



Roj: **SAP PO 1356/2015 - ECLI: ES:APPO:2015:1356**

Id Cendoj: **36057370052015100266**

Órgano: **Audiencia Provincial**

Sede: **Vigo**

Sección: **5**

Fecha: **18/06/2015**

Nº de Recurso: **178/2015**

Nº de Resolución: **297/2015**

Procedimiento: **PENAL - APELACION PROCEDIMIENTO ABREVIADO**

Ponente: **JOSE RAMON SANCHEZ HERRERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**AUD.PROVINCIAL SECCION N. 5**

**PONTEVEDRA**

SENTENCIA: 00297/2015

C/ LALIN Nº 4-1º VIGO

Teléfono: 986 817162-63

213100

N.I.G.: 36057 43 2 2013 0036474

**APELACION PROCTO. ABREVIADO 0000178 /2015**

Delito/falta: DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

Denunciante/querellante: PROMOCIONES COLMEIRO Y MARTINEZ, S.A., Jose Ramón

Procurador/a: D/Dª MARIA JOSE LORENZO ZARANDONA, MARIA JOSE LORENZO ZARANDONA

Abogado/a: D/Dª PATRICIA ROMERO BANDEIRA, PATRICIA ROMERO BANDEIRA

Contra: , MINISTERIO FISCAL MINISTERIO FISCAL ,

Procurador/a: D/Dª , ,

Abogado/a: D/Dª , ,

**SENTENCIA Nº 297/15**

**ILMOS/AS SR./SRAS**

**Presidente/a:**

**DÑA. VICTORIA EUGENIA FARIÑA CONDE**

**Magistrados/as**

DÑA. MERCEDES PÉREZ MARTIN ESPERANZA

**D. JOSE RAMON SANCHEZ HERRERO**

=====

En VIGO, a dieciocho de Junio de dos mil quince.

VISTO, por esta Sección 005 de esta Audiencia Provincial en la causa arriba referenciada, el recurso de apelación interpuesto por la Procuradora MARIA JOSE LORENZO ZARANDONA, en representación de PROMOCIONES COLMEIRO Y MARTINEZ, S.A., Jose Ramón , contra Sentencia dictada en el procedimiento PA : 0000163 /2014 del JDO. DE LO PENAL nº: 002; habiendo sido parte en él, como apelantes los mencionados



recurrentes y como apelados el ABOGADO DEL ESTADO y el MINISTERIO FISCAL, actuando como Ponente el/ la Magistrado/a Ilmo/a. Sr./a. JOSE RAMON SANCHEZ HERRERO.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** En el procedimiento de referencia se dictó Sentencia con fecha once de Noviembre de dos mil catorce , cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente: "Que debo condenar y condeno a Jose Ramón como autor de un delito contra la Hacienda Pública previsto y penado en el artículo 305 del Código Penal en relación con el 310 bis del mismo texto a la pena de 1 año y 6 meses de prisión, inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y multa de 410.000 euros con la responsabilidad personal subsidiaria de un día por cada 2.000 euros o fracción en caso de impago, así como la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres años y 6 meses y costas procesales.- Que debo condenar y condeno a la acusada PROMOCIONES COLMEIRO Y MARTINEZ S.A. como autora ( art. 28 y 31 bis del CP ) de un delito contra la Hacienda Pública del art. 305 del CP en relación con el art. 310 bis del CP a la pena de multa de 410.000 euros y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante 3 años y 6 meses y costas procesales. - Los acusados deberán indemnizar, conjunta y solidariamente, a la Hacienda Pública en la suma de 402.730,60 euros, cantidad que se incrementara con los intereses de demora y demás recargos aplicables de acuerdo con la legislación tributaria".

**SEGUNDO.-** Contra dicha Sentencia, por la representación procesal del hoy recurrente, se interpuso recurso de apelación que formalizó exponiendo las alegaciones que constan en su escrito, el cual se halla unido a las actuaciones.

**TERCERO.-** Por el Órgano Judicial sentenciador se remitieron a este Tribunal los autos originales con todos los escritos presentados y, recibidos que fueron, se señaló día para deliberación, la que tuvo lugar el día 28-4-2015.

### HECHOS PROBADOS

Se aceptan los de la sentencia apelada, que son del tenor literal siguiente: " **Primero.-** La acusada PROMOCIONES COLMEIRO Y MARTINEZ SA, con domicilio en calle Carabela La Pinta nº 14 C, de Baiona, dedicada a actividades de promoción inmobiliaria y arrendamiento de plazas de garaje, de la que es administrador único el también acusado, Jose Ramón , mayor de edad y de ignorados antecedentes penales, presentó declaraciones-liquidaciones tributarias correspondientes al periodo impositivo del año 2010 relativas al impuesto sobre el valor añadido en los siguientes términos:

CONCEPTO 1T/2010 2T/2010 3T/2010 4T/2010

Base imponible

16%-18% 45.726,69 12.5000,00 9.674,97 8.398,28

IVA

repercutido

7%-8% 7.316,31 2.000,00 1.741,49 1.511,69

Base imponible

7%-8% 0,00

0,00 0,00 312.877,06

IVA repercutido

7%-8% 0,00 0,00 0,00 25.030,16

Total cuotas repercutidas 7.316,31 2.000,00 1.741,49 26.541,85

IVA soportado declarado 7.883,78 1.568,60 2.192,36 13.925,81

Autoliquidado a compensar o ingresar -567,47 -136,07 -586, 94 12.029,10

**Segundo.-** Esas declaraciones no corresponden a la realidad, porque omiten en las bases imponibles declaradas gran parte de las cuotas de IVA devengado recogidas en facturas emitidas e efectivamente cobradas por Promociones Colmeiro y Martínez SA (C y M) a lo largo de ese período, como comprobó a



Inspección da AEAT después de examinar el libro registro de facturas de Promociones C y M, que no recoge la totalidad de las emitidas, su contabilidad y los soportes documentales de las anotaciones contables, así como de efectuar requerimientos de información a diversas personas relacionadas con tales facturas.

De modo concreto:

1) En el primer trimestre las cantidades declaradas tanto de IVA repercutido como de soportado son en general correctas existiendo una pequeña diferencia aritmética en el IVA soportado, de 30,26 euros a favor de Promociones C y M

2) En el segundo trimestre es preciso efectuar las siguientes modificaciones:

a.- La base imponible del tipo general del 16 % es notablemente superior a la declarada conforme a la contabilidad de la empresa, que se mantiene en su integridad, asciende a 1.206.001,70, lo que supone un IVA repercutido de 192.960,31

b.- La base imponible del tipo reducido del 7% que se omitió por completo en su declaración, ascendería según el libro registro de la propia empresa a 1.838.173,58 euros, cantidad que debe modificarse, disminuyendo algunas cantidades que se detallan en el informe da AEAT por la concurrencia de ciertos errores en la contabilización de facturas en las que se consignaron cantidades superiores a las realmente cobradas, e incrementando ciertas cantidades que constan como devoluciones de dinero que no fueron realmente devueltas y otra que corresponde a una compraventa efectuada el 18-06-2010 que no consta no libro registro, obteniéndose así una base imponible de 1.973.073,50 euros, que origina un IVA repercutido de 138.115,15 euros.

e.- El IVA soportado es de 4.106,65 euros, superior al incluido en la declaración efectuada, por cuanto las cuotas soportadas correspondientes a las adquisiciones intracomunitarias, que son deducibles a favor del contribuyente no fueron tomadas en consideración en la declaración.

3) En cuanto al tercer trimestre,

a.- En la base imponible el tipo general en ese momento del 18% existe una pequeña diferencia contable, a favor de la empresa, pues la que resulta es ligeramente inferior, de 9.033,83 euros, con una cuota de IVA repercutido de 1.626,09.

b.- La base imponible del tipo reducido, ya del 8%, nuevamente omitida por completo en la declaración presentada, asciende, según su propia contabilidad y registros de Promociones C y M, que en este caso se consideran exactos, a 692.164,32 euros, que suponen una cuota de IVA repercutido de 55.642,79 euros, y

c.- El IVA soportado, por idéntica razón al del trimestre anterior, es superior al declarado, en concreto de 11.249,00 euros.

4) Por último, en el cuarto trimestre,

a.- La base imponible del tipo general es ligeramente superior a la declarada pues asciende, de acuerdo con la propia contabilidad de la empresa, que se estima exacta, a 9.039,39 euros y determina un IVA repercutido de 1.627,09 euros

b.- La base imponible del tipo reducido es superior a la declarada, pues si bien según el propio libro registro de la empresa ascendería a 355.198,00 euros, en realidad es superior al aparecer recogidas en él de nuevo anotaciones de supuestas devoluciones de dinero que no fueron efectuadas, que incrementan esa base hasta 537.133,00 euros, que supone una cuota de IVA repercutido de 43.193,08 euros,

c.- El IVA soportado en esta ocasión es inferior al declarado, pues según la propia contabilidad de la empresa solo ascendió a 3.380,52 euros, de los que, además, se debe excluir parte al no cumplir los requisitos formales para la deducción de las facturas que los sustentan al no aparecer a nombre de otras personas, quedando reducido a 2.451,43 euros.

Tercero.- La liquidación correcta, una vez depuradas las irregularidades expuestas, sería la siguiente:

CONCEPTO 1T/2010 2T/2010 3T/2010 4T/2010

Base imponible

16%-18% 45.7266,69 1.206001,70 9.033,83 9.039,39

IVA

repercutido

7%-8% 7.316,31 192.960,31 1.626,09 1.627,09



Base imponible

7%-8%

1.973.073,50 692.164,32 537.133,00

IVA repercutido

7%-8% 138.115,15 55.642,79 43.193,08

Total cuotas repercutidas 7.316,31 331.075,46 57.268,88 44.820,17

IVA soportado declarado 7.914,08 4.106,65 11.249,00 2.451,43

Autoliquidado a compensar o ingresar -567,47 -136,07 -586, 94 12.029,10

CUOTA DIFERENCIAL -30,26 326.371,04 46.019,88 30.339,68

Por consiguiente, la cuota defraudada durante el año 2010 en concepto de IVA ascendería a 402.730,60 euros".

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

Se aceptan los de la apelada, y

**PRIMERO.-** D. Jose Ramón y la entidad Promociones Colmeiro y Martínez S.A. fueron condenados como autores de un delito contra la Hacienda Pública del art. 305 CP, por haber defraudado en la declaración de IVA correspondiente al año 2010 la cantidad de 402.730,60€. Han impugnado la sentencia condenatoria, alegando en primer lugar error en la valoración de la prueba al estimar que la juzgadora de grado no ha valorado una serie de hechos puestos de manifiesto por la defensa (aunque erróneamente se califican de Hechos probados cuando no es cierto, pues sólo se consideran como tales los que se declaran probados en la sentencia, no los alegados por las partes), al haber tenido en cuenta sólo el relato efectuado en el escrito de acusación del Ministerio Fiscal, que se habría limitado a copiar literalmente -el cual sería trasunto de la querella, que a su vez es un resumen de del informe remitido por la AEAT al Juzgado-. Sostiene que en ninguno de tales relatos se hace mención a la existencia de dolo, elemento subjetivo del tipo imprescindible para llegar a un pronunciamiento de condena. Y que no se han hecho eco de una serie de datos -que califica de objetivos y fundamentales- que acreditarían la existencia de una situación coyuntural en la Promotora que justificarían un estado de necesidad y con ello una sentencia absolutoria.

En segundo lugar, la vulneración del citado art. 305 CP, que exige un ánimo defraudatorio que en este caso no concurre, pues no hay ocultación desde el momento en que la Administración tributaria conoció el hecho imponible, habiendo actuado la promotora con total transparencia, pues se obtuvieron las Bases imponibles utilizando la documentación de la empresa, e incluso al tratarse de ventas de viviendas, tendrían a su disposición los datos de las correspondientes escrituras comunicadas por los notarios que las intervinieron; además de que nunca tuvo intención de defraudar, sino sólo de obtener tiempo para alcanzar liquidez con las previsiones de cobro que tenía, y poder así regularizar su situación con la AEAT, previsiones que se frustraron por causas ajenas a él. Negó que se hubieran hecho constar en la contabilidad asientos minorando ventas para que cuadrasen con la cifra declarada en el impuesto de sociedades, o que hubiera recibido una declaración de IVA y no hubiese solicitado la compensación pues ese dinero que recibió se consumió en los gastos provocados por la debacle económica.

En tercer lugar, la indebida inaplicación de la eximente de estado de necesidad del art. 20.5 en relación con el 21.1 CP, o en su caso la atenuante de reparación del daño del 21.5, al haber ofrecido una finca para resarcimiento de la posible responsabilidad civil.

**SEGUNDO.-** En cuanto a los posibles defectos derivados de no haber tenido en cuenta todos los hechos alegados por la defensa, podemos diferenciar las posibles consecuencias procesales, en cuanto incongruencia omisiva, y las consecuencias de fondo, relativas a la valoración de la prueba, que parece que es la vía seguida por los impugnantes. En todo caso, baste recordar en relación con los posibles defectos formales, que "cuando se trata de suplir omisiones, siguiendo el criterio ya establecido en el artículo 215 Ley de Enjuiciamiento Civil, ahora generalizado a toda clase de procesos, es posible integrar y complementar la sentencia en cuanto se halla omitido pronunciamientos cuyo estudio sea necesario, evitando con ello el acudir a recurso o, en su caso, al incidente de nulidad de actuaciones ( Ss. TS 1300/2011 de 23 de noviembre, 272/2012 de 29 de marzo y 586/2014 de 23 de julio ), por lo que no podrían tener acogida en esta alzada.

Por otro lado, la supuesta omisión de hechos forma parte del alegato relativo a la incorrecta o indebida valoración de la prueba, y como tal ha de ser examinado más adelante.



**TERCERO.-** Se efectúa tal remisión posterior porque aún falta analizar otra cuestión formal planteada en el recurso, relativa a la falta de plasmación en los Hechos probados del ánimo subjetivo, sobre la cual también debemos llevar a cabo algunas consideraciones. El punto de partida es que " *también el enjuiciamiento sobre la concurrencia de los elementos subjetivos del delito forma parte, a estos efectos, de la vertiente fáctica del juicio que corresponde efectuar a los órganos judiciales, debiendo distinguirse del mismo el relativo a la estricta calificación jurídica que deba asignarse a los hechos una vez acreditada su existencia*" ( STC nº 126/2012 de 18 de junio de 2012 ), habiéndose dicho también por la jurisprudencia que la prueba de cargo ha de venir referida al sustrato fáctico de todos los elementos tanto objetivos como subjetivos del tipo delictivo, pues la presunción de inocencia no consiente en ningún caso que alguno de los elementos constitutivos del delito se presuma en contra del acusado ( Ss. TS 87/2001 de 2 de abril 92/2006, de 27 de marzo y 5 de mayo de 2011 ).

En ese sentido, dice la STS 739/2009, de 2 julio , que *En el subsistema procesal penal de España, y a diferencia de lo que ocurre en otros próximos, es necesario evitar en la medida posible la mezcla en la estructura de la sentencia, entre los llamados hechos, sean externos o internos, y los llamados fundamentos jurídicos* (de ahí el contenido del art. 248.3 LOPJ y de las reglas 2ª y 4ª del art. 142 LECr .).

Por ello, la existencia del dolo en sus dos aspectos de conocimiento y voluntad deben hacerse constar en el factum pues se trata de hechos sólo que su naturaleza es subjetiva y su consignación es de la mayor importancia para extraer las consecuencias jurídicas derivadas de su concurrencia, como lo es en supuestos de negligencia hacer referencia al nivel de precaución o de imprecisión que existió; en definitiva, los conocimientos e intenciones del agente son hechos psicológicos y su lugar es el factum ( STS 1060/2005 de 29 de julio ).

Ahora bien, la Sala 2ª ha venido admitiendo la integración del factum con los datos incluidos en los fundamentos de derecho ( Ss. TS de 18 julio 2007 y 16 julio 1998 , implícitamente), si bien ha alertado ( STS de 19 junio 2007 ) acerca de que " *la elaboración de los hechos probados es tan personal y exclusiva del juzgador de instancia como la original valoración de la prueba y de la aptitud de aquellos para ser subsumidos o no en uno o varios preceptos legales* ". En este sentido, aunque hablando sobre el negado conocimiento de que la sustancia transportada fuera cocaína, la STS 355/2010 21 abril ha dicho que " *no se comete ninguna infracción que dé lugar a la nulidad de la sentencia al consignar los elementos del tipo subjetivo en los hechos o en la fundamentación jurídica, aunque pudiera afirmarse que su lugar más correcto se encuentra en los primeros, pues en definitiva se trata de hechos, aunque de naturaleza subjetiva, que deben estar tan probados como los de naturaleza objetiva, y que, forman parte integrante de lo enjuiciado, que no es otra cosa que una conducta humana* ".

Hablando del elemento subjetivo del engaño dentro de la estafa, la STS de 15 noviembre 2011 califica el elemento subjetivo de la intención como *un hecho de conciencia, y que se encuentra precisado de prueba, cuya existencia no puede acreditarse normalmente a través de prueba directa, siendo necesario acudir a un juicio de inferencia para afirmar su presencia sobre la base de un razonamiento inductivo construido sobre datos fácticos debidamente acreditados. Salvo, es obvio, en los supuestos en que se disponga de una confesión del autor que por sus circunstancias resulte creíble. Esa inferencia debe aparecer de modo expreso en la sentencia y debe ser razonable, de tal manera que la conclusión obtenida acerca del elemento subjetivo surja naturalmente de los datos disponibles* . No hace tal resolución especial hincapié en que ese elemento deba aparecer en los Hechos probados, bastando por tanto que se incluya en los razonamientos jurídicos.

De forma que, aunque la sentencia debió haberse confeccionado con mayor rigor, al tener que contener en el apartado de Hechos Probados la referencia al ánimo defraudatorio con el que actuó el Sr. Jose Ramón y no sólo en la fundamentación jurídica, al igual que debería haber plasmado exactamente los hechos imputados y no tanto el mecanismo por el que se ha llegado a establecer una cuota defraudada, no podemos estimar que la plasmación de tal relato fáctico haya sido tan incorrecta que pueda dar lugar a la nulidad de actuaciones, ni mucho menos a un pronunciamiento absolutorio por falta de tal animus, tal como se pretende en el recurso. Ello por las razones expuestas, y además porque puede desprenderse tal ánimo del relato que se ha efectuado, como se analizará a continuación.

**CUARTO.-** En la STS 974/2012, de 5 de diciembre se expresa que es cierto que para que se produzca la conducta tipificada en el art. 305 CP no basta el impago de la cuota voluntaria, en cuanto el delito de defraudación requiere, además un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria pero no un delito.

Ahora bien, la STS 801/2008, de 26 de noviembre , expone que la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo, constituye una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina. Y la STS 31/2012, de 19 de enero , con cita de la STS 1244/2003, de 3 de octubre , declara que el delito contra la Hacienda Pública





tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar y éste es evidente en quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, pero puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible. Por ello se ha dicho que la responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes ( STS 737/2006 de 20 de junio ).

En base a tal doctrina, la citada STS 801/2008 afirmó que " *La conclusión es obvia: los acusados ocultaron a la Hacienda la verdadera situación a que venían obligados presentando a sabiendas unas declaraciones o autoliquidaciones mendaces, pues la propia documentación contable de que disponían los gestores de la sociedad evidenciaba la falsedad de los datos aportados por los acusados, y esta actuación engañosa fue lo que justificó falazmente que respecto del ejercicio de 1995 dejaran de ingresar 21.488.022 pesetas, y en el de 1996, 21.034.828 pesetas* " .

En este caso el propio recurrente admitió en su declaración y recoge en su recurso que al realizar la declaración de IVA sin hacer constar los ingresos verdaderos y usar el dinero para los gastos de la promoción, no lo hizo para dejar de pagar a Hacienda los importes a que estaba obligado legalmente, ni pretendía ocultar las operaciones de compraventa, sino que sólo pretendía conseguir tiempo para obtener liquidez con las previsiones de cobro que tenía, y regularizar su situación tributaria cuando se produjeran los pagos previstos. Del mismo modo manifiesta en su escrito que no podía solicitar un aplazamiento o fraccionamiento de pago, porque si se supera la cantidad de 18.000€ se exige que otorgue aval bancario. De esta actuación que se admite, se deduce que al realizar la declaración omitió voluntariamente una serie de datos que sabía que debían figurar allí, precisamente porque no quería o no podía realizar el ingreso correspondiente al IVA de las ventas realizadas, lo que supone una actuación que contiene el dolo característico exigido por el tipo penal, como se ha mencionado con anterioridad.

Incide en tal intención otro dato que se expone en la resolución impugnada, y es que al año siguiente recibió una devolución de IVA correspondiente al 2º trimestre de 2009 y nada dijo al respecto, sino que lo ingresó en sus cuentas y lo destinó a otras operaciones de la empresa, pues supone con ello la voluntad de perjudicar a la Hacienda pública en perjuicio de otros acreedores, al tiempo que continuaba con la ficción derivada de la declaración falsaria presentada.

**QUINTO.-** Se ha producido también una discusión acerca de si se alteró o no la contabilidad de la empresa, minorando las ventas para que cuadrasen con la cifra declarada en el impuesto de sociedades, tal como dice la sentencia apelada, o si por el contrario se hicieron constar todas las operaciones de compraventa salvo una, lo que posibilitaría que en una comprobación la AEAT se pudiera haber percatado del descuadre existente. Junto con otros argumentos semejantes que se exponen, se quiere introducir la cuestión de que no puede existir intencionalidad fraudulenta por el solo impago, cuando al mismo tiempo se comunican por fedatarios públicos a la Administración los datos suficientes como para conocer la falsedad de la declaración efectuada, y además se incluyen esas operaciones en las cuentas de la sociedad, con lo que la inspección puede controlar el desfase existente. De forma que no existirá tal intención de defraudar cuando se sabe que se va a detectar la diferencia entre lo declarado y lo real, sino sólo de conseguir tiempo para obtener liquidez.

Ello puede ser correcto en términos generales, y justificar de algún modo que más adelante su creencia de que se podría regularizar la situación, pero al mismo tiempo implica que el Sr. Jose Ramón admitió previamente a presentar la declaración, la posibilidad de que no se obtuvieran los ingresos oportunos para hacerlo, pues la regularización no abarcaba sólo la deuda con Hacienda, sino al funcionamiento de toda la sociedad, y aún así decidió continuar con su declaración irreal.

En relación con esta cuestión la STS 586/2014 de 23 julio dice que "*Nuestra jurisprudencia referente al concepto de dolo eventual ha establecido que en aquellos supuestos en los que se haya probado que el autor decide la realización de la acción, no obstante haber tenido consistentes y claras sospechas de que se dan en el hecho los elementos del tipo objetivo, manifestando indiferencia respecto de la concurrencia o no de estos, no cabe alegar un error o ignorancia relevantes para la exclusión del dolo en el sentido del art. 14.1 CP. Esta situación, como se ha dicho, es de apreciar en aquellos casos en los que el autor incumple conscientemente obligaciones legales o reglamentarias de cerciorarse sobre los elementos del hecho, como en el delito de blanqueo de capitales, o en los delitos de tenencia y tráfico de drogas, cuando el autor tuvo razones evidentes para comprobar los hechos y no lo hizo porque le daba igual que concurrieran o no los elementos del tipo; es decir: cuando está acreditado que estaba decidido a actuar cualquiera fuera la situación en la que lo hacía y que existían razones de peso para sospechar la realización del tipo*".

Sostiene el recurrente que esa liquidez se podía haber obtenido de haber prosperado alguna de las reclamaciones efectuadas al Concello de Gondomar por 1.000.000€ o a la constructora OHL por 2.500.000€



(hubo otra que sí prosperó de 140.000€ a Caser, pero el líquido obtenido se embargó por uno de los letrados intervinientes en los dos primeros procedimientos, al que se supone no había abonado sus honorarios). Si el resultado de su operación de ocultación al fisco dependía de que pudieran prosperar -en tiempo- tales reclamaciones, era obligado que conociese que al tratarse de litigios judiciales tal operación tenía un riesgo cierto y medible de que no se acogiesen sus pretensiones, como de hecho así ocurrió -ya veremos su obligación al hablar del principio de prudencia-.

Es decir, que admite haber alterado a sabiendas el contenido de la declaración impositiva para evitar el pago de una cantidad concreta, con la previsión no demostrada de que podía obtener ingresos por otras vías, al tiempo que debía saber que estos ingresos eran hipotéticos y que corría el riesgo de no percibir nada de tales fuentes -menos aún que lo podía hacer antes de que la Inspección pudiera detectar sus maniobras-, y a pesar de ello continuó con sus actos. Estimamos por ello que aún en el caso de que se admitiera la existencia de que ésta era la verdadera y única intención del recurrente, se habría cumplido el elemento subjetivo del tipo, lo que nos lleva a rechazar el recurso en tal extremo.

**SEXTO.-** Como dijimos, ha alegado también la concurrencia de la eximente de estado de necesidad del art. 20.5 CP, al menos como incompleta, que habría venido motivado por una coyuntura económica concreta que afectaba a la sociedad en mayo de 2010, antecedente a la liquidación del IVA del segundo trimestre de 2010 en que se inició la actividad inspectora de la Administración tributaria. En tal momento el administrador habría tenido que elegir entre pagar a la Agencia Tributaria o al Concello de Gondomar, ante la falta de liquidez para hacer frente a los dos pagos, motivada por el sobrecoste del terreno.

El art. 20.5 CP establece la exención de responsabilidad penal para *"el que, en estado de necesidad, para evitar un mal propio o ajeno lesione un bien jurídico de otra persona o infrinja un deber, siempre que concurren los siguientes requisitos: Primero. Que el mal causado no sea mayor que el que se trate de evitar. Segundo. Que la situación de necesidad no haya sido provocada intencionadamente por el sujeto. Tercero. Que el necesitado no tenga, por su oficio o cargo, obligación de sacrificarse"*.

El examen de tal circunstancia ha de tener como punto partida la constante doctrina de la Sala 2ª del Tribunal Supremo que indica que la apreciación de las circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal exige que sus presupuestos fácticos estén probados como el hecho mismo, no siendo aplicable respecto de las circunstancias modificativas el principio in dubio pro reo ( Ss. TS 15 septiembre 1998, 21 enero 2002, 20 mayo 2003, 14 abril 2010 y 11 octubre 2011 ).

El apelante funda su pretensión en una interpretación contraria de lo expuesto en la STS de 3 de diciembre 1991 (RJ 1991 \8964, si bien por error se data en 1993) cuando dijo que *"es difícil apreciar urgencia y necesidad en las situaciones de crisis empresarial, dificultades de tesorería o precaria situación financiera, porque tales situaciones son resultado de factores antecedentes que atraen paulatinamente el déficit y desequilibrio económico"*, al razonar que en este caso sí concurrían tales circunstancias porque había imposibilidad de financiación externa, que es un hecho público la exigencia de garantía bancaria por la AEAT para un aplazamiento o moratoria, que hubo una situación coyuntural que obligó al administrador de la promotora a salvaguardar los intereses de los compradores (levantando el embargo del Concello) en vez de dejar de pagar a la AEAT, concurriendo una situación de insolvencia del Sr. Jose Ramón .

Como la articulación de la eximente se funda al interpretar sensu contrario una resolución que niega su aplicación, los requisitos que se mencionan son de libre interpretación de la parte y no responden a un criterio admitido jurídicamente por el conjunto de operadores. Al margen de que es difícil adecuar el estado necesidad a una persona jurídica, no es posible admitir que concurriera una situación inesperada en tanto que ya constaba previamente el embargo del Ayuntamiento y la posibilidad de que hubiera un sobrecoste en el precio de la finca en tanto que había una reclamación judicial vigente; no se había hecho nada para levantar ese embargo antes del mes de mayo; no se ha acreditado que se hubieran agotado todas las posibilidades de financiación externa; aunque no fuera posible obtener de Hacienda moratorias o fraccionamiento de pagos si no había aval, podía haberse presentado una declaración real sin haber pagado -posiblemente habría que acudir al concurso, pero para eso está prevista tal institución-, ni consta por último que todos los intereses anudados a la subsistencia de la empresa, dependieran sustancial y principalmente de los impuestos evadidos.

Además, como puso de relieve el Ministerio Fiscal al impugnar el recurso, al comparar los bienes jurídicos en conflicto, tampoco resulta justificado que sea el interés público el que se vea perjudicado en pro del interés de la empresa y de su administrador, que sólo buscaban su propia supervivencia temporal, pretendiendo ahora salvaguardarse en los intereses de unos compradores a quienes se pone como justificación de su conducta.

**SÉPTIMO.-** En otra alegación del recurso se ha criticado que el juzgador de instancia haya inferido la concurrencia de ánimo de defraudar por determinados asientos contables, referidos a supuestas devoluciones abonos que no tuvieron lugar, pero que sí se reflejaron en la contabilidad de la promotora. Estima que al



contabilizarlas se empleó un criterio de prudencia (deuda previsible y no pagada aún), de uso frecuente en el ámbito mercantil y que en ocasiones ha admitido la propia AEAT, en relación con declaraciones de años anteriores. Por ello afirma que no existió tal ánimo, sino que sólo se empleó ese criterio admitido.

Al margen de lo que se ha expuesto antes sobre la concurrencia de este ánimo defraudatorio por las circunstancias señaladas, que no se vería afectado por este motivo, no se comparte tampoco este argumento.

Como dice la STS de 26 noviembre 2008 , " *el amparo que busca el recurrente en las facturas que se dicen no cobradas, viene a ser una suerte de causa de justificación de la conducta delictiva, y como tal debe ser demostrado por quien la alega, lo que aquí no sucede. Pues, en efecto, unos simples asientos contables en la Cuenta de Clientes, no acreditan suficientemente que éstos no hubieran satisfecho a la empresa el importe de las facturas por los servicios recibidos. La obligación tributaria, como se ha dicho, surge en el momento de la prestación del servicio, con independencia de que el cliente que lo recibe satisfaga su importe en un momento u otro* ".

Esa declaración jurisprudencial no es más que una consecuencia de la aplicación del principio de prudencia contable, que no tiene el significado que se expone, sino que conforme a lo que indica el Plan General de Contabilidad aprobado en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, sobre esta cuestión, la conclusión es la contraria:

" *4. Prudencia. Se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre. La prudencia no justifica que la valoración de los elementos patrimoniales no responda a la imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales.*

*Asimismo, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 38 bis del Código de Comercio , únicamente se contabilizarán los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, se deberán tener en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la fecha en que éstas se formulen. En tales casos se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio de su reflejo, cuando se haya generado un pasivo y un gasto, en otros documentos integrantes de las cuentas anuales. Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas.*

*Deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro de los activos, tanto si el ejercicio se salda con beneficio como con pérdida* ".

De modo que si hay una operación mercantil por la que se ha de percibir una cantidad y ésta aún no se ha recibido, no se puede contabilizar como tal abono, pues existe un riesgo evidente de que ello no suceda en la realidad, como de hecho está ocurriendo continuamente; del mismo modo que si existe una reclamación por una deuda, ésta debe contabilizarse porque siempre hay un riesgo de que el reclamante pueda verse impelido a satisfacer su reclamación. Los actos llevados a cabo por la sociedad afectada, alterando su contabilidad del modo reseñado y contrario al principio de prudencia, de forma que la su imagen terminó por no responder a la realidad pero que en cambio sí le servía para ofrecer un resultado favorable a sus intereses ante la AEAT, bien pueden servir a los efectos mencionados en la sentencia apelada, de reflejar el indicado ánimo defraudatorio, por lo que no se admite la alegación de que se haya producido un error al valorar la prueba.

**OCTAVO.-** Se alegó por último la atenuante de reparación del daño del art. 21.5 CP , que no fue recogida en la instancia, y que se funda en que en escrito de 29/1/2014 se había ofrecido una finca para resarcimiento de la posible responsabilidad civil derivada del delito, que habría de tenerse en cuenta al menos de forma parcial.

No se admite el correspondiente motivo de recurso, ya que el ATS de 27 noviembre 2014 recuerda la doctrina del mismo Tribunal que sostiene que deben ser excluidos para la determinación de la atenuante: 1.- Los pagos hechos por compañías aseguradoras en cumplimiento del seguro obligatorio. 2.- Supuestos de constitución de fianza exigidos por el juzgado. 3.- Conductas impuestas por la Administración. 4.- Simple comunicación de la existencia de objetos buscados, cuando hubieran sido descubiertos necesariamente.

Pues bien, en este si se atiende al indicado "ofrecimiento", se aprecia que no es tal, pues la Abogacía del Estado había solicitado la adopción de medidas cautelares en orden a formar la correspondiente pieza de responsabilidad civil, solicitando la prestación de fianza y en su caso la práctica de embargo de una serie de fincas de la sociedad, y del Sr. Jose Ramón . Éstos, al evacuar el traslado otorgado para señalar bienes libres para garantizar responsabilidades pecuniarias, se opusieron a la adopción de tales medidas por estimar que no concurrían los requisitos necesarios para ello, si bien en el Otrosí del escrito presentado señalaron la finca "Baixa Redonda", que se decía libre de cargas y gravámenes. Es decir, que no se trató de un acto libre y voluntario dirigido a resarcir tal posible responsabilidad, sino del simple cumplimiento de una resolución





judicial, que a su vez había respondido a la previa petición de la Administración perjudicada, pero sin que se hubiera llegado ni siquiera a ofrecer la finca como pago de tal responsabilidad.

Por otro lado, la pena impuesta de un año y seis meses de prisión, entra dentro de la mitad inferior de la pena señalada en el art. 305 CP (uno a cinco años), por lo que aún no habiéndose apreciado, el resultado penológico resultante es similar.

**NOVENO.-** No se hace pronunciamiento sobre costas.

Por todo lo expuesto, vistos los preceptos legales citados, sus concordantes y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de S.M. el Rey y de conformidad con el artículo 117 de la Constitución ,

## FALLAMOS

Desestimamos el recurso de apelación interpuesto por D. Jose Ramón y la mercantil **PROMOCIONES COLMEIRO Y MARTÍNEZ S.A.** contra la sentencia de 11/11/2014 dictada los autos de Juicio Oral nº 163/2014 del Juzgado de lo Penal nº 2 de Vigo , que confirmamos, todo ello sin pronunciamiento sobre las costas causadas en esta alzada.

Notifíquese el presente a las partes personadas, de conformidad con lo establecido en el artículo 248-4º de la Ley Orgánica del Poder Judicial , haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso.

Expídase testimonio de esta resolución para su unión al rollo de Sala y para su remisión al Juzgado de procedencia, para cumplimiento de lo acordado, tomándose las oportunas notas en los libros registro de esta Sección.

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.