros aprovisionamientos (612)	
420,00	Provisión de existencias aplicada (793)	
16,67	Ingresos de valores de renta fija (761)	
	a Pérdidas y ganancias (129)	140.031,67
	x	

El resultado del ejercicio antes de impuestos es pérdida por 30.243,33. No se va a proceder a contabilizar crédito alguno frente a la Hacienda Pública por tratarse de pérdidas de explotación.

Asiento de cierre

286.400,00	Capital social (100)	
82.690,00	Reserva legal (112)	
14.000,00	Deudas a largo plazo con entidades de crédito (170)	
27.500,00	Amortización acumulada inmovilizado material (282)	
3.024,00	Organismos Seguridad Social acreedores (476)	
12.600,00	Provisión para insolvencias de tráfico (490)	
6.000,00	Desembolsos pendientes sobre acciones (259)	
350,00	Remuneraciones pendientes de pago (465)	
646,67	Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo (297)	
408,33	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (526)	
	a Terrenos y bienes naturales (220)	108.320,00
	a Construcciones (221)	91.000,00
	a Maquinaria (223)	42.350,00
	a Mobiliario (226)	10.220,00

a	Inversiones financieras per-	
	manentes (250)	22.450,00
a	Mercaderías (300)	14.000,00
a	Envases (327)	250,00
a	Clientes (430)	54.100,00
a	Efectos comerciales en gestión	
	de cobro (4312)	8.400,00
a	Clientes de dudoso cobro (435)	14.000,00
a	Créditos a corto plazo al per-	
	sonal (544)	275,00
a	Bancos c/c (572)	26.364,00
a	Valores de renta fija (251)	11.563,33
a	Intereses a corto plazo de valo-	
	res de renta fija (546)	83,34
a	Pérdidas y ganancias (129)	30.243,33

x

C) PRESENTAR EL BALANCE DE SITUACIÓN Y LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS*Balance de Situación*

Activo			Pasivo		
220	Terrenos y bienes naturales	108.320,00	100	Capital social	286.400,00
221	Construcciones	91.000,00	112	Reserva legal	82.690,00
223	Maquinaria	42.350,00	129	Pérdidas y ganancias	(30.243,33)
226	Mobiliario	10.220,00	170	Deudas largo plazo entidades de	
282	Amortización acumulada inmo-			crédito	14.000,00
	vilizado material	(27.500,00)	259	Desembolsos pendientes s/accio-	
250	I. F. P. (1.700 acciones «Z, S.A.») ..	22.450,00		nes	6.000,00
251	Valores de renta fija	11.563,33	526	Intereses corto plazo entidades	
297	Provisión depreciación valores			de crédito	408,33
	negociables largo plazo	(636,67)	465	Remuneraciones pendientes de	
544	Créditos a corto plazo al personal ..	275,00		pago	350,00
546	Intereses corto plazo valores		476	Organismos Seguridad Social	
	renta fija	83,34		acreedores	3.024,00
300	Mercaderías	14.000,00			
327	Envases	250,00			
430	Clientes	54.100,00			
4312	Efectos comerciales en gestión				
	de cobro	8.400,00			
435	Clientes de dudoso cobro	14.000,00			
490	Provisión insolvencias de tráfico .	(12.600,00)			
572	Bancos c/c	26.364,00			
Total Activo		362.629,00	Total Pasivo		362.629,00

Cuenta de Pérdidas y Ganancias

A) Gastos		B) Ingresos	
60/61 Consumo de mercaderías	49.600,00	700/708 Ventas de mercaderías	132.500,00
(54.000 – 200 – 4.200)		(133.500 – 1.000)	
62/61 Consumo de envases	–	736 Incorporación activo gastos	
(250 – 250)		financieros	350,00
640 Sueldos y salarios	101.100,00	755 Ingresos por servicios al per-	
681 Amortización inmovilizado in-		sonal	480,00
material	600,00		
682 Amortización inmovilizado ma-			
terial	11.800,00		
793 Variación de provisión de exis-			
tencias	(420,00)		
		I. Pérdida de explotación	29.350,00
660 Intereses de <i>leasing</i>	270,00	761 Ingresos valores renta fija	16,67
662 Intereses de deudas largo plazo .	408,33	763 Ingresos de créditos corto plazo	15,00
668 Diferencias negativas de cambio .	200,00	765 Descuentos s/compras pronto	
696 Dotación provisión valores nego-		pago	100,00
ciables largo plazo	646,67	768 Diferencias positivas de cambio	500,00
		II. Resultado financiero negativo	893,33
		III. Pérdida actividades ordinarias ..	30.243,33

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES: CÁLCULO DEL PATRIMONIO NETO A EFECTOS DE
 UNA REDUCCIÓN DE CAPITAL SOCIAL. ADQUISICIÓN DE ACCIONES PROPIAS.
 DIVIDENDOS PASIVOS. REPARTO DEL BENEFICIO. AMPLIACIÓN DE CAPITAL SOCIAL

ENUNCIADO**A) SOCIEDAD ANÓNIMA «SARAMA»**

La Sociedad Anónima «Sarama» presenta el siguiente balance a 1 de enero de 2005:

Activo		Pasivo	
Gastos de establecimiento	100.000	Capital social	5.000.000
Acciones propias reducción capital	72.000	Reserva legal	600.000
Accionistas por des. no exigidos	1.250.000	Reserva voluntaria	75.000
Activos reales	4.023.000	Prima emisión	90.000
		Resultados negativos ej. anteriores	(2.500.000)
		Pérdidas y ganancias 2004	(300.000)
		Subvenciones de capital	100.000
		Pasivos exigibles	2.300.000
		Obligaciones y bonos	75.000
		Intereses de empréstitos y otras	5.000
Total Activo	5.445.000	Total Pasivo	5.445.000

B) SOCIEDAD ANÓNIMA «JILGUERO»

La Sociedad Anónima «Jilguero» presenta el siguiente balance a 1 de abril de 2005:

Activo		Pasivo	
Acciones propias situaciones especiales (22.000 acc.)	277.475	Capital social	2.145.000
Accionistas por desembolsos no exigidos	165.000	Reserva legal	398.750
Accionistas morosos	33.000	Reserva voluntaria	133.375
Accionistas por aportaciones no dinerarias pendientes	82.500	Prima emisión	792.000
Activos reales	5.308.005	Pérdidas y ganancias ejercicio 2004 ..	363.000
		Reserva por acciones propias	198.000
		Pérdidas y ganancias	16.500
		Pasivos exigibles	1.222.880
		O y B convertibles (198.000 oblig.) ...	594.000
		Intereses de empréstitos y otras	2.475
Total Activo	5.865.980	Total Pasivo	5.865.980

1. Información complementaria al balance de «Jilguero, S.A.».

1) El capital está formado por dos series de acciones de 6 euros nominales. La serie A está formada por 192.500 acciones emitidas a la par. La serie B de 165.000 acciones corresponde a una ampliación realizada con prima a finales del ejercicio 2003, de las que 55.000 acciones se destinaron a aportaciones no dinerarias valoradas en 216.000 euros.

2) Los dividendos pasivos han sido siempre del 25% del nominal.

3) Las obligaciones que figuran en balance son de 3 euros nominal; fueron emitidas el 1 de marzo de 2002 a la par y devengan el 5% de interés anual pagadero por años vencidos. Las condiciones de conversión son de 1 acción de nominal de 6 euros por 3 obligaciones y 1,2 euros en efectivo.

4) Las acciones propias fueron adquiridas en Bolsa en enero de 2004.

2. Operaciones realizadas por «Jilguero, S. A.» desde el 1 de abril de 2005 al 31 de diciembre de 2005.

- A) El 1 de abril se venden en Bolsa las acciones propias que sobrepasan el límite permitido por la normativa vigente. La cotización de las acciones en ese momento es del 200%. En caso de tener que desprenderse de algunas acciones, la sociedad desearía hacerlo de la cantidad mínima.
- B) El 15 de abril se emitieron duplicados por los títulos en poder de los accionistas morosos. La mitad de estos títulos se vendieron al 100%, desembolsando los nuevos accionistas la totalidad de su importe. Los gastos de la venta ascienden a 250 euros. Se procede a la amortización del resto de títulos al no lograr venderlos.
- C) Del resultado del año 2004 se pretende repartir en forma de dividendos la máxima cantidad posible una vez satisfechas todas las obligaciones legales. Contabilizar la distribución del beneficio e indicar el dividendo por acción que recibe cada accionista.
- D) El 1 de junio de 2005, se convierten 24.750 obligaciones y se les paga a los obligacionistas los intereses devengados.
- E) El 1 de septiembre se amplía capital social en una cuantía de 600.000 euros, con el mismo valor nominal que el resto de las acciones. El valor teórico de las acciones en ese momento es de 14,5 euros. La ampliación se realiza con la prima de emisión necesaria para mantener el valor teórico de las acciones.

SE PIDE:

1. Determinar **el patrimonio neto de la Sociedad Anónima «Sarama»** a 1 de enero de 2005, según la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 20 de diciembre de 1996, sobre patrimonio contable a efectos de reducción de capital. Las acciones propias que figuran en el balance fueron adquiridas por su valor nominal. En caso necesario se reduce el capital social en la cuantía necesaria para poder repartir posibles resultados positivos en ejercicios futuros según la legislación vigente. Más del 10% de los acreedores se opondrían a la reducción del capital social. Contabilice las operaciones a realizar.

2. Contabilizar las operaciones descritas para la **Sociedad Anónima «Jilguero»** en el ejercicio 2005.

*** No considerar ni el IVA ni las retenciones por IRPF para la realización de los asientos contables.**

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

A) SOCIEDAD ANÓNIMA «SARAMA»

Determinación del patrimonio neto de la sociedad «Sarama»

El artículo 163 del TRLSA establece que la reducción de capital para restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad, disminuido por consecuencia de pérdidas, tendrá carácter obligatorio para la sociedad cuando las pérdidas hayan disminuido su haber social por debajo de las dos terceras partes de la cifra del capital y hubiese transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio.

Es la Resolución de 20 de diciembre de 1996, del ICAC, la que establece cuáles han de ser las partidas a considerar para determinar la valoración del patrimonio de la empresa, a efectos de la posible reducción de capital derivada del artículo 163, antes mencionado.

Dichas partidas son las siguientes:

a) Con signo positivo:

Los fondos propios, recogidos en la agrupación A) del pasivo del balance.

*Las subvenciones de capital y las diferencias positivas en moneda extranjera, mino-
radas en el importe correspondiente del gasto por Impuesto de Sociedades pendiente
de devengo.*

Los ingresos fiscales a distribuir definidos en la Resolución de 30 de abril de 1992.

Los préstamos participativos recogidos en el artículo 20 del Real Decreto 7/1996.

b) Con signo negativo:

Las acciones o participaciones propias que luzcan en el activo del balance.

En aplicación de todo lo anterior y considerando que el tipo de gravamen de la empresa es el 35%, **el patrimonio de la sociedad «Sarama» a 31 de diciembre de 2003 y 2004 será el siguiente:**

Capital social	5.000.000	
Reserva legal	600.000	
Reserva voluntaria	75.000	
Prima de emisión	90.000	
– Resultados negativos ejercicios anteriores	(2.500.000)	
Patrimonio neto 2003	3.265.000	< 3.333.333
Pérdidas y ganancias 2004	(300.000)	
Subvenciones de capital (0,65 × 100.000)	65.000	
– Acciones propias reducción de capital	(72.000)	
Patrimonio neto 2004	2.958.000	< 3.333.333

Para el cálculo del patrimonio del año 2003 se ha considerado que la subvención no se había obtenido ya que el enunciado no da información al respecto.

Al ser el patrimonio de la sociedad inferior a las dos terceras partes del capital social y haber transcurrido un ejercicio sin haberse recuperado el patrimonio, es obligatoria la reducción de capital. Para efectuar ésta, se pueden utilizar dos vías, la establecida por el artículo 214 o la establecida por el artículo 168, ambos del TRLSA.

Artículo 214. Reserva legal.

2. La reserva legal, mientras no supere el veinte por ciento del capital social, sólo podrá destinarse a la compensación de pérdidas en el caso de que no existan otras reservas disponibles suficientes para este fin.

De acuerdo con lo establecido en el artículo anterior, la sociedad deberá utilizar la reserva legal para compensar las pérdidas, siempre que no cuente con cualquier otra clase de reservas disponibles, como pueden ser las reservas voluntarias y la prima de emisión de acciones.

Artículo 168. Reducción para compensar pérdidas.

1. No se podrá reducir el capital con esta finalidad cuando la sociedad cuente con cualquier clase de reservas voluntarias o cuando la reserva legal, una vez efectuada la educación, exceda del diez por ciento del capital.

(...)

4. Para que la sociedad pueda repartir dividendos una vez reducido el capital será preciso que la reserva legal alcance el diez por ciento del nuevo capital.

En este caso, se puede utilizar sólo la reserva legal que exceda del 10% del capital reducido, manteniéndola en ese importe, en vez de utilizarla en su totalidad, lo que implicará que la sociedad podrá repartir dividendos en cuanto vuelva a generar beneficios.

La sociedad «Sarama» ha elegido la vía del artículo 168, pues desea repartir posibles resultados positivos en ejercicios futuros, según se establece en el enunciado.

Reflejo contable de la reducción de capital en la sociedad «Sarama»

En el siguiente cuadro se presentan las cuentas que van a intervenir en la reducción de capital, los saldos antes de efectuar la operación de reducción y sus saldos una vez efectuada ésta, teniendo en cuenta que el importe de los fondos que la relación de cuentas representa, es igual antes que después de la reducción de capital:

Cuentas	Saldos antes de la reducción	Saldos después de la reducción
Capital social	5.000.000	X
Reserva legal	600.000	0,10 X
Reserva voluntaria	75.000	—
Prima emisión	90.000	—
Acciones propias reducción capital	(72.000)	—
Resultados negativos ejercicios anteriores	(2.500.000)	—
Pérdidas y ganancias 2004	(300.000)	
Suma	2.893.000	2.893.000

$$2.893.000 = X + 0,10 X$$

$$X = 2.630.000 \text{ capital reducido}$$

$$\text{Capital a reducir: } 5.000.000 - 2.630.000 = 2.370.000$$

$$10\% \text{ capital reducido: } 0,10 \times 2.630.000 = 263.000$$

$$\text{Reserva legal a utilizar: } 600.000 - 263.000 = 337.000$$

75.000,00	Reserva voluntaria		
90.000,00	Prima de emisión		
337.000,00	Reserva legal		
2.370.000,00	Capital social		
		a Acciones propias para reducción de capital	72.000,00
		a Resultados negativos de ejercicios anteriores	2.500.000,00
		a Pérdidas y ganancias (129)	300.000,00
		_____ x _____	

Tras realizarse la operación anterior las cuentas de **fondos propios** que representan el patrimonio de la sociedad «Sarama» son:

Capital	2.630.000
Reserva legal	263.000

Además en el pasivo de la sociedad figura una **subvención de capital** por importe de 100.000 euros.

Según el artículo 167 del TRLSA, los acreedores no podrán oponerse cuando la reducción del capital social tenga por única finalidad restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas.

B) SOCIEDAD ANÓNIMA «JILGUERO»

Análisis de la información complementaria al balance de «Jilguero, S.A.».

1) **Capital social** **2.145.000**

- Serie A: $192.500 \times 6 = 1.155.000$
- Serie B: $165.000 \times 6 = 990.000$

Serie B: $165.000 \times 10,80 = 1.782.000 = 165.000 \times 6 \times 180\%$

Capital Serie B: $165.000 \times 6 = 990.000$

Prima Serie B: $165.000 \times 4,80 = 792.000$

Suscripción Serie B: 165.000 acciones

- Aportaciones no dinerarias: 55.000 acciones

Como el valor suscrito sería de $55.000 \times 6 \times 180\% = 594.000$, y la valoración dada a las aportaciones no dinerarias es de 216.000, cabe deducir que el resto, hasta cubrir el total suscrito, habrá sido cubierto mediante aportaciones dinerarias, quedando únicamente pendiente de atender por lo que se refiere a estas 55.000 acciones un 25%, según se deduce del saldo de la cuenta 193 Accionistas por aportaciones no dinerarias pendientes $= 82.500 = 25\% \times 55.000 \times 6$, que figura en el pasivo del balance.

- Aportaciones dinerarias: $165.000 - 55.000 = 110.000$

En relación con estas acciones, en el balance figuran dos cuentas que pasamos a analizar:

190 Accionistas por desembolsos no exigidos: $165.000 = X\% \times 110.000 \times 6$, de donde se obtiene que aún está pendiente de exigir un 25%.

5581 Accionistas morosos, que corresponderá, puesto que todos los dividendos exigidos han sido de un 25%, a un 25% no atendido por un determinado número de acciones de 6 de nominal cada una. Así, $33.000 = 25\% \times M \times 6$, de donde se obtiene que el número de acciones morosas es de 22.000.

2) 151 Obligaciones y bonos convertibles: $198.000 \times 3 = 594.000$

506 Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas: $0,05 \times 198.000 \times 3 \times 1/12 = 2.475$

3) 198 Acciones propias en situaciones especiales: $22.000 \times 12,6125 = 277.475$

115 Reservas para acciones propias: 198.000

El artículo 75 del TRLSA establece una serie de requisitos y límites a cumplir en relación con las acciones propias; en concreto los siguientes:

1. *Autorización de la Junta General de Accionistas.*
2. *No superar el 5% del capital social, si la sociedad cotiza en Bolsa (caso de «Jilguero»).*
3. *Dotación de una reserva indisponible, por el mismo importe por el que figuran en el activo contabilizadas las acciones propias.*
4. *Que las acciones adquiridas se hallen totalmente desembolsadas.*

El artículo 76 de la misma Ley establece que en el caso de inobservancia de alguno de los tres primeros requisitos se tendrán que vender o amortizar las acciones en el plazo máximo de un año a contar desde la fecha de la primera adquisición. Mientras que la inobservancia del cuarto requisito determinará la nulidad del negocio de adquisición.

De todo lo anterior se deduce:

- Que las acciones propias son acciones de la Serie A, por ser la única que está totalmente desembolsada.
- Que el número de acciones propias poseídas (22.000) supera el máximo permitido por la Ley: $0,05 \times 2.145.000 = 107.250 = 17.875$ acciones de 6 de nominal; en concreto en 4.125 acciones.
- Que el importe de la reserva dotada no coincide con el importe por el que en el activo figuran las acciones propias.
- Por lo que se tendrá que proceder o bien a la venta o bien a la amortización de las acciones que superen el límite permitido, por haberse superado el plazo de un año desde su adquisición (enero de 2004).

Operaciones realizadas por «Jilguero, S.A.» desde el 1 de abril de 2005 al 31 de diciembre de 2005

A) Venta de las acciones propias.

En primer lugar se procede a vender las acciones correspondientes al exceso sobre el 5% permitido, es decir, se venden 4.125 acciones.

49.500,00	Activos reales (57-)		
	(4.125 × 6 × 200%)		
2.526,56	Pérdidas por operaciones con acciones propias (674)		
		a Acciones propias en situaciones especiales (198)	52.026,56
		(4.125 × 12,6125)	
		x	

Una vez realizada la operación anterior, los saldos de las cuentas 198 y 115 son los siguientes:

198 Acciones propias en situaciones especiales: $225.448,44 = 17.875 \times 12,6125$

115 Reserva por acciones propias: 198.000

Como el saldo de la cuenta Reserva por acciones propias es inferior al de la cuenta Acciones propias, y ambos saldos han de coincidir, caben dos opciones: una, vender más acciones, hasta igualar el saldo de la reserva dotada; la otra, incrementar la reserva hasta que alcance el saldo de la cuenta de acciones propias.

Se va a optar por la segunda, ya que el enunciado establece que en el caso de tener que desprenderse de acciones, la sociedad desea hacerlo en la cantidad mínima.

27.448,44	Reserva voluntaria (117)		
		a Reservas por acciones propias	
		(115)	27.448,44
		(225.448,44 – 198.000)	
		x	

Realizada la operación anterior, los saldos de las cuentas 198 y 115 son los siguientes:

198 Acciones propias en situaciones especiales: 225.448,44

115 Reserva por acciones propias: 225.448,44

B) Emisión, venta y amortización de duplicados; liquidación con los morosos.

237.600,00	Duplicados de acciones (–)		
	(22.000 × 6 × 180%)		
		a Acciones anuladas (–)	237.600,00
		x	
66.000,00	Activos reales (57–)		
	(11.000 × 6 × 100%)		
52.800,00	Accionistas morosos (5581)		
		a Duplicado de acciones (–)	118.800,00
		(11.000 × 6 × 180%)	
		x	
250,00	Accionistas morosos (5581)		
		a Activos reales (57–)	250,00
		x	

118.800,00	Acciones anuladas (–) (11.000 × 6 × 180%)		
		a	Accionistas por desembolsos no exigidos (190)
			16.500,00 (25% × 11.000 × 6)
		a	Accionistas morosos (5581)
			69.550,00 [(25% × 11.000 × 6) + 52.800 + 250]
		a	Activos reales (57–)
			32.750,00 [(11.000 × 6 × 130%) – 52.800 – 250]
		x	

En el asiento anterior se ha liquidado con los morosos por los 11.000 duplicados vendidos, devolviéndoles las cantidades desembolsadas (totalidad de la prima más el 50% del capital), menos la pérdida y los gastos derivados de la venta.

66.000,00	Capital social (100) (11.000 × 6)		
52.800,00	Prima de emisión (110) (11.000 × 6 × 80%)		
		a	Duplicado de acciones (–)
			118.800,00 (11.000 × 6 × 180%)
		x	
118.800,00	Acciones anuladas (–) (11.000 × 6 × 180%)		
		a	Accionistas por desembolsos no exigidos (190)
			16.500,00 (25% × 11.000 × 6)
		a	Accionistas morosos (5581)
			16.500,00 (25% × 11.000 × 6)
		a	Ingresos extraordinarios (778)
			85.800,00 (11.000 × 6 × 130%)
		x	

Se ha liquidado con los 11.000 duplicados amortizados, quedándose la empresa con las cantidades desembolsadas (totalidad de la prima más el 50% del capital).

Una vez efectuada la reducción de capital anterior, el importe y la composición del nuevo capital se presenta a continuación.

100 Capital social: 2.079.000 (1.155.000 + 924.000)

- Serie A: $192.500 \times 6 = 1.152.000$
- Serie B: $154.000 (165.000 - 11.000) \times 6 = 924.000$
- Aportaciones no dinerarias: 55.000 acciones
- Aportaciones dinerarias: 99.000 (110.000 – 11.000) acciones

Al haberse reducido capital ha disminuido el número de acciones propias a poseer por un período superior a un año, por lo que se debería proceder a la venta del exceso, puesto que la adquisición se efectuó hace más de un año (enero de 2004). No se realiza la operación por desconocerse el precio de mercado.

C) Reparto del resultado del año 2004.

363.000,00	<i>Pérdidas y ganancias ejercicio 2004 (129)</i>	
	<i>a Reserva legal (112) (1)</i>	17.050,00
	<i>a Dividendo activo a pagar (525) (2)</i>	338.250,00
	<i>(0,20 × 1.691.250)</i>	
	<i>a Remanente (120)</i>	7.700,00

(1) Según el artículo 214 del TRLSA, se destinará a la dotación de la reserva legal un 10% del resultado del ejercicio, hasta alcanzar, al menos, el 20% del capital social.

Límite: $0,20 \times 2.079.000 = 415.800$

Reserva legal dotada: 398.750

Reserva legal a dotar: $17.050 < 0,10 \times 363.000$

(2) Una serie de precisiones a efectuar antes de proceder al cálculo del dividendo por acción que recibe cada accionista:

- El dividendo correspondiente a las acciones propias será atribuido proporcionalmente al resto de las acciones, según se establece en el artículo 79 del TRLSA, por lo que el capital retribuable de la Serie A a considerar será el correspondiente al capital en circulación.
- En el año 2004 surgieron 22.000 acciones morosas de la Serie B que únicamente habían desembolsado un 50% del capital suscrito, por lo que sólo son retribuíbles en ese importe.
- De las 22.000 acciones morosas se ha reducido capital por 11.000 acciones, por lo que no tienen derecho a percibir dividendos, según se establece en el artículo 44 del TRLSA, al no haber desembolsado los morosos el dividendo pasivo solicitado junto con los intereses adeudados.

- Por las otras 11.000 acciones morosas, como se ha procedido a la venta de los duplicados, tampoco se va a proceder a su retribución por no haber procedido el socio moroso a abonar el importe de los dividendos pasivos reclamados junto con los intereses adeudados.
- Por último comentar que el nuevo accionista, comprador de los duplicados, percibirá rentabilidad por el capital desembolsado con cargo al beneficio del año 2005, por ser éste el de su adquisición.

El capital retribuable correspondiente al año 2004 y que tiene derecho a percibir dividendos es el siguiente:

Serie A: $(192.500 - 17.875) \times 6 = 1.047.750$

Serie B: 154.000 acciones:

- Aportaciones no dinerarias: 55.000 acciones
 $0,75 \times 55.000 \times 6 = 247.500$
- Aportaciones dinerarias: 99.000 acciones
 No morosas: 88.000 acciones $(110.000 - 22.000)$
 $0,75 \times 88.000 \times 6 = 396.000$

Total capital retribuable: $1.691.250 = 1.047.750 + 247.500 + 396.000$

Beneficio distribuible: 345.950

% de participación: $345.950 / 1.691.250 \times 100 = 20,4552845\%$

Se va a proceder a reconocer un dividendo del 20%, y el resto se destina a remanente:

Serie A en circulación: $174.625 \times 6 \times 0,20 = 209.550$

Serie B (aportaciones dinerarias):

$0,20 \times 0,75 \times 55.000 \times 6 = 49.500$

Serie B (aportaciones no dinerarias y no morosas):

$0,20 \times 0,75 \times 88.000 \times 6 = 79.200$

Total dividendo a repartir: 338.250

Remanente: $345.950 - 338.250 = 7.700$

X

D) Pago de intereses y conversión de obligaciones.

309,375 *Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas (506)*

$(0,05 \times 24.750 \times 3 \times 1/12)$

618,750 *Intereses de obligaciones y bonos (661)*

$(0,05 \times 24.750 \times 3 \times 2/12)$

a Otros activos reales (57-)

928,125

X

Relación de canje: 1 acción de nominal 6 euros por 3 obligaciones y 1,20 euros en efectivo:

Obligaciones a canjear: 24.750

Acciones a canjear: 8.250

$$8.250 \times 6 \times Y\% = 24.750 \times 3 + 24.750/3 \times 1,20$$

$$\text{de donde, } Y\% = 170\% = 10,20$$

Cuando el aumento de capital se debe a la conversión de obligaciones en acciones, no habrá lugar al derecho de suscripción preferente, según se establece en el artículo 159.2 del TRLSA.

En consecuencia, no es necesario que la cifra de capital anterior se halle totalmente desembolsada, puesto que la ampliación de capital no va dirigida al antiguo accionista.

74.250,00	Obligaciones y bonos convertibles (151)		
	(24.750 × 3)		
9.900,00	Otros activos reales (57-)		
	(8.250 × 1,20)		
		a Capital social (100)	49.500,00
		(8.250 × 6)	
		a Prima de emisión (110)	34.650,00
		(8.250 × 6 × 70%)	
		x	

Una vez realizada la operación anterior, la cifra de capital y su composición es la siguiente:

Capital social 2.128.500

Serie A: 192.500 × 6 = 1.155.000

Serie B: 154.000 × 6 = 924.000

Serie C: 8.250 × 6 = 49.500

Acciones propias: 17.875 de la Serie A.

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

OPERACIONES FINANCIERAS: CÁLCULO DE LA PRIMA DE EMISIÓN Y
DE LA RENTABILIDAD DE OBLIGACIONES

ENUNCIADO

La entidad «GIG» desea emitir obligaciones con valor nominal 10 euros con una prima de emisión del 10%, con un vencimiento a 5 años y cupones anuales pospagables de 6% del valor nominal de la obligación, y desea establecer una prima de reembolso que garantice que al vencimiento aquellos que invirtieron en el momento de la emisión obtengan una rentabilidad efectiva anual del 10%.

SE PIDE:

1. Calcular la prima de emisión (por obligación) que garantice dicha rentabilidad.
2. Indicar asimismo cuál será la rentabilidad obtenida por una entidad que adquiriera un año antes del vencimiento la citada obligación pagando por ella 10,2 euros.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

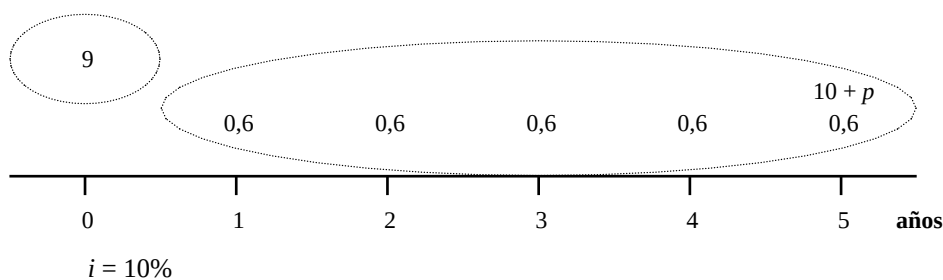
Las características de este empréstito son las siguientes: nominal de los títulos, 10 euros; prima de emisión, 0,1 euros; duración, 5 años; cupón anual constante, 0,6 euros; prima de amortización, desconocida.

PRIMA DE AMORTIZACIÓN QUE GARANTICE UNA RENTABILIDAD DEL 10%

Considerando una obligación de forma aislada, la rentabilidad dependerá del precio pagado en el momento de la compra (9 €, por tener una prima de emisión del 10% del nominal) y las cantidades recibidas por el título hasta el momento de su amortización (cupones de 0,60 € y amortización por el nominal más una prima desconocida).

En este caso, la rentabilidad que se desea garantizar para estos títulos es del 10%, conocida de antemano.

El esquema gráfico de una obligación que se adquiere en la emisión por 9 euros, que cobra periódicamente un cupón de 0,6 euros y resulta amortizada al vencimiento (5 años) por el nominal (10 €) y una prima (p) es el siguiente:



Por tanto, la prima de amortización resultará de resolver la siguiente ecuación:

$$9 = 0,6 \times a_{5-0,10} + \frac{10 + p}{1,10^5}$$

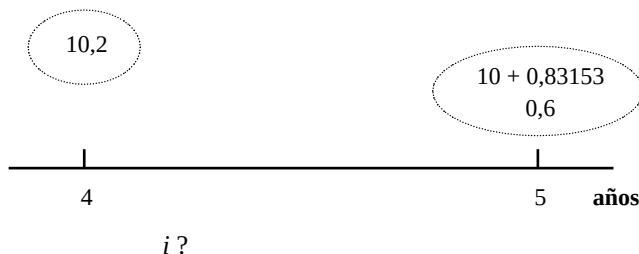
de donde:

$$p = 0,83153 \text{ euros}$$

RENTABILIDAD OBTENIDA POR LA ENTIDAD COMPRADORA

La rentabilidad se define como el tipo de interés anual que equilibra la cantidad pagada (10,2 €) con las cantidades recibidas de forma individual por dicha obligación hasta el momento de su amortización un año más tarde (cupón, nominal del título y prima de amortización).

Gráficamente:



Así pues, la rentabilidad resultará de resolver la siguiente ecuación:

$$10,20 = \frac{0,6 + 10 + 0,83153}{1 + i}$$

de donde:

$$i = 12,0738\%$$

RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS

Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Bienes de Castilla y León

José María LAGO MONTERO, María de los Ángeles GARCÍA FRÍAS, Rosa María ALFONSO GALÁN, María de los Ángeles GUERVÓS MAÍLLO e Isabel GIL RODRÍGUEZ

Ed. Dykinson, S.L., Madrid, 2005, 512 págs.

Prologa la obra el profesor José Luis PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA con una breve y excelente aportación que he de comentar por su estudio sobre las tasas, obligatorias y no obligatorias, y por la opinión que le merece la expresión «tributos sinalagmáticos» que ha puesto en circulación el Tribunal Constitucional.

Las tasas obligatorias quedan vinculadas a la coactividad jurídico-imperativa del hecho imponible, y no sólo en la consiguiente obligación tributaria que de él nazca. La LGT/2003 por su artículo 2.2.a) define las tasas en función de su hecho imponible que consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para las obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. Concepto legal que se incorporó al artículo 6 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, por la disposición final primera de la propia LGT. Por otra parte, la tasa es obligatoria (no de solicitud o recepción voluntaria), porque la correlativa prestación administrativa es obligatoria o coactiva para el beneficiario o particular en régimen de Derecho público.

De todos modos las tasas se calificaban históricamente de obligatorias como tal prestación *ex lege* o de Derecho imperativo, pero su obligatoriedad hoy es consustancial de la tasa y establecida casi siempre por normas de naturaleza administrativa más que tributaria.

Pero el ilustre profesor PÉREZ DE AYALA se ocupa a continuación de las tasas «no obligatorias», si bien utiliza esta expresión «por entendernos», además de ampararse en la doctrina del Tribunal Constitucional que mantiene que la coactividad no está jurídicamente impuesta, sino que es una coactividad fáctica, en cuanto el servicio público se realiza en régimen de monopolio de exclusividad, con la hábil distinción de que la demanda es voluntaria pero que no es fruto de una libre elección. Es decir, se acude al mercado y se invoca la falta de opción para elegir otra alternativa. Y bien puede suponerse que se refiere a ellas bajo la presión de la caracterización de las tasas como «tributos

sinalagmáticos» que les ha asignado el Tribunal Constitucional.

Las consideraciones del profesor don José Luis PÉREZ DE AYALA en torno a dicha expresión se juzgan afortunadas por entender que en ella puede alegarse una «contradicción de términos» en cuanto la voz «sinalagmática» hace referencia a los contratos en general y a los bilaterales en particular.

Puede entenderse que sin dejar de existir una obligación nacida de la ley (art. 1.089 del CC), en ella se injerta la resolución propia de las obligaciones recíprocas (art. 1.024 del citado cuerpo legal), puesto que la no realización de la prestación administrativa por causas no imputables al obligado tributario, lleva consigo la no producción del hecho imponible de la tasa y su devolución si ésta hubiera sido satisfecha. No obstante, la expresión es sugestiva pero introduce cierta confusión en los conceptos de la tasa, la contribución especial y el impuesto cuando han logrado un alto grado de perfección.

Ocupándome de la obra que tanto hemos de agradecer a sus autores, todos profesores de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Salamanca, por la calidad de sus análisis y el pormenorizado estudio de la numerosa doctrina jurisprudencial y científica que examinan al comentar con todo acierto el texto de la ley dictada por la Comunidad de Castilla y León sin pérdida de la unidad que consiguen mediante una coordinación que se presiente efectiva y a cargo de un tratadista, aparte de que la propia distribución de los artículos de la ley y las mismas citas internas ya garantizan la unidad textual de la obra.

Constituye un acierto que los comentarios se formulen precepto a precepto porque la sistematización de la ley que se examina implica una buena ordenación de la aportación de los autores según se advierte en la presentación (pág. 19).

El comentario de la exposición de motivos a cargo del profesor José María LAGO MONTERO consiste en un excelente estudio de las tasas y precios públicos como recursos de financieros de las Comunidades Autónomas con seleccionada bibliografía y mención de las respectivas normas. Asimismo comenta los artículos 1 al 15 y las disposiciones derogatoria y final con su habitual rigor y profundidad en el análisis (págs. 22-175, 285-288, 307-318 y 472-473).

María Ángeles GARCÍA FRÍAS redacta los comentarios que figuran en las páginas 177-190, 217-242, 275-283, 401-405 y 453-459, debiendo resaltarse que su estudio de los precios públicos es ciertamente meritisimo a pesar de tratarse de una categoría controvertida. No elude examinar la coactividad de estas prestaciones. Los restantes comentarios se refieren a cada una de las tasas que le fueron asignadas.

A continuación se insertan los comentarios de Isabel GIL RODRÍGUEZ (págs. 191-216, 243-273, 407-438 y 443-452) que se inician con la tasa del «Boletín Oficial de Castilla y León» dentro de la regulación específica de las tasas de dicha Comunidad Autónoma y con arreglo a las categorías o

conceptos establecidos por la LGT: hecho imponible, sujeto pasivo, cuotas y exenciones, sin prescindir del análisis de los pronunciamientos judiciales a tener en cuenta.

Con la tasa en materia de industrias agroalimentarias comienza la participación en la obra de Rosa María ALFONSO GALÁN (págs. 289-306, 359-386 y 461-466) con cita de la técnica en cada caso aplicada, así como de las similares establecidas en otras Comunidades Autónomas, que enriquecen la utilidad de su aportación.

María Ángeles GUERVÓS Y MAÍLLO confirma su dominio en la materia que desarrolla además de su especial preparación en la tributación ambiental cuando se ocupa de la correspondiente tasa (págs. 319-357, 387-399 y 439-441).

Las disposiciones adicionales de la Ley 7/1989, de 9 de noviembre, a que nos venimos refiriendo son anotadas por los citados autores, que como se expresa en su preámbulo, incorporó el precio público y el nuevo concepto de la tasa.

Cierran la obra extensas relaciones de jurisprudencia y bibliografía (págs. 475-512).

Se indica, por último, que además de comentar las disposiciones contenidas en la mencionada Ley 7/1989, es un tratado sobre las tasas y los precios públicos de carácter general por la amplitud que los autores han dado a sus comentarios.

César Albiñana García-Quintana
Profesor emérito de la Universidad San Pablo: CEU

Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, comunitaria y constitucional)

José Manuel CALDERÓN CARRERO

Tirant lo blanch, «colección financiero», Valencia, 2005, 189 págs.

Es principio obligado de toda recensión el hacer una somera referencia al autor de la obra que se comenta, pues de su relevancia depende en parte también la de su obra. En este caso la tarea es superflua, pues este prolífico autor constituye una obligada referencia en la doctrina española del Derecho financiero y tributario y, muy en especial, en los aspectos comunitarios e internacionales del mismo ¹.

Es un lugar común resaltar que el Derecho internacional tributario responde a una lógica y principios distintos. Tal situación empaña notablemente la comprensión de la materia. Por eso es de agradecer el generoso esfuerzo realizado por el profesor CALDERÓN CARRERO en este trabajo, confirmando su descatada posición en la «avanzadilla» española que ha comenzado, desde hace unos años, a allanar el pedregoso camino que constituye el estudio de los múltiples y complejos aspectos que aún hoy seguimos denominando tributación internacional o comunitaria. División que, en todo caso, sólo puede desaparecer con el tiempo, pues la creciente integración en la Unión Europea (UE) con lo que supone de necesaria cesión de soberanía en materia tributaria, así como el contexto actual de globalización apuntan a la irreversibilidad de estos cambios, con la consiguiente difuminación de las fronteras dogmáticas aludidas.

Con todo, conviene hacer hincapié en que el trabajo objeto de nuestro comentario es un estudio de «derecho interno», pues pone de manifiesto las crecientes implicaciones que la actual situación está produciendo en la configuración de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades español (IS, en adelante). Pero no es éste tampoco, pese al título, un trabajo que concierna exclusivamente a la «parte especial» del Derecho tributario, sino que, en palabras de su prologoista, profesor J. RAMALLO MASSANET, «en ella se abordan temas nucleares –como es el de las fuentes del Derecho producido por organizaciones internacionales– que no se pueden desconocer y que, de un modo u otro, deberán integrarse en la Teoría General del Derecho» (prólogo, pág. 14).

Tras el análisis de estos temas, y de nuevo citando al prologoista, se llega con este estudio a una conclusión que este último profesor califica con razón de paradójica, y es que «las organizaciones internacionales, que carecen de una base democrática como la que tiene el Estado-nación,

¹ Además de las numerosas publicaciones en prestigiosas revistas españolas y extranjeras, cuyas son, en solitario, las siguientes monografías: *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*. Pamplona: Aranzadi, 1997; *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. Madrid: McGraw-Hill, 1997; *Advance Pricing Agreements: a Global Analysis*. London: Kluwer, 1998. *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2000.

pueden ser una garantía de que los agentes económicos que emigran de los ámbitos estatales queden vinculados a reglas jurídicas producidas por dichas organizaciones internacionales con carácter de *soft-law* a través del cual vuelven a integrarse y conectarse aquellos agentes económicos globalizados a los ordenamientos estatales a través de su aplicación por la Administración nacional o por la interpretación que hagan los Tribunales de Justicia nacionales de aquel "derecho débil"» (prólogo, pág. 16).

Quizá exista en nuestro país una cierta resistencia de la doctrina por entrar en el análisis de estos ámbitos, tendencia que posiblemente pueda explicarse, entre otros factores, porque el sistema no está cerrado y resulta difícil encontrar principios permanentes a partir de los que proceder de forma lógico-deductiva. El análisis necesariamente inductivo encuentra además numerosos obstáculos desde una perspectiva de purismo dogmático: no hay legislador, luego éste no puede ser completo. Con carácter general, se trata de un ámbito jurídico caracterizado por la abundancia de fuentes y su heterogénea tipología (*soft law*, *hard law*, *semi-hard law*...), que además están sujetas a un agotador e incesante dinamismo.

Una situación de policentrismo de fuentes, entre las que hay que incluir tanto las tradicionales (*hard law*) como toda una serie de informes y directrices, que conforman lo que se suele denominar *soft law*, y que dada su generalizada aceptación y adopción por los Estados, ha ido paulatinamente adquiriendo el *status* de *semi-hard law* o derecho impropio. Y lo relevante es que esto se produce en muchos aspectos, en muchas ocasiones por una curiosa interacción entre el Derecho tributario internacional y el Derecho comunitario, o incluso la derivación que de este derecho ha realizado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Así por ejemplo (pág. 50) el principio comunitario de no discriminación ha tenido como uno de sus efectos la obligación de que la regulación nacional establecida para las operaciones internacionales deba ser extendida a las operaciones internas (es decir, realizadas en el ámbito de la UE), y a través de tal proceso, es decir, a consecuencia de los condicionantes establecidos por el Derecho comunitario, muchos de los elementos esenciales de los impuestos más internacionalizados (en especial, la base imponible del IS) termina estando muy influida, cuando no directamente determinada, por normas que, desde una estricta perspectiva jurídico-técnica, no son *derecho*.

Con este telón de fondo, el objeto de esta obra es poner de manifiesto la relevancia de la regulación internacional de precios de transferencia para el Derecho tributario español, y las relevantes, por graves, consecuencias de su no alineamiento con tal régimen internacional.

El libro está dividido en cuatro capítulos, dejando a un lado la introducción. En primer lugar (Cap. II, *Panorama normativo de los precios de transferencia en el actual contexto internacional*, págs. 23-61), se trazan las líneas generales de los precios de transferencia en el actual contexto internacional. En esta parte del estudio, el autor da amena cuenta de las iniciativas más recientes en materia de precios de transferencia. El relato ofrece una excelente foto fija del panorama de precios y de su dinamismo, sin renunciar a la necesaria crítica. Se trata de un exhaustivo estudio donde se da cuenta de todas las iniciativas existentes en la actualidad, tanto a nivel comunitario como internacional, tamizadas por la doctrina más actual, nacional e internacional, que es traída al texto de una manera sencilla y sumamente esclarecedora. El lector puede llegar a sentir cierta

asfixia, pero esto son las auténticas tripas de nuestra imposición directa. Así, el exhaustivo relato ayuda a comprender algunos fenómenos actuales a los que quizá no se haya prestado suficiente atención, como, por ejemplo, el fenómeno de «comunitarización de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia» (págs. 29 y ss.), donde se expone brillantemente cómo la UE recoge el testigo de la OCDE en esta compleja materia (pág. 30), demostrándose, por otro lado, que nuestro país tiene aún un largo camino por recorrer en materia de precios de transferencia (págs. 32 y 57 y ss., entre otras).

En otro orden de cuestiones, y entre otros aspectos de interés, el autor demuestra cómo la regulación internacional de precios constituye un importante bastión para proteger las bases imponibles del IS, de manera que si en materia de tipos es generalizada la tendencia a la baja (*race to the bottom*), en lo que se refiere a los medios utilizados por los Estados para asegurar la correcta aplicación y regulación de los precios, la tendencia es la contraria (*race to the top*).

De forma sutil se van trazando las relaciones entre las distintas tendencias existentes, para finalizar por dar una imagen fiel del panorama internacional de precios de transferencia. Llama poderosamente la atención, y es una constante de la obra, la ingente información que se ofrece al lector en sus páginas. Por eso sorprende aún más que la lectura no resulta farragosa ni haga decaer la atención del lector. Con todo, sí cabe realizar una leve crítica a la forma, y es el ocasionalmente excesivo discurso en nota a pie de página. Pero ello es una crítica porque ninguna nota es «de adorno» o en balde, todas, en general, tienen más sustancia que forma (por ejemplo, la interesante nota 322, en págs. 158-159).

Con posterioridad, se dedica en el libro atención a exponer los motivos por los cuales es deseable una cierta igualdad en la normativa internacional y comunitaria sobre precios de transferencia (Cap. III, *Relevancia del alineamiento de la normativa interna con las Directrices OCDE sobre precios de transferencia a nivel internacional y europeo*, págs. 63-74), haciendo con todo especial hincapié en la relevancia de la forma jurídica empleada para coordinar la normativa interna con lo que en la actualidad constituye un auténtico régimen internacional (*international tax transfer pricing regime*) (págs. 64 y ss., lo cual no impide la flexibilidad en su interpretación, págs. 98 y ss.), de manera que en el siguiente capítulo (Cap. IV, *La relevancia de la fórmula jurídica para alinear la normativa interna con las directrices de precios de transferencia*, págs. 75-154) el autor realiza un exhaustivo análisis de los problemas que pueden derivar de la falta de coordinación (de especial interés es el relato de la *global tax war* en págs. 86 y ss.), lo cual ha sido incluso admitido por nuestro Tribunal Supremo, al asumir el importante valor de las directrices OCDE (pág. 90).

Es sobre todo el análisis realizado en páginas 96 y siguientes, donde se analiza la forma en la que se ha producido la recepción del principio de plena competencia (*arm's lenght*) en los ordenamientos de los Estados, y en especial en el español, el que sienta las bases para el último capítulo (Cap. V, *Interrelación entre la normativa española sobre precios de transferencia y los principios recogidos en las directrices OCDE: el déficit de alineamiento de la normativa española con la práctica internacional*, págs. 155-176). De especial interés resulta el análisis acerca de cómo dichas directrices se han «deslizado» en el ordenamiento español a través de la práctica administrativa y judicial (págs. 114 y ss.), situación que se ha producido también en otros países (págs. 119 y ss.).

Finalmente, en el capítulo dedicado a la norma española de precios de transferencia, el autor expone de manera breve pero completa los aspectos de dicho régimen que resultan más problemáticos, derivándose la mayoría de los conflictos de la configuración de principio que ha realizado el legislador español, al concebir el régimen de precios de transferencia como un régimen anti-abuso, de finalidad netamente recaudatoria (pág. 158), obviando, o dejando en un segundo plano, la finalidad anti-distorsión de la competencia, a través de la correcta distribución o atribución de poder tributario en el ámbito internacional, que, entre otras, tiene tal régimen, según se expone motivadamente en todo el trabajo, cuyos numerosos aspectos interesantes han debido quedar, por razones de espacio, fuera de esta recensión.

Para finalizar, y de acuerdo con lo que apuntábamos más arriba, conviene constatar que constituye una tradición arraigada, al menos en el ámbito académico que estudia el derecho tributario, el trazar una división, más o menos impermeable, pero certera, entre el Derecho interno, comunitario e internacional. A ello va en ocasiones unido un cierto prejuicio acerca de quienes entre nosotros han dedicado mayor atención a estas cuestiones, siendo el reproche más común el que no son, estrictamente, Derecho tributario. Las más de las veces, se llega a esta conclusión tras comprobar que el Derecho internacional tributario sigue una lógica o se mueve por fuerzas poco asimilables a las que informan el interno. Son otros principios, y también otras lógicas, que sin embargo tienen una penetración creciente en nuestro sistema. En fin, no sólo el Derecho tributario internacional y comunitario es Derecho tributario en todos los sentidos, sino que cada vez lo es más. De poner esta cada día más clara realidad de manifiesto, se encarga con brillantez y soltura el profesor CALDERÓN CARRERO.

Violeta Ruiz Almendral

Profesora de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Carlos III de Madrid

Infracciones y sanciones tributarias. Análisis crítico del nuevo sistema de infracciones y sanciones en la Ley General Tributaria

Carlos LAMOCA PÉREZ

Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2005, 558 págs.

Quien fuera en otro tiempo Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha escrito un libro que pretende detectar, con espíritu crítico y constructivo –lo cual debe, sin duda, de alabarse–, los principales problemas que genera la dinámica de aplicación de la nueva Ley General Tributaria (LGT).

El trabajo se ha dividido en cuatro amplios capítulos rematados con un anexo normativo que ofrece al lector los textos de la vigente y anterior LGT, el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, el Título IX de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y, por último, la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social (arts. 305 a 310 del Código Penal –Ley Orgánica 10/1985, de 23 de noviembre–). Además, los propósitos clarificadores y de divulgación que se pretenden con la obra que comentamos están perfectamente acreditados con los más de cuarenta ejemplos prácticos que el autor ha ido incorporando a lo largo de sus reflexiones sobre todo el sistema sancionador tributario.

Con carácter previo, LAMOCA PÉREZ nos introduce en dicho régimen con la exposición de unas cuantas reflexiones generales sobre la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, a modo de exigencias que entiende pueden incidir con más relieve en el Derecho sancionador.

Así se refiere, en primer término, a la legalización efectuada por la nueva LGT de los procedimientos tributarios, inserto en lo que califica como proceso generalizado de «ascenso normativo» y que, contrariamente a lo que suele pensarse, entiende que ha generado unas paradójicas consecuencias: «en pos de conseguirse el incremento de las garantías de los obligados tributarios, se ha creado un árbol de procedimientos, en determinados casos desproporcionado y sobre todo complejo, que bien puede lograr el efecto contrario al pretendido dejando al ciudadano, si no inane ante las normas legalizadas, sí al menos y en muchos casos desconcertado: tanto se ha querido garantizar que la complejidad generada por las nuevas normas puede desactivar en algún caso la pretendida finalidad de equilibrio de las relaciones procesales entre administrado y administración».

Luego critica la minuciosidad normativa –que debería haber quedado en el ámbito reglamentario– o «protección formalista» que viene a propiciar la LGT, dando lugar a una farragosidad procedimental y un más que matizable y discutible incremento de las garantías para los ciudadanos. Tampoco parece convencerle el establecimiento de plazos máximos de tramitación de los procedimientos, siendo partidario de analizar los efectos perjudiciales que los mismos representan sobre el principio de igualdad antes de proceder a su fijación con efectos preclusivos tanto para iniciar como

para finalizar las actuaciones en base al principio de seguridad jurídica.

En cuanto a la separación de procedimientos –de comprobación y sancionador– entiende que la posibilidad de renuncia que se ha arbitrado viene a constatar que «al contribuyente inspeccionado le añade, en muchos casos, más garantías saber cuánto le va a costar la regularización en total, que tener que esperar a ver si se abre un procedimiento sancionador y a ver qué resulta del mismo».

También se plantea las exigencias de transparencia normativa en materia de infracciones y sanciones tributarias, considerando que el edificio construido es demasiado complejo, lo que merma las garantías y beneficios que cabría esperar del nuevo régimen sancionador.

Pasando ya a la descripción del contenido esencial de los capítulos de que consta esta monografía, tenemos que en el primero, el autor se refiere a los principios del ejercicio de la potestad sancionadora tributaria, poniéndolos en relación con los previstos por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. En este punto se recorren los principios de legalidad, irretroactividad, tipicidad, responsabilidad, no concurrencia y proporcionalidad.

Al final del capítulo, también se advierte que criterios como los que presiden la ordenación y aplicación del sistema tributario (art. 3 LGT) podrían ser trasladados con más o menos matices al ejercicio de la potestad sancionadora, al igual que las garantías que para el administrado significa la actuación de las Administraciones públicas bajo el principio de personalidad jurídica única y de las referidas a la vinculación de criterios contenidos en las resoluciones de los tribunales económico-administrativos y de respuestas a las consultas tributarias escritas.

El capítulo segundo se dedica al tratamiento de los aspectos generales de las infracciones y sanciones tributarias. El autor comienza refiriéndose al ámbito de los sujetos responsables de ambas situaciones. Primero considera los supuestos de transmisión de las sanciones por sucesión y declaración de responsabilidad y luego se dedica a la delimitación de cada uno de los sujetos infractores mencionados en la lista proporcionada por el artículo 181 de la LGT.

Seguidamente se ocupa del concepto y calificación de las infracciones, estudiando de manera detenida las circunstancias ofrecidas para calificar cada tipología infractora.

De acuerdo con la solución legal, se tratan por separado las causas de extinción de la responsabilidad derivada de la comisión de infracciones y de las sanciones tributarias. Entre ambos asuntos se comentan aspectos de estas últimas como el concepto de base de la sanción y las clases de sanciones no pecuniarias previstas, así como los criterios de graduación ofrecidos para determinar en cada caso concreto las sanciones a imponer.

Ya en el capítulo tercero se estudia de modo secuencial cada uno de los tipos infractores establecidos en los artículos 191 a 206 de la LGT, adoptando una metodología semejante. Así se exponen

los tipos generales y cualificados en relación a cada conducta, la base de la sanción, calificación de la infracción y sanciones aplicables en cada caso.

Con carácter previo a esa observación de los tipos, el autor considera que la clasificación legal de las conductas en leves, graves y muy graves ofrece numerosas dificultades, de manera que la sistematización que sigue se fundamenta en las obligaciones tributarias previstas en los artículos 19 a 29 de la misma ley, deduciendo así, aparte de los tipos –con perjuicio económico– contemplados por los artículos 191 a 193 de la LGT –que son comportamientos derivados del incumplimiento de la obligación tributaria principal o de la obligación de realizar pagos a cuenta–, los siguientes tipos de infracciones: las que derivan del incumplimiento de las obligaciones entre particulares resultantes del tributo (art. 24 LGT); las infracciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias accesorias (art. 25 LGT) y, finalmente, las infracciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias formales (art. 29 LGT).

El último capítulo sirve para considerar el procedimiento sancionador tributario, donde se refiere LAMOCA PÉREZ a las siguientes cuestiones: 1.º Principios específicos de Derecho aplicables al procedimiento sancionador tributario; 2.º Disposiciones normativas aplicables a la generalidad de los procedimientos sancionadores; 3.º Clases de procedimientos para la imposición de sanciones; 4.º Tramitación separada del procedimiento sancionador; 5.º Renuncia a la tramitación separada del procedimiento y consiguiente tramitación conjunta; 6.º Procedimiento sancionador en regularización de actas con acuerdo; 7.º Procedimiento sancionador en caso de sanciones no pecuniarias, y 8.º Actuaciones en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

Estamos, en fin, ante un auténtico «manual» –así califica su obra en alguna ocasión el propio autor– sobre el sistema de infracciones y sanciones previsto por la nueva LGT que llega a profundizaciones notables en el tratamiento de diversas cuestiones y que se ha escrito con una saludable perspectiva crítica.

Miguel Ángel Martínez Lago

Temas actuales de Derecho Tributario

Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA (director), Pollyana VILAR MAYER (coordinadora)
y varios autores más
J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2005, 386 págs.

Hace diez años que el profesor GONZÁLEZ GARCÍA viene coordinando el desarrollo, en la Universidad de Salamanca, de un programa de doctorado sobre «Derechos y Garantías del Contribuyente» en el que participaron los doce autores de los capítulos que integran esta obra. Según consta en la página web desde donde se puede acceder a la información de aquel programa universitario, con él se «pretende hacer un recorrido extenso y en profundidad a todo el cuadro de derechos y garantías que asiste al contribuyente a lo largo del proceso aplicativo de las normas sustantivas y procedimentales del Derecho Financiero y Tributario. El Programa se ajusta estrechamente a la actividad investigadora del profesorado del Área. Actividad enmarcada en sucesivas ayudas a la investigación concedidas por el Ministerio de Ciencia y Tecnología sobre "Garantías del Contribuyente en los ámbitos de los fines extrafiscales de la imposición y en la revisión de los actos tributarios" y por la Junta de Castilla y León sobre las repercusiones presupuestarias de esas garantías y libertades. Ambas ayudas se han visto complementadas por las obligadas remisiones a los Derechos alemán e italiano, facilitadas por la concesión de sendas acciones integradas con las Universidades de Nuremberg y Nápoles, así como por la aprobación de un Proyecto Alfa de la Comisión Europea, tendente a proyectar ese programa hacia América Latina. La materia objeto de estudio se examinará fundamentalmente desde la perspectiva del Derecho Tributario, aunque sin perder de vista la panorámica general del Derecho Público, particularmente en los aspectos de Derecho Constitucional, Derecho Administrativo y Derecho Presupuestario».

Como da cuenta en su prólogo el Catedrático de Salamanca, pocas veces podrá hablarse con más propiedad de un «equipo de trabajo internacional» que en esta ocasión, al contar entre sus componentes con cuatro brasileños, cuatro mejicanos, dos venezolanos, un argentino y un portugués que, en cada caso particular, han pretendido contrastar la experiencia procedente del manejo de la legislación tributaria del país de cada autor o los conocimientos de Teoría General del Derecho Tributario adquiridos, con la forma en que la Ley General Tributaria afronta el problema tratado.

Todos los trabajos, a excepción del último –en el que Jorge VLADIMIR PONS Y GARCÍA realiza unas breves reflexiones sobre las nuevas tecnologías en la Ley General Tributaria–, adoptan una similar extensión y reflejan tras la exposición de los correspondientes temas analizados, unas cuantas conclusiones y la indicación de las fuentes bibliográficas empleadas en su estudio. La mayoría se encaminan al tratamiento de cuestiones de *parte general*, aunque también los haya sobre aspectos particulares del sistema fiscal e incluso el recién citado comentario transversal monográfico sobre el tratamiento que la Ley General Tributaria dispensa a las nuevas tecnologías.

El primer capítulo se refiere a los aspectos semióticos y éticos de la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) en el sistema fiscal español. Su autor, Joao BOSCO COELHO PASIN, comienza aludiendo a la justicia impositiva y sus fundamentos generales en el marco

constitucional, sigue con el proceso de gestación de la nueva Ley General Tributaria y repasa unos cuantos conceptos tributarios básicos, tras lo cual se centra en la consideración de la interpretación de normas tributarias y la figura del conflicto en la aplicación de las mismas. Entre las conclusiones a las que llega, se observa que tanto esta figura como la simulación «no deben ser aplicadas en contra de las técnicas de elusión fiscal (comportamientos siempre lícitos y propios de la libertad contributiva)».

El siguiente trabajo que aparece en el libro es el de María Alejandra SALAS FEBRES, en el que se estudia el papel de la jurisprudencia constitucional en el principio de reserva de ley en materia tributaria. Tras una breve introducción general sobre la reserva de ley, se centra la autora en su proyección y alcance sobre la materia tributaria, considerando los elementos estructurales del tributo cubiertos por la reserva. Al final se reflexiona sobre la importante incidencia que tienen los decretos-leyes en nuestro campo.

La coordinadora del libro, Pollyana VILAR MAYER, escribe sobre el conflicto en la aplicación de la norma, según la redacción contenida en el artículo 15 de la Ley General Tributaria. Allí pone de manifiesto la disparidad de conceptos aplicados al fraude de ley tributaria por la doctrina y legislación, exponiendo diversas teorías sobre tal figura que distingue de otras situaciones –economía de opción y evasión fiscal– con las que guarda semejanza. Al término de su trabajo reflexiona sobre los aspectos que rodean la regulación que procura al respecto la Ley General Tributaria.

El capítulo cuarto se dedica al estudio de la naturaleza jurídica del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. En su ponencia, Alejandro IBARRA RODRÍGUEZ comienza haciendo un breve recorrido sobre la evolución histórica de la solución legal ofrecida a partir de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, para los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo. Luego se plantea cuestiones de identificación conceptual del recargo estudiado, para lo que se realizan diversas clasificaciones de los recargos, según que tengan o no naturaleza tributaria, por un lado, y respondan preferentemente a una finalidad indemnizatoria, sancionadora o mixta, por otro. El autor se decanta por atribuir naturaleza sancionadora a los recargos del artículo 27 de la Ley General Tributaria, por lo que se echa en falta un procedimiento para la imposición de los mismos, separado del que se instruya para la comprobación e investigación.

Jessica K. GAVALDÁ escribe sobre la tutela judicial efectiva en el ámbito del Derecho Tributario. Primero se refiere al ejercicio del poder sancionador por la Administración y después se plantea la aplicación en el Derecho sancionador tributario de las garantías penales y procesales contenidas en los artículos 24 y 25 de la Constitución. De manera particularizada considera los derechos a la defensa, al juez predeterminado por ley, a ser informado de la acusación, a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa, a la asistencia letrada, a la presunción de inocencia, a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable.

La aportación siguiente se detiene en la consideración de la asistencia mutua en el Derecho Tributario internacional con la finalidad de intercambio de información. De ello se ocupa José André WANDERLEY DANTAS DE OLIVEIRA, quien parte de la constatación de lo íntimamente vincu-

lados que están los conceptos de información y prueba y señala los primeros esfuerzos realizados por la OCDE para situar una cláusula de asistencia mutua en su Modelo de Convenio, así como sus ulteriores desarrollos. Después se distingue entre los instrumentos bilaterales y multilaterales que sirven de cauce a la cooperación administrativa tributaria y el análisis crítico se centra luego en la normativa adoptada en el seno de la Unión Europea, por los insatisfactorios resultados prácticos alcanzados en la lucha contra el fraude fiscal. El autor esboza varios puntos débiles que las legislaciones nacional y comunitaria muestran tanto en el ámbito de los impuestos indirectos como de los directos.

En el capítulo séptimo del libro que comentamos, Emerson CATURELI efectúa un estudio de las presunciones en el Derecho Tributario. Su intención es la de verificar los límites a la utilización de aquéllas, especialmente cuando se intenta facilitar la prueba de que se ha producido el presupuesto de hecho tributario. En su aportación se distinguen dos partes diferenciadas, estando la primera dedicada al estudio de las características generales de las presunciones, su clasificación y búsqueda de un concepto válido. En la segunda parte se realiza un análisis separado de cada una de las especies de presunciones tradicionalmente reconocidas –presunciones simples, legales absolutas y relativas–, de su posible admisión en el Derecho Tributario y de los límites que deben ser tenidos en cuenta en su utilización.

Por su parte, Blanca TORRES ESPINOSA se detiene a considerar las principales novedades de las reclamaciones económico-administrativas en la nueva Ley General Tributaria. En su opinión, el mayor desarrollo que la norma de 2003 realiza de esta vía respondería a los fines siguientes: 1.º Agilizar el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, favoreciendo la emisión de resoluciones en el plazo de un año, 2.º Propiciar la unificación de criterios obligatorios para toda la Administración tributaria, y 3.º Unificar y adecuar su terminología con la empleada por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, sobre Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. En el trabajo se observan cuestiones como el ámbito de aplicación de esta clase de reclamaciones, las competencias de los Tribunales Económico-Administrativos, los beneficios de la acumulación en materia económico-administrativa, el funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos y la implantación de los órganos unipersonales, la suspensión, diversas fases del procedimiento y la pretendida agilización con la creación de los órganos unipersonales.

Los siguientes capítulos salen del círculo de trabajos sobre cuestiones generales, por detenerse en aspectos más propios de la *parte especial* de la asignatura. Así, Nina AGUIAR da cuenta de la relación entre la determinación del beneficio imponible en los impuestos sobre la renta y la contabilidad mercantil. Tras un planteamiento general que culmina con la identificación de las principales notas de los sistemas de doble balance y de balance único, la autora intenta un esquema clasificatorio de los modelos de relaciones contable-fiscal en ambos sistemas.

Ya en el capítulo décimo, Enrique PONS FRANCO se aproxima al estudio de los beneficios fiscales medioambientales en el sistema tributario español. Primero se detiene en la consideración del soporte constitucional del medio ambiente, dando cuenta de las corrientes doctrinales que promueven y rechazan su inclusión como un derecho fundamental. Tras ese recorrido se acerca a

la observación de las distintas modalidades de protección fiscal del medio ambiente, dando cuenta de la función incentivadora de los beneficios fiscales medioambientales. En la última parte del trabajo se estudia la deducción por inversiones medioambientales prevista en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En el capítulo siguiente se realiza un examen comparativo de la cesión de impuestos estatales con otras fuentes de ingresos que también tienen su origen en recursos de naturaleza impositiva – impuestos propios, recargos y participación en ingresos del Estado– para atender las necesidades de gasto de las Comunidades Autónomas. La primera comparación que realiza la autora, Verónica GONZÁLEZ LANDAETA, es la de los impuestos cedidos por el Estado y los impuestos propios de las Comunidades Autónomas, sugiriéndose ante la falta de espacio fiscal propio autonómico proceder a un reparto de impuestos que llevase a una redistribución de figuras entre el Estado y las autonomías, convirtiendo los impuestos sobre el patrimonio, sucesiones y donaciones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, así como la tributación sobre el juego en impuestos propios de las Comunidades Autónomas.

Miguel Ángel Martínez Lago

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Ramón FALCÓN Y TELLÁ

Iustel, Madrid, 2005, 204 págs.

Hay que dar la bienvenida a esta monografía, no sólo por el excelente estudio que representa el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), sino también porque inaugura, dentro de las series de publicaciones impresas de la Editorial Iustel, una nueva colección de «Tributación Práctica», dirigida por los Catedráticos de Derecho Financiero y Tributario: Ramón FALCÓN Y TELLÁ, Gaspar DE LA PEÑA VELASCO y Eugenio SIMÓN ACOSTA.

El primero, autor del libro que recensionamos, suma al desempeño de su puesto docente en la Universidad Complutense de Madrid, el libre ejercicio de la abogacía y la dirección de la revista *Quincena Fiscal*. Esta nueva publicación continúa la calidad de anteriores libros suyos sobre la transparencia fiscal, la compensación financiera interterritorial, prescripción tributaria, Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas y de un sinfín de trabajos aparecidos en las revistas especializadas.

El libro consta de cinco secciones, dedicadas al tratamiento de las distintas modalidades de gravamen, diversas cuestiones previas y el repaso de las disposiciones comunes a las distintas figuras tributarias que comprende la rúbrica de «Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados».

Al principio se enuncian los antecedentes de la imposición considerada –la Alcabala y, luego, los Impuestos sobre Derechos Reales y la Renta del Timbre del Estado–, cuya denominación proviene de la reforma fiscal de 1964, dando también cuenta de las sucesivas modificaciones normativas hasta llegar al actual texto refundido de la ley del impuesto (Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre) y su correspondiente reglamento (Decreto 828/1995, de 29 de mayo). Completan las primeras páginas de la obra la exposición genérica de los tres hechos imponible, sus recíprocas relaciones y su compatibilidad o no con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), por un lado, y el comentario de las reglas comunes de calificación recogidas en los primeros preceptos de la ley del impuesto: la irrelevancia de los vicios y defectos de los negocios o principio general de calificación que también recoge la Ley General Tributaria (art. 13), la calificación separada de cada convención y la trascendencia de las condiciones y términos a los que pueda estar sometida la eficacia de determinados negocios.

El capítulo segundo se dedica al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), comenzando con el señalamiento de su naturaleza y caracteres. Tanto ésta como las otras dos figuras impositivas reunidas en el ITP y AJD son gravámenes indirectos, reales, objetivos e instantáneos, cedidos a las Comunidades Autónomas de régimen general y tienen carácter de tributos concertados de normativa autónoma en los regímenes de Concierto o Convenio, excepto el gravamen sobre las letras de cambio y documentos que las suplan o realicen función de giro, que se regirá por la normativa común.

El estudio de este hecho imponible parte de la definición legal de las operaciones sujetas (art. 7.1 LITP y AJD) y continúa con la observación de los supuestos específicos de adquisición onerosa en pago, para pago y en pago de asunción de deudas, los excesos de adjudicación, las adquisiciones asimiladas a otras a efectos del impuesto –entre otras: el subarriendo y la aparcería al arrendamiento, la transmisión de valores a la de inmuebles, la condición resolutoria explícita de la compraventa a la hipoteca que garantice el pago del precio aplazado–, los expedientes de dominio, actas de notoriedad, reconocimientos de dominio en favor de determinadas personas y diversos supuestos de consolidación del dominio en cabeza del nudo propietario, del usufructuario o de un tercero.

Luego se consideran las relaciones entre TPO y el IVA, reflexionando críticamente el autor sobre las circunstancias de la renuncia a la exención del IVA de entregas de inmuebles y rechazando, por excesivamente formalista, que se requiera la constancia de aquélla en la propia escritura. Como dice el profesor FALCÓN Y TELLA, la renuncia «exige un acuerdo entre ambas partes que no puede presumirse. Pero si se cumplen los requisitos sustantivos para la renuncia (que ambas partes sean empresarios y que el comprador tenga derecho a la deducción total) no pueden interpretarse los requisitos formales de modo que impidan alcanzar su efectividad frente a la Hacienda pública al acuerdo alcanzado por las partes. O lo que es lo mismo, la renuncia a la exención de IVA no se presume, pero tampoco puede presumirse la sujeción a TPO por encima de la voluntad coincidente de las partes». También critica el autor la exigencia del gravamen sobre TPO en relación con la transmisión de acciones o participaciones que encierran una transmisión inmobiliaria en los supuestos previstos por el artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores (Ley 24/1988, de 28 de julio), por resultar incompatible con el ordenamiento comunitario en los casos en que, de transmitirse directamente el inmueble, la operación quedaría sujeta a IVA y no a TPO.

El capítulo sobre TPO finaliza con la consideración de los puntos de conexión –comprendiendo la referencia a los regímenes forales y su cesión a las Comunidades Autónomas de régimen general–, devengo, obligados tributarios, base imponible, tipos de gravamen y cuota.

La siguiente sección se ocupa del impuesto sobre las Operaciones Societarias, resaltando la armonización fiscal comunitaria fundamentada en la libre circulación de capitales y en la libertad de establecimiento. El autor considera manifiestamente insuficiente el resultado alcanzado desde esta última perspectiva, al no garantizar la neutralidad de las formas jurídicas empleadas, de manera que «probablemente la única solución, a medio y largo plazo, sea la supresión completa de estos tributos».

El análisis de este específico supuesto de adquisición onerosa lleva al tratamiento, por separado, del elemento subjetivo –el concepto de sociedad a efectos del impuesto– y del presupuesto objetivo del hecho imponible; este último distinguiendo entre las operaciones que implican un desplazamiento patrimonial desde los socios a favor de la sociedad (constitución, aumento de capital...) y desde la sociedad a los socios (disolución y reducción de capital) –estas últimas, por quedar al margen de la Directiva sobre impuestos que gravan la concentración de capitales, serán compatibles con el ordenamiento comunitario siempre que no supongan indirectamente un gravamen por razón

de la forma social—, así como las operaciones de fusión y escisión sobre las que nada dice la Directiva y donde la compatibilidad con la misma resulta más dudosa porque, como sostiene el autor, «puede producirse una doble imposición, pues al constituirse las sociedades que se fusionan o se escinden ya se habrá aplicado el derecho de aportación, y, en consecuencia, exigir de nuevo el tributo con ocasión de la fusión o escisión (especialmente si se exige sobre la totalidad del capital de la sociedad resultante, o sobre el valor real de la totalidad de los activos aportados) vulneraría si no la letra, al menos el espíritu de la Directiva».

Después de ocuparse de los criterios de sujeción, devengo, sujetos pasivos, base imponible y tipo de gravamen de la anterior figura, llega el turno al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. En éste, tras la referencia a la cuota fija de los documentos notariales, se observa con detenimiento el gravamen proporcional sobre las primeras copias de escrituras y actas notariales que, en opinión de Ramón FALCÓN, debería resultar incompatible con el IVA por suponer, de hecho, la aplicación de un tipo incrementado respecto a los previstos para el IVA sin posibilidad de deducción para el destinatario de la operación. El examen de los distintos elementos configuradores de este hecho imponible determina la no sujeción de las escrituras de poder, que no tienen objeto valuable y, según sugiere el autor, también de las escrituras de distribución de la responsabilidad hipotecaria entre las distintas viviendas en que ha sido objeto de división horizontal el inmueble hipotecado, así como de las escrituras de cancelación de hipotecas.

Más adelante se exponen los supuestos en que la aplicación del gravamen proporcional de AJD resulta incompatible con el ordenamiento comunitario, prosiguiendo con el devengo, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo de gravamen. El autor analiza y critica la doctrina del Tribunal Supremo que postula la sujeción al citado impuesto de las escrituras que documentan hipotecas en garantía de préstamos empresariales. También muestra su posicionamiento crítico respecto de la sujeción de la distribución de la responsabilidad hipotecaria, planteando la necesidad de distinguir según se trate de una distribución simultánea —que no podría gravarse porque, jurídicamente, no cabe constituir la hipoteca sin la división— o posterior a la constitución de la garantía real —que tampoco habría que gravar porque la existencia de un acto jurídico distinto no implica que tenga por objeto una cosa valuable distinta de la hipoteca que se distribuye—. Finalmente, se da cuenta de la facilidad de eludir el gravamen proporcional en estos casos, así como en operaciones de posposición, mejora e igualación de rango hipotecario y se plantean los problemas de determinación de la base en supuestos de extinción de un *pro indiviso* adjudicando el bien a uno de los copropietarios, a cambio de una compensación en metálico.

El capítulo cuarto concluye con el examen de los otros dos hechos imposables que concurren con los documentos notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: por un lado, los documentos mercantiles como la letra de cambio, documentos que realizan función de giro o suplen a la letra, pagarés, bonos, obligaciones y documentos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, que instrumenten un préstamo con rendimiento implícito, resguardos y certificados de depósito y, por otro lado, los documentos administrativos —anotaciones preventivas que se practiquen en registros públicos y la rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios—, ámbito este que, como señala el profesor FALCÓN Y TELLA, está más cercano a la naturaleza de la tasa que al impuesto.

La última sección del libro se dedica al estudio de las disposiciones comunes que contempla la Ley del ITP y AJD y que, en principio, se aplican a la tres modalidades de gravamen. En primer término, las exenciones, distinguiendo las que son de carácter subjetivo, las objetivas, las creadas en relación con el régimen especial de Canarias, las bonificaciones en las ciudades de Ceuta y Melilla, así como otras exenciones reguladas en leyes específicas. Después se alude a los órganos competentes para gestionar el tributo, la obligación de autoliquidarlo e ingresarlo –significando la posición del presentador del documento– y se enuncian los deberes de información de terceros, el derecho de afección, cierre registral y otras garantías. La obra concluye con el tratamiento de la comprobación de valores, liquidación y exclusión de sanciones si se declara conforme a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio, así como la consideración de las normas específicas sobre cómputo de la prescripción y, por último, la devolución del impuesto en los supuestos de nulidad, rescisión o resolución del acto dictado por resolución judicial o administrativa firme, siempre que el acto no hubiera producido efectos lucrativos.

Como complemento del estudio efectuado, al final aparece un amplio índice de voces y, en anexo, la exposición de las principales normas dictadas por las Comunidades Autónomas de régimen común y de Concierto o Convenio.

En fin, estamos ante una obra que se ajusta plenamente al programa declarado por el autor en el prólogo, ya que revela la artificiosidad de gran parte de las figuras tributarias que se analizan y denuncia los excesos e incoherencias que se producen, defendiendo el legítimo interés de los particulares y los empresarios en evitar distorsiones absurdas y gravámenes abusivos en operaciones cotidianas.

Miguel Ángel Martínez Lago

Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, comunitaria y constitucional)

José Manuel CALDERÓN CARRERO

Tirant lo blanch, «colección financiero», Valencia, 2005, 189 págs.

Es principio obligado de toda recensión el hacer una somera referencia al autor de la obra que se comenta, pues de su relevancia depende en parte también la de su obra. En este caso la tarea es superflua, pues este prolífico autor constituye una obligada referencia en la doctrina española del Derecho financiero y tributario y, muy en especial, en los aspectos comunitarios e internacionales del mismo ¹.

Es un lugar común resaltar que el Derecho internacional tributario responde a una lógica y principios distintos. Tal situación empaña notablemente la comprensión de la materia. Por eso es de agradecer el generoso esfuerzo realizado por el profesor CALDERÓN CARRERO en este trabajo, confirmando su descatalogada posición en la «avanzadilla» española que ha comenzado, desde hace unos años, a allanar el pedregoso camino que constituye el estudio de los múltiples y complejos aspectos que aún hoy seguimos denominando tributación internacional o comunitaria. División que, en todo caso, sólo puede desaparecer con el tiempo, pues la creciente integración en la Unión Europea (UE) con lo que supone de necesaria cesión de soberanía en materia tributaria, así como el contexto actual de globalización apuntan a la irreversibilidad de estos cambios, con la consiguiente difuminación de las fronteras dogmáticas aludidas.

Con todo, conviene hacer hincapié en que el trabajo objeto de nuestro comentario es un estudio de «derecho interno», pues pone de manifiesto las crecientes implicaciones que la actual situación está produciendo en la configuración de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades español (IS, en adelante). Pero no es éste tampoco, pese al título, un trabajo que concierna exclusivamente a la «parte especial» del Derecho tributario, sino que, en palabras de su prologoista, profesor J. RAMALLO MASSANET, «en ella se abordan temas nucleares –como es el de las fuentes del Derecho producido por organizaciones internacionales– que no se pueden desconocer y que, de un modo u otro, deberán integrarse en la Teoría General del Derecho» (prólogo, pág. 14).

Tras el análisis de estos temas, y de nuevo citando al prologoista, se llega con este estudio a una conclusión que este último profesor califica con razón de paradójica, y es que «las organizaciones internacionales, que carecen de una base democrática como la que tiene el Estado-nación,

¹ Además de las numerosas publicaciones en prestigiosas revistas españolas y extranjeras, cuyas son, en solitario, las siguientes monografías: *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*. Pamplona: Aranzadi, 1997; *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. Madrid: McGraw-Hill, 1997; *Advance Pricing Agreements: a Global Analysis*. London: Kluwer, 1998. *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2000.

pueden ser una garantía de que los agentes económicos que emigran de los ámbitos estatales queden vinculados a reglas jurídicas producidas por dichas organizaciones internacionales con carácter de *soft-law* a través del cual vuelven a integrarse y conectarse aquellos agentes económicos globalizados a los ordenamientos estatales a través de su aplicación por la Administración nacional o por la interpretación que hagan los Tribunales de Justicia nacionales de aquel "derecho débil"» (prólogo, pág. 16).

Quizá exista en nuestro país una cierta resistencia de la doctrina por entrar en el análisis de estos ámbitos, tendencia que posiblemente pueda explicarse, entre otros factores, porque el sistema no está cerrado y resulta difícil encontrar principios permanentes a partir de los que proceder de forma lógico-deductiva. El análisis necesariamente inductivo encuentra además numerosos obstáculos desde una perspectiva de purismo dogmático: no hay legislador, luego éste no puede ser completo. Con carácter general, se trata de un ámbito jurídico caracterizado por la abundancia de fuentes y su heterogénea tipología (*soft law*, *hard law*, *semi-hard law*...), que además están sujetas a un agotador e incesante dinamismo.

Una situación de policentrismo de fuentes, entre las que hay que incluir tanto las tradicionales (*hard law*) como toda una serie de informes y directrices, que conforman lo que se suele denominar *soft law*, y que dada su generalizada aceptación y adopción por los Estados, ha ido paulatinamente adquiriendo el *status* de *semi-hard law* o derecho impropio. Y lo relevante es que esto se produce en muchos aspectos, en muchas ocasiones por una curiosa interacción entre el Derecho tributario internacional y el Derecho comunitario, o incluso la derivación que de este derecho ha realizado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Así por ejemplo (pág. 50) el principio comunitario de no discriminación ha tenido como uno de sus efectos la obligación de que la regulación nacional establecida para las operaciones internacionales deba ser extendida a las operaciones internas (es decir, realizadas en el ámbito de la UE), y a través de tal proceso, es decir, a consecuencia de los condicionantes establecidos por el Derecho comunitario, muchos de los elementos esenciales de los impuestos más internacionalizados (en especial, la base imponible del IS) termina estando muy influida, cuando no directamente determinada, por normas que, desde una estricta perspectiva jurídico-técnica, no son *derecho*.

Con este telón de fondo, el objeto de esta obra es poner de manifiesto la relevancia de la regulación internacional de precios de transferencia para el Derecho tributario español, y las relevantes, por graves, consecuencias de su no alineamiento con tal régimen internacional.

El libro está dividido en cuatro capítulos, dejando a un lado la introducción. En primer lugar (Cap. II, *Panorama normativo de los precios de transferencia en el actual contexto internacional*, págs. 23-61), se trazan las líneas generales de los precios de transferencia en el actual contexto internacional. En esta parte del estudio, el autor da amena cuenta de las iniciativas más recientes en materia de precios de transferencia. El relato ofrece una excelente foto fija del panorama de precios y de su dinamismo, sin renunciar a la necesaria crítica. Se trata de un exhaustivo estudio donde se da cuenta de todas las iniciativas existentes en la actualidad, tanto a nivel comunitario como internacional, tamizadas por la doctrina más actual, nacional e internacional, que es traída al texto de una manera sencilla y sumamente esclarecedora. El lector puede llegar a sentir cierta

asfixia, pero esto son las auténticas tripas de nuestra imposición directa. Así, el exhaustivo relato ayuda a comprender algunos fenómenos actuales a los que quizá no se haya prestado suficiente atención, como, por ejemplo, el fenómeno de «comunitarización de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia» (págs. 29 y ss.), donde se expone brillantemente cómo la UE recoge el testigo de la OCDE en esta compleja materia (pág. 30), demostrándose, por otro lado, que nuestro país tiene aún un largo camino por recorrer en materia de precios de transferencia (págs. 32 y 57 y ss., entre otras).

En otro orden de cuestiones, y entre otros aspectos de interés, el autor demuestra cómo la regulación internacional de precios constituye un importante bastión para proteger las bases imponibles del IS, de manera que si en materia de tipos es generalizada la tendencia a la baja (*race to the bottom*), en lo que se refiere a los medios utilizados por los Estados para asegurar la correcta aplicación y regulación de los precios, la tendencia es la contraria (*race to the top*).

De forma sutil se van trazando las relaciones entre las distintas tendencias existentes, para finalizar por dar una imagen fiel del panorama internacional de precios de transferencia. Llama poderosamente la atención, y es una constante de la obra, la ingente información que se ofrece al lector en sus páginas. Por eso sorprende aún más que la lectura no resulta farragosa ni haga decaer la atención del lector. Con todo, sí cabe realizar una leve crítica a la forma, y es el ocasionalmente excesivo discurso en nota a pie de página. Pero ello es una crítica porque ninguna nota es «de adorno» o en balde, todas, en general, tienen más sustancia que forma (por ejemplo, la interesante nota 322, en págs. 158-159).

Con posterioridad, se dedica en el libro atención a exponer los motivos por los cuales es deseable una cierta igualdad en la normativa internacional y comunitaria sobre precios de transferencia (Cap. III, *Relevancia del alineamiento de la normativa interna con las Directrices OCDE sobre precios de transferencia a nivel internacional y europeo*, págs. 63-74), haciendo con todo especial hincapié en la relevancia de la forma jurídica empleada para coordinar la normativa interna con lo que en la actualidad constituye un auténtico régimen internacional (*international tax transfer pricing regime*) (págs. 64 y ss., lo cual no impide la flexibilidad en su interpretación, págs. 98 y ss.), de manera que en el siguiente capítulo (Cap. IV, *La relevancia de la fórmula jurídica para alinear la normativa interna con las directrices de precios de transferencia*, págs. 75-154) el autor realiza un exhaustivo análisis de los problemas que pueden derivar de la falta de coordinación (de especial interés es el relato de la *global tax war* en págs. 86 y ss.), lo cual ha sido incluso admitido por nuestro Tribunal Supremo, al asumir el importante valor de las directrices OCDE (pág. 90).

Es sobre todo el análisis realizado en páginas 96 y siguientes, donde se analiza la forma en la que se ha producido la recepción del principio de plena competencia (*arm's lenght*) en los ordenamientos de los Estados, y en especial en el español, el que sienta las bases para el último capítulo (Cap. V, *Interrelación entre la normativa española sobre precios de transferencia y los principios recogidos en las directrices OCDE: el déficit de alineamiento de la normativa española con la práctica internacional*, págs. 155-176). De especial interés resulta el análisis acerca de cómo dichas directrices se han «deslizado» en el ordenamiento español a través de la práctica administrativa y judicial (págs. 114 y ss.), situación que se ha producido también en otros países (págs. 119 y ss.).

Finalmente, en el capítulo dedicado a la norma española de precios de transferencia, el autor expone de manera breve pero completa los aspectos de dicho régimen que resultan más problemáticos, derivándose la mayoría de los conflictos de la configuración de principio que ha realizado el legislador español, al concebir el régimen de precios de transferencia como un régimen anti-abuso, de finalidad netamente recaudatoria (pág. 158), obviando, o dejando en un segundo plano, la finalidad anti-distorsión de la competencia, a través de la correcta distribución o atribución de poder tributario en el ámbito internacional, que, entre otras, tiene tal régimen, según se expone motivadamente en todo el trabajo, cuyos numerosos aspectos interesantes han debido quedar, por razones de espacio, fuera de esta recensión.

Para finalizar, y de acuerdo con lo que apuntábamos más arriba, conviene constatar que constituye una tradición arraigada, al menos en el ámbito académico que estudia el derecho tributario, el trazar una división, más o menos impermeable, pero certera, entre el Derecho interno, comunitario e internacional. A ello va en ocasiones unido un cierto prejuicio acerca de quienes entre nosotros han dedicado mayor atención a estas cuestiones, siendo el reproche más común el que no son, estrictamente, Derecho tributario. Las más de las veces, se llega a esta conclusión tras comprobar que el Derecho internacional tributario sigue una lógica o se mueve por fuerzas poco asimilables a las que informan el interno. Son otros principios, y también otras lógicas, que sin embargo tienen una penetración creciente en nuestro sistema. En fin, no sólo el Derecho tributario internacional y comunitario es Derecho tributario en todos los sentidos, sino que cada vez lo es más. De poner esta cada día más clara realidad de manifiesto, se encarga con brillantez y soltura el profesor CALDERÓN CARRERO.

Violeta Ruiz Almendral

Profesora de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Carlos III de Madrid

Infracciones y sanciones tributarias. Análisis crítico del nuevo sistema de infracciones y sanciones en la Ley General Tributaria

Carlos LAMOCA PÉREZ

Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2005, 558 págs.

Quien fuera en otro tiempo Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha escrito un libro que pretende detectar, con espíritu crítico y constructivo –lo cual debe, sin duda, de alabarse–, los principales problemas que genera la dinámica de aplicación de la nueva Ley General Tributaria (LGT).

El trabajo se ha dividido en cuatro amplios capítulos rematados con un anexo normativo que ofrece al lector los textos de la vigente y anterior LGT, el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, el Título IX de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y, por último, la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social (arts. 305 a 310 del Código Penal –Ley Orgánica 10/1985, de 23 de noviembre–). Además, los propósitos clarificadores y de divulgación que se pretenden con la obra que comentamos están perfectamente acreditados con los más de cuarenta ejemplos prácticos que el autor ha ido incorporando a lo largo de sus reflexiones sobre todo el sistema sancionador tributario.

Con carácter previo, LAMOCA PÉREZ nos introduce en dicho régimen con la exposición de unas cuantas reflexiones generales sobre la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, a modo de exigencias que entiende pueden incidir con más relieve en el Derecho sancionador.

Así se refiere, en primer término, a la legalización efectuada por la nueva LGT de los procedimientos tributarios, inserto en lo que califica como proceso generalizado de «ascenso normativo» y que, contrariamente a lo que suele pensarse, entiende que ha generado unas paradójicas consecuencias: «en pos de conseguirse el incremento de las garantías de los obligados tributarios, se ha creado un árbol de procedimientos, en determinados casos desproporcionado y sobre todo complejo, que bien puede lograr el efecto contrario al pretendido dejando al ciudadano, si no inane ante las normas legalizadas, sí al menos y en muchos casos desconcertado: tanto se ha querido garantizar que la complejidad generada por las nuevas normas puede desactivar en algún caso la pretendida finalidad de equilibrio de las relaciones procesales entre administrado y administración».

Luego critica la minuciosidad normativa –que debería haber quedado en el ámbito reglamentario– o «protección formalista» que viene a propiciar la LGT, dando lugar a una farragosidad procedimental y un más que matizable y discutible incremento de las garantías para los ciudadanos. Tampoco parece convencerle el establecimiento de plazos máximos de tramitación de los procedimientos, siendo partidario de analizar los efectos perjudiciales que los mismos representan sobre el principio de igualdad antes de proceder a su fijación con efectos preclusivos tanto para iniciar como

para finalizar las actuaciones en base al principio de seguridad jurídica.

En cuanto a la separación de procedimientos –de comprobación y sancionador– entiende que la posibilidad de renuncia que se ha arbitrado viene a constatar que «al contribuyente inspeccionado le añade, en muchos casos, más garantías saber cuánto le va a costar la regularización en total, que tener que esperar a ver si se abre un procedimiento sancionador y a ver qué resulta del mismo».

También se plantea las exigencias de transparencia normativa en materia de infracciones y sanciones tributarias, considerando que el edificio construido es demasiado complejo, lo que merma las garantías y beneficios que cabría esperar del nuevo régimen sancionador.

Pasando ya a la descripción del contenido esencial de los capítulos de que consta esta monografía, tenemos que en el primero, el autor se refiere a los principios del ejercicio de la potestad sancionadora tributaria, poniéndolos en relación con los previstos por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. En este punto se recorren los principios de legalidad, irretroactividad, tipicidad, responsabilidad, no concurrencia y proporcionalidad.

Al final del capítulo, también se advierte que criterios como los que presiden la ordenación y aplicación del sistema tributario (art. 3 LGT) podrían ser trasladados con más o menos matices al ejercicio de la potestad sancionadora, al igual que las garantías que para el administrado significa la actuación de las Administraciones públicas bajo el principio de personalidad jurídica única y de las referidas a la vinculación de criterios contenidos en las resoluciones de los tribunales económico-administrativos y de respuestas a las consultas tributarias escritas.

El capítulo segundo se dedica al tratamiento de los aspectos generales de las infracciones y sanciones tributarias. El autor comienza refiriéndose al ámbito de los sujetos responsables de ambas situaciones. Primero considera los supuestos de transmisión de las sanciones por sucesión y declaración de responsabilidad y luego se dedica a la delimitación de cada uno de los sujetos infractores mencionados en la lista proporcionada por el artículo 181 de la LGT.

Seguidamente se ocupa del concepto y calificación de las infracciones, estudiando de manera detenida las circunstancias ofrecidas para calificar cada tipología infractora.

De acuerdo con la solución legal, se tratan por separado las causas de extinción de la responsabilidad derivada de la comisión de infracciones y de las sanciones tributarias. Entre ambos asuntos se comentan aspectos de estas últimas como el concepto de base de la sanción y las clases de sanciones no pecuniarias previstas, así como los criterios de graduación ofrecidos para determinar en cada caso concreto las sanciones a imponer.

Ya en el capítulo tercero se estudia de modo secuencial cada uno de los tipos infractores establecidos en los artículos 191 a 206 de la LGT, adoptando una metodología semejante. Así se exponen

los tipos generales y cualificados en relación a cada conducta, la base de la sanción, calificación de la infracción y sanciones aplicables en cada caso.

Con carácter previo a esa observación de los tipos, el autor considera que la clasificación legal de las conductas en leves, graves y muy graves ofrece numerosas dificultades, de manera que la sistematización que sigue se fundamenta en las obligaciones tributarias previstas en los artículos 19 a 29 de la misma ley, deduciendo así, aparte de los tipos –con perjuicio económico– contemplados por los artículos 191 a 193 de la LGT –que son comportamientos derivados del incumplimiento de la obligación tributaria principal o de la obligación de realizar pagos a cuenta–, los siguientes tipos de infracciones: las que derivan del incumplimiento de las obligaciones entre particulares resultantes del tributo (art. 24 LGT); las infracciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias accesorias (art. 25 LGT) y, finalmente, las infracciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias formales (art. 29 LGT).

El último capítulo sirve para considerar el procedimiento sancionador tributario, donde se refiere LAMOCA PÉREZ a las siguientes cuestiones: 1.º Principios específicos de Derecho aplicables al procedimiento sancionador tributario; 2.º Disposiciones normativas aplicables a la generalidad de los procedimientos sancionadores; 3.º Clases de procedimientos para la imposición de sanciones; 4.º Tramitación separada del procedimiento sancionador; 5.º Renuncia a la tramitación separada del procedimiento y consiguiente tramitación conjunta; 6.º Procedimiento sancionador en regularización de actas con acuerdo; 7.º Procedimiento sancionador en caso de sanciones no pecuniarias, y 8.º Actuaciones en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

Estamos, en fin, ante un auténtico «manual» –así califica su obra en alguna ocasión el propio autor– sobre el sistema de infracciones y sanciones previsto por la nueva LGT que llega a profundizaciones notables en el tratamiento de diversas cuestiones y que se ha escrito con una saludable perspectiva crítica.

Miguel Ángel Martínez Lago

Temas actuales de Derecho Tributario

Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA (director), Pollyana VILAR MAYER (coordinadora)
y varios autores más
J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2005, 386 págs.

Hace diez años que el profesor GONZÁLEZ GARCÍA viene coordinando el desarrollo, en la Universidad de Salamanca, de un programa de doctorado sobre «Derechos y Garantías del Contribuyente» en el que participaron los doce autores de los capítulos que integran esta obra. Según consta en la página web desde donde se puede acceder a la información de aquel programa universitario, con él se «pretende hacer un recorrido extenso y en profundidad a todo el cuadro de derechos y garantías que asiste al contribuyente a lo largo del proceso aplicativo de las normas sustantivas y procedimentales del Derecho Financiero y Tributario. El Programa se ajusta estrechamente a la actividad investigadora del profesorado del Área. Actividad enmarcada en sucesivas ayudas a la investigación concedidas por el Ministerio de Ciencia y Tecnología sobre "Garantías del Contribuyente en los ámbitos de los fines extrafiscales de la imposición y en la revisión de los actos tributarios" y por la Junta de Castilla y León sobre las repercusiones presupuestarias de esas garantías y libertades. Ambas ayudas se han visto complementadas por las obligadas remisiones a los Derechos alemán e italiano, facilitadas por la concesión de sendas acciones integradas con las Universidades de Nuremberg y Nápoles, así como por la aprobación de un Proyecto Alfa de la Comisión Europea, tendente a proyectar ese programa hacia América Latina. La materia objeto de estudio se examinará fundamentalmente desde la perspectiva del Derecho Tributario, aunque sin perder de vista la panorámica general del Derecho Público, particularmente en los aspectos de Derecho Constitucional, Derecho Administrativo y Derecho Presupuestario».

Como da cuenta en su prólogo el Catedrático de Salamanca, pocas veces podrá hablarse con más propiedad de un «equipo de trabajo internacional» que en esta ocasión, al contar entre sus componentes con cuatro brasileños, cuatro mejicanos, dos venezolanos, un argentino y un portugués que, en cada caso particular, han pretendido contrastar la experiencia procedente del manejo de la legislación tributaria del país de cada autor o los conocimientos de Teoría General del Derecho Tributario adquiridos, con la forma en que la Ley General Tributaria afronta el problema tratado.

Todos los trabajos, a excepción del último –en el que Jorge VLADIMIR PONS Y GARCÍA realiza unas breves reflexiones sobre las nuevas tecnologías en la Ley General Tributaria–, adoptan una similar extensión y reflejan tras la exposición de los correspondientes temas analizados, unas cuantas conclusiones y la indicación de las fuentes bibliográficas empleadas en su estudio. La mayoría se encaminan al tratamiento de cuestiones de *parte general*, aunque también los haya sobre aspectos particulares del sistema fiscal e incluso el recién citado comentario transversal monográfico sobre el tratamiento que la Ley General Tributaria dispensa a las nuevas tecnologías.

El primer capítulo se refiere a los aspectos semióticos y éticos de la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) en el sistema fiscal español. Su autor, Joao BOSCO COELHO PASIN, comienza aludiendo a la justicia impositiva y sus fundamentos generales en el marco

constitucional, sigue con el proceso de gestación de la nueva Ley General Tributaria y repasa unos cuantos conceptos tributarios básicos, tras lo cual se centra en la consideración de la interpretación de normas tributarias y la figura del conflicto en la aplicación de las mismas. Entre las conclusiones a las que llega, se observa que tanto esta figura como la simulación «no deben ser aplicadas en contra de las técnicas de elusión fiscal (comportamientos siempre lícitos y propios de la libertad contributiva)».

El siguiente trabajo que aparece en el libro es el de María Alejandra SALAS FEBRES, en el que se estudia el papel de la jurisprudencia constitucional en el principio de reserva de ley en materia tributaria. Tras una breve introducción general sobre la reserva de ley, se centra la autora en su proyección y alcance sobre la materia tributaria, considerando los elementos estructurales del tributo cubiertos por la reserva. Al final se reflexiona sobre la importante incidencia que tienen los decretos-leyes en nuestro campo.

La coordinadora del libro, Pollyana VILAR MAYER, escribe sobre el conflicto en la aplicación de la norma, según la redacción contenida en el artículo 15 de la Ley General Tributaria. Allí pone de manifiesto la disparidad de conceptos aplicados al fraude de ley tributaria por la doctrina y legislación, exponiendo diversas teorías sobre tal figura que distingue de otras situaciones –economía de opción y evasión fiscal– con las que guarda semejanza. Al término de su trabajo reflexiona sobre los aspectos que rodean la regulación que procura al respecto la Ley General Tributaria.

El capítulo cuarto se dedica al estudio de la naturaleza jurídica del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. En su ponencia, Alejandro IBARRA RODRÍGUEZ comienza haciendo un breve recorrido sobre la evolución histórica de la solución legal ofrecida a partir de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, para los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo. Luego se plantea cuestiones de identificación conceptual del recargo estudiado, para lo que se realizan diversas clasificaciones de los recargos, según que tengan o no naturaleza tributaria, por un lado, y respondan preferentemente a una finalidad indemnizatoria, sancionadora o mixta, por otro. El autor se decanta por atribuir naturaleza sancionadora a los recargos del artículo 27 de la Ley General Tributaria, por lo que se echa en falta un procedimiento para la imposición de los mismos, separado del que se instruya para la comprobación e investigación.

Jessica K. GAVALDÁ escribe sobre la tutela judicial efectiva en el ámbito del Derecho Tributario. Primero se refiere al ejercicio del poder sancionador por la Administración y después se plantea la aplicación en el Derecho sancionador tributario de las garantías penales y procesales contenidas en los artículos 24 y 25 de la Constitución. De manera particularizada considera los derechos a la defensa, al juez predeterminado por ley, a ser informado de la acusación, a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa, a la asistencia letrada, a la presunción de inocencia, a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable.

La aportación siguiente se detiene en la consideración de la asistencia mutua en el Derecho Tributario internacional con la finalidad de intercambio de información. De ello se ocupa José André WANDERLEY DANTAS DE OLIVEIRA, quien parte de la constatación de lo íntimamente vincu-

lados que están los conceptos de información y prueba y señala los primeros esfuerzos realizados por la OCDE para situar una cláusula de asistencia mutua en su Modelo de Convenio, así como sus ulteriores desarrollos. Después se distingue entre los instrumentos bilaterales y multilaterales que sirven de cauce a la cooperación administrativa tributaria y el análisis crítico se centra luego en la normativa adoptada en el seno de la Unión Europea, por los insatisfactorios resultados prácticos alcanzados en la lucha contra el fraude fiscal. El autor esboza varios puntos débiles que las legislaciones nacional y comunitaria muestran tanto en el ámbito de los impuestos indirectos como de los directos.

En el capítulo séptimo del libro que comentamos, Emerson CATURELI efectúa un estudio de las presunciones en el Derecho Tributario. Su intención es la de verificar los límites a la utilización de aquéllas, especialmente cuando se intenta facilitar la prueba de que se ha producido el presupuesto de hecho tributario. En su aportación se distinguen dos partes diferenciadas, estando la primera dedicada al estudio de las características generales de las presunciones, su clasificación y búsqueda de un concepto válido. En la segunda parte se realiza un análisis separado de cada una de las especies de presunciones tradicionalmente reconocidas –presunciones simples, legales absolutas y relativas–, de su posible admisión en el Derecho Tributario y de los límites que deben ser tenidos en cuenta en su utilización.

Por su parte, Blanca TORRES ESPINOSA se detiene a considerar las principales novedades de las reclamaciones económico-administrativas en la nueva Ley General Tributaria. En su opinión, el mayor desarrollo que la norma de 2003 realiza de esta vía respondería a los fines siguientes: 1.º Agilizar el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, favoreciendo la emisión de resoluciones en el plazo de un año, 2.º Propiciar la unificación de criterios obligatorios para toda la Administración tributaria, y 3.º Unificar y adecuar su terminología con la empleada por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, sobre Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. En el trabajo se observan cuestiones como el ámbito de aplicación de esta clase de reclamaciones, las competencias de los Tribunales Económico-Administrativos, los beneficios de la acumulación en materia económico-administrativa, el funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos y la implantación de los órganos unipersonales, la suspensión, diversas fases del procedimiento y la pretendida agilización con la creación de los órganos unipersonales.

Los siguientes capítulos salen del círculo de trabajos sobre cuestiones generales, por detenerse en aspectos más propios de la *parte especial* de la asignatura. Así, Nina AGUIAR da cuenta de la relación entre la determinación del beneficio imponible en los impuestos sobre la renta y la contabilidad mercantil. Tras un planteamiento general que culmina con la identificación de las principales notas de los sistemas de doble balance y de balance único, la autora intenta un esquema clasificatorio de los modelos de relaciones contable-fiscal en ambos sistemas.

Ya en el capítulo décimo, Enrique PONS FRANCO se aproxima al estudio de los beneficios fiscales medioambientales en el sistema tributario español. Primero se detiene en la consideración del soporte constitucional del medio ambiente, dando cuenta de las corrientes doctrinales que promueven y rechazan su inclusión como un derecho fundamental. Tras ese recorrido se acerca a

la observación de las distintas modalidades de protección fiscal del medio ambiente, dando cuenta de la función incentivadora de los beneficios fiscales medioambientales. En la última parte del trabajo se estudia la deducción por inversiones medioambientales prevista en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En el capítulo siguiente se realiza un examen comparativo de la cesión de impuestos estatales con otras fuentes de ingresos que también tienen su origen en recursos de naturaleza impositiva – impuestos propios, recargos y participación en ingresos del Estado– para atender las necesidades de gasto de las Comunidades Autónomas. La primera comparación que realiza la autora, Verónica GONZÁLEZ LANDAETA, es la de los impuestos cedidos por el Estado y los impuestos propios de las Comunidades Autónomas, sugiriéndose ante la falta de espacio fiscal propio autonómico proceder a un reparto de impuestos que llevase a una redistribución de figuras entre el Estado y las autonomías, convirtiendo los impuestos sobre el patrimonio, sucesiones y donaciones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, así como la tributación sobre el juego en impuestos propios de las Comunidades Autónomas.

Miguel Ángel Martínez Lago

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Ramón FALCÓN Y TELLÁ

Iustel, Madrid, 2005, 204 págs.

Hay que dar la bienvenida a esta monografía, no sólo por el excelente estudio que representa el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), sino también porque inaugura, dentro de las series de publicaciones impresas de la Editorial Iustel, una nueva colección de «Tributación Práctica», dirigida por los Catedráticos de Derecho Financiero y Tributario: Ramón FALCÓN Y TELLÁ, Gaspar DE LA PEÑA VELASCO y Eugenio SIMÓN ACOSTA.

El primero, autor del libro que recensionamos, suma al desempeño de su puesto docente en la Universidad Complutense de Madrid, el libre ejercicio de la abogacía y la dirección de la revista *Quincena Fiscal*. Esta nueva publicación continúa la calidad de anteriores libros suyos sobre la transparencia fiscal, la compensación financiera interterritorial, prescripción tributaria, Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas y de un sinfín de trabajos aparecidos en las revistas especializadas.

El libro consta de cinco secciones, dedicadas al tratamiento de las distintas modalidades de gravamen, diversas cuestiones previas y el repaso de las disposiciones comunes a las distintas figuras tributarias que comprende la rúbrica de «Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados».

Al principio se enuncian los antecedentes de la imposición considerada –la Alcabala y, luego, los Impuestos sobre Derechos Reales y la Renta del Timbre del Estado–, cuya denominación proviene de la reforma fiscal de 1964, dando también cuenta de las sucesivas modificaciones normativas hasta llegar al actual texto refundido de la ley del impuesto (Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre) y su correspondiente reglamento (Decreto 828/1995, de 29 de mayo). Completan las primeras páginas de la obra la exposición genérica de los tres hechos imponible, sus recíprocas relaciones y su compatibilidad o no con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), por un lado, y el comentario de las reglas comunes de calificación recogidas en los primeros preceptos de la ley del impuesto: la irrelevancia de los vicios y defectos de los negocios o principio general de calificación que también recoge la Ley General Tributaria (art. 13), la calificación separada de cada convención y la trascendencia de las condiciones y términos a los que pueda estar sometida la eficacia de determinados negocios.

El capítulo segundo se dedica al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), comenzando con el señalamiento de su naturaleza y caracteres. Tanto ésta como las otras dos figuras impositivas reunidas en el ITP y AJD son gravámenes indirectos, reales, objetivos e instantáneos, cedidos a las Comunidades Autónomas de régimen general y tienen carácter de tributos concertados de normativa autónoma en los regímenes de Concierto o Convenio, excepto el gravamen sobre las letras de cambio y documentos que las suplan o realicen función de giro, que se regirá por la normativa común.

El estudio de este hecho imponible parte de la definición legal de las operaciones sujetas (art. 7.1 LITP y AJD) y continúa con la observación de los supuestos específicos de adquisición onerosa en pago, para pago y en pago de asunción de deudas, los excesos de adjudicación, las adquisiciones asimiladas a otras a efectos del impuesto –entre otras: el subarriendo y la aparcería al arrendamiento, la transmisión de valores a la de inmuebles, la condición resolutoria explícita de la compraventa a la hipoteca que garantice el pago del precio aplazado–, los expedientes de dominio, actas de notoriedad, reconocimientos de dominio en favor de determinadas personas y diversos supuestos de consolidación del dominio en cabeza del nudo propietario, del usufructuario o de un tercero.

Luego se consideran las relaciones entre TPO y el IVA, reflexionando críticamente el autor sobre las circunstancias de la renuncia a la exención del IVA de entregas de inmuebles y rechazando, por excesivamente formalista, que se requiera la constancia de aquélla en la propia escritura. Como dice el profesor FALCÓN Y TELLA, la renuncia «exige un acuerdo entre ambas partes que no puede presumirse. Pero si se cumplen los requisitos sustantivos para la renuncia (que ambas partes sean empresarios y que el comprador tenga derecho a la deducción total) no pueden interpretarse los requisitos formales de modo que impidan alcanzar su efectividad frente a la Hacienda pública al acuerdo alcanzado por las partes. O lo que es lo mismo, la renuncia a la exención de IVA no se presume, pero tampoco puede presumirse la sujeción a TPO por encima de la voluntad coincidente de las partes». También critica el autor la exigencia del gravamen sobre TPO en relación con la transmisión de acciones o participaciones que encierran una transmisión inmobiliaria en los supuestos previstos por el artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores (Ley 24/1988, de 28 de julio), por resultar incompatible con el ordenamiento comunitario en los casos en que, de transmitirse directamente el inmueble, la operación quedaría sujeta a IVA y no a TPO.

El capítulo sobre TPO finaliza con la consideración de los puntos de conexión –comprendiendo la referencia a los regímenes forales y su cesión a las Comunidades Autónomas de régimen general–, devengo, obligados tributarios, base imponible, tipos de gravamen y cuota.

La siguiente sección se ocupa del impuesto sobre las Operaciones Societarias, resaltando la armonización fiscal comunitaria fundamentada en la libre circulación de capitales y en la libertad de establecimiento. El autor considera manifiestamente insuficiente el resultado alcanzado desde esta última perspectiva, al no garantizar la neutralidad de las formas jurídicas empleadas, de manera que «probablemente la única solución, a medio y largo plazo, sea la supresión completa de estos tributos».

El análisis de este específico supuesto de adquisición onerosa lleva al tratamiento, por separado, del elemento subjetivo –el concepto de sociedad a efectos del impuesto– y del presupuesto objetivo del hecho imponible; este último distinguiendo entre las operaciones que implican un desplazamiento patrimonial desde los socios a favor de la sociedad (constitución, aumento de capital...) y desde la sociedad a los socios (disolución y reducción de capital) –estas últimas, por quedar al margen de la Directiva sobre impuestos que gravan la concentración de capitales, serán compatibles con el ordenamiento comunitario siempre que no supongan indirectamente un gravamen por razón

de la forma social—, así como las operaciones de fusión y escisión sobre las que nada dice la Directiva y donde la compatibilidad con la misma resulta más dudosa porque, como sostiene el autor, «puede producirse una doble imposición, pues al constituirse las sociedades que se fusionan o se escinden ya se habrá aplicado el derecho de aportación, y, en consecuencia, exigir de nuevo el tributo con ocasión de la fusión o escisión (especialmente si se exige sobre la totalidad del capital de la sociedad resultante, o sobre el valor real de la totalidad de los activos aportados) vulneraría si no la letra, al menos el espíritu de la Directiva».

Después de ocuparse de los criterios de sujeción, devengo, sujetos pasivos, base imponible y tipo de gravamen de la anterior figura, llega el turno al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. En éste, tras la referencia a la cuota fija de los documentos notariales, se observa con detenimiento el gravamen proporcional sobre las primeras copias de escrituras y actas notariales que, en opinión de Ramón FALCÓN, debería resultar incompatible con el IVA por suponer, de hecho, la aplicación de un tipo incrementado respecto a los previstos para el IVA sin posibilidad de deducción para el destinatario de la operación. El examen de los distintos elementos configuradores de este hecho imponible determina la no sujeción de las escrituras de poder, que no tienen objeto valuable y, según sugiere el autor, también de las escrituras de distribución de la responsabilidad hipotecaria entre las distintas viviendas en que ha sido objeto de división horizontal el inmueble hipotecado, así como de las escrituras de cancelación de hipotecas.

Más adelante se exponen los supuestos en que la aplicación del gravamen proporcional de AJD resulta incompatible con el ordenamiento comunitario, prosiguiendo con el devengo, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo de gravamen. El autor analiza y critica la doctrina del Tribunal Supremo que postula la sujeción al citado impuesto de las escrituras que documentan hipotecas en garantía de préstamos empresariales. También muestra su posicionamiento crítico respecto de la sujeción de la distribución de la responsabilidad hipotecaria, planteando la necesidad de distinguir según se trate de una distribución simultánea —que no podría gravarse porque, jurídicamente, no cabe constituir la hipoteca sin la división— o posterior a la constitución de la garantía real —que tampoco habría que gravar porque la existencia de un acto jurídico distinto no implica que tenga por objeto una cosa valuable distinta de la hipoteca que se distribuye—. Finalmente, se da cuenta de la facilidad de eludir el gravamen proporcional en estos casos, así como en operaciones de posposición, mejora e igualación de rango hipotecario y se plantean los problemas de determinación de la base en supuestos de extinción de un *pro indiviso* adjudicando el bien a uno de los copropietarios, a cambio de una compensación en metálico.

El capítulo cuarto concluye con el examen de los otros dos hechos imposables que concurren con los documentos notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: por un lado, los documentos mercantiles como la letra de cambio, documentos que realizan función de giro o suplen a la letra, pagarés, bonos, obligaciones y documentos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, que instrumenten un préstamo con rendimiento implícito, resguardos y certificados de depósito y, por otro lado, los documentos administrativos —anotaciones preventivas que se practiquen en registros públicos y la rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios—, ámbito este que, como señala el profesor FALCÓN Y TELLA, está más cercano a la naturaleza de la tasa que al impuesto.

La última sección del libro se dedica al estudio de las disposiciones comunes que contempla la Ley del ITP y AJD y que, en principio, se aplican a la tres modalidades de gravamen. En primer término, las exenciones, distinguiendo las que son de carácter subjetivo, las objetivas, las creadas en relación con el régimen especial de Canarias, las bonificaciones en las ciudades de Ceuta y Melilla, así como otras exenciones reguladas en leyes específicas. Después se alude a los órganos competentes para gestionar el tributo, la obligación de autoliquidarlo e ingresarlo –significando la posición del presentador del documento– y se enuncian los deberes de información de terceros, el derecho de afección, cierre registral y otras garantías. La obra concluye con el tratamiento de la comprobación de valores, liquidación y exclusión de sanciones si se declara conforme a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio, así como la consideración de las normas específicas sobre cómputo de la prescripción y, por último, la devolución del impuesto en los supuestos de nulidad, rescisión o resolución del acto dictado por resolución judicial o administrativa firme, siempre que el acto no hubiera producido efectos lucrativos.

Como complemento del estudio efectuado, al final aparece un amplio índice de voces y, en anexo, la exposición de las principales normas dictadas por las Comunidades Autónomas de régimen común y de Concierto o Convenio.

En fin, estamos ante una obra que se ajusta plenamente al programa declarado por el autor en el prólogo, ya que revela la artificiosidad de gran parte de las figuras tributarias que se analizan y denuncia los excesos e incoherencias que se producen, defendiendo el legítimo interés de los particulares y los empresarios en evitar distorsiones absurdas y gravámenes abusivos en operaciones cotidianas.

Miguel Ángel Martínez Lago