

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NCJ067117

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 114/2024, de 7 de febrero de 2024

Sala de lo Penal

Rec. n.º 11/2022

SUMARIO:**Delito contra la hacienda. Fraude de IVA. Prescripción. Cómputo de plazos.**

La pena correspondiente al delito del art. 305 CP (delito contra la hacienda pública) al momento de los hechos es la pena de prisión de uno a cuatro años (hoy de uno a cinco). Por ello, no es correcta la afirmación del tribunal al considerar que, al tiempo de producirse los hechos enjuiciados, dicho plazo de prescripción fuera de 3 años, pues según el tenor literal del art.131 y sus concordantes en relación con el 305 del CP dicho plazo era y ha seguido siendo de 5 años.

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. 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. 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. 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.

PRECEPTOS:

Ley Orgánica 10/1995 (CP), arts. 131, 132 y 305.2.

Ley 37/1992 (IVA), arts. 75 y 164.

Ley 58/2003 (LGT), art. 21.

PONENTE:*Don Vicente Magro Servet.*

Magistrados:

Don JULIAN ARTEMIO SANCHEZ MELGAR

Don PABLO LLARENA CONDE

Don VICENTE MAGRO SERVET

Don ANGEL LUIS HURTADO ADRIAN

Don LEOPOLDO PUENTE SEGURA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 114/2024

Fecha de sentencia: 07/02/2024

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 11/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 06/02/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Vicente Magro Servet

Procedencia: Audiencia Provincial de Madrid, Sección Primera.

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

Transcrito por: MBP

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 11/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Vicente Magro Servet

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 114/2024

Excmos. Sres.

D. Julián Sánchez Melgar

D. Pablo Llarena Conde

D. Vicente Magro Servet

D. Ángel Luis Hurtado Adrián

D. Leopoldo Puente Segura

En Madrid, a 7 de febrero de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación por infracción de ley e infracción de precepto constitucional, interpuesto por la Acusación Particular Abogacía del Estado en representación de AEAT, contra sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Madrid, Sección Primera, de fecha 14 de septiembre de 2021, que absolvió a los acusados Romulo, Saturnino y Simón de delitos contra la hacienda pública y de falsedad documental, siendo parte el Ministerio Fiscal y la Acusación Particular recurrente Aeat representada por la Abogada del Estado y los recurridos acusados representados por la Procuradora Dña. Sonsoles Pérez García y bajo la dirección Letrada de D. Juan José Calvo Martín respecto del acusado Simón; por el Procurador D. Carlos Jiménez Padrón y bajo la dirección Letrada de D. Vicente Sanmartín Aisa respecto del acusado D. Romulo y por la Procuradora Dña. Sandra Osorio Alonso y bajo la dirección Letrada de D. Pablo Rodríguez de Hugo respecto del acusado Saturnino y de la mercantil Abantos El Sauzal, S. L.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El Juzgado de Instrucción nº 8 de Madrid incoó Diligencias Previas con el nº 2566/2011 contra Romulo, Saturnino y Simón, y, una vez concluso, lo remitió a la Audiencia Provincial de Madrid, Sección Primera, que con fecha 14 de septiembre de 2021 dictó sentencia que contiene los siguientes Hechos Probados:

"La entidad MUNDIESCO S.L., cuyo administrador era el acusado Romulo, mayor de edad y sin antecedentes penales, quien además participaba en la gestión de la FUNDACIÓN BENÉFICA SAN ANDRÉS, presentó sus autoliquidaciones de los Impuestos sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2005 y 2006 así como del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio de 2006.

El acusado, dedujo como gasto en la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades, la valoración efectuada de unos inmuebles (incluida la cesión de derechos sobre los mismos) donados a la FUNDACIÓN BENÉFICA SAN ANDRÉS. Así mismo, el acusado, dedujo en el ejercicio de 2006, gastos y cuotas de IVA consignados en facturas de las sociedades ABANTOS EL SAUZAL S.L., cuyo administrador único era el también acusado Saturnino, mayor de edad y sin antecedentes penales y MANIPULADOS MACHO S.L., cuyo administrador único era el también acusado Simón, mayor de edad y sin antecedentes penales, sin que quede acreditado que las mismas no obedecieran a operaciones reales.

La entidad MUNDIESCO S.L. se constituyó el 20 de septiembre de 1994, figurando Romulo como administrador único desde el 19 de enero de 1999. Su objeto social viene constituido por la "construcción, promoción, venta o explotación de arriendo de edificios, viviendas, locales, plazas de aparcamiento y cualesquiera otros elementos independientes".

No ha quedado acreditado que las donaciones efectuadas a la FUNDACIÓN BENÉFICA SAN ANDRÉS no fueran deducibles en la Base Imponible o en la Cuota del Impuesto de Sociedades.

No ha quedado acreditado que existiera un acuerdo entre el acusado D. Romulo y los otros dos acusados D. Saturnino y D. Simón para emitir facturas no sustentadas en operaciones reales. Concretamente, las emitidas por D. Saturnino por una intermediación de la sociedad ABANTOS EL SAUZAL S.L. en la gestión del terreno Camino Viejo de Tornadizos y el de Valle de Amblés y las emitidas por D. Simón por una intermediación de la sociedad MANIPULADOS MACHO S.L. en las operaciones correspondientes a las fincas de la Dehesa de Bascarrabal.

El IVA objeto del presente procedimiento es el correspondiente al año 2006. La denuncia fue formulada en el año 2011".

Segundo.

La Audiencia de instancia dictó el siguiente pronunciamiento:

FALLAMOS:

"QUE DEBEMOS ABSOLVER Y ABSOLVEMOS a D. Romulo, D. Saturnino y D. Simón de los delitos CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA y de FALSEDAD DOCUMENTAL, por los que venían siendo acusados, con todos los pronunciamientos favorables y declarando las costas de oficio.

Contra esta sentencia cabe interponer recurso de casación del que conocerá la Sala Segunda del Tribunal Supremo, en el plazo de cinco días hábiles a contar desde el siguiente a su notificación, y que deberá ser preparado ante esta Audiencia Provincial".

Tercero.

Notificada la sentencia a las partes, se preparó recurso de casación por infracción de ley e infracción de precepto constitucional, por la Acusación Particular 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 Acusación Particular Abogacía del Estado en representación de la AEAT, lo basó en los siguientes MOTIVOS DE CASACION:

PRIMERO. Por infracción de precepto constitucional al amparo de lo dispuesto en el artículo 852 LECRIM y 5.4 LOPJ, por vulneración del artículo 24 CE en su vertiente del derecho a la tutela judicial efectiva, por infracción del derecho constitucional a la debida motivación de las sentencias.

SEGUNDO. Por infracción de precepto constitucional al amparo de lo dispuesto en el artículo 852 LECRIM y 5.4 LOPJ, por vulneración del artículo 24 CE en su vertiente del derecho a la tutela judicial efectiva, por infracción de las reglas de la lógica y de la experiencia.

TERCERO. Por infracción de precepto constitucional al amparo de lo dispuesto en el artículo 852 LECRIM y 5.4 LOPJ, por vulneración del artículo 24 CE en su vertiente del derecho a la tutela judicial efectiva, por error en la valoración de la prueba.

CUARTO. Por infracción de ley al amparo de lo dispuesto en el artículo 849.2 LECRIM por error en la valoración de la prueba, basado en documentos que obran en autos, que demuestran la equivocación del juzgador sin resultar contradichos por otros elementos probatorios.

QUINTO. Por infracción de precepto penal de carácter sustantivo al amparo del artículo 849.1 LECRIM, concretamente, por infracción del artículo 131 del Código Penal en relación con el artículo 305 del mismo texto legal y de la Ley 37/1998, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Quinto.

Instruido el Ministerio Fiscal del recurso interpuesto, apoyó su quinto motivo, desestimando el resto, dándose asimismo por instruidas las representaciones de los acusados recurridos, impugnando y oponiéndose al recurso interpuesto por la Acusación Particular Abogacía del Estado en representación de Aeat, 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 6 de febrero de 2024, prolongándose los mismos hasta el día de la fecha.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Es objeto del presente recurso de casación el interpuesto por LA ABOGADA DEL ESTADO como Acusación Particular contra la Sentencia 533/2021, de 14 de septiembre, dictada por la Sec. 1ª de la AP de Madrid.

Segundo.

1.- Por infracción de precepto constitucional al amparo de lo dispuesto en el artículo 852 LECRIM y 5.4 LOPJ, por vulneración del artículo 24 CE en su vertiente del derecho a la tutela judicial efectiva, por infracción del derecho constitucional a la debida motivación de las sentencias.

2.- Por infracción de precepto constitucional al amparo de lo dispuesto en el artículo 852 LECRIM y 5.4 LOPJ, por vulneración del artículo 24 CE en su vertiente del derecho a la tutela judicial efectiva, por infracción de las reglas de la lógica y de la experiencia.

3.- Por infracción de precepto constitucional al amparo de lo dispuesto en el artículo 852 LECRIM y 5.4 LOPJ, por vulneración del artículo 24 CE en su vertiente del derecho a la tutela judicial efectiva, por error en la valoración de la prueba.

Hay que tener en cuenta que nos encontramos ante sentencia absolutoria de delito contra la hacienda pública dictada por la Audiencia Provincial por la comisión de delitos contra la hacienda pública relativos al Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006 y un delito continuado de falsedad en documento mercantil y que a tenor del tribunal la prueba practicada no acredita la concurrencia de los requisitos típicos de tal delito.

Se trata de una sentencia absolutoria, y esto es relevante, porque el recurrente pretende la casación de una sentencia absolutoria con los límites que al efecto ha fijado esta Sala del Tribunal Supremo, y, además, el TC y el TEDH, por lo que debe considerarse que el tribunal con su inmediatez ha valorado la prueba entendiendo que, en base a la presunción de inocencia y la argumentación basada en pericial que valora frente a la de la acusación no hay base suficiente para el dictado de la condena.

Por otro lado, se considera prescrito el delito contra la Hacienda Pública por presunto impago del IVA de 2006 que será tratado en el FD nº 6 ante el motivo nº 5.

La parte recurrente plantea el motivo sustentado en afectación a la tutela judicial efectiva, mediante una sustitución de la prueba valorada por el Tribunal por la personal que plantea el recurrente, lo que dista mucho de constituir una vulneración de la tutela judicial efectiva y se introduce en una sustitución de la valoración que ha efectuado el Tribunal por la personal que en este caso propone el recurrente.

Pero ello no constituye, en consecuencia, una vulneración de la tutela judicial efectiva en el dictado de la sentencia. La circunstancia de que el Tribunal en el ejercicio de la valoración personal de la prueba que se ha practicado ante la inmediatez personal de los magistrados llegue a una conclusión concreta que diste de la personal que propone la parte recurrente es ajeno a la vulneración de la tutela judicial efectiva que plantea. Y entra en el mero terreno de la "disidencia valorativa", no en vulneración de tutela.

No puede confundirse, con ello, la motivación de la sentencia con la discrepancia que existe en este caso con la valoración de la prueba que ha llevado al Tribunal al considerar que la prueba pericial de la defensa tiene entidad y peso suficiente para desvirtuar la prueba propuesta y practicada por la parte acusadora en cuanto a su pericial de la misma.

Se discrepa en estos motivos de la aceptación del tribunal de considerar que no habían quedado acreditado que las donaciones efectuadas a la FUNDACIÓN BENÉFICA SAN ANDRÉS no fueran deducibles en la base imponible o en la cuota del impuesto de sociedades, ni quedó tampoco acreditado un acuerdo entre Romulo y los otros dos acusados para emitir facturas ajenas a operaciones reales y, concretamente, las emitidas por Jose Pablo por una intermediación de la sociedad ABANTOS EL SAUZAL SL, en la gestión del terreno Camino Viejo de Tornadizos de Valle de Amblés y las emitidas por Simón por una intermediación de la sociedad MANIPULADOS MACHO SL en las operaciones correspondiente a las fincas de la Dehesa de Bascarrabal.

Y todo se centra en criterios de "valoración de pericial" entre las presentadas y practicadas y la opción del tribunal en este caso por la de la defensa, en lugar de hacerlo por la de la acusación, lo que no supone una invasión e infracción de la tutela judicial efectiva.

Es sabido en estos casos que la comparación de periciales en un recurso no puede llevar a una queja en base a tutela judicial efectiva o motivación cuando el tribunal ha realizado una mínima, aunque suficiente valoración y argumentación acerca de las razones por las que se decanta por la pericial de una de las partes aportadas al proceso que en este caso es la de la defensa. Además, no debemos olvidar que nos encontramos ante una sentencia absolutoria. En este caso el tribunal ha otorgado mayor relevancia a la prueba pericial de la defensa, todo ello conectado por el principio de presunción de inocencia.

Así, la discrepancia valorativa en cuanto a la prueba pericial por la que ha optado el tribunal de instancia no puede dar lugar a la vulneración de la tutela judicial efectiva, ya que supone una mera discrepancia del recurrente en torno a cual ha sido la prueba tenida en cuenta por el tribunal y para fundar, además, en este caso, una sentencia absolutoria, no pudiéndose producir una especie de presunción de inocencia invertida.

Hay que señalar, como indica el Fiscal de Sala, que las pruebas practicadas en relación con los dos delitos contra la Hacienda Pública por elusión del pago del Impuesto de Sociedades y el delito continuado de falsedad han sido valoradas de un modo diverso a como propusieron ambas acusaciones, Pública y Particular y, tal vez, de manera excesivamente favorable a los acusados. Tal divergencia es por lo demás, común en el proceso. Cosa distinta es lo que constituye el objeto de los tres motivos que ahora se analizan, a saber, si aquella valoración discrepante obedece a razonamientos absurdos, ilógicos, voluntaristas o inexistentes, en tanto hubieran sido mera apariencia de razonamiento y no una auténtica motivación de la valoración probatoria y finalmente, de la absolución.

En esencia, los hechos probados concluyen que:

1.- El acusado, dedujo como gasto en la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades, la valoración efectuada de unos inmuebles (incluida la cesión de derechos sobre los mismos) donados a la FUNDACIÓN BENÉFICA SAN ANDRÉS. Así mismo, el acusado, dedujo en el ejercicio de 2006, gastos y cuotas de IVA consignados en facturas de las sociedades ABANTOS EL SAUZAL S.L., cuyo administrador único era el también acusado Saturnino, mayor de edad y sin antecedentes penales y MANIPULADOS MACHO S.L., cuyo administrador único era el también acusado Simón, mayor de edad y sin antecedentes penales, sin que quede acreditado que las mismas no obedecieran a operaciones reales.

2.- La entidad MUNDIESCO S.L. se constituyó el 20 de septiembre de 1994, figurando Romulo como administrador único desde el 19 de enero de 1999. Su objeto social viene constituido por la "construcción, promoción, venta o explotación de arriendo de edificios, viviendas, locales, plazas de aparcamiento y cualesquiera otros elementos independientes".

3.- No ha quedado acreditado que las donaciones efectuadas a la FUNDACIÓN BENÉFICA SAN ANDRÉS no fueran deducibles en la Base Imponible o en la Cuota del Impuesto de Sociedades.

4.- No ha quedado acreditado que existiera un acuerdo entre el acusado D. Romulo y los otros dos acusados D. Saturnino y D. Simón para emitir facturas no sustentadas en operaciones reales. Concretamente, las emitidas por D. Saturnino por una intermediación de la sociedad ABANTOS EL SAUZAL SrL. en la gestión del terreno Camino Viejo de Tornadizos y el de Valle de Amblés y las emitidas por D. Simón por una intermediación de la sociedad MANIPULADOS MACHO S.L. en las operaciones correspondientes a las fincas de la Dehesa de Bascarrabal.

Como consta en la sentencia "La acusación sostenía que la entidad MUNDIESCO SL., a través de D. Romulo, con el fin de reducir el imponible de las obligaciones de la sociedad, dedujo indebidamente en la liquidación del Impuesto de Sociedades correspondiente a los ejercicios 2005 y 2006, como gasto de la Base Imponible, la valoración efectuada de unos inmuebles donados a la FUNDACIÓN BENÉFICA SAN ANDRÉS, que no cumplía los requisitos para beneficiarse del régimen fiscal especial de las entidades sin ánimo de lucro."

Pero, en efecto, el Tribunal a quo recuerda que el art. 3.1 de la Ley 49/2002 no contempla expresamente si la persecución de los fines de interés general de la fundación debe ser directa o "puede realizarse de manera indirecta" por lo que informe pericial de la Defensa entendió que SAN ANDRÉS lo hacía de manera indirecta, ya que la actividad inmobiliaria que realizaba podría calificarse de accesorio en relación con sus propios fines.

Y se afirma que:

1.- "Señala dicho perito (de la defensa) y, es a la interpretación que nos acogemos, que desde la entrada en vigor de la L 49/2002 cabe concluir que las fundaciones pueden realizar fines de interés general del art. 3.1 0 directamente o mediante donaciones a otras entidades (de forma indirecta)."

2.- "la compra de inmuebles como actividad inmobiliaria, la misma puede considerarse accesoria a sus fines. El ejercicio de una actividad mercantil con fin de lucro por parte de una Fundación es algo lícito y previsto en la normativa vigente."

3.- "no puede afirmarse que la entidad incumpliera las condiciones para aplicarse el régimen fiscal especial de la L 49/2002 en los ejercicios 2005 a 2007, al menos en lo relativo al destino de rentas, como se indica en los Informes de la AEAT."

4.- la FBSA cumple con las condiciones impuestas en el art. 3 L 49/2002 para que le sea aplicable este régimen fiscal especial, tanto para ella, como a las entidades que le realizan donaciones o aportaciones, en este caso, MUNDIESCO S.L. En consecuencia, las aportaciones realizadas por MUNDIESCO S.L., sí le son deducibles en su ES y no pueden incrementar su Base Imponible.

5.- Tal y como consta en el "Informe Ave" la Fundación ha realizado sus fines de forma indirecta, por lo que sí cumpliría con los requisitos del art. 3.1 0 de la L 49/2002.

Por ello, como también sostiene el Fiscal de Sala no puede apreciarse que la argumentación sea inmotivada como sostiene la recurrente, sino que la sentencia explica haber optado por la interpretación más favorable que en esta pericia se ofrece y se apoya además en el carácter contradictorio del resultado de la prueba testifical, habida cuenta de que unos testigos mantuvieron que en las operaciones de compra participaban siempre intermediarios mientras otros testigos expresaron vacilaciones o falta de memoria, comprensible dado el transcurso del tiempo desde los hechos hasta el momento del juicio.

No puede hablarse, por ello, de que la motivación de la sentencia que se decanta por una pericial de la defensa frente a la de la acusación sea ilógico o arbitrario a los efectos de la infracción del derecho a la tutela judicial efectiva que estos tres motivos invocan.

Y también con respecto al delito de falsedad documental es a la acusación a quien corresponde en el proceso penal acreditar todos los elementos fácticos del hecho antijurídico y, en este caso concreto, la falta de correspondencia de los términos de las facturas que se reputan falsas con operaciones reales. La apreciación del delito de falsedad sólo puede construirse sobre la certeza de sus elementos fácticos, nunca sobre la impresión o sospecha de inveracidad o simulación de los documentos que se dicen falsos.

Pero el derecho del acusado a la presunción de inocencia no presupone un derecho paralelo o inverso para el acusador, a quien la Constitución no reconoce el derecho a obtener la condena del culpable.

No puede, por ello, estimarse los motivos planteados por la discrepancia por la "opción" del tribunal motivada en relación al informe de la defensa frente al acusatorio, ya que no integra ello la pretendida vulneración basada en la mera discrepancia cuando la conclusión valorativa no es irracional o ilógica.

Los tres motivos se desestiman.

Tercero.

4.- Por infracción de ley al amparo de lo dispuesto en el artículo 849.2 LECRIM por error en la valoración de la prueba, basado en documentos que obran en autos, que demuestran la equivocación del juzgador sin resultar contradichos por otros elementos probatorios.

Hay que recordar que se invocan los informes técnicos de la AEAT que tienen una naturaleza puramente pericial. No son documentos genuinos a efectos casacionales, por mucho que obren documentados en la causa a efectos de su constancia.

Sobre ello, esta Sala se ha pronunciado sobre el valor del documento a efectos casacionales, entre otras, en la sentencia del Tribunal Supremo 1159/2005 de 10 Oct. 2005, Rec. 2295/2004, donde recogemos que el art. 849.2 LECrim recoge los motivos basados en error en la apreciación de la prueba, respecto de los que exige que dicho error se encuentre basado en "documentos que obren en autos", que tales documentos demuestren la equivocación del Juzgador, y que tales documentos no resulten "contradichos por otros elementos probatorios". Así pues, en el recurso debe designarse el documento que acredite el error en la apreciación de la prueba que se alega (art. 855, párrafo 3º LECrim).

La jurisprudencia exige para que el motivo basado en error de hecho del art. 849.2 LECrim. puede prosperar los siguientes requisitos:

1) ha de fundarse, en una verdadera prueba documental, y no de otra clase, como las pruebas personales aunque estén documentadas en la causa;

2) ha de evidenciar el error de algún dato o elemento fáctico o material de la Sentencia de instancia, por su propio y literosuficiente poder demostrativo directo, es decir, sin precisar de la adición de ninguna otra prueba ni tener que recurrir a conjeturas o complejas argumentaciones;

3) que el dato que el documento acredite no se encuentre en contradicción con otros elementos de prueba, pues en esos casos no se trata de un problema de error sino de valoración, la cual corresponde al Tribunal; y

4) que el dato contradictorio así acreditado documentalmente sea importante en cuanto tenga virtualidad para modificar alguno de los pronunciamientos del fallo, pues si afecta a elementos fácticos carentes de tal virtualidad el motivo no puede prosperar ya que, como reiteradamente tiene dicho esta Sala, el recurso se da contra el fallo y no contra los argumentos de hecho o de derecho que no tienen aptitud para modificarlo (Sentencias de 24 de enero de 1991; 22 de septiembre de 1992; 13 de mayo y 21 de noviembre de 1996; 11 de noviembre de 1997; 27 de abril y 19 de junio de 1998; STS nº 496/1999, de 5 de abril).

Como hemos señalado recientemente en sentencia del Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 180/2021 de 2 Mar. 2021, Rec. 10242/2020:

"Dichos informes no son en realidad documentos sino pruebas personales documentadas consistentes en la emisión de pareceres técnicos sobre determinadas materias o sobre determinados hechos por parte de quienes tienen sobre los mismos una preparación especial, con la finalidad de facilitar la labor del Tribunal en el momento de valorar la prueba.

No se trata de pruebas que aporten aspectos fácticos, sino criterios que auxilian al órgano jurisdiccional en la interpretación y valoración de los hechos, sin modificar las facultades que le corresponden en orden a la valoración de la prueba. Por otro lado, su carácter de prueba personal no debe perderse de vista cuando la prueba pericial ha sido ratificada, ampliada o aclarada en el acto del juicio oral ante el Tribunal, pues estos aspectos quedan entonces de alguna forma afectados por la percepción directa del órgano jurisdiccional a consecuencia de la inmediación (SSTS. 5.6.2000, 5.11.2003).

Por ello la Sala Segunda solo excepcionalmente ha admitido la virtualidad de la prueba pericial como fundamentación de la pretensión de modificación del apartado fáctico de una sentencia, impugnada en casación, en supuestos como:

a) existiendo un solo dictamen o varios absolutamente coincidentes y no disponiendo la Audiencia de otras pruebas sobre los mismos elementos fácticos, el Tribunal haya estimado el dictamen o dictámenes coincidentes como base única de los hechos declarados probados, pero incorporándolos a dicha declaración de un modo incompleto, fragmentario, mutilado o contradictorio, de forma que se altere relevantemente su sentido originario.

b) cuando contando solamente con dicho dictamen o dictámenes coincidentes y no concurriendo otras pruebas sobre el mismo punto fáctico, el Tribunal de instancia haya llegado a conclusiones divergentes con las de los citados informes, sin expresar las razones que lo justifiquen o sin una explicación razonable (SSTS. 182/2000 de 8.2, 1224/2000 de 8.7, 1572/2000 de 17.10, 1729/2003 de 24.12, 299/2004 de 4.3, 417/2004 de 29.3).

En el primer caso se demuestra un error porque asumiendo su informe al incorporar a los hechos las conclusiones del único informe pericial sin explicación que lo justifique se hace de un modo que desvirtúa su contenido probatorio, y en el segundo se evidencia un razonamiento abiertamente contrario a la exigencia de racionalidad del proceso valorativo (STS. 2144/2002 de 19.12).

La excepcionalidad con que esta posibilidad se ha aceptado por la jurisprudencia a pesar de la frecuencia con que se plantea, no supone que pueda afirmarse que la prueba pericial pueda ser nuevamente valorada en todo caso y en su integridad, por el Tribunal de casación. Las pruebas periciales no son auténticos documentos, sino pruebas personales consistentes en la emisión de informes sobre cuestiones técnicas, de mayor o menor complejidad, emitidos por personas con especiales conocimientos en la materia, sean o no titulados oficiales. Como tales pruebas quedan sujetas a la valoración conjunta de todo el material probatorio conforme a lo previsto en el artículo 741 de la LECrim. Cuando, como es habitual, los peritos comparecen en el juicio oral, el Tribunal dispone de las ventajas de la inmediación para completar el contenido básico del dictamen con las precisiones que hagan los peritos ante las preguntas y repreguntas que las partes les dirijan (artículo 724 de la LECrim). Y es doctrina reiterada que lo que depende de la inmediación no puede ser revisado en el recurso de casación.

En definitiva, no cabe hablar de una equiparación plena de la prueba pericial a la documental a estos efectos del art. 849.2 LECrim. No lo permite la diferente naturaleza de estos dos medios de prueba. La pericial es una prueba de carácter personal donde el principio de inmediación personal, particularmente cuando esta prueba se practica en el juicio oral, tiene una relevancia que no aparece en la documental Si, como hemos dicho, en definitiva la interdicción de la arbitrariedad constituye el fundamento último de esta norma de la LECrim. (art. 849.2) en esta clase de prueba dado su carácter personal, ha de tener mayor importancia la explicación que al efecto nos ofrezca el Tribunal de instancia sobre su apreciación de lo escuchado en juicio, (SSTS. 275/2004 de 5.3 y 768/2004 de 18.6).

En la misma dirección la STS 19/2020, de 28-1, precisa que: "Hay que advertir que los informes periciales no resultan vinculantes para el órgano de enjuiciamiento. Los informes periciales, como decimos, no son literosuficientes para evidenciar el error en la valoración de la prueba que se denuncia. El primer requisito que exige

el artículo 849.2º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal es que el error surja de forma incontestable del particular de un documento. Este carácter no puede atribuirse, como se ha dicho, a las pruebas personales. En cuanto a la prueba pericial, esta Sala ha señalado en numerosas ocasiones que, en realidad, se trata de una prueba personal, aunque excepcionalmente le haya reconocido virtualidad para permitir la alteración del relato fáctico cuando el Tribunal haya estimado el dictamen o dictámenes coincidentes como base única de los hechos declarados probados, pero incorporándolos a dicha declaración de un modo incompleto o contradictorio, de modo que se altere relevantemente su sentido originario o bien cuando haya llegado a conclusiones divergentes con las de los citados informes, sin expresar razones que lo justifiquen.""

Como acertadamente afirma el Fiscal de Sala en este caso es imposible hablar de un único dictamen o de dos absolutamente coincidentes. Todo lo contrario, los informes de los técnicos de la AEAT se han visto contradichos por el informe AVE presentado por la Defensa en el que se apoya la sentencia recurrida, sin tomarlo en consideración de manera mutilada, parcial o fragmentaria, lo que impide su consideración como documental a los presentes efectos casacionales.

Así, el informe invocado niega que la fundación SAN ANDRÉS SL persiguiera directamente fines de interés general, pues tenía como única actividad la realización de operaciones inmobiliarias y destinaba, no ya menos del 70% de su renta sino una cantidad muy exigua a fines fundacionales, omitiendo además las obligaciones de elaboración de memoria anual o rendición de cuentas.

Estas conclusiones fueron contradichas por la sra. perito de la Defensa, aun reconociendo que tales fines y el perseguirlos directamente eran condiciones reglamentarias para ser la fundación destinataria de donaciones desgravables, sostiene la posibilidad de la persecución indirecta de los fines fundacionales, al no impedirlo la norma; sostiene también que la actividad inmobiliaria de la fundación no era la única, aunque fuera la principal, sin que por ello perdiera su condición de entidad sin ánimo de lucro, por mucho que en 2005 se destinara solo un 47,11% de las rentas netas percibidas a los fines fundacionales, y que la Fundación cumplió las obligaciones de rendición de cuentas lo que, en la interpretación favorable por la que opta el Tribunal, permitiría la desgravación de las donaciones recibidas.

Se trata en realidad de dos pruebas, personales ambas, que el Juzgador pudo y debió valorar con la libertad de criterio que le confiere el art. 741 de la LECr en función de la inmediación de que gozó al tiempo practicar la prueba.

No existe, por ello, basar este motivo en la discrepancia con la pericial tenida en cuenta por el tribunal, por cuanto a estos efectos no cabe acudir a la vía utilizada del art. 849.2 LECRIM para basar el motivo en distinta valoración de la pericial por la que optó de forma fundada el tribunal.

El motivo se desestima.

Cuarto.

5.- Por infracción de precepto penal de carácter sustantivo al amparo del artículo 849.1 LECRIM, concretamente, por infracción del artículo 131 del Código Penal en relación con el artículo 305 del mismo texto legal y de la Ley 37/1998, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Este motivo sí que debe ser estimado, habida cuenta que se comete un error por el tribunal al fijar cuál es el plazo de prescripción, que no es el de tres años, sino el de cinco.

Señaló el Tribunal en el FD nº 1 que "el Código Penal aplicable era según su redacción por LO 15/2003, de 25 de noviembre de 2003, conforme al cual, de conformidad con el art. 13.2 eran delitos menos graves las infracciones que la Ley castiga con pena menos grave, entre las cuales, de acuerdo con el art. 33.3, estaba la de prisión de tres meses hasta cinco años, y, conforme al art. 131, el plazo de prescripción para estos delitos era "a los cinco, cuando la pena máxima señalada por la ley sea prisión o inhabilitación por más de tres años y que no exceda de cinco" y "a los tres años, los restantes delitos menos graves".

En definitiva, al haber superado el plazo de tres años el periodo de tiempo transcurrido entre la fecha de consumación del delito, en 2006 y la de incoación de las actuaciones, junio de 2011, habrá que considerar prescrito el delito contra la Hacienda Pública por presunto impago del IVA, y, en consecuencia, estimar dicha cuestión previa en lo que a este extremo se refiere, con la consiguiente absolución. No así los otros dos delitos relativos al Impuesto de Sociedades al no haber transcurrido el plazo de cinco años, como sostiene el Ministerio Fiscal y conforme a lo expuesto."

Hay que señalar que, como reclama en este caso el recurrente, tratándose del Impuesto sobre el Valor Añadido, el delito se consumará el 30 de enero del ejercicio siguiente a aquel objeto de la denuncia, por ser éste el último día del plazo para el pago en periodo voluntario, concretamente para la presentación de la declaración-resumen anual. Aplicando esta doctrina al supuesto de autos, hallándonos ante un delito correspondiente al IVA del ejercicio 2006, la consumación tendrá lugar el 30 de enero de 2007, siendo éste el dies a quo. Paralelamente, el dies ad quem, tendrá lugar el 30 de enero de 2012, por lo que el delito, claramente no ha prescrito, toda vez que el Auto de incoación de las Diligencias previas es de fecha 16 de junio de 2011.

La pena correspondiente al delito del art. 305 CP al momento de los hechos es la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

Por ello, no es correcta la afirmación del tribunal al considerar que, al tiempo de producirse los hechos enjuiciados, dicho plazo de prescripción fuera de 3 años, pues según el tenor literal del art.131 y sus concordantes en relación con el 305 del CP dicho plazo era y ha seguido siendo de 5 años.

La LO 15/2003, de 25 de noviembre de 2003, dio una nueva redacción a muchos preceptos del CP. Entre ellos, modificó los apartados 1 y 3 del art. 305 que quedaron redactados en los siguientes términos:

"1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

El plazo de prescripción, venía establecido en el art. 131 del CP, también modificado por la misma LO de 2003, conforme a la que los apartados 1 y 4 del precepto quedaron redactados como sigue:

"1. Los delitos prescriben:

A los 20 años, cuando la pena máxima señalada al delito sea prisión de 15 o más años.

A los 15, cuando la pena máxima señalada por la ley sea inhabilitación por más de 10 años, o prisión por más de 10 y menos de 15 años.

A los 10, cuando la pena máxima señalada por la ley sea prisión o inhabilitación por más de cinco años y que no exceda de 10.

A los cinco, cuando la pena máxima señalada por la ley sea prisión o inhabilitación por más de tres años y que no exceda de cinco.

A los tres años, los restantes delitos menos graves.

Los delitos de calumnia e injuria prescriben al año."

El Tribunal sentenciador acierta al considerar el delito fiscal entonces configurado como un "delito menos grave", en tanto tenía señalada una pena menos grave. El art. 33 CP también modificado por LO 2003, en sus apartados 2,3, 4 y 6, establecía que:

"2. Son penas graves:

a) La prisión superior a cinco años.....

...

3. Son penas menos graves:

b) a) La prisión de tres meses hasta cinco años.

Pero el error del Tribunal sentenciador consiste en entender que todos los delitos menos graves tendrían señalado plazo de prescripción de 3 años, si bien esto podía predicarse de la mayoría de los delitos menos graves (art. 131 in fine), pero cuando los delitos menos graves tuvieran señalada legalmente una pena máxima de prisión o inhabilitación por más de tres años, el plazo prescriptivo señalado era, como lo es ahora, de 5 años, con lo que en el caso ahora aplicable por acusación de delito del art. 305 CP el plazo de prescripción del delito es de 5 años, no de 3.

Además, para computar dicho plazo prescriptivo a los hechos de cuyo enjuiciamiento se trata, es preciso recordar que el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor añadido, según el art. 164.6º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, está obligado a presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante, sin perjuicio de presentar una declaración-- resumen anual, correspondiendo a los sujetos pasivos determinar e ingresar la deuda tributaria, en el lugar, forma, plazos e ingresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda (art. 167.1). En desarrollo de lo anterior, el art. 71.3 del Reglamento del Impuesto (RD 1624/1992) disponía que "el período de liquidación coincidirá con el trimestre natural", pudiendo optar los sujetos pasivos por presentar sus declaraciones-liquidaciones con periodicidad mensual, siendo ello preceptivo en los casos que prevenía el nº 3 del art. 71 del Reglamento.

Esto es así porque se trata de un impuesto de devengo instantáneo, pero de "declaración periódica", con períodos de declaración inferiores al año natural, a los efectos de lo dispuesto en el art. 305.2 CP, a diferencia del IRPF que, siendo también periódico, tiene un período impositivo anual (salvo casos excepcionales).

Por ello, la Administración no podía ni puede denunciar los hechos sino cuando finalice no ya el ejercicio anual, sino el plazo para el pago del impuesto correspondiente a ese ejercicio anual, en periodo voluntario (un mes

después de finalizado el ejercicio anual) pues hasta ese momento no hay hecho consumado y resulta posible un desistimiento voluntario del sujeto. Por ello, hay que observar el dies a quo bajo estos criterios.

Por lo tanto, el impago del impuesto sólo debe estimarse perpetrado cuando ha expirado el plazo para el pago voluntario correspondiente al último período impositivo, esto es, un mes después de expirado el ejercicio anual. Refiriéndose en este caso al año 2006, la fecha de consumación debe fijarse en el 30 de enero de 2007, a partir de la cual comienza a correr el plazo de prescripción de 5 años.

En consecuencia, el dies ad quem del plazo prescriptivo iniciado el 30 de enero de 2007 sería el 30 de enero de 2012 por lo que no habría transcurrido el 16 de junio de 2011 cuando se dictó el Auto de incoación de las Diligencias Previas dirigidas contra los acusados en esta causa.

De esta manera, apreciada erróneamente la prescripción de este delito, el tribunal ha dejado imprejuizados los hechos en que se apoyaba su imputación y procede por ello, estimando este motivo, casar la sentencia recurrida en punto a la apreciación de la prescripción del delito fiscal relativo al impago del IVA en el ejercicio fiscal 2006 para que, descartada su prescripción, valore las pruebas practicadas sobre los hechos imputados en relación con dicho impago, los relate conforme al resultado probatorio y los subsuma en las correspondientes normas jurídicas, de conformidad con las pretensiones de la acusación y resuelva en consecuencia sobre el fondo.

Sobre esta cuestión del dies a quo y ad quem en materia de IVA esta Sala del Tribunal Supremo en sentencia 723/2021 de 29 Sep. 2021, Rec. 4151/2019 ya ha resuelto este mismo tema en cuanto al cómputo del plazo en materia de IVA señalando que:

"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 delinciente 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."

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 .

...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 período 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 períodos 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 de 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 períodos 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 dies 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, debe estimarse el motivo y casar la sentencia para que, al no declararse la prescripción del delito en cuanto al tema del IVA y valorar el mismo tribunal la prueba concurrente para la resolución del contenido del hecho objeto de acusación en base a la prueba practicada.

El motivo se estima.

Quinto.

Estimándose parcialmente 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 AL RECURSO DE CASACIÓN interpuesto por la Acusación Particular Abogacía del Estado en representación de AEAT, con estimación del quinto motivo y desestimación del resto; y, en su virtud, casamos y anulamos la sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Madrid, Sección Primera, de fecha 14 de septiembre de 2021, que absolvió a los acusados Romulo, Saturnino y Simón de delitos contra la hacienda pública y de falsedad documental. Se declaran de oficio las costas procesales ocasionadas en su recurso. Y, comuníquese esta resolución y la que seguidamente se dicte, 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.

Julián Sánchez Melgar Pablo Llarena Conde Vicente Magro Servet

Ángel Luis Hurtado Adrián Leopoldo Puente Segura

RECURSO CASACION núm.: 11/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Vicente Magro Servet

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

SEGUNDA SENTENCIA

Excmos. Sres.

D. Julián Sánchez Melgar

D. Pablo Llarena Conde

D. Vicente Magro Servet

D. Ángel Luis Hurtado Adrián

D. Leopoldo Puente Segura

En Madrid, a 7 de febrero de 2024.

Esta Sala ha visto el Procedimiento Abreviado 377/2020 dimanante del Juzgado de Instrucción nº 8 de Madrid, seguido por la absolución de delitos contra la hacienda pública y falsedad documental, contra Romulo, con DNI nº NUM000, nacido el día NUM001-1957, en Ávila, hijo de Juan Luis y de Florencia; en libertad por esta causa; Saturnino, con DNI nº NUM002, nacido en Santa cruz Tenerife, el día NUM003-1955, hijo de Antonio y María; en libertad por esta causa y contra Simón, con DNI nº NUM004, nacido en Ávila, el día NUM005-1948, hijo de Conrado y Regina; en libertad por esta causa; y en la que se dictó sentencia por la mencionada Audiencia Provincial, que ha sido casada y anulada por la pronunciada por esta Sala Segunda del Tribunal Supremo, haciendo constar lo siguiente:

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Único.

Se dan por reproducidos los hechos probados de la sentencia de instancia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Único.

De conformidad con nuestra Sentencia Casacional debemos casar la sentencia recurrida en punto a la apreciación de la prescripción del delito fiscal relativo al impago del IVA en el ejercicio fiscal 2006 que no se admite para que, descartada su prescripción, valore el mismo tribunal en nueva sentencia las pruebas practicadas sobre los hechos imputados en relación con dicho impago confirmando el resto de la sentencia.

FALLO

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

Que debemos casar la sentencia recurrida por la Abogacía del Estado como Acusación Particular contra la Sentencia 533/2021, de 14 de septiembre, dictada por la Sec. 1ª de la AP de Madrid en punto a la apreciación de la prescripción del delito fiscal relativo al impago del IVA en el ejercicio fiscal 2006 que no se admite para que, descartada su prescripción, valore el mismo tribunal en nueva sentencia las pruebas practicadas sobre los hechos imputados en relación con dicho impago confirmando el resto de la sentencia.

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

Así se acuerda y firma.

Julián Sánchez Melgar Pablo Llarena Conde Vicente Magro Servet

Ángel Luis Hurtado Adrián Leopoldo Puente Segura

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.