

Efectos de la distinción entre la prescripción administrativa y penal sobre la facultad de investigación de la Administración Tributaria

La Sala Segunda del Tribunal Supremo se pronuncia acerca de los efectos de la prescripción administrativa y sobre los límites que supone a las facultades de investigación de la Administración tributaria en casos en los que la prescripción penal no se ha producido.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Consejera académica de GA_P

La Sala Segunda, de lo Penal del Tribunal Supremo se ha pronunciado en una reciente sentencia, de 7 de enero del 2025 (rec. núm. 4494/2022), sobre los límites de la capacidad de la Administración tributaria para comprobar e investigar periodos impositivos prescritos administrativamente respecto de los cuales no se haya producido la prescripción penal. Recordemos, a estos efectos, que el plazo general de prescripción tributaria, previsto en el artículo 66 de la Ley General Tributaria, es de cuatro años,

mientras que el plazo de prescripción del delito contra la Hacienda Pública, tipificado en el artículo 305 del Código Penal, es de cinco años (o de diez, en función de la cuantía defraudada), según lo previsto en el artículo 131 de dicho código.

La sentencia es de gran interés, tanto por el sentido del fallo y sus implicaciones prácticas como por el análisis que realiza la Sala Segunda de la prescripción tributaria en relación con la prescripción del delito fiscal.

Los hechos que dieron lugar al procedimiento penal fueron los siguientes:

- La acusada había recibido en los ejercicios 2008 y 2009 unas cantidades a cuenta del precio de compraventa de un inmueble de su propiedad, por importe de un millón de euros, habiéndose pactado una condición resolutoria en la escritura de compraventa, otorgada en el 2009, en relación con la parte del precio cuyo pago quedaba

Los límites de la facultad de investigación de la Administración tributaria derivados de la prescripción administrativa tienen efectos en el ámbito penal

aplazado y que la facultaba para resolver el contrato de compraventa en caso de impago de dichas cantidades aplazadas.

- En el ejercicio 2010, producido dicho impago, la vendedora instó la resolución de la compraventa, reteniendo, en cumplimiento de la referida condición resolutoria, las cantidades ya percibidas. Dichos importes no fueron declarados por la vendedora en sus declaraciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de los ejercicios 2008, 2009 ni 2010.
- Con fecha 16 de septiembre del 2015, es decir, una vez transcurrido el plazo general de prescripción tributaria de cuatro años respecto del impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2010, se notificó a la vendedora el inicio de actuaciones

de comprobación e investigación de alcance general, por parte de la Inspección de los Tributos, por el concepto del impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2010 a 2014.

- En relación con el ejercicio 2010, identificadas la operación inmobiliaria que había sido efectuada y las cantidades percibidas y no declaradas, los actuarios no realizaron ninguna propuesta de liquidación por entender que se encontraba prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación, pero como consecuencia de las actuaciones realizadas y a la vista de la cuantía no declarada, emitieron un informe de delito contra la Hacienda Pública, en fecha 12 de enero del 2016. Dicho informe

dio lugar a una comunicación a la Fiscalía de indicios de delito contra la Hacienda Pública por parte de la Agencia Tributaria, a la que se adjuntaba un informe de 20 de enero del 2016 del abogado del Estado referido a la presunta existencia de un delito contra la Hacienda Pública de acuerdo con el artículo 305 del Código Penal. En dicho informe se indicaba que la Inspección de los Tributos había detectado el fraude presuntamente delictivo sobre la base del referido informe de 12 de enero del 2016, resultante de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo.

A tenor de lo anterior, el Juzgado de Instrucción número 2 de Badajoz tramitó diligencias previas por presunto delito de defraudación tributaria y, una vez concluidas, lo remitió al Juzgado de lo Penal número 2 de Badajoz, que dictó sentencia

absolutoria en fecha 9 de marzo del 2022. Dicha sentencia fue recurrida en apelación por la Abogacía del Estado, en representación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ante la Audiencia Provincial de Badajoz, que dictó sentencia, igualmente absolutoria, en fecha 24 de mayo del 2022, sobre la base de la nulidad de la investigación practicada por la Inspección de Hacienda respecto de una deuda tributaria ya prescrita administrativamente. Recurrida de nuevo dicha sentencia por el Abogado del Estado en casación, la Sala Segunda del Tribunal Supremo, en la reciente sentencia objeto del presente comentario, declara no haber lugar a dicho recurso y confirma el fallo absolutorio.

El fallo del alto tribunal, como anticipábamos al inicio, se fundamenta en el instituto de la prescripción y, en particular, en la distinción entre la prescripción administrativa y la prescripción penal y en los límites de la capacidad de investigación de la Administración Tributaria.

En relación con dicha cuestión, el abogado del Estado sostiene en su recurso que «el hecho de haber prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria [...] 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 sólo 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». De esta forma, la posición de la Abogacía del Estado se basa en la identificación de tres aspectos esenciales sobre la prescripción tributaria: por un lado, la prescripción del delito contra la Hacienda Pública, ti-

pificado en el artículo 305 del Código Penal y que, con carácter general se producirá a los cinco años. Por otro, la prescripción del derecho de la Administración tributaria a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación, que se produce a los cuatro años, y, finalmente, la potestad de la Administración a realizar actuaciones de comprobación e investigación, que prescribiría únicamente en los términos previstos en el artículo 115 de la Ley General Tributaria.

Frente a la argumentación anterior, la Sala Segunda del Tribunal Supremo centra su análisis en el artículo 66 de la Ley General Tributaria, que establece el plazo general de cuatro años de prescripción tributaria; en el artículo 66 bis del mismo texto legal, sobre el alcance y los límites del derecho de la Administración a comprobar e investigar, y en el artículo 115.1, párrafo segundo, también de la Ley General Tributaria, referido a las potestades y funciones de comprobación e investigación de la Administración en el seno de los procedimientos de inspección.

A juicio del tribunal, el ejercicio de las potestades de la inspección tributaria, que están dirigidas a la determinación y exigencia de cuotas devengadas y debidas, está sujeto al límite que imponen de manera conjunta los artículos 66 y 66 bis de la Ley General Tributaria. Por su parte, el párrafo segundo del artículo 115.1 del mismo texto legal facultaría a la Administración tributaria para comprobar o investigar hechos, actos o elementos relativos a ejercicios o periodos prescritos, pero sólo y únicamente en la medida en que ello afecte a deudas no prescritas o a cantidades pendientes de compensación o deducción en ejercicios no prescritos.

Así, la interpretación que lleva a cabo el Tribunal Supremo en relación con el juego de

los referidos preceptos es clara y explícita: las facultades de comprobación e investigación de la Administración tributaria, previstas en el artículo 115 de la Ley General Tributaria, se encuentran asimismo afectadas y limitadas por la prescripción administrativa, de tal forma que dichas actuaciones no podrán referirse a ejercicios, periodos y conceptos ya prescritos, salvo —y exclusivamente— que afecten a ejercicios, periodos o conceptos no prescritos o a bases o cuotas pendientes de compensación o deducción, y ello con independencia de que la prescripción no se haya producido en el ámbito penal.

Con base en esta interpretación, y en relación con los hechos enjuiciados, el Tribunal Supremo concluye que «[e]l “derecho a comprobar e investigar” que asiste a la Administración tributaria —así lo llama el artículo 66 bis de la Ley General Tributaria— 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 cinco años fijado para la prescripción del delito». A juicio de la Sala Segunda, una interpretación distinta afectaría a principios fundamentales, como los de legalidad y seguridad jurídica y, en última instancia, al derecho a un proceso con todas las garantías, de tal forma que «[l]a 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». De ese modo, el Tribunal Supremo

confirma el pronunciamiento de la Sala de la instancia sobre la base del artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y es que, vista la nulidad de la investigación tributaria realizada, ésta no puede surtir efecto en el orden penal.

La posición adoptada por la Sala Segunda del Tribunal Supremo ya tenía un precedente en su Sentencia núm. 586/2020, de 5 de noviembre, si bien en aquel caso sí había existido condena en la instancia, que fue anulada por el alto tribunal sobre la base de que la actuación investigadora realizada por la Administración tributaria se habría excedido de sus facultades legales, lo que impediría que dichas actuaciones pudieran surtir efectos en el ámbito penal.

La cuestión, en nuestra opinión, es de gran importancia, puesto que la identificación de hechos o conductas que pudieran ser constitutivas de delito contra la Hacienda Pública tiene lugar generalmente en el contexto de actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos. El criterio establecido por la Sala Segunda del Tribunal Supremo supone que, con independencia de la posible existencia de responsabilidad penal y de que ésta no se halle prescrita y pueda ser exigida, la actuación de la Administración tributaria deberá estar sometida en todo caso a los límites previstos en Ley General Tributaria, de tal forma que, en caso de que tal actuación exceda dichos límites o carezca de la necesaria cobertura legal, no surtirá efectos en el ámbito penal.