

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NCJ065748

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 723/2021, de 29 de septiembre de 2021

Sala de lo Penal

Rec. n.º 4151/2019

SUMARIO:

Delito contra la hacienda. Fraude de IVA. Prescripción. Cómputo de plazos. Delito contra la hacienda pública mediante fraude de IVA en declaración trimestral, declarando la prescripción por el Juzgado de lo Penal y la Audiencia Provincial al computar el dies a quo desde la fecha de la declaración trimestral y no en relación al resumen anual ex art. 305.2 CP. Recurso de la Abogacía del Estado y adhesión del Ministerio Fiscal postulando la anulación de la estimación de la prescripción declarada y la sentencia.

Prescripción administrativa y prescripción penal se regulan por distintas normas, sin que las reglas administrativas sobre la prescripción sean aplicables a los delitos contra la Hacienda Pública.

Estimación en base a la doctrina de la Sala Segunda del Tribunal Supremo ya fijada en sentencias precedentes acerca de considerar que 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.

Por tanto, La prescripción de los tributos de liquidación periódica (como es el IVA, pero también sería el caso de las retenciones), no hay que estar a la fecha de esa liquidación, como hace la sentencia, sino al año natural, y ello por imperativo legal, pues así lo dispone expresamente el artículo 305.2 del Código Penal, con independencia de que las declaraciones-liquidaciones deban efectuarse con carácter trimestral.

PRECEPTOS:

Ley Orgánica 10/1995 (CP), arts. 132y 305.2.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 21, 67, 68 y 189.

Código Civil, art. 1.969.

Ley 37/1992 (IVA), art. 75.

RD 1624/1992, (Rgto. IVA), art. 71.

PONENTE:*Don Vicente Magro Servet.***TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 723/2021

Fecha de sentencia: 29/09/2021

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 4151/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/09/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Vicente Magro Servet

Procedencia: Audiencia Provincial de Baleares, Sección Primera.

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Sonsoles de la Cuesta y de Quero

Transcrito por: MBP

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 4151/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Vicente Magro Servet

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Sonsoles de la Cuesta y de Quero

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

SENTENCIA

Excmos. Sres.

D. Andrés Martínez Arrieta D. Andrés Palomo Del Arco D. Vicente Magro Servet D. Eduardo de Porres Ortiz de Urbina D. Ángel Luis Hurtado Adrián

En Madrid, a 29 de septiembre de 2021.

Esta sala ha visto el recurso de casación por infracción de ley, interpuesto por la Abogacía del Estado en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), contra sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Baleares, Sección Primera, que desestimó el recurso de apelación interpuesto por la Abogacía del Estado y el Ministerio Fiscal contra la sentencia de 27/02/2019 del Juzgado de lo Penal nº 7 de Palma de Mallorca, habiendo sido parte el Ministerio Fiscal y estando dicha recurrente AEAT representada por la Abogacía del Estado, y el acusado recurrido Lázaro representado por el Procurador D. Jeroni Tomás Tomás y bajo la dirección Letrada de D. Miguel Vicente Borrás.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Vicente Magro Servet.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El Juzgado de lo Penal nº 7 de Palma de Mallorca incoó Procedimiento Abreviado con el nº 117/2018 contra Lázaro, dictando sentencia con fecha 27 de febrero de 2019 que contiene los siguientes Hechos Probados:

"Se declara probado lo siguiente: Primero.- Los hechos que según la Fiscalía y la Abogacía del Estado integran dos delitos contra la Hacienda Pública habrían consistido en que, para la cancelación de deudas contraídas por las mercantiles Blue Marín Baby S.L. y Difusión Turzi International S.L. (cuando era administrador único de las mismas el acusado Lázaro) frente a la entidad Cashmere Spagna S.L., aquellas cedieron a esta última los derechos de arrendamiento de determinados locales; concreto: a) Blue Marín Baby los correspondientes a los locales con números 321 y 322, sitios en Marina Botafoch de Ibiza, emitiéndose el 10/1/11 factura núm. 001/ A por importe (base imponible) de 927.000 euros y con un IVA al 18% ascendente a 166860 euros. b) Difusión Turzi International los del local ubicado en el núm. 4 de la calle Jaime III de Palma de Mallorca, emitiéndose el 10/1/11 la factura núm. 001/ B por importe (base imponible) de 1.260. 000 y con un IVA al 18% que ascendía a 226.800 euros. Los importes de las bases imponibles de ambas facturas se compensaron mediante la cancelación de las deudas contraídas frente a Cashmere Spagna, S.L. quedando pendiente el abono del IVA devengado. En fecha 11 de febrero de 2011, Brunello

Cucinelli Retail Spain S.L. (nueva denominación de "Cashmere Spagna S . L. ") hizo dos transferencias bancarias por los importes debidos en conceptos de IVA a "Blue Marín Baby S.L." y a "Difusión Turzi International S.L.", las sumas de 166.860 y 226.800 euros, respectivamente. Lázaro, a la sazón administrador único de ambas mercantiles, al presentar las autoliquidaciones de IVA del primer trimestre de 2011 (modelo 303) de "Blue Marín Baby S.L." "Difusión Turzi International S.L.", no declaró y ocultó los importes devengados y obtenidos por las dos cesiones de derechos de arrendamiento antes descritas, habiendo dejado de ingresar a la Hacienda Pública estatal sendos importes de 166.860 y de 226.800 euros. SEGUNDO.- El procedimiento para la depuración de la responsabilidad penal de los referidos hechos se inició en virtud de la denuncia formulada con fecha 25 de mayo de 2016 por el Ministerio Fiscal contra Difusión Turzi International S.L. (folio 2). Por auto del Juzgado de Instrucción núm. uno de Palma de fecha 6 de junio de 2016 se acordó incoar diligencias previas sobre un delito de defraudación tributaria contra quien resulte responsable mercantil Difusión Turzi International S.L. (folios 4 y 5). El Fiscal Superior en escrito de fecha 9 de junio de 2016 pidió que se acumulara a las actuaciones las Diligencias Previas 935/16 seguidas por posible delito fiscal contra Blue Marín Baby S.L. (folio 7); por auto de fecha 7 de junio de 2016 el Juzgado de Instrucción núm. dos había incoado las Diligencias Previas 935/16 por delito de defraudación tributaria sin indicar persona física o jurídica alguna (folios 22 y 23). Ya en escritos de 25 de mayo de 2016 el Fiscal había dirigido escrito al Juzgado de Guardia para que se acumularan las denuncias formuladas contra dichas mercantiles (folios 192 y 193). Tras acceder el Juzgado de Instrucción núm. uno a las claves para poder acceder al CD acompañado en sus denuncias por la Fiscalía, por auto de 20 de junio de 2016 acordó requerir de inhibición al Juzgado de Instrucción núm. dos; y con fecha 22 de junio de 2016 este último Juzgado se inhibió a favor del requirente (folios 355 y 358); inhibición que fue aceptada por auto de fecha 17 de octubre de 2016 (folios 359 y 360). Constando únicamente documentación proveniente de la Agencia Tributaria, el día 3 de noviembre de 2016 el Juzgado declaró la instrucción como compleja (folio 530 y 531), y por providencia de 16 de diciembre se dispuso lacónicamente que "vistas las actuaciones procede oír en calidad de investigados a Lázaro y Calixto, para lo cual se señala el próximo día 31 de enero a las 10.00 horas" (folios 532); Lázaro fue citado el día 2 de enero de 2017 para comparecer "el próximo día 31 de enero de 2017 a las 10.00 horas, a fin de prestar declaración en calidad de investigado, sobre defraudación tributaria ocurrido el 25 de mayo de 2016 en Palma" (folio 540); y el siguiente día 31 se le tomó declaración como investigado (folios 543 y 549). Por auto de fecha 15 de mayo de 2017 se dispuso continuar "la tramitación de las presentes diligencias previas por los trámites del procedimiento abreviado, por silos hechos imputados a Lázaro fueren constitutivos de presunto delito de defraudación tributaria del artículo 305 del Código Penal" (folios 581 y 582)".

Segundo.

El Juzgado de lo Penal dictó el siguiente pronunciamiento: FALLAMOS:

"Que, declarando extinguida la responsabilidad criminal por prescripción, debo ABSOLVER Y ABSUELVO al acusado Lázaro de los delitos contra la Hacienda Pública que le venían siendo imputados por el Ministerio Fiscal y por la Abogacía del Estado; declarando de oficio las costas procesales. Notifíquese que contra la presente resolución cabe interponer recurso de apelación, ante este Juzgado para ante la Audiencia Provincial, en el plazo de diez días siguientes a su notificación".

Contra la anterior sentencia del Juzgado de lo Penal nº 7 de Palma de Mallorca, la Abogacía del Estado en representación de la AEAT, interpuso recurso de apelación ante la Audiencia Provincial de Baleares, Sección Primera, que con fecha 26 de junio de 2019 dictó sentencia que contiene el siguiente FALLO:

"DESESTIMAMOS el recurso de apelación interpuesto por la Abogacía del Estado y el Ministerio Fiscal contra la sentencia de fecha 27-2-2019 dictada por el Juzgado de lo Penal nº 7 de los de esta ciudad en su procedimiento abreviado 117/2018 resolución que CONFIRMAMOS ÍNTEGRAMENTE, declarando de oficio las costas procesales de esta alzada. Notifíquese la presente resolución a las partes, así como a los ofendidos y perjudicados pese a que no se hayan mostrado parte en la presente causa, y con certificación literal de la misma remítanse las actuaciones originales al expresado Juzgado de su procedencia y a los efectos oportunos, interesando acuse de recibo".

Tercero.

Notificada la sentencia a las partes, se preparó recurso de casación por infracción de ley por la Abogacía del Estado en representación de la AEAT, 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.

El recurso interpuesto por la Abogacía del Estado en representación de la AEAT, lo basó en el siguiente MOTIVO DE CASACIÓN:

Motivo único.- Por infracción de ley, al amparo del artículo 849.1 de la LEcrim, dados los hechos que se declaran probados en el Hecho 4 de la sentencia, por la indebida inaplicación del artículo 305.2 del CP, en relación con el artículo 132.1 del mismo cuerpo legal.

Quinto.

Instruido el Ministerio Fiscal del recurso interpuesto, solicitó su admisión a trámite, dándose asimismo por instruida la representación del acusado Lázaro que solicitó la inadmisibilidad del mismo, quedando conclusos los autos para señalamiento de fallo cuando por turno correspondiera.

Sexto.

Por Providencia de esta Sala se señala el presente recurso para deliberación y fallo para el día 28 de septiembre de 2021, prolongándose los mismos hasta el día de la fecha.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Es objeto del presente recurso de casación el interpuesto por la Abogacía del Estado en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, contra la sentencia de 26 de junio de 2019 dictada en apelación por la Sección 1ª de la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca, al resolver la apelación frente a la sentencia de 27 de febrero de 2019 dictada por el Juzgado de lo Penal nº 7 de Palma de Mallorca.

Segundo.

Único.

Por infracción de ley, al amparo del artículo 849.1 de la LEcrim, dados los hechos que se declaran probados en el Hecho 4 de la sentencia, por la indebida inaplicación del artículo 305.2 del CP, en relación con el artículo 132.1 del mismo cuerpo legal.

Se recoge por el recurrente la Abogacía del Estado que en atención a los hechos declarados probados no debió apreciarse la prescripción que determinó el dictado de una sentencia absolutoria por el Juzgado de lo Penal nº 7 de Palma de Mallorca respecto a los delitos contra la Hacienda Pública que se le imputaban al acusado absuelto Lázaro. Así, la sentencia dictada en apelación por la Sección 1ª de la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca desestimó el recurso interpuesto por la Abogacía del Estado y el Ministerio Fiscal, confirmando la sentencia absolutoria.

Plantea el recurrente que los hechos probados no resultan controvertidos, ciñéndose la cuestión debatida a una cuestión jurídica, como es cuándo se produce la consumación del delito en un supuesto como el analizado.

En concreto, se destaca en los hechos probados que: " Lázaro, a la sazón administrador único de ambas mercantiles, al presentar las autoliquidaciones de IVA del primer trimestre de 2011 (modelo 303) de "Blue Marín Baby S.L." y "Difusión Turzi Internacional S.L.", no declaró y ocultó los importes devengados y obtenidos por las dos cesiones de derechos de arrendamiento antes descritas, habiendo dejado de ingresar a la Hacienda Pública estatal sendos importes de 166.860 y de 226.800 euros.

El procedimiento para la depuración de la responsabilidad penal de los referidos hechos se inició en virtud de la denuncia formulada con fecha 25 de mayo de 2016 por el Ministerio Fiscal contra Difusión Turzi Internacional S.L. (folio 2)."

Los extremos relevantes que pone de manifiesto la Abogacía del Estado a la hora de apoyar su recurso son los siguientes:

"i. Que las transferencias realizadas a favor de Blue Marín Baby (166.860€) y Difusión Turzi Internacional (226.800€) en concepto de IVA por Brunello Cucinelli Retail Spain, se hicieron el 11 de febrero de 2011 y no se declararon esos importes en concepto de IVA repercutido por ninguna de las dos sociedades en sus declaraciones trimestrales de IVA del primer trimestre del ejercicio 2011.

ii. Que tampoco se incluyeron ni regularizaron tales importes en sus declaraciones-resumen anual del mismo ejercicio 2011.

iii. Que se presentó denuncia por el Ministerio Fiscal el 25 de mayo de 2016 y tras el devenir procesal recogido en el relato de hechos probados, se acumularon los procedimientos seguidos contra Blue Marín Baby S.L.y Difusion Turzi Internacional.

iv. Por providencia de 16 de diciembre de 2016, del Juzgado de Instrucción Nº 1, se acordó que "vistas las actuaciones procede oír en calidad de investigados a Lázaro y Calixto, para lo cual se señala el próximo día 31 de enero a las 10.00 horas". Produciéndose en la fecha señalada la declaración como investigados de los Sres. Lázaro Calixto Calixto."

Y el objeto de queja impugnativa se centra en el pronunciamiento que sobre la prescripción llevaron a cabo tanto el Juzgado de lo Penal como la Audiencia Provincial, al apuntar que:

"El Juzgado de lo Penal Nº 7 de Palma de Mallorca, y luego su Audiencia Provincial, declararon prescritos los delitos contra la Hacienda Pública por considerar que sendos delitos se habían consumado al expirar el período de pago voluntario coincidente con la declaración del primer trimestre del ejercicio 2011".

Explicita y resume el recurrente las razones expuestas por la AP al declarar prescrito el delito, que las podemos sistematizar en las siguientes:

1.- El hecho natural en que se concreta la conducta típica es la ocultación parcial de datos al presentar la declaración del 1T.

2.- La operación jurídica no declarada está sujeta a IVA, por lo que para determinar cuándo hay que entender que se ha cometido la infracción punible, hay valorar los referidos hechos, en relación con la Ley del IVA(Real Decreto 37/1992) y su Reglamento y 1624/1992, de 29 de diciembre.

3.- El devengo del IVA es por operación (devengo instantáneo) y el impuesto es exigible trimestralmente, y debe declararse e ingresarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al trimestre que se devenga.

4.- El resumen anual por más que sea obligatoria su presentación, no determina que las referidas declaraciones trimestrales se configuren legalmente como provisionales.

5.- La posibilidad de presentar durante el año, en posteriores trimestres, autoliquidación declarando la operación omitida es irrelevante, puesto que seguiría siendo una declaración fuera del periodo voluntario, que se califica en la Ley Tributaria (artículo 27 de la LGT) como de extemporánea.

6.- El plazo administrativo para reclamar el impuesto se cuenta para cada periodo desde el último día de pago voluntario.

7.- Excluye la aplicación de lo previsto en el Art. 305.2 CP al entender que dicho apartado no se refiere ni debe aplicarse a la hora de determinar el día a quo en la prescripción, sino en relación con el cumplimiento del requisito de que el importe defraudado alcance los 120.000€".

Razones del recurso

El recurrente, con apoyo del Fiscal, parte, pues, de la tesis en sus argumentos iniciales para defender el recurso, de que:

1.- Se produce un olvido por la AP del art. 305.2 CP estando en un proceso penal.

La sentencia impugnada aplica erróneamente los plazos y criterios administrativos orillando, por mor del carácter de norma penal en blanco y realizando una remisión ad integrum a la normativa tributaria, lo que constituye una norma penal específica y diferenciada de la administrativa-tributaria, como es la específica previsión del Art. 305.2 CP que tiene, contrariamente a lo señalado por la Audiencia Provincial, no sólo la virtualidad de indicar cómo han de computarse las cantidades defraudadas en impuestos de declaración periódica con períodos de declaración inferiores al anual, sino de forma indisolublemente unida a ello, también la de determinar cuál ha de ser el día a quo en tales impuestos para entender consumado el delito y a partir de esta fecha poder computar el plazo de prescripción.

2.- Inicio del plazo de prescripción administrativa y penal:

a.- El inicio del cómputo del plazo de prescripción en el ámbito tributario se regula en los artículos 67 y 189 de la LGT, que señalan que el plazo de prescripción comenzará a contarse conforme a las reglas que se establecen, que vienen referidas, en general, al día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, o el pago en período voluntario.

b.- El inicio del cómputo del plazo de prescripción de los delitos se regula en el artículo 132.1 del CP, que establece que la prescripción de los delitos "se computará desde el día en que se haya cometido la infracción

punible". La determinación del momento de la consumación del delito supone la determinación del inicio del cómputo de los plazos de prescripción.

b.1.- En el supuesto de la elusión del pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, y en concreto, tratándose de tributos con autoliquidación (son los supuestos más frecuentes de tributos gestionados por la AEAT: IRPF, IVA o IS), el "dies a quo" es el último día del plazo voluntario para la presentación de la autoliquidación, independientemente de que se haya presentado, o no, la misma.

b.2.- Ahora bien, en los supuestos de elusión de pago de tributos de devengo instantáneo y declaración periódica, cuyo plazo de liquidación sea inferior al año (IVA, Retenciones), donde el período de liquidación es trimestral o mensual, la regla especial del artículo 305, apartado 2 a) determina "que se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a 12 meses el importe defraudado se referirá al año natural". Por tanto la consumación del delito en estos casos, se producirá al finalizar el plazo voluntario de declaración del tributo correspondiente al ejercicio anual coincidente con el plazo de la última autoliquidación del año.

3.- Momento en que se produce la interrupción de la prescripción:

a.- **Ámbito tributario:** En el ámbito tributario se encuentra regulado en los artículos 68 y 189 de la LGT y los motivos vienen referidos, en general, a cualquier acción de la Administración tributaria o cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación, pago, etc, de la deuda tributaria o de las sanciones, en su caso.

b.- **Ámbito Penal:** El momento en que se produce la interrupción de la prescripción de los delitos ("dies ad quem") se encuentra regulado en el artículo 132.2 del CP.

4.- Prescripción administrativa y prescripción penal se regulan por distintas normas, sin que las reglas administrativas sobre la prescripción sean aplicables a los delitos contra la Hacienda Pública.

5.- La sentencia recurrida aplica una norma referida a la prescripción administrativa y una resolución dictada en la jurisdicción contenciosa-administrativa, en contra de la norma penal especial propia (el artículo 305.2 del CP).

6.- Hay que estar al año natural, no a la fecha trimestral de la liquidación.

La prescripción de los tributos de liquidación periódica (como es el IVA, pero también sería el caso de las retenciones), no hay que estar a la fecha de esa liquidación, como hace la sentencia, sino al año natural, y ello por imperativo legal, pues así lo dispone expresamente el artículo 305.2 del Código Penal.

7.- El alcance del art. 305.2 CP no solo es a los efectos de determinar la cuantía.

La tesis de la Audiencia Provincial de que el Art. 305.2 CP sólo tiene efectos respecto de la determinación de la cuantía defraudada para permitir la persecución de defraudaciones graduales, no es correcta. Es cierto que regula ese efecto, pero no sólo ese, al prever esa norma especial, lo que determina es de igual forma, el momento a partir del cual debe entenderse consumado el delito y lo hace de forma regular y fija para todos los supuestos estableciendo un marco seguro de determinación del dies a quo.

Señala el apartado 2º del art. 305 CP que: "A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior: Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural."

8.- El dies a quo se sitúa en el plazo para presentar la declaración anual.

Ello lleva a que la norma establece un período fijo para los tributos de declaración periódica inferior al año, que es precisamente el año natural y con ello, el dies a quo se sitúa en el plazo para presentar la declaración anual.

9.- Posibilidad de modificar en la declaración anual los datos trimestrales.

En dicha declaración anual pueden modificarse o completarse aún de forma extemporánea administrativamente, los datos suministrados en las declaraciones trimestrales, o simplemente no declarados, de suerte que podría aflorar una compensación de IVA soportado que neutralizara una deuda por dicho impuesto. Tal circunstancia en una declaración anual, compensaría la deuda tributaria y aun cuando fuera declarada fuera de plazo, impediría que pudiera estimarse la concurrencia de una defraudación tributaria por este concepto.

10.- Cuando el artículo 305.2 CP determina cómo computar el importe defraudado, está regulando al mismo nivel, el dies a quo en los delitos contra la hacienda Pública por impuestos de declaración periódica inferior al año, sin que puedan separarse uno y otro contenido de la misma norma.

11.- El Art. 305.2.a) aplica que la cuantía defraudada se refiere al "año natural" y no a un período inferior.

12.- No había prescrito el delito en el cómputo del plazo del año natural a final de 2011 las actuaciones llevadas a cabo por la Administración tributaria y judiciales eran correctas.

Criterio de la Audiencia Provincial

Por su parte, la Audiencia Provincial centra sus argumentos exponiendo que "el inicio del plazo de prescripción de acuerdo con el artículo 132 del C.P. es el último día del primer trimestre del año 2011, por lo que concluye que en el mes de mayo de 2016 (fecha de presentación de la denuncia por el Ministerio Fiscal) el delito había prescrito, en tanto que la Abogacía del Estado y el Ministerio Fiscal sostienen que la consumación del delito se produce de acuerdo con la regla prevista en el artículo 305.2 del C.P para los tributos de declaración periódica; y por tanto, el último día del mes de enero de 2012, coincidiendo con la fecha de presentación del modelo 390 (resumen anual de IVA)".

Y sistematizando y concretando sus argumentos conclusivos se centran en los siguientes:

1.- En el delito contra la Hacienda Pública del art. 305 CP, que permite su comisión a través de variadas formas, habrá que atender a los hechos que hayan resultado probados, en relación a la normativa tributaria infringida.

2.- La sentencia (del Juzgado Penal) parte de este criterio, aplicando el artículo 132 del C.P. a los únicos hechos objeto de acusación, que consisten en la presentación de la autoliquidación de IVA del 1º T, omitiendo declarar la cesión de los derechos de arrendamiento de dos locales, según contrato suscrito en Enero de 2011, por los que el acusado retuvo el importe de IVA devengado (166.860.-€ y 226.800.-€).

3.- El hecho natural en que se concreta la conducta típica es la ocultación parcial de datos al presentar la declaración del 1T.

4.- La operación jurídica no declarada está sujeta a IVA, por lo que para determinar cuándo hay que entender que se ha cometido la infracción punible, hay valorar los referidos hechos, en relación con la Ley del IVA (Real Decreto 37/1992) (art 75.2 y 164) y su Reglamento y 1624/1992, de 29 de diciembre.) (art. 71) y la LGT (art 21).

5.- El devengo del IVA es por operación (devengo instantáneo) y el impuesto es exigible trimestralmente, y debe declararse e ingresarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al trimestre que se devenga.

6.- No atribuye este mismo valor liquidatorio al resumen anual por más que sea obligatoria su presentación, lo que excluye que las referidas declaraciones trimestrales se configuren legalmente como provisionales.

7.- La posibilidad de presentar durante el año, en posteriores trimestres, autoliquidación declarando la operación omitida es irrelevante, puesto que seguiría siendo una declaración fuera del periodo voluntario, que se califica en la Ley Tributaria (artículo 27 de la LGT) como de extemporánea.

8.- La tesis que acoge la sentencia de instancia es coherente con la doctrina administrativa (recogida en la resoluciones del TEAC 22/09/2016 y de 24/05/2017) que vuelve al criterio de que a los efectos de cómputo de la prescripción en tributos periódicos no pueden equipararse en cuanto a valor liquidatorio, las declaraciones-liquidaciones mensuales o trimestrales y la informativa resumen anual, pues las primeras son obligación formal que constituye instrumento necesario de exigibilidad de la deuda tributaria y en cambio, el modelo 390 " es una declaración concebida para agilizar la gestión del impuesto cuya finalidad no es el pago de la deuda resultante de la liquidación del impuesto en cada periodo impositivo (mensual o trimestral) ". En consecuencia, el plazo administrativo para reclamar el impuesto se cuenta para cada periodo desde el último día de pago voluntario.

9.- El art. 305.2 CP no se refiere de forma expresa a la consumación del delito, siendo su objeto otro y distinto al del artículo 132 del C.P. El resumen anual no alarga el plazo de la comisión de los hechos defraudatorios.

Tercero.

Hay que adelantar que debe darse la razón al recurrente, y, además, de conformidad con lo dispuesto por esta Sala del Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sección Pleno, Sentencia 586/2020 de 5 Nov. 2020, Rec. 4535/2019, donde se destaca que:

"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."

Con ello, se mantiene la doctrina de la Sala en cuanto a fijar que son departamentos estancos y diferentes el ámbito administrativo y el penal, siendo en este caso el dies a quo el mes siguiente al de la anualidad correspondiente en donde se ha podido cometer un delito contra la hacienda pública aunque su declaración sea periódica, como es el caso del IVA.

Además, la sentencia antes citada de Pleno es fiel exponente de lo que ha sido la doctrina de la Sala, y, por ello, podemos llevar a cabo una secuenciación de la misma sobre este tema, que da lugar a la estimación del recurso por admitirse la tesis de que hay que atender al año natural y no al periodo trimestral.

1.- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 44/2003 de 3 Abr. 2003, Rec. 3068/2001

"Se insiste en la prescripción, pretendiendo que su cómputo se realice por trimestres, al tratarse de un impuesto de liquidación trimestral.

Esta tesis carece de sustento legal pues el párrafo segundo del art. 305 del Código Penal de 1995 (antes 349) dispone expresamente que en los impuestos de declaración periódica se estará a lo defraudado en cada periodo de declaración y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural, por lo que el plazo prescriptivo no puede iniciar su cómputo para cada periodo anual hasta que este periodo termine.

En los tributos periódicos ha de estimarse que existe una sola acción típica que engloba los actos realizados a lo largo del año natural como progresión delictiva dirigida a alcanzar la total cantidad defraudada."

2.- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 1599/2005 de 14 Nov. 2005, Rec. 2522/2003

"Por lo que concierne el dies a quo, el art. 305.2 C.P. antes 349.2 CP73, establece que, si los periodos impositivos o de declaración son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural; y el art. 172 del reglamento sobre el IVA preceptuaba que el periodo de liquidación coincidiría con el trimestre natural y que las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada periodo de liquidación se presentarían durante los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero de cada año con referencia al trimestre inmediatamente anterior; y, antes, el art. 172.4.2 perpetuaba que la declaración-liquidación correspondiente al último periodo del año se habría de presentar durante los treinta primeros días naturales del mes de enero criterios mantenidos, en lo substancial, por la actual normativa.

El delito fiscal, en la faceta que nos ocupa, como infracción del deber de contribuir, se consuma en el momento que vence el plazo legal voluntario para realizar el pago -véanse sentencias del 03/01/2003 y 30/04/2003, TS-. Y el art. 132.1 C.P., antes art. 114 CP73, señala como dies a quo aquél en que se haya cometido el delito. En consecuencia ha de tomarse el 20/01/1992 o el 30/01/1992 cual día inicial del cómputo prescriptivo. Sin que se encuentre fundamento para desligar el art. 305.2 C.P., antes 349.2 C.P.73, de su art. 132.1."

3.- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 619/2021 de 9 Jul. 2021, Rec. 3862/2019

"Recordemos que nos encontramos ante un delito de resultado que constituye un elemento del tipo, sin el cual la infracción penal no se perfecciona. "La prescripción comienza cuando el delito termina, y en consecuencia el cómputo del plazo no puede iniciarse antes de que el delito se haya perfeccionado, por la producción del resultado típico (STS 1006/2013, de 7 de enero de 2014).

La STS 17/2005, citada por la 704/2018, de 15 de enero de 2019 indicaba que el delito contra la Hacienda Pública por el Impuesto del Valor Añadido (IVA), sería la fecha del mandamiento de devolución expedido por la AEAT:

El recurrente dice que el delito se consuma cuando se presenta la declaración a Hacienda con la solicitud falsaria de devolución del IVA y no cuando se produce, efectivamente, la fraudulenta devolución dineraria. Pero esta tesis ha sido desechada por la doctrina de esta Sala, que, al examinar el inicio de la prescripción en delito de esta naturaleza, mantiene que la primera cuestión que se suscita, en consecuencia, es la de la interpretación de la expresión "desde el día en que se hubiese cometido el delito" (art. 114.1º Código Penal 1973) o de la equivalente "desde el día en que se haya cometido la infracción punible" (art. 132.1 del Código Penal 1995), en el sentido de determinar si, a efectos de la prescripción, el "dies a quo" o fecha de inicio del cómputo, en los supuestos de delitos que se perfeccionan "ex intervallo temporis", debe fijarse en el momento en que la acción se ejecuta o se omite el acto que el agente estaba obligado a realizar, o bien en el momento en que se perfecciona el delito a través de la producción del resultado, llegándose a la conclusión de que ha de ratificarse la doctrina de esta Sala que, como regla general, se inclina por el criterio del resultado (Sentencias de 26 de octubre de 1971, 27 de diciembre de 1974, 21 de abril de 1989 y 26 de octubre de 1993), pues en los delitos de resultado éste constituye un elemento del tipo, sin el cual la infracción penal no se perfecciona. La prescripción comienza cuando el delito termina, y en consecuencia el cómputo del plazo no puede iniciarse antes de que el delito se haya perfeccionado, por la producción del resultado típico (STS de 9 de julio de 1999).

No llegando a perfeccionarse el delito, el dies a quo para el cómputo de la prescripción, será el último acto ejecutivo. Es decir el 30 de enero de 2008.

A ello no es óbice, el modo de determinación de la cuota, referido siempre a un acotado período impositivo; una cuestión es el día a partir del cual comienza el cómputo de la prescripción y otra la forma de concretar la cuota defraudada en cada ejercicio".

4.- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 196/2021 de 4 Mar. 2021, Rec. 1868/2019

"El inicio del cómputo del plazo de prescripción en el caso de delitos contra la Hacienda Pública, a partir del año del ejercicio fiscal en que se entiende perpetrada la defraudación, que, en el caso de la recurrente, fue el del año 2008, y el impuesto a través del que se perpetra es el IVA. Así se dice en el fundamento de derecho segundo, que PEOM presentó sus declaraciones trimestrales de IVA a lo largo de 2008 y la anual en enero de 2009. En este sentido, decíamos en nuestra STS 496/2020, de 8 de octubre de 2020, lo siguiente:

"Por regla general la consumación del delito fiscal, según criterio de esta Sala del que es exponente la ST 876/2016, de 22 de noviembre, se produce "el último día hábil para la presentación, en período voluntario, de la declaración y liquidación del correspondiente impuesto en cuyo ejercicio se considera que ha existido una acción u omisión que implique una defraudación a Hacienda", fecha a partir de la cual se inicia el cómputo de prescripción."

5.- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 507/2020 de 14 Oct. 2020, Rec. 10575/2018

"La primera cuestión que debemos plantearnos es la determinación del "dies a quo", esto es cuando se inicia el plazo de la prescripción. El recurrente considera con base en la STS 227/2015 que ese día inicial para el cómputo debe coincidir con el inicio de la causa penal.

Esta postura necesita ser objeto de alguna matización. En primer lugar, lo que realmente quiso decir la STS 227/2015, en cuanto se remite a la STS 600/2007, es que los plazos de prescripción se determinan conforme al art. 1969 C. Civil, esto es cuando las acciones pudieran ejercitarse, lo cual en el caso que se analizaba estaba vinculado directamente al correspondiente proceso penal.

Posibilidad de ejercicio que se da, en principio desde que la acción nace. Así nuestro art. 1969 C. Civil con señalar el comienzo de la prescripción a partir de que la acción pudo ejercitarse, está acogiendo la teoría de que como regla, la prescripción comienza cuando la acción nace, (teoría llamada de la actio nata). Teoría que dejaba sin resolver la cuestión de cuándo debe entenderse que nació, por lo que fue matizada por la teoría de la realización que sostiene que la acción ha nacido cuando puede ser realizado el derecho que con ella se actúa.

Ahora bien la ejercitabilidad de la acción que para la prescripción pide la ley, debe ser realizada con criterios objetivos o abstractos y no según las circunstancias personales del titular del derecho. Pero siendo esto así lo que no cabe admitirse es el comienzo de la prescripción mientras que el hecho que lo generaría permanezca oculto y el interesado no haya tenido medio razonable de conocerlo. Es decir, el tiempo prescriptivo corre desde el instante que haya posibilidad de hacer valer el derecho, esto es, desde el momento en que el hecho que lo engendra conste de forma notoria, que es cuando en un sentido lógico y jurídico puede ejercitarlo, porque sería absurdo e injusto computar el plazo cuando el hecho permanece oculto y por consecuencia sin posibilidad de enervarlo o contrarrestarlo de forma eficiente.

Por tanto se puede afirmar, según la doctrina civilista que para que haya posibilidad objetiva de ejercitar la acción que sea, es preciso no solo que se hayan realizado los hechos de los que estrictamente hablando, nace su posibilidad de ejercicio, sino también que sean perceptibles externamente en el círculo del interesado, es decir, que no permanezcan ocultos para éste, pues si lo están, habrá ciertamente posibilidad de ejercicio de la acción, entendida tal posibilidad en su sentido más riguroso, pero socialmente más bien podría decirse que haya una burla de ejercicio posible."

6.- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 456/2014 de 5 Jun. 2014, Rec. 199/2014

"Es cierto, como certeramente apunta el Mº Fiscal, que a efectos administrativos, el período de liquidación del IVA es trimestral o mensual, debiendo presentarse declaración por cada período de liquidación, lo que conllevaría la nulidad de las liquidaciones anuales practicadas por la Hacienda Pública. Pero, como advierte la STS de 3-4-2003, "la liquidación no es competencia de la Administración Tributaria en los casos de delito fiscal", pues conforme a lo prevenido en el art. 77.6º de la L.G.T. : "En los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la Autoridad judicial no dicte sentencia firme". En consecuencia, en los supuestos de delito fiscal la liquidación no se realiza por la Administración Tributaria sino por el propio Tribunal Penal"

Nada impide que cuando la AEAT considere que se ha cometido un delito fiscal, en esos tributos de declaración periódica proceda a establecer una propuesta de liquidación anual y que fije la cuota defraudada mediante la suma algebraica de lo defraudado en las autoliquidaciones practicadas durante los períodos impositivos

que conforman el año natural. Declaraciones trimestrales que aquí figuran presentadas por los acusados, así como el resumen-anual de los ejercicios 1994 y 1995.

Ello concuerda con lo dispuesto tanto en el art. 349 C.P. de 1973 vigente al tiempo de los hechos como en el art. 305 del C. P. actual, conforme al cual, "cuando se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo declarado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a 12 meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural".

Conclusión de la sentencia: "Elusión de pago de IVA. Determinación del importe de lo defraudado en relación al año natural, con independencia de que las declaraciones-liquidaciones deban efectuarse con carácter trimestral".

7.- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 2069/2002 de 5 Dic. 2002, Rec. 594/2001

"Determinadas infracciones, en atención a su gravedad, superan la calificación de infracción administrativa y son consideradas delictivas. Entonces corresponde a la legislación penal la descripción de la conducta típica, de forma completa o con remisión a otras normas si se trata de preceptos penales en blanco, pero siempre quedando tal infracción delictiva sometida a los principios y reglas que regulan el Derecho penal, y sujetas asimismo al Derecho procesal penal, en lo que se refiere al proceso necesario para su persecución. El artículo 305 del Código Penal vigente considera delictiva la elusión del pago de tributos cuando la cuota defraudada exceda de quince millones de pesetas. Esta previsión legal no excluye la posibilidad de que la Administración inicie las actuaciones de comprobación o inspección... la determinación de la deuda no puede ya llevarse a cabo por la Administración mediante la oportuna liquidación, sino que habrá de realizarse en el proceso penal, ajustándose a las reglas tributarias, pero siempre de conformidad con las reglas de valoración de la prueba propias de esta clase de proceso. La eventual existencia de una liquidación ya efectuada formalmente por la Administración tributaria, al incorporarse al proceso penal por delito fiscal, no será otra cosa que una prueba más, sin duda atendible, pero en todo caso sometida al pertinente debate entre las partes, y a la posterior valoración por el Tribunal.

... Las acciones que prescriben a los cuatro años son las que se refieren a aquellas deudas que la Administración puede liquidar, lo que excluye las superiores a quince millones de pesetas cuando haya transcurrido el plazo de pago voluntario, momento en el que se consuma el delito, pues, desde entonces, la liquidación corresponde al Tribunal penal, en su caso.

... Sobre la base de la afirmación de la unidad del ordenamiento jurídico y del principio de intervención mínima del Derecho penal, se plantea por el recurrente la situación indeseable que se generaría ante la existencia de dos plazos de exigibilidad de una misma deuda, según se contemple en vía administrativa o en vía penal. En realidad no se trata de dos plazos diferentes para una misma deuda. Aunque la naturaleza de la deuda sea la misma, pues en todo caso es una deuda tributaria, ya con anterioridad a la Ley 1/1998, el régimen de las deudas tributarias superiores a determinadas cantidades (diferentes en atención a las fechas y a la norma penal vigente) difería del correspondiente a las demás, en los casos en los que se apreciara una elusión del pago del tributo, pues en el primer caso la investigación, la determinación de la cuota y la sanción, e incluso, según la corriente mayoritaria, la indemnización, correspondía a los Tribunales de justicia, mientras que en los demás se dejaban en manos de la Administración, sin perjuicio de los correspondientes recursos en la vía contencioso-administrativa. La situación no ha variado, aunque se hayan reducido los plazos para la actuación de la Administración. La exigencia de las cuotas defraudadas en los casos en los que el hecho constituye delito sólo puede hacerse tras su determinación en el proceso penal, sea cual sea la tesis que se acepte en cuanto a la naturaleza del delito fiscal como delito de resultado y en cuanto a la procedencia de acordar la indemnización correspondiente en la sentencia condenatoria.

... Es evidente que cuando se trata de conductas delictivas constitutivas de delito fiscal, la acción para exigir el pago de la deuda se vincula a la acción para exigir la responsabilidad por el delito, la cual es, y debe ser, autónoma respecto a la existente para exigir la pertinente responsabilidad por infracción administrativa. Y esta autonomía no resulta afectada por los plazos que se establezcan legalmente respecto a facultades y acciones que corresponden a la Administración."

8.- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 520/2008 de 15 Jul. 2008, Rec. 2545/2007

"Ciertamente el día a quo para iniciar el cómputo del tiempo necesario para la prescripción se corresponde con la consumación del delito, que se produce el último día del plazo voluntario para presentar la liquidación del Impuesto de Sociedades, que en este caso lo era el 25 de julio de 1995, por lo que formulada la querrela el 4 de julio, dictándose auto de admisión de dicha querrela el día 17 de julio de 2000, el plazo de prescripción, que es de cinco años, no había transcurrido, como bien se razonó por el Tribunal de instancia que ya rechazó la misma invocación de prescripción mediante Auto de 4 de junio de 2000, como consta a los folios 417 y siguientes de las actuaciones. Así se ha pronunciado reiterada jurisprudencia de esta Sala, como son exponentes, entre otras, las Sentencias 1599/2005, de 14 de noviembre, 30 de abril de 2003 y 3 de enero de 2003, en las que se declara que el delito fiscal se consuma en el momento que vence el plazo legal voluntario para realizar el pago."

9.- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 496/2020 de 8 Oct. 2020, Rec. 4141/2018

"Por regla general la consumación del delito fiscal, según criterio de esta Sala del que es exponente la ST 876/2016, de 22 de noviembre, se produce "el último día hábil para la presentación, en período voluntario, de la declaración y liquidación del correspondiente impuesto en cuyo ejercicio se considera que ha existido una acción u omisión que implique una defraudación a Hacienda", fecha a partir de la cual se inicia el cómputo de prescripción"

10.- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 876/2016 de 22 Nov. 2016, Rec. 531/2016

"El "dies a quo" se concreta en el último día hábil para la presentación, en período voluntario, de la declaración y liquidación del correspondiente impuesto en cuyo ejercicio se considera que ha existido una acción u omisión que implique una defraudación a Hacienda".

11.- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 1688/2000 de 6 Nov. 2000, Rec. 3286/1998

"El delito fiscal se configura como un delito de infracción de deber, y concretamente del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos públicos. Por ello el núcleo del tipo consiste en la "elusión de tributos" que es esencialmente un comportamiento omisivo. Tanto en los supuestos de omisión total, por no presentar declaración tributaria alguna, como en los de omisión parcial, por presentar una declaración en la que se omiten determinados ingresos --como sucede en el caso actual-- lo relevante penalmente es la omisión, es decir la elusión del pago del impuesto.

En consecuencia no cabe establecer diferencia alguna en cuanto al momento consumativo en los supuestos de tributos con autoliquidación: tanto si se formula declaración como si no, el delito se consume en el momento en que expira el plazo legal voluntario para realizar el pago. Antes no cabe hablar de consumación pues el sujeto aún podría desistir voluntariamente verificando el pago a través de una declaración complementaria.

Por tanto en los supuestos de autoliquidación, como el que nos encontramos, el "dies a quo" o momento en el que se inicia la prescripción es el que concluye el período voluntario de declaración, y así lo ha estimado esta misma Sala en la sentencia de 26 Jul. 1999 (1231/1999), consolidándose dicho criterio."

12.- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 499/2016 de 9 Jun. 2016, Rec. 1753/2015

"Finalmente, ha de señalarse que en el ámbito tributario, en relación con el IVA, tal como argumenta la Abogacía del Estado, puede ser conforme a la legalidad proceder a una inspección o examen parcial de la conducta del contribuyente, e incluso a la imposición de sanciones por infracciones relacionadas con autoliquidaciones incorrectas, sin tener en cuenta el conjunto de operaciones realizadas sino la conducta desarrollada en relación con algunas de ellas, cuando tal declaración sea obligatoria. Se trataría, en definitiva del incumplimiento de una obligación tributaria de declarar y de hacerlo correctamente. Pero en el marco penal, el delito se comete solo si la cuota defraudada en el periodo que determina la ley penal es superior a 120.000 euros, con independencia del resultado que ofrezca el cálculo de la cuota en relación con operaciones concretas del sujeto pasivo del impuesto. El artículo 305.2 del Código Penal dispone que si se trata de tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. De manera que, sin perjuicio de las posibles sanciones tributarias, el delito no se comete en estos casos por la omisión de la declaración respecto de operaciones concretas, sea cual sea el importe de la cuota que correspondería a las mismas, sino por la defraudación en un importe superior a los 120.000 euros en relación con la actividad del sujeto pasivo respecto a un determinado impuesto en el periodo del año natural.

El artículo 305.2 del Código Penal, al que ya se hizo referencia con anterioridad, dispone en relación a la determinación de la cuota defraudada, en lo que aquí interesa, que, si se trata de tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. Norma que resulta aplicable al IVA, al tratarse de un impuesto que debe declararse mensual o trimestralmente, sin perjuicio de la declaración- resumen anual que debe presentar, salvo excepciones, cada contribuyente, según resulta de lo dispuesto en el artículo 71, dedicado a la liquidación del impuesto, del Reglamento del IVA, Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Por lo tanto, la determinación de la cuota defraudada cuando se trata del IVA debe referirse al año natural, y por ello a las operaciones realizadas por ese concreto contribuyente en ese periodo, y no a alguna o algunas de las operaciones que pudiera haber llevado a cabo, fuera cual fuera su importancia económica, financiera o fiscal. Así se desprende de la necesidad de que la liquidación sea única por contribuyente, salvo supuestos especiales (artículo 71.6 del Reglamento)".

Pues bien, fijada la doctrina de esta Sala sobre el tema en cuestión hay que señalar que son muchos y variados los argumentos que deben dar la razón al recurrente en torno a entender que no se ha producido la

prescripción y que el dies a quo no debe computarse en el plazo de la declaración trimestral, sino con referencia al año natural ex art. 305.2 CP, lo que en razón al propio relato de fechas y hechos de la propia sentencia recurrida daría lugar a que el delito no habría prescrito. Exponemos las consideraciones al respecto:

1.- En materia del dies a quo (artículo 132.1 CP) para comprobar si un hecho delictivo ha prescrito conforme a la regla general, los plazos de prescripción del artículo 131 CP han de computarse desde la fecha en que se cometiera el delito. Mayoritariamente doctrina y jurisprudencia han entendido que "el día en que se haya cometido la infracción punible" va referido al de consumación del delito.

La defraudación en tributos como el IVA se entiende consumada, en consecuencia, en el año natural, como hemos mantenido en las sentencias antes citadas, y es esta fecha determinante para fijar la cuota defraudada y para apreciar la posibilidad de desistimiento y la tentativa en el sujeto tributario.

2.- La doctrina fija con claridad que el artículo 305 del Código Penal es una norma penal en blanco en virtud de la cual a la infracción administrativa se le añade el injusto penal correspondiente a la cuantía de la cuota defraudada para que sea perseguible, lo cual tiene una referencia en cómputo de la cuantía anual, es decir del resumen anual defraudado y no por trimestres. Pero la prescripción no es una cuestión que forme parte de la ley penal en blanco para completar la ilicitud del delito de defraudación tributaria del artículo 305 del CP y, como admiten la doctrina científica y la jurisprudencia con esta medida no hay vinculación del orden penal al ámbito tributario en materia de prescripción penal.

3.- La prescripción administrativa y la penal se rigen cada uno por sus propias reglas, existiendo diferencias no sólo en cuanto al plazo (4 años en la infracción administrativa regido por la LGT y 5 en la penal, arts. 131 del Código), sino también en el cómputo del dies a quo . Así, en el ámbito penal, en el caso de tributos de liquidación periódica, no hay que estar a la fecha de liquidación concreta, sino al año natural, por disponerlo expresamente el artículo 305.2 del C.P (STS 6 Noviembre de 2000).

4.- Cuando se trata del IVA la norma reguladora del tributo prevé la presentación de un resumen anual (modelo 390) hasta el 31 de Enero del año siguiente al del ejercicio declarado, momento en que, por tanto, se debe entender terminado el periodo voluntario de declaración y recaudación. Tesis que confirma la interpretación auténtica incorporada por el legislador en el artículo 305.2 del C.P.

5.- En los tributos periódicos ha de estimarse que existe una sola acción típica que engloba los actos realizados a lo largo del año natural como progresión delictiva dirigida a alcanzar la total cantidad defraudada. No puede apreciarse una conducta típica independientemente considerada en los casos en que se supere la cuantía directiva en el primer, segundo, tercer mes o trimestre con independencia de su apreciación conjunta para dicho alcance, lo que determina que no puede darse la concurrencia del delito continuado o concurso real entre los diferentes periodos de liquidación, lo que nos lleva a la consideración del elemento del resumen anual, y no el de cada periodo concreto.

6.- El delito fiscal como infracción del deber de contribuir, se consuma en el momento que vence el plazo legal voluntario para realizar el pago -véanse sentencias del 03/01/2003 y 30/04/2003, TS-. Y el art. 132.1 C.P señala como dies a quo aquél en que se haya cometido el delito que debe entenderse referido al año natural, no a cada periodo trimestral.

Señala a estos efectos la doctrina científica con acierto que el artículo 305.2 a) CP aporta la solución al problema que estamos tratando, ya que se determina la cuota de la cuantía defraudada en el IVA con referencia al año natural y que ello implica que no debe atenderse a cada una de las cuotas de las declaraciones-liquidaciones trimestrales o mensuales, sino que lo relevante es la suma defraudada total en el año natural en atención a la totalidad de las declaraciones efectuadas. Lo contrario podría dar lugar a que si en ninguna de las declaraciones liquidaciones se reflejara una defraudación superior al tipo legal no se podría perseguir penalmente, lo que exige la valoración en cómputo anual, y no por cada trimestre en espera de ese resumen anual.

7.- Nos encontramos ante un delito de resultado que constituye un elemento del tipo, sin el cual la infracción penal no se perfecciona. La prescripción comienza cuando el delito termina, y en consecuencia el cómputo del plazo no puede iniciarse antes de que el delito se haya perfeccionado, por la producción del resultado típico, y ello se difiere al año natural, al 31 de Enero del año siguiente al del ejercicio declarado.

8.- En la elusión del pago del IVA la determinación del importe de lo defraudado lo es en relación al año natural, con independencia de que las declaraciones-liquidaciones deban efectuarse con carácter trimestral.

9.- Recuerda la doctrina que el TEAC ha afirmado que los plazos de prescripción tributaria en el IVA no son anuales (porque, a efectos tributarios en el IVA, el transcurso de un año nada implica), sino mensuales o trimestrales (en función del período de liquidación de que se trate): así, surge la duda de cómo computar la prescripción penal a efectos de IVA. Sin embargo, debe entenderse que una cosa es la determinación administrativa y otra la penal a la hora de entender cometido el delito del art. 305 CP.

Las infracciones administrativas quedan en ese campo y en la decisión de los tribunales en ese terreno, tanto en vía administrativa como judicial, pero en el orden penal, a la hora de fijar el dies a quo, no existe otra solución más que dejarla referida al año computado a partir del 30 de enero de cada año, para poder integrar la regla de determinación de la cuantía. Es ilícito penal, no ilícito administrativo.

10.- El delito fiscal sigue consumándose en el momento en el que expira el plazo legal voluntario para realizar el pago, y, como destaca la doctrina y la jurisprudencia, antes no cabría hablar de consumación, pues el sujeto aún podría desistir voluntariamente verificando el pago a través de una declaración complementaria.

11.- Incluso con la LO 7/2012, de 27 de diciembre del CP se sigue consumando el delito contra la Hacienda Pública el día en que haya transcurrido el plazo para la declaración voluntaria. Ya se expuso en el Informe al Anteproyecto de esta Ley Orgánica emitido por el Pleno del Consejo General del Poder Judicial el 28 de junio de 2012, que también se acoge este criterio al concluir, respecto de los supuestos en que procede la autoliquidación, que la consumación del delito tiene lugar cuando concluye el plazo voluntario para la autoliquidación, ya que hasta la conclusión de dicho plazo el sujeto puede desistir voluntariamente mediante la declaración complementaria. Plazo anual pues.

12.- La referencia al art. 305.2 del Código Penal es clave, y no tiene un objetivo tan solo de determinar la cuantía, sino que va más allá, ya que dispone expresamente que en los impuestos de declaración periódica se estará a lo defraudado en cada período de declaración y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.

El citado precepto tendría la finalidad de determinar la cuantía de lo defraudado, pero el mismo no podría interpretarse de manera independiente a la cuestión relativa a la consumación delictiva. Así en los tributos periódicos ha de estimarse que existe una sola acción típica que engloba los actos realizados a lo largo del año natural como progresión delictiva dirigida a alcanzar la total cantidad defraudada, que no hay tantas acciones delictivas individuales cuantas declaraciones trimestrales haya omitido realizar el sujeto pasivo, sino que la acción delictiva se refiere en todo caso a la cuantía total de lo defraudado. Es el propio Código Penal, con dicha regla, el que valora unitariamente, a efectos normativos una pluralidad fáctica.

Es la acción defraudatoria producida en un año natural la que constituye el núcleo de prohibición, precisamente en supuestos en los que existe una previa obligación tributaria de naturaleza periódica. La cuestión es relevante pues si acogiéramos otra tesis, la consecuencia sería la de considerar concurrentes tantos delitos como incumplimientos de ingresos periódicos se produjeran siempre que superaran el límite de 120.000 €, fijado en el tipo. Dicha interpretación comportaría graves consecuencias penológicas para el defraudador. Es obvio, por tanto, en una interpretación favorable pro reo que cuando el tipo reclama atender al año natural viene a configurar un elemento descriptivo de la propia acción.

En cualquier caso, por lo que respecta a la autoridad competente a efectos de determinación de la cuantía debemos entender por nuestra jurisprudencia ya fijada que es el juez o tribunal penal el que es el competente de dicha determinación, y no la autoridad administrativa, sin que exista una vinculación del juez penal por la cuantía determinada por la administración tributaria.

13.- También puede aplicarse este criterio según la norma reguladora del IVA. Y, así:

a.- El artículo 75 de la Ley 37/1992 reguladora del IVA, establece el momento en que se devenga el impuesto, mencionando que en las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

b.- El devengo, según el artículo 21 de la LGT responde a un doble concepto, el de la materialización de los elementos que definen el hecho imponible, y el del momento en el que nace la obligación tributaria.

c.- En cuanto al momento en que nace la obligación tributaria; el IVA es un impuesto que se devenga por tanto, operación por operación. Cuando el impuesto se repercute por operación, la exigibilidad de la obligación tributaria principal a que se refiere el citado art. 21 de la LGT, no puede surgir en cada operación, sino que nace con ocasión de los correspondientes períodos de liquidación: su exigibilidad está ligada a la conclusión del período de liquidación.

d.- El art. 71.3 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido señala actualmente y en los mismos términos en la fecha de los hechos (artículo afectado por el art. 1.8 del Real Decreto 1466/2007, de 2 de noviembre) que el período de liquidación del impuesto coincidirá con el trimestre natural. Según el apartado cuarto del mismo artículo, la declaración-liquidación deberá cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual o trimestral, admitiéndose no obstante, que la declaración liquidación correspondiente al último período del año deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

e.- Las declaraciones de cada trimestre durante el año natural no tienen su propio periodo de prescripción de cinco años a contar desde la fecha en que finalice el plazo de presentación de la declaración (20 de abril, 20 de julio, 20 de octubre y 30 de enero).

El art. 164 de la Ley 37/1992 establece que los sujetos pasivos con los requisitos, límites y condiciones que se determinan reglamentariamente entre otros tiene la obligación de "presentar las declaraciones-liquidaciones e ingresar el importe del impuesto resultante", pero la disposición mencionada también dice en el Uno 6º.2 "sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración resumen anual".

f.- El art. 71.7.7 del Real Decreto 1624/1992, señala que además de las declaraciones -liquidaciones a que se refieren los apartados 3, 4 y 5 de este artículo, los sujetos pasivos deberán formular una declaración- resumen anual en el lugar, forma, plazos e impresos que, para cada supuesto, se apruebe por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Ello coherente con el artículo 164.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos dispone que en relación con cada obligación tributaria objeto del procedimiento podrá dictarse una única resolución respecto de todo el ámbito temporal objeto de la comprobación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos períodos impositivos o de liquidación comprobados.

14.- No cabe establecer diferencia alguna en cuanto al momento consumativo en los supuestos de tributos con autoliquidación: tanto si se formula declaración como si no, el delito se consuma en el momento en que expira el plazo legal voluntario para realizar el pago. Antes no cabe hablar de consumación, pues el sujeto aún podría desistir voluntariamente verificando el pago a través de una declaración complementaria. Por tanto, en los supuestos de autoliquidación, como el que nos encontramos, el "dies a quo" o momento en el que se inicia la prescripción es el que concluye el período voluntario de declaración que coincide con el año natural y el plazo dado al mes siguiente.

15.- Fija la doctrina con acierto que la regla del artículo 305.2 a) CP tiene su sentido en cuanto el delito se consuma pesar de que ninguno de los periodos de liquidación establecidos por la norma se haya alcanzado la cuota defraudada mínima para la concurrencia del delito, y siempre que al final del año natural si se supere la referida cuantía, pero en cualquier caso aunque en algunos de ellos se supere la cuantía de los 120.000 €, la jurisprudencia se decanta por entender que se entiende consumado a partir de la presentación de la declaración resumen anual, no antes, aunque se trate de tributos de declaración periódica por tener que estar al resumen anual siempre.

Y, además, se reitera doctrinalmente, y debe ser aceptado, que a nivel interpretativo de la conclusión que se alcanza, debemos considerar que la regla determinación de la cuantía establecida en el artículo 305.2 a) CP opera como una regla de consumación especial, en cuanto se refiere a tributos de exigibilidad periódica con periodos de liquidación inferiores a un año. Y, además, debe considerarse esta conclusión desde una interpretación sistemática en relación con la regla de consumación especial en cuanto a la criminalidad organizada del artículo 305.2 a) CP que ya hemos expuesto, y que es una regla introducida de determinación de la cuantía, sin que se modificara la que ahora analizamos, la cual se mantiene fija con este criterio de apelarse en todo caso a la declaración de resumen anual.

16.- La clave estará, pues, en la previsión de la cuota defraudada mínima y la regla del año natural efectos de determinar la barrera del ius puniendi del Estado entre la infracción administrativa ilícito penal. La tributación periódica no altera esta regla y no permite hacer abstracción al año natural en materia de delito fiscal.

De ello se desprende la admisión por la doctrina científica especializada y la jurisprudencia la consideración de entender el delito de defraudación tributaria en cuanto se refiere a impuestos como el IVA, y su derivación a entenderse en su configuración y apreciación anual, debe también tener como punto de partida que el sujeto tributario podría compensar lo mal actuado mediante presentación de declaraciones complementarias, o, incluso, de forma extemporánea, como admite la doctrina, en aras a mantener este criterio de la viabilidad del punto de apoyo en el resumen anual y no en cada declaración periódica, y debe añadirse la posibilidad que se reconoce, incluso, de la regularización tributaria del art. 305.4 CP.

17.- La instrucción 3/2007 de 30 de marzo de la Fiscalía General del Estado fija que la regulación de la regla determinación de la cuantía en impuestos como el IVA implica que debe esperar a que finalice el plazo para la presentación de la última declaración del ejercicio correspondiente, al apuntar que: El IVA es un tributo de declaración periódica, al que resulta aplicable la previsión contenida en el art. 305.2 CP respecto de la determinación de la cuantía defraudada, que debe ser referida al año natural.

El Código Penal habla de "tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica", es decir, incluye expresamente las devoluciones de tipo periódico en esa regla del art. 305.2 CP. Y ordena el Código Penal estar para esas devoluciones periódicas o de declaración periódica "a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural". No existen, así, varias acciones delictivas, una por trimestre, sino que la acción es una sola y referida a la cuantía total de lo defraudado en un año.

18.- La reforma del Código Penal por Ley Orgánica 7/2012 de 27 de diciembre introduce un aspecto fundamental interpretativo de la presente cuestión al recogerse en su Exposición de Motivos que con relación a la determinación de la cuota tributaria defraudada se introduce una regla especial para poder perseguir las tramas de criminalidad organizada de forma inmediata desde el momento en el que la defraudación supere la cuantía mínima determinante del delito, lo cual es expresivo de que con respecto al resto, la norma debería interpretarse no por cada trimestre o período correspondiente, sino en cómputo de resumen anual como estamos manteniendo.

19.- La consumación del delito contra la Hacienda Pública implica el inicio del plazo de prescripción, si bien, al depender la antijuridicidad de alcanzar el umbral de criminalidad de 120.000 €, será fundamental determinar el período al que debe venir referida la cuantificación y este es el anual, no el periódico.

Así, la conclusión que debemos alcanzar a la luz de la jurisprudencia antes expuesta y manifestada por esta Sala, la mayoría doctrinal y los argumentos referidos ya fijados no puede ser otra que entender que el día a quo para calcular el inicio de la prescripción no será la fecha de la declaración trimestral, sino que será el 31 de enero del año siguiente al de la elusión del tributo, debido a que es la fecha en que finaliza la declaración de pago voluntario con la presentación de la declaración resumen anual. Hasta el momento de tal omisión no se lesiona el bien jurídico ni se configura el delito.

Con ello, la estimación del recurso da lugar a la nulidad de las sentencias dictadas y la necesidad del dictado de la correspondiente por el Juzgado de lo Penal para admitir la vía del recurso de apelación, omitiendo la prescripción acordada y desestimada por vía del recurso aquí formulado.

El motivo se estima.

Tercero.

Estimándose el recurso, las costas se imponen de oficio.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido

DECLARAR HABER LUGAR a la estimación del recurso de casación por infracción de ley del art. 849.1 L.E.Cr., interpuesto por la Abogacía del Estado en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) contra sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Baleares, Sección Primera, que desestimó el recurso de apelación interpuesto por la Abogacía del Estado y el Ministerio Fiscal contra la sentencia de 27/02/2019 del Juzgado de lo Penal nº 7 de Palma de Mallorca, acordando la nulidad de la sentencia número 104/2019, de 26 de junio de 2019, de la Sección Primera de la Ilma. Audiencia Provincial de Baleares, indicada anteriormente, e igualmente acordar la devolución de la causa al Juzgado de lo Penal nº 7 de Palma de Mallorca por anulación subsiguiente de la sentencia nº 60/2019, de 27 de Febrero, a fin de que si se mantiene el mismo juzgador que celebró el juicio oral se vuelva a dictar sentencia sin apreciar la prescripción, y si el titular ha cambiado se vuelva a celebrar de nuevo juicio oral por respeto al principio de inmediación y sin que se declare la prescripción en los términos ya fijados en la presente resolución, sin imposición de costas. Comuníquese esta resolución a la mencionada Audiencia a los efectos legales oportunos, con devolución de la causa que en su día remitió.

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

Así se acuerda y firma.

Andrés Martínez Arrieta Andrés Palomo Del Arco Vicente Magro Servet
Eduardo de Porres Ortiz de Urbina Ángel Luis Hurtado Adrián

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.