

## **Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda Pública**

### **¿Cambio de criterio jurisprudencial?**

En la experiencia jurisprudencial hemos podido comprobar la difícil relación que en ocasiones existe entre el Derecho Penal y el Derecho Tributario. En esta ocasión, el Pleno de la Sala Segunda del Tribunal Supremo se pronuncia, en su sentencia 586/2020 de 5 de noviembre, respecto de uno de los temas que más problemas han planteado dentro de esta relación: la prescripción.

En el caso analizado, dos de los cinco acusados, cuatro personas físicas y una persona jurídica, presentan un recurso de casación contra la sentencia condenatoria de instancia de la Audiencia Provincial de Barcelona por un delito contra la Hacienda Pública, al considerar que los hechos estarían prescritos por realizarse las actuaciones de inspección fuera del plazo legal. En síntesis, el relato fáctico refiere que la persona jurídica y las personas físicas, como sus administradores, realizaron diversas operaciones inmobiliarias durante el ejercicio de 2011 que devengaron un IVA, por un total de 565.932€, que fue ingresado en la cuenta de la persona jurídica. Los acusados se adueñaron de dicha cantidad en lugar de ingresarla en la Hacienda Pública, omitiendo las declaraciones del tercer y cuarto trimestre y el resumen anual. A partir de entonces, no fue hasta junio de 2016, cuando la Administración inició una inspección en relación al impuesto de sociedades de la mencionada persona jurídica, pero durante las actuaciones inspectoras se realizaron también investigaciones personales, con solicitud de extractos bancarios y escrituras públicas que afectaban al IVA, donde se detectó el antedicho fraude.

El Tribunal Supremo, ante el citado recurso, entra a conocer sobre la extensión de las facultades de inspección de la Administración Tributaria transcurrido el plazo de prescripción administrativa y cuándo estas inspecciones pueden constituir prueba ilícita.

En primer lugar, el Alto Tribunal indica que conforme al artículo 66 de la Ley General Tributaria, el derecho para determinar la deuda tributaria mediante liquidación prescribe a los 4 años. Más allá de ese plazo, solamente se podrían realizar inspecciones y comprobaciones conforme a los artículos 115 y 66 bis de la Ley General Tributaria. El primero de ellos nos señala que la Administración

Tributaria puede comprobar ejercicios prescritos siempre que tal comprobación resulte precisa en relación con tributos aún no prescritos. El segundo posibilita a la Administración la comprobación de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación hasta los 10 años.

En base a esta normativa, el Tribunal Supremo reconoce la posibilidad de la administración tributaria de investigar más allá del plazo de prescripción conforme al mencionado artículo 115, pero, en ese caso, *“no basta con la mera expresión de la justificación del hecho que habilita la investigación, sino que esa investigación debe ser relevante en la indagación del impuesto que se investiga”*.

En este caso, el Pleno considera que, de un lado, no estamos ante un supuesto de los mencionados en el artículo 66 bis. De otro, que aquí las averiguaciones sobre el IVA, en el marco de la inspección sobre el impuesto de sociedades, *“no eran necesarios para el impuesto que se dice se investigaba, el impuesto de sociedades, para el que el IVA es neutro en la medida en que el impuesto de sociedades tributa por las ganancias de la sociedad, para lo que es preciso la comparación entre los gastos de producción y el beneficio obtenido, obteniendo un beneficio que es la base imponible del impuesto”* y que, en base a los hechos probados, *“la mención a la indagación de un impuesto de sociedades no era sino el señuelo que se dispuso para reabrir la investigación sobre un hecho tributario prescrito de acuerdo al art. 66 de la ley General Tributaria, pues el IVA es neutro en la determinación de los gastos e ingresos que fundan la base del impuesto de sociedades”*.

Consecuentemente, concluye que la actuación investigadora sobre el IVA, ya prescrito, se desarrolló sin el amparo legal necesario en estos casos. Por tanto, al excederse la Administración Tributaria de sus facultades legalmente previstas, los resultados no pueden surtir efectos en el orden penal, al tratarse de una prueba ilícita conforme al artículo 11 de la Ley Orgánica del poder judicial. Todo lo cual provoca la prescripción de los hechos, la estimación del recurso y la absolución de los 5 acusados.

Como vemos, la Sentencia confirma, sin ambages, que la prescripción de la potestad liquidatoria de la Administración tiene efectos sobre la perseguibilidad

del delito de defraudación tributaria. Es justamente esta posición que toma el Pleno la que resulta de gran interés, ya que parece apartarse del criterio tradicional mantenido por la Sala Segunda. Desde la STS 1336/2002, de 15 de julio de 2002, venía entendiendo que la prescripción tributaria anterior al proceso penal no revestía ninguna incidencia respecto del delito contra la Hacienda Pública, pero en este pronunciamiento se muestra contraria a esta tesis y afirma que los artículos de la Ley General Tributaria referidos a la prescripción constituyen “*una norma extrapenal que configura la responsabilidad criminal*” y, además, “*conforma un límite a la administración y se entronca con las exigencias del proceso debido*”.

Pese a este acercamiento de criterio de la Sala Segunda hacia la posición mantenida por la Doctrina científica, el Alto Tribunal parece optar por no afirmarlo de modo expreso. Aunque enuncia, en el Fundamento de Derecho tercero, que se ha de comprobar si la administración tributaria puede investigar periodos tributariamente prescritos, (de lo que, en definitiva, se sigue que, transcurridos los cuatro años de prescripción tributaria, ya no podrá iniciarse tampoco el procedimiento penal), lo cierto es que este aparente cambio de doctrina no se refleja expresamente en la sentencia. De ser tal cambio real, se vendría a reconocer lo que muchos habíamos sostenido desde antiguo: que si la administración tributaria deja pasar el plazo de prescripción sin desplegar la acción inspectora no es posible apreciar la existencia de delito y ello, por cuanto ya no habría cuota defraudada, al desaparecer la deuda exigible y, por tanto, no haber ni obligado tributario, ni objeto material del delito, ni perjuicio alguno<sup>1</sup>. Por lo que, en palabras de Bajo Fernández, “*se convierte en imposible la lesión del bien jurídico y desaparece la tipicidad del delito fiscal*”<sup>2</sup>.

Daniel Méndez Gallo

Bajo & Trallero Abogados.

---

<sup>1</sup> BAJO FERNÁNDEZ, M., “El Tribunal Supremo y la prescripción del delito fiscal”, en *RJUAM*, núm. 8, 2003, pág. 76.

<sup>2</sup> BAJO FERNÁNDEZ, M., “El Tribunal Supremo y la prescripción del delito fiscal”, ob. cit., pág. 76.