



Roj: **SAP M 19658/2014 - ECLI: ES:APM:2014:19658**

Id Cendoj: **28079370172014100844**

Órgano: **Audiencia Provincial**

Sede: **Madrid**

Sección: **17**

Fecha: **28/03/2014**

Nº de Recurso: **93/2014**

Nº de Resolución: **481/2014**

Procedimiento: **Penal. Apelación procedimiento abreviado**

Ponente: **CARMEN LAMELA DIAZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Sección nº 17 de la Audiencia Provincial de Madrid

Domicilio: C/ Santiago de Compostela, 96 - 28071

Teléfono: 914934442,4443,4430

Fax: 914934563

RO 914934430

39000090

N.I.G.: 28.079.00.1-2014/0007136

Apelación Sentencias Procedimiento Abreviado 93/2014

Origen: Juzgado de lo Penal nº 26 de Madrid

Procedimiento Abreviado 233/2011

Apelante: AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA, MINISTERIO FISCAL

Letrado: ABOGADO DEL ESTADO

Apelado: Dña. Candelaria , D. Jesús Carlos y D. Juan Antonio , D. Juan Francisco , D. Pedro Antonio , Dña. Dulce y D./Dña. Adolfo y **RAYO VALLECANO** DE MADRID SAD

Procurador: Dña. MARIA DEL ROSARIO GOMEZ LORA y Procurador D. JESUS MARIA JENARO TEJADA

Letrado: D./Dña. JOSE RAMON GARCIA-GALLARDO GIL-FOURNIER, Letrado D./Dña. MARIA LUISA FERNANDEZ COBO, Letrado D./Dña. JUAN PEDRO COSANO ALARCON, Letrado D./Dña. ALICIA CONTRERAS LOPEZ y Letrado D./Dña. FRANCISCO JOSE GARCIA MARTIN

SENTENCIA N° 481/2014

AUDIENCIA PROVINCIAL DE MADRID

SECCION DECIMOSÉPTIMA

ILMOS. SRES.:

Dª CARMEN LAMELA DIAZ

D. JESUS FERNANDEZ ENTRALGO

D. JOSE LUIS SANCHEZ TRUJILLANO

En Madrid a veintiocho de marzo de dos mil catorce.

Vistas, en segunda instancia, ante la Sección Decimoséptima de esta Audiencia Provincial de Madrid, las presentes diligencias seguidas por el trámite de procedimiento abreviado nº 233/11, en virtud de recurso de apelación interpuesto por el Ministerio Fiscal y por el Abogado del Estado en representación legal de la Agencia



Estatal de Administración Tributaria contra la sentencia dictada por la Ilma. Sra. Magistrada Juez del Juzgado de lo Penal número 26 de Madrid, de fecha quince de octubre de dos mil trece , en la causa citada al margen.

Visto, siendo Ponente la Magistrada de la Sección, Ilma. Sra. D^a CARMEN LAMELA DIAZ, quien expresa el parecer de la Sala.

I. ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la Ilma. Sra. Magistrada Juez del Juzgado de lo Penal número 26 de Madrid, en el procedimiento que, más arriba se indica, se dictó sentencia, de fecha quince de octubre de dos mil trece , cuyo relato fáctico es el siguiente:

Primero.- La entidad **Rayo Vallecano** de Madrid SAD, con domicilio en Madrid, inició sus operaciones según consta en el Registro Mercantil, en fecha 30 de junio de 1992, constituyendo su objeto social la participación en competiciones deportivas social de carácter profesional de la modalidad deportiva de fútbol, así como la promoción y desarrollo de actividades deportivas de una o varias modalidades deportivas. Está formalmente dirigida y gestionada por un Consejo de Administración que hasta el año 2000 estuvo formado por Candelaria como Presidente, Jesús Carlos como Vicepresidente, Everardo como Secretario, Florentino como Vicesecretario y los siguientes vocales: Juan Francisco , Inocencio , Florentino , Jorge , Juan Antonio , (este último desde el 6 de noviembre de 1998), además del antes citado Everardo . Durante el año 2000 dicho Consejo de Administración estuvo formado por Candelaria , como Presidente, Jesús Carlos como Vicepresidente, Juan Antonio como Secretario, Florentino como Vicesecretario y los siguientes vocales: Juan Francisco , Everardo , Jorge , además de los antes citados Candelaria , Juan Antonio , Jesús Carlos y Florentino . En el mes de julio del año 2000 cesaron el vicepresidente, secretario, vicesecretario y los vocales de dicho Consejo de Administración Juan Francisco , Jorge , Juan Antonio , Jesús Carlos y fue nombrado vocal Adolfo .

Por otra parte, la sociedad Inversiones Deportivas Pilsen, SL, con domicilio igualmente en Madrid, filial española de Milsen Finance Inc, entidad esta última radicada en Belice, era formalmente administrada desde su creación en el mes de abril de 1997 hasta el año 2002, por Dulce .

Respecto de esta sociedad, sin embargo, la inspección tributaria no pudo hallar diferencia con la que constituía el club de futbol, entendiéndose que era utilizada para reducir ilícitamente la carga fiscal de este último mediante la emisión de facturas que no correspondían a servicios efectivamente prestados.

Rayo Vallecano SAD presentó en los ejercicios 1996 a 2002 las declaraciones correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido incluyendo en las mismas cantidades que no se ajustaban a las efectivas cuotas de IVA soportado y repercutido, lo que generó que en cada uno de esos años una cantidad a ingresar en las áreas públicas y no ingresada por la sociedad, superior a 120.000 euros. Las cantidades ingresadas por este impuesto en los años 1996 a 2002 fueron respectivamente de 225.688 ptas., 247.768 ptas., 118.123 ptas., 128.078 ptas. 3.936,17 euros, 4.494,06 euros y 670,43 euros.

Además la entidad **Rayo Vallecano** SAD, en los años 1996 a 2002 no declaró ni ingresó la totalidad de las cantidades que en concepto de retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas retuvo a las personas que trabajaban para la misma, obligación que viene impuesta por las normas tributarias correspondientes. La entidad denunciada presentó declaración por el concepto referido ingresando 12.126.289 ptas. 881.562 ptas., 896.625 ptas., 977.970 ptas., 4.909,14 euros, 6.112,42 euros y 1724,54 euros en los ejercicios 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002 respectivamente, calculando, sin embargo, la Inspección de Hacienda que las cantidades retenidas fueron mucho mayores según se indica en el cuadro expositivo que sigue.

Y por fin, una vez iniciado el procedimiento de inspección tributaria correspondiente a los ejercicios 2000 a 2002 la entidad **Rayo Vallecano** SAD presentó declaraciones complementarias de dichos ejercicios relativas al IVA y a Retenciones del IRPF, sin que al tiempo ni con posterioridad haya ingresado cantidad alguna.

De manera que se concluyeron como liquidaciones correctas las siguientes:



	1	1	998	1	999	1	000	2	001	2	002	2
IRPF												
Retenc.	8	9	11	30	263	2	3.					
	2	5	23	72	263	2	3.					
	30	54	0	9	8878,04	997.825,23	221.846,32					
Reten.	1.	2.0	14									
Reten.	2	0										
Reten.		2.	50	15								
Reten.		86	27	23								
Reten.			8.									
Reten.			00									
Ingresos en el	1	88	89	97	9,14	4,90	4					
	2											
Cuotas de	7	10	16	36								
de	7	77	37	49								
de	6	8	9	8								
de												
Cuota	4	68	1.	2.	2,6	2	3.					
de	2		28	12								
de	8		66	60								

IVA				19	20	21	200
Cuotas de				13	2	2	937
de	9.	3	-	57	2.	7.	3
					00	79	
Cuotas de				54	2.	1.	210
de				12	70	19	2
Diferencia				64	67	1.	743
	9.	-		25	00	9	1
Ingresos				13	2.	4.	670
de	8	8	2				
Ajuste				7.			

Operación	Miliones	1996	1997	1999	2000	2001	2002
Cuotas de				50			
de	2.	-		14			
Cuotas de				36	61	1.	743
de	2.	7.		65	83	18	8
Deuda				67			
de				4			
Responsabilidad				43	61	1	743
civil	3.	4.		19	83	18	8

Segundo.- Para la determinación de las cuotas debidas en concepto de IRPF por la sociedad anónima deportiva en cuanto retenedora no se recabaron por la inspección de hacienda las declaraciones de IRPF de los retenidos, correspondientes a cada ejercicio fiscal.

Tercero.- Para la determinación de las cuotas debidas en concepto de IVA la inspección de hacienda no procedió a la estimación indirecta, pese a la falta de colaboración de los responsables de la sociedad.

Cuarto.- La acusación pública entiende que constituyen base imponible del IVA cuya cuota devengada sería 2.957.623, 2.058.051, 2.731.525 y 11.301.780 ptas. respectivamente en cada uno de esos ejercicios, las cantidades que la entidad **Rayo Vallecano** SAD percibió en los años 1996 a 1999 como participación en la recaudación de las quinielas, cantidades que la sociedad deportiva no ingresó y que las mismas deberían computarse en la responsabilidad civil derivada de su falta de ingreso en dicho impuesto.

Y cuyo fallo es del tenor literal siguiente:

"FALLO: Que debo absolver y absuelvo a Candelaria , Jesús Carlos , Juan Antonio y Juan Francisco en cuanto autores de trece delitos contra la Hacienda Pública del artículo 305 del Código Penal correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido 1996, 1997, 1999, 2000, 2001 y 2002, así como a la falta de práctica de las retenciones de los ejercicios 1996, 1997, 1999, 2000, 2001 y 2002, calificados por el subtipo agravado del artículo 305 b) del Código Penal en los delitos correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido de los



ejercicios 1997 y 2001 y en relación con las retenciones, en los ejercicios 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002, así como de un delito continuado de falsedad en documento mercantil de los artículos 390.1.2 ° y 392 del Código Penal , en relación con el artículo 74 del mismo texto legal .

Que debo absolver y absuelvo a los citados acusados, en cuanto inductores de un delito continuado de falsedad en documento mercantil de los artículos 390.1.2 ° y 392 del Código Penal , en relación con el artículo 74 del mismo texto legal .

Que debo absolver y absuelvo a Juan Francisco en cuanto cooperador necesario (artículo 28 , 31 y 65.3 Código Penal) de los trece delitos contra la Hacienda Pública.

Que debo absolver y absuelvo a Adolfo de seis delitos contra la Hacienda Pública del artículo 305 del Código Penal correspondientes a los ejercicios 2000 a 2002.

Que debo absolver y absuelvo a Adolfo en cuanto cooperador necesario (artículo 28 , 31 y 65.3 Código Penal) de los delitos contra la Hacienda Pública correspondientes a los años 2000 a 2002.

Que debo absolver y absuelvo a Pedro Antonio de cuatro delitos contra la Hacienda Pública del artículo 305 del Código Penal correspondientes a los ejercicios 2001 y 2002.

Que debo absolver y absuelvo a Dulce de un delito continuado de falsedad en documento mercantil de, los artículos 390.1.2 ° y 392 del Código Penal , en relación con el artículo 74 del mismo texto legal y en cuanto cooperadora necesaria de un delito contra la Hacienda Pública relativo al IVA correspondiente al año 1999.

Las costas procesales se declaran de oficio".

SEGUNDO.- Contra dicha sentencia se interpuso en tiempo y forma, por el Ministerio Fiscal y por el Abogado del Estado en representación legal de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, recurso de apelación que basaron en los motivos que se recogen en esta resolución. Admitidos los recursos, se dio traslado de los mismos a las demás partes personadas, remitiéndose las actuaciones ante esta Audiencia Provincial.

TERCERO.- En fecha trece de marzo de dos mil catorce, tuvo entrada en esta Sección Decimoséptima el precedente recurso, formándose el correspondiente rollo de apelación, y se señaló el día veinticuatro de marzo de dos mil catorce para la deliberación y resolución del recurso, acto que tuvo lugar el día señalado.

CUARTO.- SE ACEPTAN los antecedentes de hecho de la sentencia recurrida, en cuanto no se opongan a los presentes.

II. HECHOS PROBADOS

Se aceptan y dan por reproducidos íntegramente los que como tales figuran en la sentencia apelada, debiendo añadirse que Pedro Antonio no formó parte del Consejo de Administración de **Rayo Vallecana** SAD.

III. FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- SE ACEPTAN los razonamientos jurídicos de la sentencia apelada, en cuanto no se opongan a lo que a continuación se expresa.

SEGUNDO.- Se alega por las acusaciones recurrentes como primer motivo del recurso infracción de las normas del Ordenamiento Jurídico al no compartir el razonamiento que se efectúa en la sentencia de instancia en el sentido de que el no ingreso por el **Rayo Vallecana** SAD de las cantidades retenidas a sus trabajadores no puede considerarse constitutivo de delito por cuanto falta en las actuaciones la declaración de la renta que los trabajadores realizaron en los ejercicios fiscales a que se refieren los escritos de acusación. Entienden que la sentencia de instancia confunde la ilicitud penal y la ilicitud civil. Señala el Ministerio Fiscal que el delito se consuma cuando vence el plazo legal voluntario para realizar el pago, lo cual tiene lugar, en el caso de retenciones del IRPF, al finalizar el plazo voluntario para realizar el último pago del año, el 20 de enero del año siguiente al que corresponda. Por tanto, si a esa fecha se han dejado de ingresar por retenciones más de 120.000 euros, concurriendo todos los elementos del tipo penal (tanto la acción consistente en omitir la declaración o en hacerla mendazmente, como el resultado consistente en el no ingreso de la cantidad correspondiente), el delito contra la Hacienda Pública por retenciones se entenderá consumado al ser la acción típica y antijurídica. Y entiende, al igual que lo hace la Abogacía del Estado que, en el caso de que a la juzgadora le cupiera una duda sobre la probabilidad de que los trabajadores no se hubieran deducido las cantidades retenidas, para evitar ese hipotético enriquecimiento injusto bastaría diferir la determinación de la responsabilidad civil derivada del delito a la ejecución de la sentencia; pero la cuota defraudada por los administradores del **Rayo Vallecana** SAD por el concepto de no ingreso de las retenciones practicadas se



encuentra perfectamente determinada en las actuaciones y esa cuota no depende de los actos posteriores de terceros.

Igualmente se considera por las acusaciones que en relación a las declaraciones efectuadas por **Rayo Vallecana** SAD por lo que se refiere al IVA, no es procedente el método de estimación indirecta que sostiene la juzgadora de instancia al haber tenido la Administración Tributaria acceso a los libros contables de la entidad en lo que se refiere a los ejercicios 1996 a 1999, y en cuanto a los ejercicios 2000 a 2002 al haber dado por buenos los propios datos aportados por la entidad sin cuestionar alguno. Señalan además que en relación a los años 1996 a 1999 se ha practicado prueba pericial distinta del informe de los actuarios de la Inspección y que correspondería a los acusados la acreditación de los gastos fiscalmente deducibles realizados o el IVA soportado, habiéndoseles dado oportunidad de hacerlo a lo largo de la instrucción de la causa. Se añade por el Abogado del Estado que, conforme reiterada doctrina jurisprudencial, las normas tributarias relativas a los métodos de determinación de la base imponible no son norma sustantiva que deba aplicarse en el proceso penal, sino que es una cuestión de índole estrictamente probatoria en sede penal.

Comenzando pues en primer lugar por la defraudación que se imputa a los acusados en relación a las retenciones practicadas en las nóminas de los trabajadores de **Rayo Vallecana** SAD, conforme a la Jurisprudencia alegada y extensamente expuesta por la Abogacía del Estado, ciertamente la actual doctrina jurisprudencial hace recaer en la Administración Tributaria la carga de acreditar que los retenidos efectivamente se dedujeron las retenciones que les aplicó el retenedor y dejaron de pagar aquello que éste, teóricamente, pagó anticipadamente por ellos (STS Sala 3ª 28 de junio de 2013).

Es cierto, conforme también se expresa por el Abogado del Estado, que la Jurisprudencia también señala (SSTS Sala 3ª 27.02.07 , 04.11.11 y 13.01.11), que aun cuando el cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención ya que, si los sujetos pasivos han cumplido con la obligación tributaria principal, no tiene sentido exigir el ingreso de la retención de una cuota debidamente ingresada, ello no impide que la Administración Tributaria pueda exigir al retenedor los efectos perjudiciales (los intereses y las sanciones que el retenedor pueda merecer) que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado la retención o haberse practicado de modo cuantitativamente insuficiente.

Ahora bien, tal doctrina no puede trasladarse sin más al ámbito del Derecho Penal, ya que la no retención por el empleador de las retenciones oportunas supone por sí sola infracción tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo 79 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, Ley General Tributaria , vigente en el momento de los hechos enjuiciados (artículo 191.1 de la vigente Ley 58/2003). Sin embargo, para que tal conducta sea constitutiva de delito es necesario que se produzca un resultado lesivo para la Hacienda Pública que ha de superar determinada suma y que opera como condición objetiva de punibilidad, esto es, que el importe no ingresado de las retenciones supere la cifra de 120.000 euros, pues si la cuota defraudada no alcanza ese montante, la infracción cometida queda relegada a un ilícito típicamente administrativo a resolverse en un expediente sancionador incoado por la Administración de Tributos. Por ello, en supuesto de que el contribuyente, perceptor de la renta y obligado a soportar las retenciones, haya pagado la cuota tributaria, el único perjuicio realmente ocasionado vendría determinado por la cuantía de los intereses devengados por las cantidades dejadas de ingresar por el empleador. En definitiva, si finalmente se ha ingresado por el perceptor de la renta la cuantía que debía haber sido retenida, el perjuicio para la Hacienda Pública como consecuencia de no haberse practicado la retención ya no es la no percepción de la cantidad a pagar por el obligado por el IRPF, sino los intereses devengados por el no ingreso anticipado de las cantidades, que era el beneficio para la Hacienda Pública. Únicamente resultará perjudicado el tercero que pagó después de haber sufrido la retención, lo que en su caso dará lugar a las acciones oportunas frente a su empleador.

Por ello, estimamos acertado el razonamiento que se efectúa por la juzgadora de instancia en el sentido de entender que correspondía a la Administración, y por tanto a las acusaciones, acreditar que ese doble pago no se había producido, o, más bien, que ninguno de los obligados, empleador y perceptor de la renta, había satisfecho el impuesto correspondiente. Y ello por cuanto que en el procedimiento penal la valoración de la prueba se rige por unos principios propios e independientes y totalmente ajenos a los requisitos que la legislación tributaria establece para la determinación de la cuota tributaria.

En este sentido debe recordarse que, conforme señala el Tribunal Constitucional (STS 76/1990 de 26 de abril), la presunción de inocencia reconocida en el art. 24.2 CE comporta en el orden penal, al menos, las cuatro siguientes exigencias:

1ª la carga de la prueba sobre los hechos constitutivos de la pretensión penal corresponde exclusivamente a la acusación, sin que sea exigible a la defensa una probatio diabólica de los hechos negativos;



2ª sólo puede entenderse como prueba la practicada en el juicio oral bajo la intermediación del órgano judicial decisor y con observancia de los principios de contradicción y publicidad;

3ª de dicha regla general sólo pueden exceptuarse los supuestos de prueba preconstituida y anticipada, cuya reproducción en el juicio oral sea o se prevea imposible y siempre que se garantice el ejercicio del derecho de defensa o la posibilidad de contradicción, y

4ª la valoración conjunta de la prueba practicada es una potestad exclusiva del órgano judicial, que éste ejerce libremente con la sola obligación de razonar el resultado de dicha valoración.

A la luz de esta doctrina constitucional, no es admisible que el proceso penal pueda resultar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente, pues ello significaría que la documentación de la Inspección tendría a efectos penales un valor de certeza de los hechos que en la misma se hacen constar, viniendo obligado el pretendido infractor a destruir aquella certeza mediante la prueba en contrario de su inocencia.

Pues bien, conforme a la anterior doctrina, frente a la consideración que se efectúa por el Ministerio Fiscal, la anticipación de la consumación a la fecha de vencimiento del plazo de ingreso de la retención no puede alterar la necesidad de probar por parte de las acusaciones la existencia de un perjuicio real ocasionado a la Hacienda Pública como elemento integrante de los delitos por los que se formula acusación.

En el mismo sentido, conforme a la Jurisprudencia alegada por la Abogacía del Estado, (STSS 2476/2001, de 26 de diciembre y 737/2006, de 20 de junio) las normas tributarias relativas a los métodos de determinación de la base imponible no son norma sustantiva que deba aplicarse en el proceso penal. La medición o valoración de hecho imponible es una cuestión de índole estrictamente probatoria en sede penal; por ello, el órgano jurisdiccional penal al medir el hecho imponible está sujeto únicamente a las normas procesales que le incumben, las propias del proceso penal.

Y en el supuesto de autos no han sido aportadas, ni se ha informado al respecto, en relación a las declaraciones del IRPF llevadas a cabo por los empleados de **Rayo Vallecano** SAD. La Inspectora de Hacienda Dª Piedad señaló en el acto del Juicio Oral que no habían acompañado con su informe las certificaciones correspondientes a los trabajadores que se habían deducido retenciones no efectuadas. Tampoco tenía cuantificados los trabajadores que habían deducido tales retenciones. Y tampoco pudo identificar a ninguno de ellos, señalando que se trataba de una documentación que se encontraba en el Departamento de Gestión, distinto al que ella pertenecía. De la misma manera señaló que no se había incorporado certificación que a modo de resumen identificara, ni el número de trabajadores, ni el importe de esas retenciones que se estaban practicando. Por ello no puede presumirse ni considerarse acreditado que los obligados tributarios retenidos se hayan deducido cantidades retenidas que el Club debió ingresar.

Por lo que se refiere a las declaraciones de IVA, debemos distinguir, como así lo hacen las acusaciones entre las declaraciones correspondientes a los ejercicios 1996 a 1999 y a los ejercicios 2000 a 2002.

Respecto a éstos últimos únicamente contamos con el informe emitido por la Inspectora de Hacienda Dª Piedad siguiendo las pautas ofrecidas por la legislación tributaria. Pero la información facilitada era de todo punto incompleta, tal y como se puso de manifiesto por la misma en el acto del Juicio Oral. Así señaló que **Rayo Vallecano** SAD no atendía a aportación de documentos. Añadió que les aportaron documentos poco a poco y fueron trabajando, pero que necesitaban justificación de todo y no se lo suministraron. Ello no obstante consideraron que tenían suficientes datos para calcular lo pendiente de ingresar por IVA y subvenciones. Frente a ello, D. Cipriano señaló, y muy en concreto en relación al IVA, que no se pueden hacer presunciones a efectos de calcular el IVA. Que le llamó la atención la diferencia entre año y año, que faltaban documentos y que podrían haber dado lugar a más retenciones pero también a más IVA soportado. Tendrían que haber calculado el valor añadido y para ello había fórmulas. Sin documentación no se puede presumir todo. A su juicio, en relación al IVA debería haberse realizado una estimación indirecta ya que no tenían el dato del IVA soportado.

La misma STC 76/1990 de 26 de abril antes referida señala que en vía judicial, las actas de la Inspección de Tributos incorporadas al expediente sancionador no gozan de mayor relevancia que los demás medios de prueba admitidos en Derecho y, por ello, ni han de prevalecer necesariamente frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas, ni pueden impedir que el Juez de lo contencioso forme su convicción sobre la base de una valoración o apreciación razonada de las pruebas practicadas. Ello no quita, sin embargo, que, en orden a la veracidad o certeza de los hechos sancionados, el órgano judicial haya de ponderar el contenido de las diligencias y actas de la Inspección de los Tributos, teniendo en cuenta que tales actuaciones administrativas, formalizadas en el oportuno expediente, no tienen la consideración de simple denuncia, sino que, como ha quedado dicho, son susceptibles de valorarse como prueba en la vía judicial contencioso-



administrativa, pudiendo servir para destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reiterar en dicha vía la actividad probatoria de cargo practicada en el expediente administrativo.

Pero, como antes se exponía, añade a continuación que no es admisible que el proceso penal pueda resultar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente, pues ello significaría que la documentación de la Inspección tendría a efectos penales un valor de certeza de los hechos que en la misma se hacen constar, viendo obligado el pretendido infractor a destruir aquella certeza mediante la prueba en contrario de su inocencia... Más no es ésta la única exégesis posible del citado precepto, ya que el acta de la Inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una "notitia criminis" suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase del juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el Juez penal libremente aprecie, con respecto a todos los derechos reconocidos por el art. 24 CE y profusamente interpretados por la doctrina de este Tribunal, que tanto ha insistido en la exigencia, entre otros, del principio acusatorio, el principio de contradicción y los de publicidad, libre defensa del acusado y libre apreciación judicial de la prueba.

Y la Juez de Instancia, para valorar el informe elaborado por la Inspectora Sra. Piedad en el seno del procedimiento administrativo, ha acudido precisamente a la legislación tributaria, apreciando determinadas deficiencias como consecuencia de la falta de información y explicando convenientemente y en una extensa motivación por qué estima el mismo insuficiente para dar por validas sus conclusiones. La propia perito Inspectora puso de manifiesto sus limitaciones a la hora de elaborarlo y el perito de parte destacó los problemas reales que se derivan de la falta de información. El artículo 51 de la Ley General Tributaria alegado por la Abogacía del Estado no solo se refiere a la utilización por la Administración Tributaria de las declaraciones o documentos presentados, sino también a los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria.

La realidad, a juicio de la Juzgadora de Instancia, es que "debió acudirse a la estimación indirecta al carecer de los datos necesarios para la estimación completa de la base imponible. La Administración Tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible, que es lo que la propia Inspección ha afirmado que ocurrió, entendiendo que los criterios de cuantificación para el cálculo de la cuota fueron aplicados, por tanto, a una magnitud excedente de 120.000 euros, no a la base imponible, pendiente de ser calculada por completo, siendo a los efectos de este razonamiento por completo indiferente que la base hubiera aumentado o disminuido y siendo lo relevante, por el contrario, la conclusión de que el cálculo de la misma no fue finalizado. No solo es que falten datos a favor de Hacienda (es decir, porque de haberse hecho la estimación la cuota pudiera haber sido aún mayor), sino que falta la toma en consideración de datos a favor del contribuyente que hubiera podido minorarlas".

Tal razonamiento se estima totalmente acertado, entendiendo este Tribunal no solo que la vía probatoria de los indicios o las presunciones no puede convertirse en el mecanismo para sortear la obligación probatoria que a la Inspección incumbía, sino, más importante, que tal razonamiento tiene entidad suficiente para interrumpir el proceso lógico de toda presunción en contra de los acusados. En definitiva, se desconoce, y desde luego no puede presumirse en contra del reo que no lo hubiera, si había más IVA soportado que pudiera ser compensado o incluso si había otras cuotas repercutidas no declaradas.

No ocurre lo mismo con las declaraciones de IVA correspondiente a los ejercicios 1996 a 1999 ya que el cálculo de la defraudación ha sido efectuado por perito nombrado por la autoridad judicial, sin sujeción a la normativa tributaria y teniendo para ello a la vista no solo el expediente instruido por la Administración Tributaria, sino también la causa penal. Además, no solo se requirió a los acusados para que aportaran determinada documentación necesaria para llevar a cabo una determinación objetiva de la base imponible, sino que estos han tenido oportunidad de aportar cuanto información estimaran oportuna en defensa de sus intereses. Practicada esta prueba dentro del procedimiento penal con posibilidad de intervención de todas las partes y con resultado adverso para los acusados, correspondía a éstos aportar aquellos documentos de los que debiera inferirse un error de cálculo de la base imponible determinada por el perito judicial. La Jurisprudencia del Tribunal Supremo es clara en este punto señalando que el derecho a la presunción de inocencia (STS 17-7-97), no es un derecho activo, sino de carácter reaccional; es decir, no precisado de comportamiento activo por parte del titular del mismo. No precisa éste solicitar o practicar prueba alguna para acreditar su inocencia si quiere evitar la condena, pues la carga de la prueba de su culpabilidad está atribuida al que la afirme existente, que es el que tiene que acreditar la existencia no sólo del hecho punible, sino la intervención que en él tuvo el acusado -entre varias, SSTC 141/1986 , 150/1989 , 134/1991 y 76/1994 -. En tal sentido, como recuerda la STS 721/1994 , no difiere esencialmente de lo que es general a la teoría general del proceso conforme a los arts. 1251 y 1214 CC . Consecuentemente con ello, continúa exponiendo, que lo



que dispensa o "libera" de carga probatoria es la simple y mera negación de la intervención en el hecho; pero acreditada la misma se produce una nivelación procesal de las partes, y así, la parte acusada, si introduce en la causa un hecho impeditivo, tiene la carga de justificar probatoriamente la existencia del mismo pues la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional -SS 31/1981 , 107/1983 , 17/1984 y 303/1993 - ha limitado la carga de la prueba de la acusación a la de los hechos constitutivos de la pretensión penal. Y entender lo contrario -que bastaría la alegación de un impeditivo- privaría de sentido al derecho fundamental a producir prueba de descargo reconocido en los Tratados Internacionales y dirigido, si se priva de él, a evitar la indefensión. Por ello, la pericial practicada con el resultado obtenido es prueba válida y suficiente aportada por las acusaciones para la determinación de la cuota defraudada.

Sin embargo, los acusados se han limitado a "impugnar" la prueba pericial realizada por el Sr. Leonardo , que no a recusar al perito, al entender que la expresión utilizada por el mismo "no se juzga a nuestro querido **Rayo**, sino a quienes se han apoderado de él" implica su falta de objetividad en el informe emitido. Pero el citado perito ratificó su informe en el acto del juicio oral exponiendo sus conclusiones, que no fueron rebatidas por las defensas ni por los peritos propuestos por las mismas. Y explicó, a preguntas de la primera defensa que no era aficionado del Club **Rayo Vallecano** sino del Sevilla. Por lo que tal pericia era válida y con plena eficacia probatoria, y suficiente para estimar acreditada la defraudación en que incurrió el Club **Rayo Vallecano** SAD al efectuar las declaraciones de IVA en los ejercicios que se relacionan por las acusaciones. Además, los acusados a quienes correspondía, conforme a legalidad procesal penal relativa a la carga formal de la prueba que ha sido expuesta, o incluso conforme a la propia legalidad tributaria (el art. 105 de L.G.T . expresa que "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"), no han presentado ninguna documentación complementaria o ampliatoria de la inicialmente facilitada a los actuarios de Hacienda para acreditar si había más IVA soportado que pudiera ser compensado u otras cuotas repercutidas no declaradas.

En definitiva, no correspondía a la acusación iniciar una indagación universal para comprobar si había más IVA que debía ser soportado u otras cuotas repercutidas no declaradas, sino que eran los acusados quienes debían de acreditarlos, pues solo estos estaban en posesión de la documentación pertinente o podían indicar dónde obtenerla, y caso de que los mismos no hubiesen tenido reflejo documental ofrecer prueba directa de su realidad.

En este sentido, señala la STS de 25 de noviembre de 2011 , con referencia al citado art. 105 de LGT , que ello, lejos de constituir una "inversión de la carga de la prueba", no es sino estricto cumplimiento de la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que, en sentencia tales como la de 8 de febrero de 1996, referente al denominado "caso Murray ", proclama el valor como indicio, que refuerza la convicción contenida sobre la restante prueba disponible, de la ausencia de aportación de elementos exculpativos, máxime cuando estos parecen resultar de fácil adquisición para el acusado.

TERCERO.- Denuncian también las acusaciones falta de motivación de la resolución recurrida considerando que la juzgadora de instancia no ha expuesto los motivos que le llevan a no estimar acreditada la participación de los acusados en los hechos objeto de enjuiciamiento. Señalan que la sentencia se limita a declarar la pertenencia de los acusados al Consejo de Administración de **Rayo Vallecano** SAD careciendo del más mínimo razonamiento o valoración sobre la prueba practicada.

Frente a ello basta leer la resolución recurrida para observar que en ella se exponen, de manera extensa y razonada, los razonamientos que han llevado a la juez de instancia a adoptar la resolución objeto de recurso.

Conviene recordar que el derecho a la tutela judicial efectiva incluye como contenido básico el derecho a obtener de los órganos jurisdiccionales una respuesta a las pretensiones planteadas, que sea motivada y razonada en derecho y no manifiestamente arbitraria o irrazonable, aunque la fundamentación jurídica pueda estimarse discutible o respecto de ella puedan formularse reparos (SSTC 23-4-90 y 14-1-91), matizando la misma doctrina que la exigencia de motivación no autoriza a exigir un razonamiento judicial exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener sobre la cuestión que se decide, sino que deben considerarse suficientemente motivadas aquellas resoluciones judiciales que vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales fundamentadores de la decisión; basta que la motivación cumpla la doble finalidad de exteriorizar el fundamento de la decisión adoptada y permita su eventual control jurisdiccional (STC 5-4-90); que lo reconocido en el art. 24.1 de la Constitución es el derecho de todas las personas a ser acogidas y oídas en el proceso, pero no a obtener una sentencia de conformidad, que la tutela judicial efectiva se obtiene, incluso, cuando se deniega o rechaza lo interesado por las partes en el proceso, siempre que concurra la causa legal correspondiente; y que la indefensión con relevancia constitucional es tan sólo aquella en la que la parte se ve privada injustificadamente de la oportunidad de defender su respectiva posición procesal, acarreándole tal irregularidad un efectivo



menoscabo de sus derechos o intereses (STC 44/1998, de 24 de febrero , que cita las SSTC 290/1993 , 185/1994 , 1/1996 y 89/1997).

Pues bien, ninguna de tales circunstancias concurren en este supuesto, en el que la juez de instancia ha expuesto en la resolución recurrida los motivos que le llevan a estimar que no ha quedado acreditada la participación de los acusados en las defraudaciones fiscales que la Inspección Tributaria imputó a **Rayo Vallecana** SAD. El que los recurrentes no estén conformes con tales razonamientos y con la decisión de la juzgadora de instancia no significa que la resolución que se recurre esté carente de motivación.

Efectivamente, la misma no se limita a exponer de forma genérica que la prueba practicada sea poco convincente y muy poco o nada contundente, sino que partiendo de la estrategia adoptada por las acusaciones para imputar a los acusados los hechos que considerar constitutivos de infracción penal, analiza de forma detallada, desde el punto de vista doctrinal primero y valorando la prueba practicada en el acto del Juicio Oral después, las tesis planteadas por las acusaciones.

Así analiza cada una de las pruebas aportadas por las acusaciones, declaración de los acusados, testifical y documental. Parte de que la pertenencia de los acusados al Consejo de Administración de **Rayo Vallecana** SAD no es determinante para hacerles responsables de las defraudaciones detectadas por la Agencia Tributaria, considera efectivamente que la prueba practicada no es concluyente, ni convincente, pero explica que a través de la prueba testifical la acusación ha centrado su esfuerzo en hacer reconocer a los testigos que los acusados ocupaban efectivamente posiciones de relieve en la estructura de la sociedad deportiva, o a destacar contradicciones al respecto con sus declaraciones precedentes en fase de instrucción, explicando a continuación los motivos que le llevan a concluir que tales afirmaciones no pueden predicarse de lo actuado en el acto del Juicio Oral. Después de exponer la posición doctrinal y jurisprudencial sobre la teoría del dominio del hecho, explica porqué considera que no se ha probado efectivamente que los acusados tuvieran en ningún momento el dominio del hecho, el codominio, o el dominio funcional del hecho, y por qué no basta para llegar a su condena que aquellos hayan sido miembros del Consejo de Administración, y que las acusaciones hayan venido afirmando e, incluso insistiendo, en que los acusados eran los brazos ejecutores de **Inocencio** , siendo en la residencia de éste en Somosaguas donde se tomaban las decisiones que afectaban a la dirección y gestión del Club, no convocándose ni celebrándose reuniones del Consejo de Administración, entendiéndose además que ello no puede aceptarse como explicación que deba prestar sentido al comportamiento de los acusados en el ámbito de las finanzas del club de fútbol puesto que, no ha habido prueba procesal del funcionamiento de semejante estructura, sino, a lo sumo, invocación de la misma casi como un hecho notorio que, jurídicamente, no debe aceptarse que sea. Expone a continuación que no ha quedado acreditado que las órdenes que han llevado a la defraudación provinieran de Somosaguas, o de la familia o del entorno de **Inocencio** en cuanto los responsables de darlas no han sido acusados y los acusados han negado de plano haber recibido órdenes antijurídicas, por haber negado cualquier relación de proximidad con la elaboración o confección de las declaraciones de impuestos del club (no consta que fuesen firmadas por ellos, sino que se ha hecho referencia a la firma de una persona, **Frida** , que no ha sido acusada por estos hechos), no habiéndose acreditado tampoco que se hallasen encargados directamente de las mismas (se hizo alusión varias veces a un determinado despacho de abogados al que se le encargaban) o que fuesen responsables, en el sentido de tener autoridad directa sobre las finanzas y sobre la contabilidad del Club.

Por último debe ponerse de manifiesto que si bien es verdad, tal y como alega el Ministerio Fiscal que ni en el relato de hechos probados ni en la fundamentación jurídica de la sentencia se hace referencia expresa al acusado **Pedro Antonio** , no lo es menos que la lectura de la sentencia evidencia que se trata de una omisión o error material, que podía haber sido subsanado por el cauce establecido en el art. 267 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , ya que los razonamientos que se expresan en la misma se refieren a todos los acusados de forma global, y son predicables respecto a todos ellos sin individualización de ninguno en particular. Y en el Fallo de la sentencia se absuelve expresamente **Pedro Antonio** de los cuatro delitos fiscales que se le imputaban.

No se observa pues ni falta de motivación ni indefensión para los recurrentes. Por ello la nulidad de lo actuado, no es procedente conforme a lo dispuesto en el art. 240 de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

Procede por lo expuesto la desestimación de este motivo de recurso.

CUARTO.- Discrepan también los recurrentes con el contenido de la sentencia de instancia, estimando que, en contra de lo que se expresa en la misma, consideran que ha quedado acreditado que los acusados son partícipes por los distintos conceptos en los delitos contra la Hacienda Pública que le son imputados.

El Tribunal Constitucional tiene señalado que el recurso de apelación otorga plenas facultades al Tribunal Superior para resolver cuantas cuestiones se planteen, sean de hecho o de derecho, por tratarse de un recurso



ordinario que permite un novum iudicium- (SSTC 124/83, 54/85, 145/87, 194/90 y 21/93, 120/1994, 272/1994 y 157/1995).

Ello no obstante, la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 167/2002, para los supuestos de recursos de apelación contra sentencias absolutorias, ha establecido que, cuando la revisión se centra en la apreciación de la prueba, es decir, si en la segunda instancia no se practican nuevas pruebas no puede el Tribunal -ad quem- revisar la valoración de las practicadas en la primera instancia, siempre que por la índole de las mismas sea exigible la inmediación y la contradicción. Este criterio ha sido confirmado y reiterado en posteriores sentencias, (SSTC 170/2002, 197/2002, 198/2002, 200/2002, 212/2002, 230/2002, 41/2003, 68/2003, 118/2003, 10/2004, 12/2004 y 184/2009). De forma que, incluso, en los supuestos en que se trate de apreciar pruebas objetivas junto con otras de carácter personal que dependen de los principios de inmediación y de contradicción, el Tribunal Constitucional, veda la posibilidad de revocar el criterio absolutorio de la primera instancia cuando no se han practicado las pruebas personales con arreglo a tales principios ante el tribunal -ad quem- (STC 198/2002 y 230/2002).

Sin embargo, la doctrina constitucional reseñada no resulta aplicable cuando el núcleo de la discrepancia entre la Sentencia de instancia y la de apelación atañe estrictamente a la calificación jurídica de los hechos que se declararon probados por el órgano judicial que primariamente conoció de los mismos y que quedan inalterados en la segunda instancia, pues su subsunción típica no precisa de la inmediación judicial, sino que el órgano de apelación puede decidir sobre la base de lo actuado (STC 170/2002, de 30 de septiembre, FJ 5, reiterada en las SSTC 328/2006, de 20 de noviembre, FJ 4; 256/2007, de 17 de diciembre, FJ 2; 124/2008, de 20 de octubre, FJ 2; 34/2009, de 9 de febrero, FJ 4 y 120/2009, de 18 de mayo, FJ 4). En todo caso, ello no implica que el órgano de apelación pueda prescindir de otorgar al acusado la oportunidad de ser oído en la fase de recurso, audiencia que, no ha de confundirse con el derecho del acusado a hablar el último que, aunque pueda revestir una cierta importancia, debe distinguirse del derecho a ser escuchado, durante los debates, por un Tribunal.

Esta elaborada doctrina constitucional se mantiene aun en el supuesto del que el juicio oral celebrado en primera instancia haya sido objeto de grabación, y por ello, aun cuando el Tribunal de apelación pueda situarse en una posición análoga al juzgador de instancia por lo que se refiere a la inmediación en las pruebas practicadas.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de Mayo de 2009 señala, de manera firme y categórica, que exista o no exista grabación del juicio en formato DVD, es inviable constitucionalmente revocar por parte del Tribunal de segunda instancia, una sentencia absolutoria del órgano judicial de primera instancia basada en prueba personal testifical, si no se han practicado nuevas diligencias de prueba ante el Tribunal revisor.

Pues bien, a la vista de tales consideraciones considera este Tribunal razonable la conclusión absolutoria a la que llega la sentencia recurrida. En la misma se analizan las pruebas practicadas en el acto del Juicio Oral y se expone el razonamiento, totalmente lógico, que ha llevado al juzgador de instancia a dictar el pronunciamiento absolutorio.

No se ha practicado en esta segunda instancia prueba alguna al amparo de lo señalado en el artículo 790.3 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal que permita a este Tribunal hacer variar la percepción de la Juez de instancia.

La sentencia impugnada absuelve a los acusados tras valorar las pruebas practicadas a su presencia, declaración de los acusados, testifical, pericial y documental.

Ya hemos expuesto en el razonamiento anterior la valoración de la prueba efectuada por la juzgadora de instancia partiendo de la estrategia elegida por las acusaciones para tratar de acreditar la participación de los acusados en los delitos que les son imputados. Frente a ello, las acusaciones reiteran su posición y se basan para ello, no solo en prueba documental, sino, básicamente en las declaraciones prestadas por los acusados y testigos en el acto del Juicio oral, pruebas personales cuya valoración en exclusiva corresponde a la juzgadora de instancia conforme a la jurisprudencia que ha sido expuesta.

Entienden los recurrentes que precisamente tales pruebas deben llevar sin duda a estimar que los acusados participaron en las defraudaciones descubiertas por la Agencia tributaria. Para ello, reiteran nuevamente las declaraciones efectuadas por los distintos testigos sobre el papel que jugaban la esposa e hijos de Inocencio en el Club **Rayo Vallecano** SAD. Sin embargo lo que vinieron a explicar en el acto del juicio oral acusados y testigos es que Candelaria no conocía ni participaba en la gestión económica del Club, limitándose a acudir a los partidos y reuniones de las peñas, y que los hijos de Inocencio, en concreto Pedro Antonio y Juan Antonio acababan de terminar sus estudios acudiendo al Club para aprender. También explicaron que era el despacho Aureliano quien llevaba la gestión económica del Club y, más en concreto, donde se preparaban todas las declaraciones fiscales. Igualmente hacen referencia las acusaciones a la pertenencia de los acusados al



Consejo de Administración pero ello no es lo que ha determinado en exclusiva la imputación que se hace frente a ellos, no solo porque las acusaciones se han venido refiriendo al patriarca de la familia Juan Antonio como verdadero gestor del Club y único con poder de decisión, sino porque no explican por qué no han sido imputadas otras personas que ejercieron cargos idénticos a los acusados en el citado Consejo de Administración, tales como Florentino que ocupó los cargos vocal y vicesecretario, Jorge que fue vocal, u Everardo que ocupó también el cargo de vocal. Los dos primeros declararon en el acto del juicio oral en términos análogos a como lo hicieran los acusados, sobre su actividad real dentro del Club. Además, las acusaciones se han limitado a imputar de forma genérica a los acusados la gestión económica del Club que atribuyen a todos ellos indistintamente sin especificar y probar los actos concretos de intervención de cada uno de ellos en la elaboración de las declaraciones fiscales a través de las cuales se cometió el fraude o en las decisiones adoptadas en la gestión económica. Ni siquiera han sido interrogados los acusados sobre estos extremos, ni han sido traídos a juicio los testimonios de las personas que materialmente elaboraron y presentaron ante la Administración Tributaria las declaraciones fiscales a que se refiere el presente procedimiento. Ni siquiera declaró en el acto del Juicio Oral D^a Frida , persona que al parecer firmó y presentó las declaraciones.

Y lo mismo puede afirmarse en relación al delito de falsedad que se les imputa por la Abogacía del Estado, debiendo añadirse en relación a la acusada Dulce , quien no reconoció su firma en los documentos le fueron mostrados en el acto del Juicio Oral, y no se ha practicado prueba pericial caligráfica que permita determinar si efectivamente debe atribuirse a aquélla la confección o firma de los documentos y facturas cuya autoría se le atribuye de manera genérica por las acusaciones, aun cuando le fueran mostradas en el acto del Juicio oral diversas facturas cuya firma negó, señalando que nunca había hecho ni firmado facturas. Igualmente debe destacarse que por la misma se manifestó que lo que firmó fue a instancia de Carlota y de su marido, no imputados en las presentes actuaciones, los cuales le dijeron que no pasaba nada. Añadió que solo acudía a la Notaría a firmar. Y ninguno de los testigos ni acusados le ha atribuido actividad efectiva como gestora en la sociedad Inversiones Deportivas Milsen.

Por último, frente a la tesis que plantea la Abogacía del Estado que propugna la aplicación de la doctrina jurisprudencial denominada de la "ignorancia deliberada", tal y como se explica por la Audiencia Provincial de Córdoba, sec. 3^a, S 11-10-2013, nº 256/2013 , debemos comenzar señalando, que el núcleo esencial de la conducta típica viene determinado por la defraudación a la Hacienda Pública; si bien, únicamente son integrantes del tipo aquellas conductas omisivas y comisivas que causan un perjuicio en la cuantía normativamente exigida, actualmente 120.000 euros; el resto de omisiones (y acciones) que no alcancen dicho importe, sólo podrán ser consideradas infracciones tributarias si están previstas en L.G.T.

Este resultado defraudatorio a la Hacienda Pública, ha de ser realizado dolosamente por el autor, y ello debe de ser probado, sin que pueda admitirse ningún género de presunciones sobre su concurrencia.

Matiza en este sentido una reiterada jurisprudencia constitucional, entre otras S.S. de 24 de octubre de 2005, 16 de enero y 27 de marzo de 2006, que si bien es cierto, que la prueba del elemento subjetivo del delito es más compleja y de ahí que en múltiples casos haya que acudir a la prueba indiciaria, en cualquier caso, 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. Siendo de destacar, en relación específicamente con los elementos subjetivos, que solo pueden considerarse acreditados adecuadamente si el enlace entre los hechos probados de modo directo y la intención perseguida por el acusado se infiere de un conjunto de datos objetivos que revelan el elemento subjetivo a través de una argumentación lógica razonable y especificada motivadamente en la resolución judicial.

Ahora bien, también es de tener presente, tal como afirma la S.A.P. de Jaén de 13 de noviembre de 2012 , que el elemento subjetivo de los delitos contra la Hacienda Pública no se restringe sólo a aquella conducta que se rige por un dolo directo con clara intención pues de defraudar, sino que también admite supuestos de actuación por dolo eventual, siendo aplicable en estos supuestos la doctrina jurisprudencial denominada de la "ignorancia deliberada" para explicar la coautoría en el caso en el que en la defraudación confluya un administrador nombrado formalmente, llamado vulgarmente "hombre de paja", siendo otra persona el real administrador y maquinador de la misma. No obstante, lo que no es discutible es para cometer la defraudación se ha de haber participado de alguna forma en la conducta a través de la que se causa el perjuicio a la Hacienda Pública.

Abundemos en estas consideraciones, en lo relativo a la doctrina jurisprudencial de la ignorancia deliberada y en lo relativo a la coautoría en este tipo de delitos.

A) Respecto de la denominada "ignorancia deliberada" ha indicado la S.T.S. de 2 de febrero de 2009 , que quien se pone en situación de ignorancia deliberada, es decir, no querer saber aquello que puede y debe conocerse,



y sin embargo se beneficia de esta situación, está asumiendo y aceptando todas las posibilidades del origen del negocio en el que participa, y por lo tanto debe de responder de sus consecuencias.

Precisa la sentencia últimamente citada, los presupuestos que permiten la punición de aquellos casos de ignorancia deliberada por merecer la misma necesidad de pena que los casos de dolo eventual en su sentido estricto. Y tales presupuestos son:

1º Una falta de representación suficiente de todos los elementos que definen el tipo delictivo de que se trate. Y ello ha de estar relacionado con la conciencia de que se va a realizar, con una u otra aportación, un acto inequívocamente ilícito; quedando revelada una grave indiferencia del autor hacia los bienes penalmente protegidos, pues, pese a representarse el riesgo que su conducta pueda aparejar, no desiste de su aportación.

2º Decisión del sujeto de permanecer en la ignorancia, de forma prolongada en el tiempo, aún hallándose en condiciones de disponer, de forma directa o indirecta, de la información que se pretende evitar.

3º Un componente motivacional, inspirado en el propósito de beneficiarse del estado de ignorancia alentado por el propio interesado, eludiendo así la asunción de los riesgos inherentes a una eventual exigencia de responsabilidad criminal.

B) Respecto de la coautoría se ha de señalar, que el delito fiscal es un delito propio, de propia mano, en el sentido de que solo puede ser autor aquél a quien compete el cumplimiento del deber tributario, es decir, el contribuyente o su sustituto; de forma significativamente plástica indicó la STS de 25 de febrero de 1998, que en este delito el sujeto activo se corresponde con el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Si bien, tal y como indicó la STS de 30 de abril de 2002, la Ley no impide la punibilidad del "extraneu" como participe en el delito propio del "intraneus"; pues ello tiene una clara fundamentación normativa; el partícipe no infringe la norma que respalda el tipo penal de la parte especial, sino la prohibición contenida en las reglas de participación que amplía el tipo penal.

Ahora bien, al tratarse de personas jurídicas el art. 45.2 de L.G.T. dice que "por las personas jurídicas actuaran las personas que ostentan, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes correspondan su representación, por disposición de la Ley o por acuerdo válidamente adoptado".

Pero este precepto, que no es sino un trasunto de la doctrina general que considera responsables de las actuaciones de las personas jurídicas a sus gestores, directores o representantes legales, no puede linealmente trasladarse al ámbito del derecho penal ya que en este la culpabilidad tiene connotaciones subjetivas que no se avienen con el mercado cariz objetivo de la transcrita norma fiscal, por lo que se viene suscitando dudas sobre las personas que deben ser imputadas por delito fiscal que afecte a personas jurídicas, partiendo de que el art. 31 del CP ya distingue entre administradores de hecho y de derecho, lo que es un resquicio para evitar el automatismo de ese objetivismo (SAP de Córdoba de 11 de mayo de 2010), por eso precisó la STS de 14 de julio de 2003, que en estos casos la responsabilidad penal deberá de recaer -sobre quien en el ámbito de la persona jurídica y de su administración actúe como directivo con el rasgo de administración y gestión efectiva al servicio de la misma. Y ello en casos en los que hay una mera administración formal (hombre de paja) como pantalla de quien es verdadero administrador de hecho, nos conduce, tal y como afirmó la STS de 30 de septiembre de 2010, a un supuesto de coautoría, pues la actuación de ese administrador formal o meramente nominal, aceptando ser parte de la ficción legal, con pleno conocimiento de su propia responsabilidad, participando activamente en la vida de la sociedad firmando todos y cada uno de los documentos necesarios para la misma y posiblemente obteniendo una retribución por tal comportamiento, supone necesariamente que sería participe en condición de cooperador necesario con el administrador de hecho.

En el supuesto de autos, el resultado de las pruebas practicadas en el acto del Juicio Oral no permite inferir un actuar en los acusados inspirado en un dolo eventual por vía de una inexcusable ignorancia deliberada en la que convergen todos los presupuestos antes indicados, pues el único extremo que se declara probado en la sentencia de instancia es que los mismos formaban parte del Consejo de Administración, no pudiendo concluirse inequívocamente con solo este dato que concurriera, ni siquiera a título de dolo eventual, el elemento subjetivo del tipo.

Para ser responsable de la defraudación se ha de haber participado de alguna forma en la declaración engañosa a través de la que se causa el perjuicio a la Hacienda Pública. Ya hemos indicado como las propias acusaciones se han limitado a imputar de forma genérica a los acusados la gestión económica del Club que atribuyen a todos ellos indistintamente sin especificar y probar los actos concretos de intervención de cada uno de ellos en la elaboración de las declaraciones fiscales a través de las cuales se cometió el fraude o en las decisiones adoptadas en la gestión económica. También se ha explicado el papel que jugaban la esposa e



hijos de Inocencio en el Club **Rayo Vallecano** SAD. Los acusados y testigos señalaron en el acto del Juicio Oral, sin que se haya practicado prueba de la que se infiera lo contrario, que Candelaria no conocía ni participaba en la gestión económica del Club, limitándose a acudir a los partidos y reuniones de las peñas, y que los hijos de Inocencio, en concreto Pedro Antonio y Juan Antonio acababan de terminar sus estudios acudiendo al Club únicamente con fines de formación. También explicaron que era el despacho de Aureliano quien llevaba la gestión económica y, más en concreto, donde se preparaban todas las declaraciones fiscales. El Sr. Juan Pedro era gerente deportivo y el Sr. Juan Francisco, hombre de confianza de Inocencio, no participaba en la contabilidad y elaboración de las declaraciones fiscales que se elaboraban en el Despacho Aureliano. También hemos visto como las propias acusaciones no vinculan la pertenencia al Consejo de Administración de los acusados a su participación en las defraudaciones ya que aquéllas se han venido refiriendo al patriarca de la familia Inocencio como verdadero gestor del Club y único con poder de decisión y no explican por qué no han sido imputadas otras personas que ejercieron cargos idénticos a los acusados en el citado Consejo de Administración, tales como Florentino que ocupó los cargos de vocal y vicesecretario, Jorge que fue vocal, u Everardo que ocupó también el cargo de vocal. Por el contrario, Pedro Antonio no formaba parte del Consejo de Administración y también es imputado por las acusaciones. Por último los acusados y testigos señalaron, y no existe constancia documental de lo contrario, que el Consejo de Administración no se reunía, adoptándose las decisiones en la residencia familiar de Inocencio en Somosaguas. Tampoco consta que las declaraciones fiscales fueran firmadas por los acusados, habiéndose aludido a Frida como firmante de las mismas, quien tampoco ha sido acusada en el presente procedimiento. Por ello, entendemos junto a la juzgadora de instancia que tales datos son insuficientes para incardinar a los acusados en una participación penalmente relevante y una posición de dominio en relación concreta con los hechos enjuiciados. En definitiva no puede afirmarse, sin riesgo de incurrir en error, que los acusados se representaran todos los elementos que definen el tipo delictivo por el que son acusados con la conciencia de que se iba a realizar un acto inequívocamente ilícito, circunstancia necesaria para poderles atribuir conforme a la doctrina de la ignorancia deliberada la actividad delictiva por la que son acusados.

En definitiva debe concluirse estimando que la sentencia apelada razona suficientemente la conclusión absolutoria, estimando y explicando, de manera lógica, racional y suficientemente motivada, porqué con las pruebas practicadas no se ha logrado acreditar conducta penalmente relevante en los acusados, por lo que procede confirmar la sentencia recurrida, siendo en todo caso inviable constitucionalmente otra opción por parte de este Tribunal.

QUINTO.- Conforme a lo dispuesto en el art. 240 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, procede declarar de oficio las costas procesales causadas.

Vistos los preceptos legales citados y los demás de general y pertinente aplicación

FALLAMOS

DESESTIMANDO el recurso de apelación formulado por el Ministerio Fiscal y por el Abogado del Estado en representación legal de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, contra la sentencia dictada por la Ilma. Sra. Magistrada Juez del Juzgado de lo Penal número 26 de Madrid con fecha quince de octubre de dos mil trece, en el procedimiento al que el presente rollo se refiere, CONFIRMAMOS íntegramente la citada resolución, declarando de oficio las costas procesales causadas en esta alzada.

Notifíquese la presente resolución a las personas y en la forma que determinar los arts. 248.4 y 270 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, haciéndose saber a las partes que contra la misma no cabe recurso ordinario alguno y cúmplase lo dispuesto en el art. 266 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Devuélvase las actuaciones al Juzgado de su procedencia, para su conocimiento y ejecución.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando en segunda instancia, y de la que se llevará certificación al Rollo de Sala, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente en Audiencia Pública de la Sección Diecisiete, en el día de su fecha. Doy fe.