

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Penal**  
**PLENO**

**Sentencia núm. 586/2020**

Fecha de sentencia: 05/11/2020

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 4535/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/10/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Andrés Martínez Arrieta

Procedencia: AUD.PROVINCIAL SECCION N. 6

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

Transcrito por: GM

Nota:

Resumen

\*La prescripción de la deuda tributaria conforme a los art. 66 de la Ley General Tributaria impide la actuación de la administración en liquidación de impuestos. Los actos de investigación han de ajustarse en la previsión de los arts. 66 bis y 115 de la LGT. En su consecuencia, las actuaciones realizadas fuera del ámbito de actuación legal deben ser apartadas del proceso penal.

RECURSO CASACION núm.: 4535/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Andrés Martínez Arrieta

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

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Penal**  
**PLENO**

**Sentencia núm. 586/2020**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Manuel Marchena Gómez, presidente

D. Andrés Martínez Arrieta

D. Julián Sánchez Melgar

D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca

D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre

D. Antonio del Moral García

D. Andrés Palomo Del Arco

D<sup>a</sup>. Ana María Ferrer García

D. Pablo Llarena Conde

D. Vicente Magro Servet

D<sup>a</sup>. Susana Polo García

D<sup>a</sup>. Carmen Lamela Díaz

D. Eduardo de Porres Ortiz de Urbina

En Madrid, a 5 de noviembre de 2020.

Esta sala ha visto el recurso de casación por infracción de ley y de precepto constitucional, interpuesto por **D. M.E.R. Y D.<sup>a</sup> M.R.R.B.**, representados por el procurador D. Jaime Pérez de Sevilla y Guitard y defendido por el letrado D. Diego Hernández Ropero y por **D. P.S.B.** representado por la procuradora D.<sup>a</sup> Olga Rodríguez Herranz y defendido por el letrado D. Jesús Martínez Blanes contra la sentencia de fecha 9 de septiembre de 2019, dictada por la Audiencia Provincial de Barcelona, Sección Sexta, frente a la sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 7 de Barcelona de

26 de febrero de 2019 y recaída en el procedimiento abreviado 376/2018, procedente de las Diligencias Previas 17/17 del Juzgado de Instrucción núm. 23 de Barcelona, por delito contra la hacienda pública. Es parte el Ministerio Fiscal.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Andrés Martínez Arrieta.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El Juzgado de Instrucción nº 23 de Barcelona, incoó diligencias previas núm. 17/17 por presuntos delitos contra la hacienda pública contra **D. M.E.R., D.<sup>a</sup> M.R.R.B., D. P.S.B., D. A.O.F. Y SANTA PAU PATRIMONIO 2003, S.L.** siendo acusación pública el Ministerio Fiscal. Con fecha 26 de febrero de 2019 se dictó sentencia condenatoria en el procedimiento Abreviado 376/2018 del Juzgado de lo Penal núm. 7 de Barcelona y, dictó sentencia que contiene los siguientes **HECHOS PROBADOS**: «SE ACEPTA la declaración de hechos probados contenida en la Sentencia Apelada, cuyo texto se reproduce a continuación:

"Probado y así se declara que SANTAPAU PATRIMONIO 2003 S.L. fue constituida mediante escritura pública de 31 de marzo de 2. 003 siendo socios fundadores y administradores mancomunados M.E.R. y DO M.R.R.B., cuyo objeto social es la promoción, adquisición, transmisión, urbanización, división y parcelación de todo tipo de inmuebles, terrenos y fincas rústicas y urbanas, la construcción, administración explotación de estos bienes, directamente o mediante arrendamiento no financiero, cualquiera que sea el destino o utilización de los bienes, y, en general, realizar cualquier operación de carácter inmobiliario sin ninguna excepción.

El 12 de mayo de 2011, M.E.R. y M.R.R.B. transmitieron la totalidad de las participaciones sociales de SANTAPAU PATRIMONIO 2003 S.L. por un valor total de dos euros a P.S.B. que fue nombrado a su vez administrador único; el cual fue presentado por J.I.A..

El 23 de enero de 2,012 A.O.F. adquirió por un euro todas las participaciones de SANTAPAU PATRIMONIO 2003 S.L. tras la transmisión por parte de P.S.B. y pasó a ser administrador único de la mercantil, tras ser presentado por J.I.A.; y pese a ambas transmisiones M.E.R. y M.R.R.B. mantenían el control de SANTAPAU PA TRIMONIO 2003 S.L.

En fecha 1 de abril de 2011, SANTAPAU PATRIMONIO 2003, S.L., representada por M.E.R. y M.R.R.B., transmitieron las siguientes fincas urbanas situadas en Barcelona a la sociedad SOLVIA DEVELOPMENT SL, asesorados por J.I.A., generando con ello un IVA repercutido

por importe total de 565.938,24 euros que no fue declarado ni ingresado en la Hacienda Pública a través de las siguientes operaciones:

- La finca registral no 22.560 inscrita en el Registro de la Propiedad de Barcelona nº 14, sita en la calle Juegos Florales nº 16 de Barcelona, por el precio global de 1.568.825,44 euros, operación que devengó IVA que ascendió a 282.388,58 euros, que fue ingresado mediante cheque librado contra el Banco Sabadell en la cuenta del Banco Santander nº ... de la que es titular SANTAPAU PATRIMONIO 2003 S.L

- las fincas registrales nº 22.558 y 19.102 inscritas en el Registro de la Propiedad de Barcelona nº 14, sitas en la calle Juegos Florales nº 8 y 10 de Barcelona, por un precio global de 746.741,70 euros, operación que devengó IVA que ascendió a 134.413,51 euros, que fue ingresado mediante cheque librado contra el Banco Sabadell en la cuenta del Banco Santander nº ... de la que es titular SANTAPAU PATRIMONIO 2003 S.L

- La finca nº 5.670 inscrita en el Registro de la Propiedad de Barcelona nº 23, sita en la calle Dante Aligheri nº 6 de Barcelona, por el precio global de 828.531,18 euros, operación que devengó IVA que ascendió a 149.436,15 euros que fue ingresado mediante cheque librado contra el Banco Sabadell en la cuenta del Banco Santander nº ... de la que es titular SANTAPAU PATRIMONIO 2003 S.L

Además M.E.R. y M.R.R.B. en representación de SANTAPAU PATRIMONIO 2003 S.L. el 12 de mayo de 2.011 efectuaron las siguientes transmisiones:

- a favor del hijo del primero hijo A.E. de la finca urbana integrante del conjunto de edificación en forma de "u" denominado "Residencial Las Américas IV" ubicado en Huelva, en la RC-I del Plan número 4 "Vistaalegre-Universidad" por importe de 151.650,60 euros. Cuya copia de la escritura también se aportó al inicio del plenario.

- a favor de la hija de la segunda de la participación indivisa de dos cincuenta y unavas partes indivisas de la finca urbana nº 103, apartamento tipo B, en la cuarta planta, señalado con el número 417, en el término de Peníscola, Partida Los Marchals, en el edificio denominado apartamento Aquasol derecho de aprovechamiento por turnos del inmueble sito en la calle Barcelona nº 2 por importe de 6.000 euros.

P.S.B. como administrador de SANTAPAU PATRIMONIO 2003 S.L transmitió en fecha de 30 de junio de 2.011:

- junto con SOLVIA DEVELOPMENT SL del derecho de amarre en el puerto deportivo de Sant Adrià del Besos por importe de 137.066,40 euros

- junto con SOLVIA DEVELOPMENT SL el inmueble sito en la calle Rogent nº 9-2 de la localidad de Barcelona por importe de 290.384,48 euros

- junto con SOLVIA DEVELOPMENT SL el inmueble sito en la Espartería nº 3 (Calle Vidriería nº 10 de la localidad de Barcelona por importe de 231.562,46 euros

P.S.B. como administrador de SANTAPAU PATRIMONIO 2003 S.L, en fecha de 21 de diciembre de 2.011 junto con PROMOEGARA 99 SL se simuló la transmisión de un edificio en construcción sito en la calle María Vidal nº 53 en la localidad de Vilassar por importe de 833.333,33 euros constando únicamente entregada la suma de 28.000 euros en cheque

bancario, con el fin de dar cobertura a estas retiradas de fondos, operación que estaba sujeta a IVA.

Con posterioridad, y durante el año 2011, dispusieron y se adueñaron, en nombre y en beneficio de la sociedad y de ellos mismos, de tales importes en lugar de ingresados en la Hacienda Pública, y en concreto:

-M.E.R. Y M.R.R.B. dispusieron de 188.000 euros; en concreto, M.E.R. el 6 de abril de 2.011 por importe de 75.000 euros y M.R.R.B. entre el 6 de abril Y el 12 de mayo, por importe global de 113.000 euros

-P.S.B. hizo retiradas en efectivo entre el 30 de junio de 2.011 y el 23 de enero de 2.012 por importe total de valor de 234.000 euros.

-A.O.F. retiró entre el 14 de febrero y el 19 de abril de 2.012, 95.000 euros.

En suma, se retiraron 517.000 euros de las cuentas de la sociedad SANTAPAU PATRIMONIO 2003 S.L.

Por ello el importe defraudado en el año 2011 asciende a 565.932, 74

TRIMESTRAL 1 TRIMESTRAL 2

A INGRESAR/COMPENSAR

216.000

565.938,24

CUOTA IVA SOPORTADO

221,50

00

RESULTADO - 5, 50 565.938,24

CUOTAS A COMPENSAR -5,50

A INGRESAR/ COMPENSAR

-5,50

565 932, 74

SANTAPAU PATRIMONIO 2003, S.L. presentó las autoliquidaciones de los dos primeros trimestres de 2011 pero no las correspondientes a los trimestres tercero y cuarto ni el modelo resumen anual

A.O.F. padece un trastorno con abuso de cocaína, de adaptación mixto de ansiedad y estado de ánimo deprimido, Trastorno de la personalidad emocionalmente estable, que un uso continuado de la droga genera un tipo de vida condicionado por el impulso a obtener la sustancia de abuso, con afectación de la capacidad volitiva, con las consecuentes repercusiones de la salud, legales, familiares, económicas, laborales y sociales, que comporta una leve afectación de sus capacidades volitivas y cognitivas.»

En dicha sentencia se dictó el FALLO siguiente:

«Que debo condenar y condeno a M.E.R. y M.R.R.B. como autores responsables cada uno de un delito contra la Hacienda Pública previsto y penado en el art. 305 del CP , con la concurrencia de la circunstancia atenuante analógica muy cualificada de cuasi-prescripción del

art21.7 del C.P, a la pena de 9 meses de prisión; inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa de 400.000 euros con responsabilidad personal subsidiaria de cinco meses, la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo de dos años y tres meses.

Que debo condenar y condeno a P.S.B. en concepto de autor de un delito contra la Hacienda Pública previsto y penado en el art. 305 del CP , con la concurrencia de la circunstancia atenuante analógica muy cualificada de cuasi-prescripción del art 21.7 del C.P., a la pena de B meses y,15 días de prisión, inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la, condena, multa de 350.000 euros con responsabilidad personal subsidiaria de tres meses, la pérdida de la 'posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo de dos años y tres meses

Que debo condenar y condeno a A.O.F. como autor de un delito contra la Hacienda Pública previsto y penado en el art. 305 del CP, con la concurrencia de la circunstancia atenuante analógica muy cualificada de cuasi-prescripción del art21.7 del C.P, y la atenuante. simple de ingesta de sustancias estupefacientes del art 21.2 en relación con el art 20,2 del C.P. , a la pena de 6 meses de prisión, inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa de 290,000 euros con responsabilidad personal subsidiaria de dos meses y quince días, la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo de un año y seis meses

Que debo condenar y condeno a SANTAPAU PATRIMONIO 2003 S.L. en concepto de autor de un delito contra la Hacienda Pública previsto y penado en el art. 305 del CP, con la concurrencia de la circunstancia atenuante analógica muy cualificada de cuasiprescripción del art 21.7 o del C.P, a la pena de multa de 400.000 euros y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo de dos años y tres meses, conforme el art 33.7 a y f) del C.P.

Todo ello con la expresa imposición de las costas del juicio incluidas las de la acusación particular.

Asimismo deberán indemnizar conjunta y solidariamente M.E.R. , M.R.R.B., P.S.B. , A.O.F.y SANTAPAU PATR|MONIO 2003 S.L. a la Hacienda Pública en la suma defraudada de 565.932,74 euros, con los intereses del art 58 2 c) de la Ley General tributaria hasta sentencia y a partir de sentencia con los intereses del art 576 de la L.E.C. [..]»

**SEGUNDO.-** Una vez concluso lo remitió a la Audiencia Provincial de Barcelona, Sección Sexta, que con fecha 9 de septiembre de 2019 dictó el siguiente pronunciamiento: «FALLAMOS: Que DESESTIMANDO los recursos de apelación interpuestos por el Ministerio Fiscal, por la Abogacía del Estado y por las

representaciones de M.E.R. y M.R.R.B., P.S.B., y de la mercantil SANTAPAU PATRIMONIO 2003, S.L., y estimando parcialmente el recurso interpuesto por A.O.F., contra la Sentencia de fecha 26 de febrero de 2019 del Juzgado de lo Penal n o 7 de los de Barcelona, de que dimana el presente rollo, debemos REVOCAR dicha resolución únicamente en cuanto a la penalidad a imponer a éste último recurrente, que será la de TRES MESES DE PRISIÓN Y MULTA DE 150.000 EUROS, manteniéndose el resto de sus pronunciamientos y declarando de oficio las costas procesales causadas en esta alzada.»

**TERCERO.-** Notificada la sentencia a las partes, se preparó recurso de casación por la representación de **D. M.E.R. Y D.ª M.R.R.B.**, 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.

**CUARTO.-** Formado en este Tribunal el correspondiente rollo, la representación del recurrente, formalizó el recurso, alegando los siguientes

**MOTIVOS DE CASACIÓN:**

**Recurso de D. M.E.R. y D.ª M.R.R.B.**

Primero. Por infracción de ley al amparo de lo previsto en el art. 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Por aplicación indebida de los arts. 305 y 28.1 del Código Penal. Se invocan, a su vez, en este motivo, el derecho constitucional a la presunción de inocencia, a un procedimiento público con todas las garantías (art. 24.2 CE) y a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), si bien solo a los efectos de reforzar la infracción de las normas penales sustantivas señaladas.

Motivo segundo. Por infracción de ley, al amparo de lo previsto en el art. 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Por aplicación indebida del art. 305 del Código Penal, con relación a los arts. 66.a), 66 BIS, y 115.1 2º párrafo, de la Ley General Tributaria. Se invocan, a su vez, en este motivo, el derecho constitucional a la intimidad (art. 18.1 de la Constitución española) y a un procedimiento público con todas las garantías (art. 24.2 CE), si bien sólo a los efectos de reforzar la infracción de las normas penales sustantivas señaladas.

Motivo tercero. Por infracción de ley, al amparo de lo previsto en el art. 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Ha existido infracción de los arts. 130.1.6º y 131.1, con relación a los arts. 132.1, 305 y 570 TER.1, todos ellos

del Código Penal. Se invocan, a su vez, en este motivo, los derechos constitucionales de legalidad y a la tutela judicial efectiva (arts. 25 y 24.1 CE), a los solos efectos de reforzar la infracción de las normas penales sustantivas señaladas.

Motivo cuarto. Por infracción de ley, al amparo de lo previsto en el art. 849.1º del Código Penal. Infringe los arts. 109.1 y 305 del Código Penal, con relación a los arts. 66.a), 67 y 69 de la Ley General Tributaria.

Motivo quinto. Por infracción de ley, al amparo de lo previsto en el art. 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Con infracción de los arts. 21.7ª, 21.6ª y 66.1.2ª del Código Penal. Se invocan, a su vez, en este motivo, los derechos constitucionales a un proceso público sin dilaciones indebidas y el de la orientación de las penas privativas de libertad hacia la reeducación y reinserción social (arts. 24.2 y 25.2 CE), para reforzar la infracción de las normas penales sustantivas señaladas.

#### **D. P.S.B.**

Primer motivo de casación Al amparo de lo previsto en el art. 847.1.b) y del art. 5.4 de la LOPJ, por vulneración del derecho fundamental a la Presunción de Inocencia del artículo 24.2 de la CE, a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 de la CE, y a un proceso con todas las garantías del art. 24.2 de la CE.

Segundo motivo de casación. Al amparo del artículo 847.1.b) en relación con el artículo 849.1 ambos de la LECrim por infracción de ley y doctrina legal en relación con el artículo 305 del Código Penal, en cuanto al delito contra la Hacienda Pública.

Tercer motivo de casación. Al amparo del artículo 847.1.b), por infracción de ley y doctrina por indebida aplicación del artículo 28 en relación al 29 ambos del CP.

Quinto motivo de casación. Al amparo del art. 847.1.b) en relación con el artículo 849 de la LECrim, por infracción de ley, en relación con la atenuante analógica de cuasi-prescripción del art. 21.7 del Código Penal, así como su aplicación artículo 66.1.2º del Código Penal

**QUINTO.-** Instruido el Ministerio Fiscal de los recursos interpuestos, la Sala admitió los mismos, quedando conclusos los autos para señalamiento de fallo cuando por turno correspondiera.

**SEXTO.-** Por Providencia de esta Sala de fecha 5 de junio de 2020, de conformidad con el art. 197 de la LOPJ se convoca al Pleno Jurisdiccional de esta Sala para deliberación y fallo del presente recurso para el día 23 de junio del presente año.

**SÉPTIMO.-** Por resolución de fecha 23 de junio de 2020 se acordó la suspensión del plazo para dictar sentencia y decisión señaladas en la providencia de 5 de junio así como retrotraer las actuaciones al momento de la providencia de 19 de febrero de 2020 a fin de que por el Ministerio Fiscal se emita informe por todos los motivos de las impugnaciones planteadas por los recurrentes.

**OCTAVO.-** Efectuado el trámite anterior, por Providencia de esta Sala de fecha 25 de septiembre de 2020, de conformidad con el art. 197 de la LOPJ se convoca nuevamente al Pleno Jurisdiccional de esta Sala para deliberación y fallo del presente recurso para el día 28 de octubre del presente año.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** - La sentencia impugnada es condenatoria respecto de los recurrentes, otro no recurrente, así como de la persona jurídica, como autores de un delito fiscal, concurriendo la circunstancia muy calificada de análoga consideración que denomina de cuasi-prescripción. En síntesis, el relato fáctico refiere que la persona jurídica, y los administradores de derecho y de hecho de la sociedad, realizaron entre sí diversas operaciones inmobiliarias que devengaron un impuesto de IVA ingresado en la cuenta de la persona jurídica la cual realizó las declaraciones de IVA correspondientes a los dos primeros trimestres de 2011, no las correspondientes al tercero y cuarto trimestre, ni el resumen anual, defraudando por el impuesto de IVA en la cantidad de 565.932 euros, por la devolución de un IVA no soportado.

Añadimos un dato fáctico, contenido en la fundamentación de la sentencia de la primera instancia y del que se parte en la sentencia de la apelación, con relevancia en la impugnación, cual es que las “actuaciones se iniciaron el 5 de junio de 2016, y a partir de esa fecha se realizaron por la administración tributaria indagaciones en los posteriormente imputados y se ofició a entidades bancarias y Notarias, en el ejercicio de sus funciones de comprobación”.

Los recurrentes plantean una oposición que articulan en varios motivos de los que seleccionamos dos que han sido opuestos por los dos recurrentes y que se refieren a la prescripción de los hechos que, adelantamos, serán parcialmente estimados y determinarán la absolución de los recurrentes, resolución de estimación que se extenderá a los demás condenados, personas física y jurídica que no han recurrido pero cuya resolución les favorece conforme al art. 903 de la ley de enjuiciamiento criminal.

Recordamos, por otra parte, que la presente casación se articula frente a una sentencia condenatoria dictada, en primera instancia por el Juzgado de lo penal, y revisada a través del recurso de apelación por la Audiencia provincial. Consecuentemente, el régimen de la casación se ajusta a las previsiones del art. 847 de la ley procesal penal, que permite la casación por infracción de ley del art. 849.1 de la ley de enjuiciamiento criminal, error de derecho, en los términos que fueron interpretados por el Acuerdo del Pleno no jurisdiccional de 9 de junio de 2016, y la jurisprudencia que lo ha desarrollado (SSTS 137/2018, de 22 de marzo, 148/2018, de 17 de abril y 210/2017, de 28 de marzo, entre otras) y la Sentencia del Tribunal Constitucional (ATC 40/2018, de 13 de abril), que ratificó la interpretación realizada por la Sala II en las Sentencias dictadas en desarrollo del mencionado Acuerdo de Pleno no jurisdiccional, esto es, la recurribilidad en casación ha de ajustarse a la previsión legal en la formulación del recurso de casación, que admite la impugnación sólo por infracción de ley, error de derecho del número 1 del art. 849 de la ley procesal penal, lo que no impide que en el desarrollo argumental de la impugnación el recurrente se apoye “en la supuesta infracción de

preceptos constitucionales” y que el régimen del recurso se realice “desde un entendimiento favorable a la vigencia de los derechos fundamentales) (STC 60/1985, 70/2002, 136/2006), en cita recogida por el ATC 40/2018, de 13 de abril).

Las impugnaciones de los recurrentes denuncian la vulneración del derecho a la presunción de inocencia y tutela judicial efectiva, extremos que aparecen excluidos de la impugnación casacional en los términos que acabamos de señalar. Han sido dos instancias jurisdiccionales las que han conformado un hecho probado resultado de una valoración racional de la prueba practicada en el enjuiciamiento y no cabe replantear la valoración de la prueba, como se pretende desde el recurso. En el segundo motivo denuncian la infracción de ley, por indebida aplicación del art. 305 CP, argumentando que los hechos investigados, “a partir de junio de 2016”, estarían prescritos porque la defraudación del IVA corresponde al año 2011, y la fecha de cumplimiento de la obligación tributaria vence al mes siguiente a la anualidad correspondiente, esto es final de enero de 2012, y los cuatro años del art. 66 LGT se cumplen al final de enero de 2016. A tal efecto, denuncia infringidos los art. 66, 66 bis y 115 de la Ley General Tributaria que forma parte del precepto penal sustantivo, como norma que integra la tipicidad del art. 305 del Código Penal. En un tercer motivo denuncian, también, la prescripción del delito argumentando que la redacción del art. 305, tras su reforma por la LO 7/2012, ha modificado el plazo de prescripción en el señalamiento del día de inicio del cómputo del plazo. Argumenta que la previsión legal de la posibilidad de persecución del delito desde el momento en que se alcance la cifra de la condena objeto de punibilidad, en el caso de conductas desarrolladas en el seno de un grupo criminal, la prescripción se inicia en el segundo trimestre de 2011 y los hechos estarían prescritos.

El Ministerio público en su informe a la impugnación sostiene la admisión a trámite de este último motivo, pues se trata de una novedad legislativa que no lleva cinco años de vigencia al tiempo del enjuiciamiento, y considera que no son admisibles los otros motivos referidos a la prescripción por no referirse a un error de derecho sino a lo que ha sido denominado en la

doctrina "intimidad económica", con apoyo en el art. 18 de la Constitución Española, ajeno al cauce de recurribilidad de la casación contra sentencias dictadas en apelación por las Audiencias Provinciales.

En el segundo de los informes del Ministerio Fiscal, ratifica el anterior y señala, que la prescripción de cuatro años del art. 66 no impide que la administración podrá realizar comprobaciones e investigaciones (art. 66 bis LGT) conforme al art. 115 de la misma ley. Además, que la investigación que realizó Hacienda lo fue respecto de un delito, no se una infracción administrativa, no prescrito. En todo caso, concluye, aún cuando hipotéticamente se llegara a pensar que la Agencia tributaria, pasados los primeros 4 años y antes del vencimiento de 5 año, necesite alguna suerte de autorización o de comunicación judicial para investigar, incluso en ese entendimiento, "la ausencia de dicha comunicación, como mera irregularidad, no viciaría de nulidad lo actuado".

A los efectos de la recurribilidad señalamos que la prescripción, como causa que excluye la responsabilidad criminal, encaja en el ámbito de la infracción de ley por error de derecho, y así lo interesa el Ministerio Fiscal cuando insta una resolución de fondo sobre el alcance de la prescripción denunciada por el recurrente por inaplicación del art. 305.2 C.P.

Desde la perspectiva expuesta analizamos los dos motivos que afectan a la prescripción de la responsabilidad penal.

**SEGUNDO.-** El motivo tercero del escrito de formalización de los recurrentes M.E. y M.R.R., sostiene que si bien la jurisprudencia había considerado tradicionalmente que el inicio del plazo de prescripción en la defraudación por el impuesto del IVA era el de la fecha límite para presentar el resumen anual del impuesto, esto es, el mes siguiente a la finalización del último trimestre, que se concretaba en la presentación del formulario 390 correspondiente al resumen anual con posibilidad de regularizar los trimestres anteriores, esa fijación del plazo de inicio del plazo de prescripción ha sido modificado por la reforma del art. 305 tras la LO 7/2012 que introdujo en el art.

305.2.a), que determina la posibilidad de perseguir el delito fiscal cometido en el seno de una organización o grupo criminal con independencia del año natural correspondiente a la infracción tributaria. A tal efecto, el delito podrá ser perseguido tan pronto se alcance la cifra de la condición objetiva de punibilidad, los 120.000 euros, sin necesidad de esperar a la conclusión de la anualidad. A su juicio, esa posibilidad modifica el inicio del cómputo del plazo de prescripción, toda vez que en el caso fueron mas de dos personas las intervinientes en los hechos, por lo tanto, integrantes de un grupo criminal, aunque no fuera objeto de acusación.

En su inteligencia del precepto entiende que, como en el caso existió una organización criminal por la existencia de más de dos personas, y como la cantidad de la condición objetiva se alcanzó en el segundo trimestre, en esa la fecha se consumó el delito y marca la fecha en que debe empezar a contarse el plazo de cinco años para la prescripción del delito.

Consecuentemente, concluye su argumento, el delito se consumó en el mes de junio de 2011 y el plazo de prescripción se inicia en esa fecha. La nueva redacción del art. 305.2.a) LO 7/2012, entiende, altera el régimen de prescripción que ya no es el de los tributos periódicos, hasta el momento en el que pudo evitarse el delito, esto es, hasta el mes siguiente a la finalización del año natural al que se corresponde el impuesto de valor añadido por la consideración de impuesto periódico anual, siendo este el momento hasta el que puede cumplirse con la obligación tributaria, pudiendo llegar a realizarse, a través del formulario 390, las regularizaciones, compensaciones y aditamentos precisos para cumplimentar la obligación fiscal de carácter periódico.

No procede modificar nuestra jurisprudencia en interpretación del precepto. La posibilidad de anticipar el mecanismo de reacción penal frente al delincuente fiscal no altera el carácter de impuesto periódico con posibilidades de actuar para evitar la continuación del hecho delictivo. Una cuestión es la naturaleza del delito, periódico y anual, y otra distinta es la posibilidad de su persecución. La modificación del Código no altera esa naturaleza, por lo tanto, el plazo de prescripción y su cómputo.

Consecuentemente, se mantiene la doctrina jurisprudencial sobre el inicio del cómputo de la prescripción de un delito fiscal en el mes siguiente al de la anualidad correspondiente, coincidente con la elaboración del resumen anual.

**TERCERO.** - Analizamos el segundo aspecto relacionado con la prescripción. Los recurrentes, motivo segundo, y el primero de P.S., plantean otro aspecto relacionado con la prescripción que formalizan por error de derecho, indebida aplicación del art. 305 Código Penal, aunque en su desarrollo argumentan sobre el derecho a la denominada intimidad fiscal. Por otra parte, los recurrentes no cuestionan el plazo de prescripción del delito fiscal que, de acuerdo con nuestra jurisprudencia, es el de cinco años. Centran su impugnación en el ámbito de la prescripción administrativa, de cuatro años según el art. 66 de la Ley General Tributaria, y cuestionan las facultades inspectoras más allá del plazo de prescripción administrativa. En apoyo de su impugnación, por error de derecho, designan los arts. 66.a), 66 bis y 115 de la Ley General Tributaria y la infracción del derecho a la intimidad del art. 18 de la Constitución. Esta última referencia a la Constitución lleva al Ministerio fiscal en su informe a instar la inadmisión del motivo porque, de acuerdo con el Acuerdo del Pleno no Jurisdiccional de junio de 2016 en interpretación del art. 847 de la ley procesal penal, no tiene acceso a la casación al tratarse de vulneración de un precepto constitucional que es ajeno a la casación contra sentencias dictadas por las Audiencias provinciales en apelación de la dictada por un Juzgado de lo penal. En un segundo informe del Ministerio Fiscal que fue instado por esta Sala sostiene la desestimación del motivo arguyendo la no prescripción del delito por tratarse de una mera irregularidad de la actuación administrativa que no afecta a la tipicidad de la conducta y no acarrea la nulidad de lo actuado.

La cuestión sometida a nuestra revisión casacional exige, en consecuencia, una doble consideración: la recurribilidad de la sentencia de acuerdo con la nueva regulación del recurso de casación, y la cuestión de

fondo, la extensión de las facultades de inspección por la administración tributaria transcurrido el plazo de prescripción administrativa.

Respecto a la recurribilidad constatamos que el tema deducido en el recurso no ha sido objeto de pronunciamiento jurisprudencial. Además, la conformación del ámbito de lo que puede ser enjuiciado, por concurrir, o no, una causa de extinción de la responsabilidad penal por prescripción, es relevante de cara a la subsunción del hecho en la norma y los artículos referidos de la Ley General Tributaria, a tratarse de una norma extrapenal que configura la responsabilidad criminal. Por ello el tema deducido en el recurso es relevante en la subsunción de los hechos en el tipo penal objeto de la condena y afecta a la responsabilidad criminal.

No es una mera irregularidad, pues conforma un límite a la administración y se entronca con las exigencias del proceso debido y la actuación observante de la legalidad de los órganos encargados de la depuración e investigación de hechos delictivos.

Admitida la recurribilidad, analizamos la cuestión de fondo del motivo. El planteamiento de los recurrentes puede sintetizarse de la siguiente manera: la investigación por parte de la hacienda pública se inicia en junio de 2016, es decir cuatro años y cinco meses después de la finalización del plazo de autoliquidación voluntaria del pago del impuesto correspondiente al IVA del año 2011. El plazo de prescripción administrativa es el señalado en el art. 66 de la Ley General Tributaria, 4 años. *“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas. c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías. d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.”*

Superada la discusión que se planteó en la jurisdicción contencioso-administrativa sobre las posibilidades de actuación de inspección, transcurrido el plazo de prescripción administrativa, el art 66 bis, (texto incorporado por Ley 34/2015, de 21 de septiembre), dispone “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.*

Este precepto se complementa con el 115 de la misma ley, igualmente introducido por la ley 34/2015, a cuyo tenor,

*Potestades y funciones de comprobación e investigación.*

*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. En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley.*

*La calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley.*

*3. Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta ley.*

Esta es la normativa aplicable y el supuesto de hecho es el que narra la sentencia, una defraudación fiscal acaecida en el año 2011, cuyo plazo de prescripción, de acuerdo a nuestra jurisprudencia anteriormente ratificada, se inicia cuando termina el plazo de autoliquidación, el 31 de enero de 2012. La administración inicia una actuación de inspección en el mes de junio de 2016, con relación al impuesto de sociedades, a partir del que realiza investigaciones que afectan al impuesto de IVA, mediante la realización de indagaciones personales, y solicitud de extractos bancarios y escrituras públicas, elementos de investigación que 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. Para su determinación el importe de IVA no supone ni un gasto ni un ingreso, por lo que es neutro.

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 si 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 Ley General Tributaria, 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 Ley General Tributaria, 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.

Consecuentemente, el motivo se estima. La actuación investigadora realizada por la administración tributaria excedió en sus facultades legalmente previstas y no puede surtir efectos en el orden penal de la jurisdicción de acuerdo al art. 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Procede dictar segunda sentencia absolutoria respecto a los recurrentes que se extenderá a los condenados no recurrentes en aplicación del art. 903 de la ley procesal penal

**FALLO**

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

**1.º) Estimar** el recurso de Casación interpuesto por la representación procesal de **D. M.E.R. Y D.ª M.R.R.B.**, y **D. P.S.B.**, contra sentencia de fecha 9 de septiembre de 2019, dictada por la Audiencia Provincial de Barcelona, Sección Sexta.

**2.º) Procede declarar** de oficio el pago de las costas causadas.

Comuníquese esta resolución a la mencionada Audiencia a los efectos legales oportunos, con devolución de la causa.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Manuel Marchena Gómez

Andrés Martínez Arrieta

Julián Sánchez Melgar

Miguel Colmenero Menéndez de Luarca

Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre

Antonio del Moral García

Andrés Palomo Del Arco

Ana María Ferrer García

Pablo Llarena Conde

Vicente Magro Servet

Susana Polo García

Carmen Lamela Díaz

Eduardo de Porres Ortiz de Urbina

RECURSO CASACION núm.: 4535/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Andrés Martínez Arrieta

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

**TRIBUNAL SUPREMO  
Sala de lo Penal  
PLENO**

**Segunda Sentencia**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Manuel Marchena Gómez, presidente

D. Andrés Martínez Arrieta

D. Julián Sánchez Melgar

D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca

D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre

D. Antonio del Moral García

D. Andrés Palomo Del Arco

D<sup>a</sup>. Ana María Ferrer García

D. Pablo Llarena Conde

D. Vicente Magro Servet

D<sup>a</sup>. Susana Polo García

D<sup>a</sup>. Carmen Lamela Díaz

D. Eduardo de Porres Ortiz de Urbina

En Madrid, a 5 de noviembre de 2020.

Esta sala ha visto el recurso de casación por infracción de ley y de precepto constitucional, interpuesto por **D. M.E.R. Y D.<sup>a</sup> M.R.R.B.**, representados por el procurador D. Jaime Pérez de Sevilla y Guitard y defendido por el letrado D. Diego Hernández Roperó y por **D. P.S.B.** representado por la procuradora D.<sup>a</sup> Olga Rodríguez Herranz y defendido por

el letrado D. Jesús Martínez Blanes contra la sentencia de fecha 9 de septiembre de 2019, dictada por la Audiencia Provincial de Barcelona, Sección Sexta, siendo parte el Ministerio Fiscal y que ha sido casada y anulada por la dictada en el día de la fecha por esta Sala Segunda del Tribunal Supremo, integrada por los Excmos. Sres. anotados al margen.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Andrés Martínez Arrieta.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**ÚNICO.-** Se aceptan y dan por reproducidos los hechos declarados probados en la sentencia de instancia.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** Se aceptan y reproducen los fundamentos jurídicos de la sentencia recurrida añadiendo los de la primera sentencia dictada por esta Sala.

**SEGUNDO.-** Que por las razones expresadas en el fundamento jurídico tercero de la sentencia, procede la estimación parcial del recurso interpuesto por el recurrente.

### **FALLO**

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

**Absolver** a los recurrentes que se extenderá a los condenados no recurrentes en aplicación del art. 903 de la ley procesal penal, con declaración de oficio de las costas procesales.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Manuel Marchena Gómez

Andrés Martínez Arrieta

Julián Sánchez Melgar

Miguel Colmenero Menéndez de Luarca

Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre

Antonio del Moral García

Andrés Palomo Del Arco

Ana María Ferrer García

Pablo Llarena Conde

Vicente Magro Servet

Susana Polo García

Carmen Lamela Díaz

Eduardo de Porres Ortiz de Urbina

