



Roj: **STS 49/2025 - ECLI:ES:TS:2025:49**

Id Cendoj: **28079120012025100003**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Penal**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **07/01/2025**

Nº de Recurso: **4494/2022**

Nº de Resolución: **1182/2024**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **MANUEL MARCHENA GOMEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 1.182/2024

Fecha de sentencia: 07/01/2025

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 4494/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 18/12/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Marchena Gómez

Procedencia: AUDIENCIA PROVINCIAL DE BADAJOZ, SECCIÓN PRIMERA.

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María del Carmen Calvo Velasco

Transcrito por: ICR

Nota:

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 1182/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre

D. Manuel Marchena Gómez

D. Andrés Palomo Del Arco

D.ª Ana María Ferrer García

D. Ángel Luis Hurtado Adrián

En Madrid, a 7 de enero de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación por infracción de ley, núm. 4494/2022, interpuesto por la **AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA(AEAT)**, representada y asistida por el Abogado del Estado, seguido por delito contra la Hacienda Pública, contra la sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Badajoz, Sección Primera, núm. 42/2022, 24 de mayo, (Rollo de Apelación 142/2022), que desestimó los recursos de apelación interpuestos, contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Penal nº 2 de Badajoz, núm. 48/2022, 9 de marzo, (Procedimiento Abreviado nº 152/2020); siendo parte recurrida **Dª Silvia** ,



representada por la procuradora D^a Marta Gerona del Campo, bajo la dirección letrada de D. Alfonso Reclusa Etayo. Siendo parte el Ministerio Fiscal.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Marchena Gómez.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El Juzgado de Instrucción nº 2 de Badajoz tramitó Diligencias Previas nº 338/2016 seguidas por presunto delito de defraudación tributaria; una vez concluso lo remitió al Juzgado de lo Penal nº 2 de Badajoz, (Procedimiento Abreviado núm. 152/2020), dictando sentencia núm 48/2022, 9 de marzo, que contiene los siguientes hechos probados:

"PRIMERO.- Doña Silvia , con Documento Nacional de Identidad número NUM000 , es mayor de edad y carece de antecedentes penales.

SEGUNDO.- Dña. Silvia vendió mediante contrato de compraventa recogido en la escritura pública otorgada el once de diciembre de 2009 ante el Notario D. Ángel Benítez-Donoso Cuesta con el número 1942 de su protocolo el terreno rústico de secano en el término de Loeches denominado paraje " DIRECCION000 " con una superficie de quince hectáreas, cinco áreas y cincuenta centiáreas, que había adquirido previamente con carácter privativo, a la entidad Transacciones Industriales Train S.L. El precio de venta de la transmisión fue de 4.201.741 €.

En la escritura de compraventa se incluyó como condición resolutoria que la falta de pago de cualquiera de las cantidades aplazadas facultaría a la parte vendedora a resolver la escritura con el único requisito de la realización de notificación notarial a la parte adquirente, la cual perdería en concepto de indemnización la totalidad de las cantidades entregadas a cuenta del precio.

Hasta la firma de la escritura en diciembre de 2009 la compradora había abonado a la vendedora un millón de euros del precio, siendo el resto (3.201.741 €) aplazado para ser abonado entre 2010 y 2013. Ante el cumplimiento por parte de la compradora del plazo correspondiente al año 2010, el tres de noviembre de 2010 Dña. Silvia instó la resolución del contrato de compraventa suscrito, quedándose en cumplimiento de la condición resolutoria la cantidad ya percibida de un millón de euros.

TERCERO.- Sobre la percepción de la cantidad de un millón de euros por parte de Dña. Silvia , ésta no hizo ninguna mención en sus declaraciones sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondientes a los años ejercicios anuales de 2008, 2009 y 2010.

CUARTO.- Con fecha de entrada de 26 de enero de 2016 de la Fiscalía de Badajoz por parte de la Agencia Tributaria -Delegación Especial de Extremadura- se realizaba comunicación de "Indicios de Delito contra la Hacienda Pública" por la Delegada Especial de la AEAT DE EXTREMADURA Dña. Cecilia .

Se acompañaba informe de 20 de enero de 2016 del Abogado del Estado D. Jacobo García Palacios, indicándose en el mismo que se detectaba la presunta existencia de un delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 del Código penal; que el fraude presuntamente delictivo se había detectado por la Inspección de los Tributos del Servicio Jurídico Regional.

Se adjuntaba Informe Delito Contra la Hacienda Pública Inspección de Hacienda del Estado de fecha 12 de enero de 2016 firmado electrónicamente por NUM001 Jefe de Equipo de Inspección y por NUM002 Técnico de Hacienda. El informe se refiere al Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF) ejercicio 2010 y específicamente en el apartado "Actuaciones de Inspección" se recoge que "la Comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación se notificó a la obligada tributaria el 16-9-2015 a través de Agente Tributario.

Las actuaciones de comprobación e investigación se refieren al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicios 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, siendo el alcance de los mismos General.

De acuerdo con la Comunicación de Inicio de Actuaciones Inspectoras emitidas por el Equipo de Inspección nº NUM003 de Cáceres el obligado (por sí mismo o a través de representante autorizado) debería comparecer el 06-10-2015.

En el curso de las actuaciones inspectoras se han emitido diligencias de fechas 06-10-2015 y 17-12-2015. En la diligencia nº 1 de fecha 06-10-2015 se pusieron de manifiesto al representante de la obligada los hechos relativos a la operación inmobiliaria descrita en el presente informe. D. Marcial , representante de la obligada tributaria en las actuaciones de comprobación e investigación tributaria (como se recoge en la diligencia nº 2) remita al órgano de Inspección correo electrónico con fecha 8 de octubre de 2015 a las 11:23 horas".



Por parte de los actuarios que suscriben el presente informe, no se ha realizado ninguna propuesta de liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas, periodo 2010, por entender que se encontraba prescrito el derecho de la administración a practicar dicha liquidación." (sic)

SEGUNDO.- En la citada sentencia se dictó el siguiente pronunciamiento:

" **FALLO:** Que debo ABSOLVER y ABSUELVO a Dña. Silvia del delito CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA del que era acusada, imponiéndose las COSTAS de oficio.

Esta sentencia no es firme y contra la misma podrá interponerse ante este mismo Juzgado, para su sustanciación ante la Ilma. Audiencia Provincial de Badajoz, RECURSO DE APELACIÓN en el plazo de diez días siguientes a su notificación.

Una vez firme la presente resolución, procédase a su ejecución tomando nota en los libros y registros correspondientes." (sic)

TERCERO.- Contra la anterior sentencia se interpuso recurso de apelación por el Abogado del Estado en la representación legal de la AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), adhiriéndose a dicho recurso el Ministerio Fiscal, dictándose sentencia por la Audiencia Provincial de Badajoz, Sección Primera, núm. 42/2022, 24 de mayo, (Procedimiento Abreviado 142/2022, cuyo Fallo es el siguiente:

" **FALLAMOS:** Que DESESTIMANDO como DESESTIMAMOS los recursos de apelación interpuesto por la AEAT representada por la Abogacía del Estado y la adhesión efectuada por el Ministerio Fiscal contra la sentencia dictada por el Ilmo. Sr. Magistrado el Juzgado de lo Penal nº 2 de Badajoz en el Procedimiento Abreviado nº 152/2020 -Rollo de Sala nº 142/2022- y al que la presente resolución se contrae, debemos confirmar y confirmamos la misma dando aquí su parte dispositiva por reproducida, y todo ello con declaración de oficio de las costas originadas en esta alzada, incluidas las originadas por la Acusación Particular.

Notifíquese la anterior Sentencia a las partes personadas y con certificación literal a expedir por la Sra. Letrada de la Administración de Justicia de la Sección Primera de esta Audiencia Provincial y del oportuno despacho, y remítase al Juzgado de procedencia, para cumplimiento y ejecución de lo acordado. Archívese el original en el Libro-Registro de Sentencias de esta Sección." (sic)

CUARTO.- Notificada en forma la anterior resolución a las partes personadas, se preparo recurso de casación por la AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) representada y asistida por el Abogado del Estado que se tuvo por anunciado, remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo las certificaciones necesarias para su sustanciación y resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose el recurso.

QUINTO.- Formado en este Tribunal el correspondiente rollo, la representación legal del recurrente formalizó el recurso alegando el siguiente motivo de casación:

Único.- Por infracción de ley del art. 849.1 LECrim., por inaplicación indebida de los arts. 305, 131 y 132 CP y de los arts. 66, 66 bis y 115 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

SEXTO.- Conferido traslado para instrucción, la procuradora Sra. Gerona del Campo en representación de la parte recurrida presentó escrito de impugnación al recurso; el Ministerio Fiscal solicita su inadmisión y subsidiariamente impugna de fondo dicho motivo e interesa su desestimación; la Sala los admitió a trámite quedando conclusos los autos para señalamiento de fallo cuando por turno correspondiera.

SÉPTIMO.- Realizado el señalamiento, se celebró la deliberación y votación prevenida el 18 de diciembre de 2024.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- La sentencia 48/2022, 9 de marzo, dictada por el Juzgado de lo Penal núm. 2 de Badajoz, absolvió a Silvia como autora de un delito contra la Hacienda Pública por el que venía siendo acusada.

Contra este pronunciamiento absolutorio se interpuso recurso de apelación por la Abogacía del Estado, al que se adhirió el Ministerio Fiscal, que fue desestimado por la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Badajoz en la sentencia 42/2022, 24 de mayo.

La Abogacía del Estado hace valer ahora recurso de casación.

2.- Formaliza un motivo único, al amparo del art. 849.1 de la LECrim, en el que denuncia infracción de precepto penal de carácter sustantivo u otra norma jurídica del mismo carácter que deba ser observada en la aplicación



de la Ley penal. En particular, por vulneración de los artículos 305, 131 y 132 del Código Penal, aprobado por Ley Orgánica 5/1995, y de los artículos 66, 66 bis y 115 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

2.1.- A juicio del defensor institucional de la Administración Tributaria, el impuesto reclamado a Silvia, derivado de la venta con condición resolutoria de una finca de su propiedad, debía tomar como referencia, a efectos de prescripción penal, el día el 1 de julio de 2011 al ser el último día hábil para la presentación en periodo voluntario de la liquidación del impuesto. Consecuentemente, la finalización del cómputo del plazo de prescripción se situaría en el día 1 de julio de 2016, habiéndose dirigido el proceso penal contra la Sra. Silvia con anterioridad a dicha fecha -en concreto el 16 de septiembre de 2015- y no habiéndose por lo tanto extinguido su responsabilidad criminal por prescripción.

A diferencia de la prescripción penal, la que tiene naturaleza administrativa se rige por los arts. 66 y ss de la Ley 58/2003, 17 de diciembre, General Tributaria.

Por consiguiente, el derecho que a la administración corresponde para proceder a fijar la deuda tributaria comenzaría a contar desde el 1 de julio de 2011, finalizando el plazo de prescripción el 1 de julio de 2015. Consecuentemente de transcurrir dicho periodo de tiempo sin ninguna actuación administrativa eficaz para interrumpir el plazo, el derecho que la Ley reconoce a la administración para proceder a liquidar la deuda tributaria habría prescrito.

Sigue razonando la Abogacía del Estado, con cita de los arts. 115.1 y 66 bis de la LGT, que la excepción a que aluden estos preceptos va referida al derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación el cual prescribe en el plazo de 10 años.

Como corolario de lo expuesto, hay tres aspectos esenciales en lo que a la prescripción tributaria se refiere. El delito contra la hacienda pública, tipificado en el artículo 305 CP, que según el artículo 131 del mismo cuerpo legal prescribe a los 5 años; el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación y que prescribe a los 4 años y la potestad de la Administración a realizar actuaciones de comprobación e investigación, que prescribe únicamente en los términos previstos en el art. 115 LGT.

Desde esta perspectiva, el hecho de haber prescrito el derecho de la administración a determinar la deuda tributaria -sigue razonando la Abogacía del Estado- en nada afectaría a la potestad de enjuiciar los delitos ya que deben ser los tribunales del orden jurisdiccional penal quienes valoren la actuación delictiva del obligado tributario, siendo ellos quienes determinen en sentencia el importe de la deuda tributaria dejada de ingresar. En el ámbito de los delitos solo debe incidir la prescripción prevista y regulada por la legislación penal en tanto que es la que debe establecer los límites del derecho punitivo del Estado, no pudiendo incidir en este aspecto la legislación administrativa.

Con apoyo de la jurisprudencia de esta Sala, subraya el recurrente la nula incidencia que en el ámbito penal puede llegar a tener la prescripción en vía administrativa, toda vez que los delitos únicamente se extinguen por las causas previstas en la legislación penal y, concurriendo *ab initio* los elementos típicos del delito no pueden dejar de hacerlo posteriormente por el hecho de que la deuda tributaria ya no pueda ser determinada en vía administrativa.

La Abogacía del Estado reivindica la aplicación del art. 115 de la LGT en su redacción anterior a la reforma operada por la Ley 34/2015, que disponía lo siguiente: "1. La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto".

Este enunciado, a diferencia del vigente art. 115.1 apartado 2º, no incorporaba limitación alguna a la capacidad de investigación por parte de la Administración Tributaria.

También discrepa el recurrente de la aplicación de la sentencia de esta Sala 586/2020, 5 de noviembre, invocada en apoyo expreso del desenlace absolutorio suscrito en la instancia y en apelación. En ese precedente, se iniciaron las actuaciones de comprobación en relación a un impuesto diferente de aquel por el que finalmente se acusó, de tal manera que la fundamentación jurídica de esa sentencia iba dirigida a poner de manifiesto la improcedencia de utilizar artificiosamente la comprobación de un impuesto no prescrito -como fue el impuesto de sociedades- para obtener información que permita perseguir un impuesto prescrito -como era el IVA-.

Insiste la Abogacía del Estado en que nada tiene que ver el supuesto de hecho contemplado por la STS 586/2020 y el que ahora centra nuestra atención "...el presupuesto no es el mismo. Se inicia la comprobación



del mismo impuesto cuyo impago posteriormente se va a perseguir en vía penal. No existe engaño ni artificio alguno. Se trata del ejercicio legítimo de las potestades que el ordenamiento jurídico atribuye a la Administración Tributaria, la cual puede realizar actuaciones de comprobación sin límite temporal y que debe poner en conocimiento de los tribunales los indicios de criminalidad que pueda apreciar"

De esta forma, "...si en el ejercicio de las facultades de comprobación, se ponen de manifiesto indicios de un delito fiscal, se deben trasladar estos indicios al órgano jurisdiccional competente, aunque afecte a un ejercicio respecto del que haya prescrito el derecho a determinar la deuda, denuncia para la que es necesario un mínimo contraste que evite situación de indefensión a las personas afectadas por la misma".

Lo que prescribiría, en definitiva, es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación. Da ahí que "...resultan perfectamente válidas las actuaciones que la Administración Tributaria haya podido realizar para comprobar la falta de ingreso de las cantidades debidas por la Sra. Silvia . Cuestión distinta hubiese sido que en virtud de dichas comprobaciones se hubiese procedido a liquidar y cobrar la deuda en vía administrativa lo cual no hubiese sido posible dado que ya había transcurrido el plazo de prescripción para el ejercicio de tal derecho y la Administración estaría obligada a su devolución ex art. 221.1 c) LGT. La Administración actuó conforme a Derecho al no practicar dicha liquidación y, teniendo conocimiento de la existencia de la comisión de un posible delito lo comunicó al órgano correspondiente para su persecución, de manera que de haber actuado de otro modo sí que estaría faltando a su deber".

En términos conclusivos, sostiene la Abogacía del Estado que si en el legítimo ejercicio de la potestad de comprobación e investigación se obtiene conocimiento del incumplimiento de la obligación tributaria de declaración de rendimientos obtenidos, si la deuda en vía administrativa ha prescrito, podremos encontrarnos ante dos situaciones distintas: "...la primera, que los hechos no sean constitutivos de delito porque falte alguno de los elementos del tipo, notablemente la condición cuantitativa de no exceder la deuda de 120.000 €, en cuyo caso la actuación de comprobación habrá de finalizar sin que pueda dictarse liquidación alguna. La segunda, que los hechos sean constitutivos de delito, superando la deuda la referida cuantía, en cuyo caso deberá pasarse el tanto de culpa a la jurisdicción competente tal y como exige el artículo 250 LGT. Tal es el supuesto que nos ocupa en el cual habiendo tenido conocimiento de la existencia de indicios delictivos relativos a una deuda prescrita, la Administración Tributaria puso en conocimiento de la fiscalía los hechos para su enjuiciamiento correspondiente. La Administración actuó conforme le exige el ordenamiento jurídico ya que por una parte el artículo 251.1 LGT utiliza el imperativo al exigir el paso del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la correspondiente remisión del expediente al ministerio fiscal".

Conforme a esta idea, desde el momento en el que se inicia el enjuiciamiento de los hechos por parte de la jurisdicción penal, será ésta quien determine la cuota defraudada sobre la base de la prueba practicada en juicio.

2.2.- El análisis de la impugnación formalizada por el defensor institucional de la AEAT aconseja la transcripción literal de los dos preceptos en los que el legislador enmarca los límites de la capacidad de investigación de la Administración Tributaria y los efectos del plazo de prescripción de la deuda fiscal -4 años- fijado en el art. 66 de la LGT.

El art. 66 bis de la LGT define los límites del "derecho a comprobar e investigar" de la Administración Tributaria. En él se dispone lo siguiente:

" 1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley , salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta Ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en



que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.

La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado".

Y el art. 115.1 de la misma LGT establece que:

1. La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido.

En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido".

2.3.- Tiene razón la Abogacía del Estado cuando enfatiza la diferencia conceptual entre la prescripción administrativa y la prescripción penal, dato que representa una constante en la jurisprudencia de esta Sala que minuciosamente se cita en el desarrollo argumental del motivo. El juicio de tipicidad del delito previsto en el art. 305 del CP ha de tomar como referencia el momento en que se omitió el pago. Y una vez constatado el impago y concurrente la deuda tributaria, el delito se ha consumado sin que pueda incidir en la tipicidad, ya realizada, una eventual extinción posterior de la deuda tributaria. La responsabilidad penal sólo puede quedar extinguida no por prescripción de la deuda, sino por la del delito.

Cuestión distinta es que la no prescripción del delito fiscal -5 años-, pese a la extinción de la capacidad de la Hacienda Pública para exigir el pago de la cuota debida -4 años-, autorice a los órganos de inspección a seguir realizando actividades de comprobación e investigación respecto de deudas formalmente prescritas y, por tanto, no fiscalizables por la Administración Tributaria.

La literalidad del art. 115.1 párrafo 2º de la LGT, redactado conforme a la reforma operada por la Ley 34/2015, 21 de septiembre, es inequívoca. De su lectura no puede sostenerse, como autorizaba la redacción previgente y apoyaron precedentes jurisprudenciales dictados a su amparo, que no existen límites a la investigación de una deuda tributaria ya prescrita. Esos límites los fija con claridad ese precepto, en conexión con lo dispuesto en los arts. 66 y 66 bis 2 de la misma ley.

El ejercicio de las potestades de la inspección tributaria encaminadas a la reclamación de cuotas devengadas y debidas está sujeta al límite impuesto por el juego combinado de esos preceptos. Lo que autoriza el art. 115.1 de la LGT es una actividad funcionalmente subordinada a la indagación de deudas no prescritas o pendientes de compensación o deducción.

Frente a esta idea, lo que postula la Abogacía del Estado es que el efecto extintivo de la prescripción como límite legal a la capacidad del Estado para exigir el cumplimiento de una deuda, matice su vigencia cuando es la Administración Tributaria la que requiere de pago a cualquier contribuyente.

Sin embargo, transcurridos los 4 años fijados por el art. 66 a) de la LGT, prescribe el derecho de la Administración "...para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación". Y ese cierre a la capacidad indagatoria del Estado -frente a lo que interesa el recurrente- sólo la modula el legislador cuando se trata de obtener datos, no para exigir una deuda ya prescrita, sino para determinar las cantidades exigibles en otros períodos impositivos no prescritos.



El "derecho a comprobar e investigar" que asiste a la Administración Tributaria -así lo llama el art. 66 bis de la LGT- no experimenta una extravagante resurrección en los casos en los que, ya prescrita su capacidad de comprobar e investigar, todavía no ha transcurrido el plazo de 5 años fijado para la prescripción del delito. La Abogacía del Estado defiende una capacidad indagatoria "hacia atrás" que carece de toda cobertura legal. El legislador no autoriza, fuera de los casos previstos en los arts. 66 bis y 115.1 de la LGT, una proyección retroactiva de las facultades de inspección respecto de ejercicios prescritos que, lejos de favorecer al contribuyente, lo expone a una nueva fiscalización que desborda el límite del plazo prescriptivo fijado por el art. 66 de la LGT.

Y así ha sido interpretado por el Pleno de esta Sala en la STS 586/2020, 5 de noviembre, en la que anulamos la condena en la instancia y concluimos que la actuación investigadora realizada por la Administración Tributaria se había excedido en sus facultades legalmente previstas y, por tanto, no podía surtir efectos en el orden penal. La actuación investigadora de la administración se había iniciado fuera de plazo y no tenía por objeto las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas, autorizadas por el art. 66 bis. La mención a la indagación de un impuesto de sociedades era solo un señuelo para reabrir la investigación sobre un hecho tributario prescrito de acuerdo.

La transcripción literal del FJ 3º es de interés:

" Desde la perspectiva que plantea el recurso, se ha de comprobar, en primer lugar, si la Administración Tributaria podía investigar, o no, periodos prescritos. En segundo término, que relevancia en la jurisdicción penal ha de darse a esas actuaciones, realizadas fuera del plazo, al estar prescrita.

Respecto a la primera cuestión la norma tributaria es clara: la Administración Tributaria, no puede liquidar impuestos prescritos, pero sí puede realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley y las derivadas del art. 66 bis. Respecto al primero, el art. 115 permite a la Administración Tributaria comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables, comprobaciones e investigaciones incluso en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios prescritos siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito. Es decir, la Administración Tributaria puede indagar actos y periodos prescritos para la investigación sobre impuestos no prescritos, como el de sociedades. Ahora bien, no basta con la mera expresión de la justificación del hecho que habilita la investigación, sino que esta debe ser relevante en la indagación del impuesto que se investiga para el que existe una expresa autorización legal.

Además, conforme al art. 66 bis de la LGT , la previsión establecida en el artículo 66, cuatro años, no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley , de acuerdo al que el derecho de la Administración posibilita la comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, que prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

En el caso de la presente casación, la actuación investigadora que se inicia fuera de plazo, no tenía por objeto las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas, autorizadas por el art. 66 bis, y 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 LGT, pues el IVA es neutro en la determinación de los gastos e ingresos que fundan la base tributaria del impuesto de sociedades. Consecuentemente, la actuación de inspección sobre impuestos prescritos fue una actividad realizada sin el amparo legal preciso que autorizara la actuación administrativa de indagación tributaria".

2.4.- La cita de la Sala Contencioso-Administrativa del Tribunal Supremo núm. 278/2022, 4 de marzo, no altera lo que venimos diciendo. De hecho, este precedente se refiere a ultraactividad de la Administración Tributaria respecto de ejercicios no prescritos, pero vinculables a cantidades pendientes de compensación o de deducción procedentes de ejercicios prescritos del impuesto de sociedades.

Tanto la solución mayoritaria por la que se inclina esa resolución, como el voto particular que incorpora, se refieren a la "...la posibilidad de comprobar actos, negocios, bases o deducciones afectados por la prescripción de la facultad de liquidación, pero que despliegan sus efectos en periodos que, 'ratione temporis', aún pueden ser objeto de determinación de la deuda tributaria".

Y no es éste, desde luego, el supuesto que centra ahora nuestra atención, que se refiere a ejercicios sucesivos del impuesto sobre la renta, ya prescritos, en los que se habría omitido la declaración del rendimiento obtenido



por la venta de un terreno rústico de secano en el término de Loeches por un valor de 4.201.741 y que se formalizó bajo condición resolutoria en el año 2009.

2.5.- La Abogacía del Estado discrepa de la conclusión de la sentencia recurrida acerca de la nulidad, con fundamento en el art. 11 de la LOPJ, de la investigación practicada por la inspección de Hacienda respecto de una deuda tributaria ya prescrita administrativamente pero penalmente exigible.

A juicio de la parte recurrente, no se especifica cuál es el derecho fundamental que se entiende infringido por la actuación de la Administración Tributaria para investigar un delito penalmente no prescrito. No se genera indefensión que pueda arrastrar esa ilicitud.

Esta línea argumental no es aceptable.

La indagación por la Administración Tributaria de las bases de una deuda fiscal prescrita administrativamente, al margen de toda cobertura legal que lo autorice, es un ejemplo paradigmático de vulneración de principios constitucionales y derechos fundamentales.

Y esto es lo que sucedería si la Sala admitiera una autonomía investigadora de la AEAT más allá incluso del período legal que, a raíz de la reforma de 2015, limita el ejercicio de su potestad de comprobación, investigación y sanción.

Se resentirían los principios de legalidad, seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE) y, por supuesto, el derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 de la CE).

La relación jurídica que se establece entre la AEAT con potestad tributaria y el contribuyente que realiza el hecho imponible se descompone en un cúmulo de obligaciones bilaterales sujeto a unas normas, algunas de carácter formal, otras de naturaleza sustantiva, que delimitan y circunscriben los términos y el alcance de esa relación. Las normas llamadas a fijar los presupuestos de legitimidad de la actividad administrativa de investigación, comprobación y exigibilidad del cumplimiento de una deuda tributaria no pueden interpretarse con tal flexibilidad que haga posible un reforzamiento de la potestad sancionadora más allá del plazo que el legislador ha querido expresamente conferir a la Administración Tributaria.

2.6.- A las razones ya expuestas, basadas en la correcta interpretación de los límites legalmente impuestos a la capacidad de la Hacienda Pública para comprobar e indagar períodos impositivos ya prescritos, se añade otro obstáculo que alza una barrera infranqueable para la prosperabilidad del recurso.

Nos referimos a los límites derivados de la vía casacional impuesta por el art. 849.1 de la LECrim a raíz de la reforma operada por la Ley 41/2015, 5 de octubre, límites conocidos por el recurrente y que han sido reiterados en numerosos precedentes de los que son elocuentes ejemplos las SSTS 553/2022, 2 de junio; 328/2021, 22 de abril; 284/2021, 30 de marzo; 377/2020, 18 de junio; 357/2020, 30 de junio; 392/2017, 31 de mayo; 664/2018, 17 de diciembre; 519/2019, 29 de octubre; 217/2019, 25 de abril; 748/2018, 14 de febrero y los AATS 12 marzo 2018; 18 julio 2018 y 1693/2016, 24 de noviembre.

Esa reducción del ámbito revisor del proceso casacional ha sido abordada incluso con una visión más restrictiva por los recientes pronunciamientos del Tribunal Constitucional expresados en las sentencias 72/2024, 7 de mayo y 80/2024, 3 de junio.

Por consiguiente, la petición que ahora pretende hacer realidad la Abogacía del Estado supera los estrechos márgenes autorizados por el art. 849.1 de la LECrim.

Según expresa el "suplico" del recurso entablado "*... no ha habido prescripción alguna de la potestad administrativa de comprobación e investigación y que por lo tanto no hay nulidad probatoria alguna, y teniendo en cuenta que los hechos declarados probados encajan plenamente en el tipo penal previsto en el artículo 305 CP en la medida en que se ha eludido el pago del correspondiente IRPF, se ha producido una infracción de dicho precepto penal, debiendo procederse a la condena de Doña Silvia como autora de un delito contra la hacienda pública*".

Esta Sala no puede "voltrear" el juicio histórico proclamado en la instancia y convertir el pronunciamiento absolutorio en una resolución de condena. La lectura del hecho probado no permite siquiera conocer el importe de la cuota defrauda, cuya ausencia determina la inaplicación del art. 305 del CP.

Y no puede hacerlo, además de por las razones expuestas en los anteriores fundamentos jurídicos, porque el *factum* sobre el que se pide por la acusación recurrente que formulemos el juicio de autoría contra Silvia no contiene los elementos estructurales exigidos por el tipo previsto en el art. 395 del CP.

En el último de los párrafos del relato de hechos probados se dice expresamente lo siguiente: "Por parte de los actuarios que suscriben el presente informe, no se ha realizado ninguna propuesta de liquidación del impuesto



sobre la renta de las personas físicas, periodo 2010, por entender que se encontraba prescrito el derecho de la administración a practicar dicha liquidación".

En consecuencia, aun en el caso en el que en la fase de investigación jurisdiccional del delito contra la Hacienda Pública imputado a Silvia se hubieran practicado indagaciones encaminadas a determinar -en plazo hábil- la cuota defraudada, ésta no ha llegado a tener reflejo en el juicio histórico proclamado por el Juzgado de lo Penal núm. 2 de Badajoz y avalado por la Audiencia Provincial al rechazar el recurso de apelación entablado contra su decisión.

El motivo decae (art. 884. 3 y 4 y 5 y 885.1 de la LECrim).

3.- La desestimación del recurso conlleva la condena en costas, en los términos establecidos en el art. 901 de la LECrim.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido

Que debemos declarar y declaramos **NO HABER LUGAR** al recurso de casación interpuesto por la ABOGACÍA DEL ESTADO contra la sentencia 42/2022, 24 de mayo, dictada por la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Badajoz, al conocer del recurso de apelación entablado contra la sentencia 48/2022, 9 de marzo, dictada por el Juzgado de lo Penal núm. 2 de Badajoz y que absolvió a Silvia como autora de un delito contra la Hacienda Pública por el que venía siendo acusada.

Condenamos al recurrente al pago de las costas causadas.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso alguno e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.