

Roj: **STS 482/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:482**Id Cendoj: **28079120012017100121**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Penal**Sede: **Madrid**Sección: **1**Fecha: **15/02/2017**Nº de Recurso: **1034/2016**Nº de Resolución: **88/2017**Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**Ponente: **ANDRES MARTINEZ ARRIETA**Tipo de Resolución: **Sentencia**

En nombre del Rey

La sala Segunda de lo Penal, del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. mencionados al margen, en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que la Constitución y el pueblo español le otorgan, ha dictado lo siguiente

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a quince de Febrero de dos mil diecisiete.

En el recurso de casación por infracción de Ley, de precepto constitucional y quebrantamiento de forma interpuesto por **EL ABOGADO DEL ESTADO, y la representación de Julián**, contra sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Madrid, Sección Décima Séptima, que condenó a Julián por delito contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, los componentes de la Sala Segunda del Tribunal Supremo que arriba se expresan se han constituido para la votación y fallo bajo la Presidencia del primero de los indicados y Ponencia del Excmo. Sr. D. **Andres Martinez Arrieta**, siendo también parte el Ministerio Fiscal y estando dicho recurrente representado por el Procurador Sr. Granizo Palomeque.

y la Agencia Estatal de la Administración Tributaria representada por el Abogado del Estado.

I. ANTECEDENTES

Primero.- El Juzgado de Instrucción nº 10 de Madrid, instruyó Procedimiento Abreviado 2545/2013 contra **Julián**, por delito contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, y una vez concluso lo remitió a la Audiencia Provincial de Madrid, que con fecha 17 de marzo de 2016 dictó sentencia que contiene los siguientes **HECHOS PROBADOS**: "ÚNICO.- Apreciando en conciencia la prueba practicada, se declara, expresa y terminantemente, probado que Julián, también llamado Serafin, así como Jose Pedro o Luis Pablo, mayor de edad y sin antecedentes penales, con domicilio en la CALLE000 nº NUM000 de Madrid, dirigía desde fecha no concretada, pero en cualquier caso con anterioridad al año 2002, un conjunto de medios personales y materiales dedicados a la explotación de la actividad de la prostitución ejercida por terceras personas, cuyos beneficios incorporaba a su patrimonio.

Además, también tenía otros negocios en hostelería, reformas de interiores, publicidad y mobiliario de cocina que desarrollaba a través de sociedades mercantiles de responsabilidad limitada. Estas sociedades eran ESTRELLA PUBLICIDAD S.L., con domicilio social calle Bolivia 23 y domicilio fiscal CALLE000 NUM000 cuya actividad era prestar servicios de publicidad y relaciones públicas; KASIM CONSULTING Y RENTAS SL, con domicilio social y fiscal en CALLE000 número NUM000 cuya actividad era el alquiler de locales industriales constituida en fecha 24 de enero de 2005 y anteriormente figuraba como escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte; HONDURAS Y CASAS S.L. constituida el 26 de junio de 2000 con el nombre Honduras Sport S.L. cambió su denominación social el 24 de noviembre de 2005, con domicilio social en calle Alcalá 20 y domicilio fiscal en CALLE000 NUM000, su actividad era el alquiler de locales industriales desde septiembre de 2007, anteriormente escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte; PAL REFORMAS Y ADMINISTRACIONES SA con domicilio social en calle Bolivia 23 y fiscal en la CALLE000 NUM000, su actividad era alquiler de



locales industriales desde el 1 de enero de 2005 y anteriormente albañilería y pequeños trabajos de construcción; CASINI DESIGNE EMPIRE S.L. con domicilio social en calle Bolivia 23 y domicilio fiscal CALLE000 NUM000 , su actividad era el comercio menor de aparatos de uso doméstico; RESTAURANTE ALMOUNIA SA con domicilio social y fiscal en C/ Recoletos, 5, de Madrid su actividad es de restaurante.

En todas estas sociedades la participación del acusado en el capital social era superior al 95 % (en Restaurante Almounia era del 80% de modo directo y el 20% restante a través de Pal Reformas y Administraciones).

Como consecuencia de sufrir en los años 2004 y 2005, personalmente y en algunas de las sociedades por medio de las cuales desarrollaba aquellos negocios (Honduras Sport SL, NI Reformas y Administraciones SL, Estrella Publicidad SL, Kasim Consulting SL), inspecciones fiscales relativas a los impuestos sobre sociedades, IVA e IRPF las cuales terminaron en algunos casos en actas de conformidad con imposición de sanción y obligación de ingreso, el acusado decidió crear una estructura para evitar la tributación por los cuantiosos ingresos que obtenía de la explotación de la actividad de prostitución.

Para ello, con auxilio de terceras personas no identificadas, diseñó un complejo entramado societario asignando a la sociedad ESYDESA FORMAS SL, constituida el 6 de marzo de 2003, con domicilio social y fiscal calle Atocha 107 3º-E de Madrid, matriculada en las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas en el epígrafe correspondiente a agencias matrimoniales y otros servicios y domicilio de la actividad en C/ Atocha 45, el papel de aparecer formalmente ante terceros, lo que la distinguía del resto de sociedades creadas con la finalidad de eludir la tributación antedicha.

Así creó las siguientes sociedades:

MIRASTIRI SL constituida en fecha 6 de abril de 2006, con domicilio social y fiscal en calle Aviación 18 de Sevilla, matriculada en las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas en el epígrafe correspondiente a enseñanza formación profesional no superior y domicilio de la actividad en C/ Abascal nº 4.

LIBELUS LENGUA Y CULTURA S.L. constituida el 12 de noviembre de 2007, con domicilio social calle Atocha 107 2º F de Madrid y domicilio fiscal Avenida Aragón 29 de Manises (Valencia) matriculada en las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas en el epígrafe correspondiente a enseñanza formación profesional no superior con domicilio de la actividad en la calle Atocha 107.

ATRIUM 2009 S.L. constituida el 17 de diciembre de 2007, con domicilio social y fiscal en C/ Alcalá 20, oficina 206, matriculada en las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas en el epígrafe correspondiente a agencias matrimoniales y otros servicios y domicilio de la actividad en C/ Alcalá 206 OF.

COMUNICACIONES DIGAMMA 3000 S.L. constituida el 24 de julio de 2008, con domicilio social y fiscal en Paseo de la Habana nº 9, oficina 30, de Madrid; matriculada en las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas en el epígrafe correspondiente a otros servicios de telecomunicaciones y domicilio de la actividad en Paseo de la Habana nº 9, oficina 30.

ÁTICA LENGUA Y CULTURA 2009 SL constituida el 25 de junio de 2009, con domicilio social Paseo de la Habana nº 9, oficina 30, de Madrid y domicilio fiscal calle Moratín 17 de Valencia, matriculada en las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas en el epígrafe correspondiente a enseñanza formación profesional no superior y domicilio de la actividad en Paseo de la Habana nº 9, oficina 30.

En estas sociedades el acusado, pese a ser su verdadero dueño, no poseía participación social alguna, aunque posteriormente, a raíz de la incoación del procedimiento penal, formalizó la adquisición de las participaciones sociales a quienes formalmente las detentaban, empleadas y colaboradoras de la actividad dirigida y desarrollada por el acusado.

Ninguna de estas sociedades desarrollaba la actividad que constituía su objeto social, ni la consignada en el impuesto sobre actividades económicas.

Tampoco en el domicilio social que indicaban en el registro mercantil se desarrollaban actividades relacionadas con la prostitución, ni ninguna otra actividad, por dichas sociedades.

Por último, estas sociedades no desarrollaban ninguna actividad mercantil.

Las casas y pisos donde se desarrollaba la prostitución no tienen relación alguna con las sociedades Atrium, Comunicaciones Digamma, Libelus, Ática, Mirastiri o Esydesa. De hecho, no existe ni un solo documento que adscriba la actividad que se desarrollaban en cada una de ellas a alguna concreta sociedad; tampoco se ha acreditado de cualquier otra forma la relación entre local donde se ejercía la prostitución y alguna de las sociedades.



La actividad de prostitución proporcionaba al acusado en la mayoría de los casos el 50% de la cantidad que pagaban los clientes; en algunas ocasiones, de mucha de menor importancia, por la especialidad de los servicios, el porcentaje que correspondía el acusado era del 33%.

Los ingresos procedentes de esta actividad se producían en su mayor parte en efectivo y el resto por ingresos procedentes del uso de tarjetas bancarias. Los beneficios obtenidos en efectivo, se ingresaban en ocasiones en cuentas bancarias sin que existiera vinculación alguna entre los locales donde se ejercía la prostitución y las sociedades titulares de las cuentas bancarias; en otras ocasiones los ingresos se guardaban en la caja fuerte que había en cada local o se llevaba a las oficinas que el acusado tenía en la calle Bolivia número 23 de Madrid. Todo este dinero en efectivo se manejaba con el criterio de caja única sin que las sociedades Atrium, Comunicaciones Digamma, Libelus, Ática, Mirastiri o Esydesa dispusieran del mismo con autonomía.

Los ingresos procedentes de los pagos efectuados por los clientes con tarjetas de crédito eran percibidos en las cuentas corrientes de las sociedades que Julián indicaba a las entidades bancarias que habían autorizado y entregado los TPV (terminal de punto de venta). No existe relación económica entre la titularidad de dichas cuentas bancarias y la actividad que se desarrollaba en los locales. En cualquier caso los ingresos que se tenían por esta vía también eran dispuestos por el acusado por el mismo criterio de funcionamiento de caja única.

De los beneficios que obtenían con la actividad de prostitución el acusado disponía libérrimamente así, por ejemplo, ordenó en el año 2007 la transferencia de 714.000 C a su cuenta bancaria número 0182-4003-201504058 desde la cuenta bancaria de las entidades Mirastiri SL y Esydesa Formas SL mediante 15 transferencias de importes variables comprendidos entre 7.500 € el menor y 86.000 € el mayor, efectuados entre el 17 de abril de 2007 la primera y el 7 de septiembre de 2007 la última. También ordenó que se pagarán gastos personales producidos en su domicilio en la calle Sigüero, por importe de 426.777,70 C.

Los gastos derivados de la explotación de la actividad de prostitución, desarrollada en los locales citados, también se satisfacían con el criterio de caja única; es decir, se pagaban con los ingresos procedentes de dicha actividad y sin consideración alguna con las sociedades Atrium, Comunicaciones Digamma, Libelus, Ática, Mirastiri o Esydesa.

Con la actividad de la prostitución, Julián obtuvo ingresos por 10.261.308,22 C; 9.830.490,01 € y 8.043.492,52 € en los años de 2007, 2008 y 2009 respectivamente; en esos años los gastos derivados de la misma actividad ascendieron a 5.635.564,65 C, 7.322.869,49 C y 6.632.014,94 C.

Por lo que el beneficio obtenido por Julián con la citada actividad ascendió a 4.625.743,57 € en el año 2007; 2.507.620,52 en el año 2008 y 1.411.480,58 € en el año 2009. Dicho beneficio fue ocultado a la Hacienda pública voluntariamente y con la intención de excluirlo del gravamen tributario que le correspondía y debe ser imputado personalmente a Julián por desarrollar personalmente la explotación de la actividad de prostitución, ordenando y dirigiendo los medios personales y materiales para ello; las sociedades a través de las que canalizaba los ingresos económicos tenían una naturaleza puramente formal, careciendo de verdadera entidad autónoma razón por la que los beneficios obtenidos deben serle personalmente atribuidos como rendimientos de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por lo que la cuota defraudada en las declaraciones de su IRPF de dichos ejercicios ascendió a 1.784.506,15 C, 849.583,49 € y 466.783,46 € respectivamente".

Segundo.- La Audiencia de instancia dictó el siguiente pronunciamiento:

" **FALLAMOS:** Que debemos **CONDENAR Y CONDENAMOS** a Don Julián, como autor responsable penalmente de dos delitos contra la Hacienda Pública, ya definidas, subtipo agravado por ser su cuantía superior a 600.000 €, sin concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad penal, a las penas, por cada uno de ellos, de tres años de prisión menor, con las accesorias de suspensión de sus derechos a ejercer la profesión de Abogado, y de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante el mismo tiempo, y multa del triple de las cuotas defraudadas en los años 2007 (multa de 5.353.518,45 €) y 2008 (multa de 2.548.750,47 €), con advertencia de responsabilidad personal subsidiaria consistente en privación de libertad hasta seis meses en caso de impago total o el tiempo que proporcionalmente corresponda en caso de impago parcial.

Y como autor responsable penalmente de un delito contra la Hacienda Pública, ya definido, sin concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad penal, a las penas de un año y seis meses de prisión menor, con las accesorias de suspensión de sus derechos a ejercer la profesión de Abogado, y de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, y pérdida de la posibilidad (le obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante el mismo tiempo, y multa del doble de la cuota defraudada en el ejercicio de 2009 (multa de 933,566,92 €), con advertencia de responsabilidad personal



subsidiaria consistente en privación de libertad hasta seis meses en caso de impago total o el tiempo que proporcionalmente corresponda en caso de impago parcial.

Y a que indemnice a la Hacienda Pública en las cantidades de 1.784.506,15 €m 849.583,49 € y 466.783,46 €.

Se le condena al pago de las costas procesales.

Conclúyase a la mayor brevedad la pieza de responsabilidad civil, para decidir sobre la solvencia o insolvencia del condenado.

Esta sentencia no es firme. Contra ella cabe interponer recurso de casación, que habrá de prepararse, en la forma prevista por los artículos 854 y 855 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, dentro de los cinco días siguientes a su última notificación escrita.

Notifíquese la presente resolución al Ministerio Fiscal y a las demás partes procesales.

Con fecha 4 de mayo de 2016, la Audiencia Provincial de Madrid, Sección Décimo Séptima, dictó Auto de Aclaración con la siguiente PARTE DISPOSITIVA: LA SALA ACUERDA ACLARAR la sentencia dictada, con fecha 17/03/2016, en la causa número Procedimiento Abreviado 1044/2015 de rollo de Sala, dimanante de Diligencias Previas Proc. Abreviado 2545/2013, seguido ante el Juzgado de Instrucción nº 10 de Madrid, en el siguiente sentido:

Sustituir conforme se ha recogido en los razonamientos jurídicos, en el caso de las condenas por el tipo agravado, el contenido incorrecto, por el correcto "con las accesorias de suspensión para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales de fiscales por tiempo de cuatros años" y en el caso de la condena por el del tipo de básico sustituir la condena incorrecta por la correcta "con las accesorias de suspensión para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales de fiscales por tiempo de tres años", así como incluir en el fallo de la sentencia los intereses legales del artº 576 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Contra el presente auto no cabe recurso alguno, sin perjuicio de los recursos que proceden contra, en su caso, la resolución originaria que ya quedaron indicados al ser notificados (artículo 267.8 LOPJ).

Los plazos para los recursos a que se refiere el anterior apartado se interrumpen, en su caso, por la solicitud y en todo caso comienzan a computarse desde el día siguiente a la notificación de este auto (auto 267.9 LOPJ).

Tercero.- Notificada la sentencia a las partes, se preparó recurso de casación por **el Abogado del Estado** y la representación de **Julián**, que se tuvo por anunciado remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo las certificaciones necesarias para su sustanciación y resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose el recurso.

Cuarto.- Formado en este Tribunal el correspondiente rollo, el Abogado del Estado y la representación del recurrente, formalizaron sus recursos, alegando los siguientes MOTIVOS DE CASACIÓN:

El Abogado del Estado:

PRIMERO.- Al correlativo de los motivos del recurso de casación, que denuncia vulneración de los derechos fundamentales a la intimidad y a la inviolabilidad del domicilio consagrados en el artículo 18 de la Constitución.

SEGUNDO.- Al correlativo de los motivos del recurso de casación, que denuncia vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva por infracción del principio acusatorio.

TERCERO.- Al correlativo de los motivos del recurso de casación, que denuncia vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva por afirmar los Hechos Probados que las sociedades no desarrollaban ninguna actividad mercantil y no tenían relación alguna con los inmuebles donde se desarrollaba la actividad económica.

CUARTO.- Al correlativo de los motivos del recurso de casación, que denuncia vulneración de los artículos 24.1 y 24.2 de la Constitución por haberse incluido en los Hechos Probados un juicio de valor por el que se atribuye al acusado intención de eludir la tributación.

QUINTO.- Al correlativo de los motivos del recurso de casación, que denuncia vulneración del derecho fundamental a la presunción de inocencia en la determinación de la cuota defraudada correspondiente a los ejercicios 2007 y 2008.

SEXTO.- Al correlativo de los motivos del recurso de casación, que denuncia vulneración quebrantamiento de forma por predeterminación del fallo.



Quinto.- Instruido el Ministerio Fiscal del recurso interpuesto, la Sala admitió el mismo, quedando conclusos los autos para señalamiento de fallo cuando por turno correspondiera.

Sexto.- Por Providencia de esta Sala de fecha 18 de enero de 2017 se señala el presente recurso para fallo para el día 31 de enero del presente año, prolongándose la deliberación del mismo hasta el día de la fecha.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La sentencia es condenatoria respecto a tres delitos contra la hacienda pública, formalizando una impugnación que articula en mas de diez motivos en un escrito excesivamente prolijo y largo que dificulta, por su sobredimensión, una correcta inteligencia del recurso, articulando en varios motivos sin atenerse al ámbito de las respectivas vías de impugnación empleadas.

En el primer motivo denuncia la vulneración de sus derechos fundamentales, con lesión de lo dispuesto en el art. 11.1 de la LOPJ, en referencia a la ilicitud constitucional de la prueba practicada en el enjuiciamiento, por vulneración del derecho a la intimidad y a la inviolabilidad del domicilio. El recurso reproduce el origen de la causa que tiene su origen en otra anterior incoada en averiguación de delitos relativos a la prostitución, blanqueo de capitales y salud pública que fue, posteriormente, archivado por sobreseimiento y archivo de la causa. En esa investigación el juez ordena, a instancias del Fiscal, el archivo de la causa, al no constatarse la existencia de actos de violencia en el ejercicio de la prostitución por parte de personas mayores de edad. En el informe del Ministerio fiscal expone la causa de su pretensión de archivo, y el auto judicial de fecha el 7 de julio de 2011, de conformidad con ese informe acuerda el sobreseimiento "al no constar acreditada la perpetración del ilícito penal alguno, todo ello sin perjuicio de remitir a la Agencia tributaria el documento-informe sobre investigación patrimonial unido a la causa junto a la documentación necesaria a los fines indicados por el Ministerio fiscal". Lo resuelto en el auto de archivo, el sobreseimiento y la remisión de la documentación, se ejecuta el siguiente 23 de octubre de 2011, una vez que la mencionada resolución devino firme. Posteriormente la Agencia tributaria solicita una ampliación de la documentación remitida para completar la investigación por infracciones tributarias. Esa información es la que constituye el presupuesto de la infracción tributaria que es objeto de la nueva incoación de un proceso penal por delito fiscal.

Entiende el recurrente que la aportación de material, la documentación intervenida desde el juzgado a la agencia tributaria, no es lícita por vulneración de los derechos fundamentales a la inviolabilidad del domicilio y a la intimidad, al obtenerse la prueba de forma lícita, sin autorización judicial, habiéndose obtenida en el marco de una investigación para otros delitos, relativo a la prostitución, blanqueo de capitales, y salud pública, y que habían sido archivadas porque los hechos no eran constitutivos de delito. Afirma que "no le está permitido al juez, sin vulnerar el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, entregar a un órgano administrativo la documentación incautada en los registros, menos aún si dicha entrega se produce fuera del marco de unas diligencias judiciales abiertas y sin que medie una resolución que motive la proporcionalidad, la idoneidad y la necesidad de dicha entrega, sopesando el derecho fundamental de a la inviolabilidad del domicilio frente a la necesidad de investigar el presunto delito". Sostiene, por último, que la ilicitud constitucional de la entrega supone, en aplicación del art. 11.1 de la LOPJ, el apartamiento de todo el material probatorio que dependa, directa o indirectamente, de esa fuente ilícita de prueba.

El motivo se desestima. Nos remitimos al fundamento de derecho primero de la sentencia que da respuesta a la pretensión de nulidad instada en el enjuiciamiento planteada como cuestión previa.

El juzgado de instrucción número 30 de los de Madrid había incoado una causa penal con un objeto concreto y determinado, los delitos relativos a la prostitución, salud pública y blanqueo de capitales, y ese objeto es archivado al constatarse que no se producía una determinación coactiva de la prostitución, aunque sí constata que los distintos locales de ejercicio servían a una única actividad económica, por lo que entiende que el objeto de la pesquisa judicial debe ser archivado, y acuerda, no obstante, que surge un nuevo objeto de investigación la posible incidencia fiscal de la actividad desarrollada. En ese momento procesal, y con el objeto inicial de la causa, no había materia para continuar la investigación y se archiva. Ahora bien, entiende, a instancias del Ministerio fiscal, que del estudio patrimonial puede resultar un nuevo ilícito penal del que, en ese momento no puede incoarse en sede judicial, al desconocerse si el negocio que se desarrolla aparece al corriente de las obligaciones tributarias legalmente dispuestas incluso, el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Es por ello que dispone, en una resolución firme, el archivo y la remisión de la documentación a la agencia tributaria para que indague el cumplimiento de las obligaciones tributarias, correspondiendo a esta administración su comprobación y encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias. La Agencia tributaria, examina la documentación y procede a comunicarlo al Ministerio fiscal y, en definitiva al juzgado de instrucción, al comprobar que el incumplimiento de las obligaciones tributarias superaba la cantidad de los 120.000 euros.



La documentación fue incorporada a la causa de forma legítima, a partir de los registros domiciliarios no discutidos en la causa. Lo incorporado a una causa penal no deviene en ilícito cuando del mismo pueden extraerse consecuencias penales.

En la causa no estamos en presencia, como sostiene el recurso, de un hallazgo casual, de un descubrimiento de un nuevo hecho delictivo en el curso de una investigación por otro delito, en cuyo caso, el ordenamiento ahora, y la jurisprudencia prevén actuaciones para acomodar la injerencia al nuevo hecho delictivo. En el supuesto se trata de un objeto que se archiva pero de la documentación legítimamente incorporada surgen unas obligaciones tributarias que se remiten a la administración encargada de su control y ésta actúa conforme establece el ordenamiento, la remisión a la autoridad judicial cuando esa infracción existe y supera la cuantía definidora del delito.

En todo caso, como argumenta la sentencia impugnada, el art. 94.3 de la ley general tributaria, prevé a su remisión: "Los juzgados y tribunales deberán facilitar a la Administración tributaria, de oficio o a requerimiento de la misma, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan, respetando, en su caso, el secreto de las diligencias sumariales". El precepto obliga a comunicar hechos de trascendencia tributaria a la administración competente para ello, como se realizó con el resultado que obra en la causa.

El motivo se desestima.

SEGUNDO.- Denuncia en el segundo de los motivos de la impugnación la lesión a su derecho de defensa y a un proceso con las garantías debidas por la infracción del principio acusatorio. Concreta su queja casacional en el hecho de que los escritos de las acusaciones, de la abogacía del Estado y del Ministerio fiscal, refieren que el ejercicio de la prostitución regentado por el acusado se realizaba a través de las empresas que identifica, ESYDESA FORMAS SL, MIRASTIRI, LIBELUS LENGUA Y CULTURA ATRIUM, etc. Sin embargo, en el relato fáctico de la sentencia se refiere que esas empresas no tienen relación alguna con el ejercicio de la prostitución. Esa discordancia fáctica, entiende, lesiona el principio acusatorio.

El motivo se desestima. Es indudable que el derecho a ser informado de la acusación forma parte de las garantías que derivan del principio acusatorio. El Tribunal Constitucional es constante en manifestar que el derecho a ser informado de la acusación encierra un « contenido normativo complejo » cuya primera perspectiva consiste en la exigencia constitucional de que el acusado tenga conocimiento previo de la acusación formulada contra él, en términos suficientemente determinados, para poder defenderse de ella de manera contradictoria (SSTC 12/1981, de 10 de abril, F. 4 ; 95/1995, de 19 de junio, F. 3 a); 302/2000, de 11 de diciembre, F. 2). Una exigencia que se convierte en un instrumento indispensable para poder ejercitar el derecho de defensa, pues mal puede defenderse de algo quien no sabe qué hechos en concreto se le imputan.

Desde luego no hay vulneración del derecho a la defensa cuando desde los escritos de acusación se afirma que el acusado empleaba para gerenciar el negocio relativo a la prostitución a través de varias empresa que identifica por sus nombres, y la sentencia declara que esas empresas no realizaban el objeto social para el que estaban formadas, de manera que esas empresa no eran más que una pantalla a la actividad realizada en los pisos en los que se realizaba el negocio que regentaba. Como destaca el abogado del Estado, en el informe impugnando el motivo, el escrito de su acusación refiere que el empleo de estas sociedades es puramente instrumental para encubrir el origen y los ingresos del acusado que "debe ser calificado como rendimiento de actividad económica en el impuesto de la renta de personas físicas del acusado al tratarse de un negocio dirigido y controlado por el contribuyente personalmente siendo el conjunto de sociedades constituidas por él un mero instrumento para ocultar beneficios". Son dos formas de expresar el mismo hecho, el negocio era regentado por el acusado, que empleaba como empresas para gestionar los movimientos económicos generados a las empresas identificadas, las cuales no desarrollaban la actividad de su objeto social. El recurrente ha podido defenderse de la imputación realizada que sustancialmente es la de eludir el pago de impuestos a la hacienda pública en la cuantía que se refiere y en las anualidades que figuran en los escritos de acusación, utilizando unas sociedades como pantalla de su actividad económica imputada a su persona. Esa fue el objeto procesal expresado a los escritos de acusación, que fue comunicado a la defensa, la cual articuló su escrito de defensa en contradicción al de la acusación. Por lo tanto, la relación jurídica aparece correctamente expuesta, sin lesión al principio acusatorio y al derecho de defensa.

TERCERO.- Denuncia en el tercer motivo la vulneración de su derecho a la presunción de inocencia "en relación con el derecho a la tutela judicial efectiva como consecuencia de afirmar en el hecho probado que las sociedades no desarrollaban ninguna actividad mercantil así como no tenían ninguna relación con los inmuebles donde se desarrollaba la actividad económica".

El motivo carece de contenido casacional y se desestima. No se alcanza a comprender el motivo impugnatorio y la realidad a la que se refiere. El objeto del delito acusado es la elusión del pago de los impuestos legalmente



previstos por la ley y los escritos de acusación refieren el modo de operar: las sociedades relacionadas figuraban dentro del entramado a través del que el acusado canalizaba los ingresos obtenidos y sobre los que debía pagar los impuestos. Como quiera que en el motivo se refiere al motivo interpuesto en séptimo lugar, un error de hecho en la apreciación de la prueba, será allí donde tendremos que analizar la modificación fáctica que interesa en el motivo. Ahora bien, la articulación del motivo por vulneración al derecho a la presunción de inocencia nos lleva a constatar si el tribunal ha dispuesto de la precisa actividad probatoria para afirmar el relato fáctico sobre el hecho que cuestiona, que las sociedades no desarrollaban ninguna actividad mercantil.

En este sentido, constatar que son varias las documentales y periciales que refieren el empleo de un entramado de empresas para la elusión del pago de impuestos. Frente a esa afirmación, sustentada en la prueba analizada, el recurrente no la discute sino que opone una argumentación basada en una documentación que analizará en el motivo séptimo y será allí donde analizaremos la eficacia que pretende a esa documentación. En este motivo debemos constatar que la sentencia se apoya en una documental y pericial como actividad probatoria y examinar si tienen el sentido de cargo preciso para conformar el relato fáctico.

El motivo se desestima. En el primer fundamento de esta Sentencia analizamos la regularidad de la documental que fue intervenida al recurrente sobre los que la Agencia tributaria extrajo datos que analizados sirvieron para expresar los gastos e ingresos de la actividad negocial del año, 2009, por estimación directa. Igualmente los datos de ingresos de la actividad para las anualidades 2007 y 2008 y por estimación indirecta dedujo los gastos de esos dos ejercicios. Desde la perspectiva expuesta, y sin perjuicio de la impugnación que se realiza respecto al método de estimación indirecta y que luego analizaremos, la relación fáctica de la sentencia se apoya en la documental aportada por la Agencia tributaria. Por otra parte, el tribunal constata que las personas que trabajaban para el negocio cobraban, de forma distinta, a través de las varias empresas que integraban el entramado societario del que el acusado se servía para operar en la actividad económica, formando con las distintas sociedades una caja única con la que pagaba los gastos del negocio y atendía sus gastos personales.

Constatada la existencia de la precisa actividad probatoria, el motivo se desestima.

CUARTO.- Denuncia en el cuarto de los motivos la vulneración de su derecho a la tutela judicial efectiva que argumenta se produce al introducir en el relato fáctico un juicio de valor, cual es que la utilización de las sociedades tenía por objeto la de eludir el pago de impuestos.

El motivo no puede ser estimado. No hay vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. Este tiene un contenido complejo que comprende el derecho a acceder a la justicia, a obtener de esta un pronunciamiento razonable y razonado de acuerdo a un procedimiento regulado y a la ejecución de la resolución una vez sea firme. El tribunal de instancia realiza estas funciones jurisdiccionales y resuelve la cuestión que le han sido planteadas mediante el ejercicio de la acción penal, declarando un relato fáctico probado y aplicando la norma penal a los hechos probados. Lo que el recurrente señala como juicio de valor no es sino la expresión, como hecho probado, de lo que considera probado, la creación de un entramado societario para diversificar los ingresos generados por un negocio que el recurrente gerencia. Podrá estarse, o no de acuerdo, pero su afirmación a la sentencia como hecho probado nada tiene que ver con la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva que el tribunal ha satisfecho.

La expresión de la finalidad perseguida por el autor no es propiamente un juicio de valor sino una expresión fáctica sobre lo perseguido por el autor que, normalmente, deberá ser acreditado a través de inferencias y de la prueba de indicios. Como tal hecho deberá consignarse en el relato fáctico y motivarse en la fundamentación de la sentencia.

Ninguna vulneración al derecho a la tutela judicial efectiva se constata por lo que el motivo se desestima.

QUINTO.- Denuncia en el quinto de los motivos de la impugnación la vulneración de su derecho a la presunción de inocencia en lo referente a la determinación de la cuota defraudada correspondiente a los ejercicios 2007 y 2008.

Señala el recurrente que el tribunal de instancia vulnera su derecho a la presunción de inocencia al acoger para la determinación de la cuota el método de la estimación indirecta cuando esto no era aplicable, dado que el recurrente no era culpable de obstruir la declaración de ingresos, al tener su documentación intervenida. Además, por no garantizar el método la correcta enervación del derecho en el ámbito penal de la jurisdicción.

Abordaremos ambas cuestiones. En primer lugar, es preciso determinar las posibilidades de aplicación de ese método de determinación de las cuotas tributarias. El art. 53 de la Ley general tributaria diseña el método de estimación indirecta que se aplicará cuando la administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:



- a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
- b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.
- c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
- d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

Señala, a continuación, que las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente:

- a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
- b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.
- c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurran en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

La utilización de este método en el orden penal de la jurisdicción ha sido declarada de forma reiterada por esta Sala (STS 2115/2003 de 3 de enero de 2003), si bien es preciso informarlo de las exigencias derivadas del proceso penal, entre ellas las resultantes de la prueba indiciaria. A esta jurisprudencia se refiere el tribunal de instancia en el fundamento sexto de la sentencia.

Pues bien, en orden a las objeciones que plantea el recurrente es preciso desvanecer un error que expresa. Afirma que no obstaculizó la indagación tributaria, sino que no disponía de la documentación que había sido intervenida en otro proceso, es por ello que no podía utilizarse el método de estimación directa, pues él no era culpable de no disponer de la documentación y, en todo caso, no pudo contradecir la acción inspectora.

La objeción carece de relevancia penal. La documentación, efectivamente intervenida, estuvo a disposición del recurrente y su representación procesal durante la tramitación de la causa, cinco años, y sobre ella el recurrente, y sus medios de defensa pudieron articular la alternativa tributaria que tuvieran por conveniente, sin perjuicio de recordar que el titular del negocio generador de los ingresos que dan soporte a la obligación tributaria era el recurrente el cual, como titular del negocio, pudo articular una defensa de sus intereses tributarios y penales en esta causa y ante la administración tributaria. La documentación, aunque intervenida, podía ser empleada para su defensa ante la Administración tributaria y, ante, el enjuiciamiento.

Por lo que se refiere el cuestionamiento del método de estimación indirecta, el motivo también se desestima.

La actuación de este método resulta de la inexistencia de contabilidad durante los años 2007 y 2008, y permite constatar que de la existente en el año 2009, el recurrente emplea un método de caja única de todas sus sociedades, confundiendo en su documentación gastos de naturaleza personal y los de las sociedades que gerenciaba, sistema de caja única que propicia la imputación de los ingresos a la renta personal del acusado de la que la administración tributaria deduce, y extiende esa deducción, a los ingresos correspondientes a la explotación del negocio, en tanto que aparta de esa deducción gastos que considera personales, y esas deducciones las imputa a los años anteriores respecto a los que no existe documentación.

El recurrente se limita a cuestionar el método de estimación indirecta y a criticar que el relato fáctico sea una transposición de la documentación aportada por la Agencia tributaria y concluye ofertando una nueva base imponible sobre la argumentación consistente en afirmar los ingresos en los términos de la sentencia y restar los gastos, sin referencia alguna a los que no sean deducibles. La Agencia tributaria, recoge los ingresos de 2007 y 2008 de la documentación analizada e intervenida y declara como gastos deducibles, ante la ausencia de una contabilidad, una estimación que deduce desde los gastos deducibles de 2009 que los lleva, en la proporción correspondiente a los ingresos, en las dos anualidades anteriores. El criterio de llevar a las anualidades de 2007 y 2008, respecto de la que no existe reflejo documental, los gastos documentados del 2009 es razonable, pues el negocio generador de ingresos es el mismo y no hay variaciones relevantes.

El método de estimación indirecta es aplicado en la liquidación del impuesto ante la ausencia de una contabilidad adecuada y ante la constatación de una confusión de los patrimonios del recurrente y de sus empresas. El tribunal ha optado por la expresión de los ingresos y bases imponibles suministradas por la administración tributaria frente a la que el recurrente no opone una alternativa ni un cuestionamiento, aparte del genérico derivado de la ausencia de una determinación basada en la falta de soporte documental de las partidas. La única objeción que indica en la casación es la de afirmar que a los ingresos declarados hay que restar los gastos existentes, en una relación de gastos que el tribunal considera no acreditados y ser los de



2009, propios de esa anualidad, no imputables a las anteriores, afirmación que realiza sin ningún soporte documental ni lógico salvo el de su afirmación.

En todo caso, sí conviene precisar que en esta materia de cumplimiento de las obligaciones fiscales no es de mejor condición el contribuyente que no cumple sus obligaciones, entre ellas el llevar la precisa contabilidad y la documentación de sus obligaciones frente al contribuyente observante de la norma. El incumplimiento de la obligación supone la actuación de los mecanismos de control precisos para asegurar el pago de las obligaciones tributarias, como todo ciudadano, asumiendo métodos, como el de la estimación indirecta del que debe hacerse un uso ponderado, en los términos que señala la ley tributaria en el art. 158 de la ley general tributaria a los que se sujeta la administración tributaria en un ejercicio de su función, que el recurrente no discute, y que por su racionalidad son admitidos por el tribunal de instancia en una argumentación a la que el recurrente opone la falta de acreditación de la no consideración de algunos gastos como no deducibles, sin mayor argumento que el de su exposición. Por el contrario, la administración tributaria realiza un cálculo ponderado, representándose la mayor favorabilidad al contribuyente, y teniendo en cuenta anualidades próximas en una actividad comercial de difícil control por la administración tributaria que debe atender, sobre todo, a los ingresos por tarjetas de crédito que dejan un rastro en la facturación.

El tribunal se basa en la documental de la administración tributaria que lo realiza desde un apoyo legal, el de la estimación indirecta soportada en la documentación de anualidades posteriores y cercanas a las de los años 2007 y 2008, criterio que razonable y derivado de la necesidad de fijar una base imponible de acuerdo a criterios de legalidad y razonabilidad no discutidos en el recurso.

SEXTO.- Opone un sexto motivo por quebrantamiento de forma del art. 851.1 de la Ley procesal argumentando que en el relato fáctico se introducen "determinadas frases propias de la fundamentación de la subsunción del hecho en la norma". El desarrollo argumental del motivo es confuso, pues no se refiere a una palabra o una frase que, por su contenido jurídico, anticipe la subsunción haciendo ineficaz la defensa del recurrente en una revisión casacional como la que plantea. Afirma que lo que predetermina es todo un párrafo en el que la sentencia declara probado que los ingresos que afirma son resultado de la explotación comercial deben ser "imputado personalmente al acusado por desarrollar personalmente la explotación de la actividad de prostitución, ordenando y dirigiendo los medios personales y materiales para ello". Se refiere, aquí resumido a los dos últimos párrafos del relato fáctico que estima es determinante del fallo y por lo tanto, debe ser declarado nulo y, en su virtud, remitirse a la Audiencia provincial para que dicte nueva sentencia sin el vicio que denuncia.

El motivo carece de base atendible. El vicio procesal que denuncia, la predeterminación del fallo, no es sino una manifestación del derecho de defensa que resulta lesionado cuando el tribunal de instancia redacta el relato fáctico de tal manera que incluye en su expresión los términos empleados en el tipo penal aplicado anticipando el fallo e impidiendo, por lo tanto, que un hipotético juicio de revisión, por la vía de la casación por infracción de ley del número 1 del art. 849 de la Ley procesal, el error de derecho, pueda prosperar. Difícilmente puede estimarse un recurso de casación por error de derecho cuando el relato fáctico emplea el verbo nuclear del tipo penal objeto de aplicación, por ejemplo, robo en un supuesto de subsunción por delito de robo. La afirmación del relato en la que se describe una conducta, la de desarrollar personalmente la explotación, dirigiéndola, por lo que los ingresos son imputables directamente al acusado, no supone una anticipación del fallo que lo predetermina, sino la expresión de lo declarado probado en el juicio.

Por lo tanto, no hay quebrantamiento de forma, sino expresión de lo probado por lo que el motivo se desestima.

SÉPTIMO.- Denuncia en este motivo el error de hecho en la valoración de la prueba que entiende se produce en el relato fáctico sobre tres extremos que relaciona: que las sociedades no desarrollaban ninguna actividad mercantil; que las casas y pisos donde se desarrollaba la prostitución no tienen relación alguna con las sociedades ATRIUM COMUNICACIONES DIGAMMA, LIBELUS, ATICA MIRASTIRI O ESYDESA; y que no existe ningún documento que adscriba a alguna de dichas sociedades la actividad que se desarrollaba en cada uno de los inmuebles. Señala los documentos que entran en colisión con las anteriores afirmaciones del relato fáctico, documentos que extrae de la propia documentación de la causa, el expediente electrónico que contiene el informe patrimonial elaborado por la administración tributaria e incorporado a la causa.

Para la resolución del motivo es preciso recordar el alcance del motivo y su capacidad para la declaración del error que denuncia. En este sentido es reiterada la jurisprudencia de esta Sala la que declara que la infracción de ley que se denuncia a través de este motivo exige que el recurrente designe un documento acreditativo de un error, o de una omisión fáctica, que deba ser incluida en el relato fáctico, entendiéndose por tales aquellos que por sí mismos, sin necesidad de interpretación, acrediten un hecho que evidencie el error, o que deba ser incluido en el relato fáctico por su relevancia penal. El requisito de autarquía demostrativa quiere decir que el aserto que se pretende incluir en el relato, o que pretende retirar de lo declarado probado, resultar del



mismo documento sin requerir de un esfuerzo interpretativo, ni acompañado de un criterio de lógica para demostrarlo. El requisito de la perseidad, quiere decir que lo demostrado o el error que se denuncia debe resultar directamente del documento designado por entrar en colisión con el relato fáctico declarado. Además lo que resulta del documento debe tener relevancia penal en la subsunción en la norma penal.

Lo que pretende el recurrente no es una inclusión en el hecho de un dato, sino la revaloración de la prueba. Así de la documental que designa, que es la propia que el tribunal ha valorado: a) los documentos designados resulta, como el tribunal afirma, que evidencian sólo gastos realizados por las sociedades relacionadas, no que tuvieran una actividad propia de su objeto social, pues no se refieren ingresos propios de su actividad, solo gastos. b) que su contenido acreditativo resulta contradicho por la prueba de naturaleza personal y por documental que el tribunal tiene en cuenta y valora en el fundamento segundo, veanse las páginas 14 y 22 de la sentencia cuando refiere que la documentación sobre pago de alquileres y de nóminas se imputan a distintas empresas, y esos cargos no se corresponden con las declaraciones de testigos que refieren que sus nóminas se cobraban de distintas empresas, sin que coincidan los ingresos por tarjetas con los gastos que se dicen imputados a cada una de las empresas por las nóminas de quienes figuran como trabajadores. c) respecto a los arrendamientos que se dicen satisfechos por alguna de las empresas, lo único que pone de relieve es la arbitrariedad en orden a la imputación de los cargos correspondientes a esos pagos de arrendamientos, de manera que los distintos pisos eran imputados a distintas sociedades, lo que la sentencia de instancia denomina "arbitrariedad de atribución de dichos arrendamientos". Todo lo anterior permite la afirmación fáctica de la falta de correspondencia de las sociedades con la actividad comercial desarrollada pues las nóminas, los gastos de la actividad eran imputados de forma arbitraria en distintas sociedades.

Los documentos designados no reúnen los requisitos para conformar el documento acreditativo del error que denuncia, pues su contenido ha sido valorado por el tribunal de instancia, junto a la prueba personal y la documental y pericial, de manera que de las mismas no resulta el error que denuncia sobre la actividad mercantil de las sociedades, sin ingresos y que sólo realizan gastos, desvirtuados en orden a su contenido por otra prueba personal, como cuando refieren los testigos de dónde recibían las nóminas, con entremezcla de las sociedades que abonaban, al igual que el pago de los arrendamientos. De los mismos no resulta que, efectivamente, la actividad fuera desarrollada por las sociedades, ni que las sociedades desarrollaran una actividad comercial, sino que el tribunal valora sus contenidos junto a la resultancia de otra actividad probatoria, de naturaleza personal y documental y pericial, para conformar un relato fáctico en el que los ingresos generados por la actividad desarrollada por el acusado se imputan a él por que debe tributar en los términos en que le son declarados en la sentencia.

Consecuentemente, el motivo se desestima.

OCTAVO.- Este motivo también es formalizado por error de hecho en la apreciación de la prueba. Sostiene el recurrente que el error consiste en que no se han deducido de los ingresos correspondientes a la anualidad de 2009, y posteriormente extendidas a las dos anualidades anteriores, los gastos de alquiler de locales y pisos, afirmando que los deducidos, por importe de 400.000 euros, se corresponden sólo con los alquileres satisfechos a terceras personas, pero no tiene en cuenta los alquileres satisfechos a empresas del grupo por los inmuebles pertenecientes al grupo y que importan, afirma, 1.085.849 euros, para la anualidad 2009, lo que incrementaría el total de gastos deducibles de la anualidad de 2007 en 6.721.214 euros, y en 2008 de 8.408519 euros, de los que resultarían unas cuotas tributarias inferiores a las declaradas probadas no siendo de aplicación la específica agravación derivada de la gravedad al superar los 600.000 euros.

El motivo debe ser desestimado. Llama la atención las cifras que se alegan como derivadas del alquiler de inmuebles y de gastos deducibles que pretende incorporar para la determinación de la base liquidable del impuesto. Señala el abogado del Estado, y se comprueba en la motivación de la sentencia, que este aspecto no fue objeto de debate en la instancia pues el importe de lo deducible por este concepto, no se corresponde sólo a los alquileres a terceras personas ajenas al grupo de sociedades del acusado. El razonamiento del tribunal, fundamento segundo, apartado L, es reflejo de la documentación intervenida al propio recurrente del que resulta los gastos deducibles que aparecen documentados siguiendo la contabilidad, ajena a los criterios de legalidad, desarrollada por el acusado y que fue intervenida sobre la que se actúa la generación de ingresos y los gastos deducibles.

La documentación que designa ni es literosuficiente ni acredita una realidad que el tribunal declara a partir de la documentación que obra en la causa y se corresponde con las pruebas personales oídas en el enjuiciamiento.

NOVENO.- Formaliza el noveno motivo por error de derecho por indebida aplicación de los arts. 305 y 305 bis del Código penal, en relación con los derechos fundamentales a la tutela judicial efectiva y al principio de legalidad. Sostiene el recurrente que la infracción legal se produce cuando de forma "alejada de la normativa tributaria considera (la sentencia) que dichas rentas descubiertas por la administración deberían tributar en



el IRPF del socio principal, sin que exista precepto alguno en la normativa que permita la tributación por IRPF de las rentas obtenidas por las personas jurídicas". Desarrolla el motivo argumentando que la explotación se desarrollaba por varias sociedades de las que el recurrente era el principal accionista pero eso "no justifica en absoluto, la atribución al socio de las rentas obtenidas por parte de las sociedades". A continuación trata de desvanecer los argumentos de la sentencia impugnada para terminar afirmando que "en la sentencia queda acreditado que varias sociedades mercantiles realizaban la explotación económica de unos inmuebles como centros de alterne para lo que realizaban una ordenación de los medios de producción, alquilando pisos y reformándolos para adecuarlos al uso al que se destinaban, haciendo publicidad de las casas de alterne y los recursos humanos...", en una afirmación argumentativa que contradice, abiertamente, el relato fáctico que, en un sentido contrario, dice que "ninguna de estas sociedades desarrollaba la actividad que constituía su objeto social... no desarrollaban ninguna actividad mercantil... el beneficio debe ser imputado personalmente al recurrente por desarrollar personalmente la explotación de la prostitución... ordenando y dirigiendo los medios materiales y personales...".

Desde la perspectiva expuesta es procedente la decisión desestimatoria del recurso. La vía elegida, el error de derecho, exige el respeto al relato fáctico discutiendo desde ese respeto la indebida aplicación de la norma penal que se designa como indebidamente aplicada o inaplicada.

En lo que sí tiene razón la impugnación es en el cuestionamiento de la doctrina del levantamiento del velo que el tribunal emplea para indagar los ingresos y gastos de la realidad negocial. Como señala el Ministerio fiscal en su informe, no se trata de descubrir quien es el verdadero titular de una organización empresarial, pues en el caso se conoce y así se declara que era el acusado quien dirigía el entramado de sociedades para explotar un negocio de prostitución percibiendo directamente las ganancias, que se las quedaba directamente sin pagar los tributos correspondientes con los que sufragaba sus gastos personales.

El relato fáctico es claro en la descripción de una actividad negocial realizada personalmente por el acusado que se sirve de un entramado de empresas para enmascarar una actividad pero que aparece descrita en el relato fáctico como actividad personal generadora de ingresos que han de tributar de acuerdo al IRPF.

Ningún error cabe declarar, por lo que el motivo se desestima.

DÉCIMO.- Denuncia con el mismo ordinal una infracción de ley "en la aplicación del régimen de estimación indirecta como paso previo a la determinación de la cuota defraudada en los ejercicios 2007, 2008 y 2009".

En el desarrollo del motivo se constata nuevamente la falta de correspondencia con la vía impugnatoria elegida, pues no es una infracción de ley lo que denuncia sino una vulneración del derecho a la presunción de inocencia en lo referente a la determinación de la cuota defraudada.

El recurrente se queja de la defectuosa aplicación del art. 53 de la Ley general tributaria, argumentando que su empleo por la administración tributaria es irrazonable "por no tomar en consideración gastos deducibles que constaban como realizados en las declaraciones tributarias presentadas por el grupo".

Este precepto no es el precepto penal sustantivo que refiere el art. 849.1 de la Ley procesal. Además, el art. 53 de la Ley general tributaria permite acudir al método de estimación indirecta en los supuestos que determina y a los que nos hemos referido anteriormente para ante la imposibilidad de determinar la cuantía de la cuota por otros medios. La falta de correspondencia de la documentación intervenida respecto a la realidad fáctica impide llevar los gastos que se dicen satisfechos a la actividad negocial del acusado.

Sostiene el recurrente que es manifiestamente incorrecto lo que afirma la sentencia: "al no disponer del detalle respecto a los gastos relativos a los ejercicios 2007 y 2008 se ha realizado una estimación indirecta respecto a los gastos generales de dichos ejercicios".

Entrando en el fondo de la cuestión, como se señala en la sentencia el ejercicio económico correspondiente al año 2009, se determina la cuota de acuerdo a estimaciones directas a partir de la incautación de documentación en el que se refleja, de forma no oficial, una contabilidad que es aprovechada para conformar los ingresos y los gastos deducibles determinando los beneficios y los impuestos correspondientes. Respecto a esa anualidad el régimen es el de estimación directa. Con respecto a las anualidades anteriores, la de 2007 y 2008, es preciso acudir, al no constar de datos suficientes, a la estimación indirecta, disponiendo de datos sobre ingresos, que son los declarados en esas dos anualidades y llevando proporcionalmente los gastos deducibles del año 2009 a los de los años 2007 y 2008, lo que es considerado en la sentencia razonable y ningún elemento nos lleva a discutir esa afirmación. El recurrente solo pretende su sustitución por el de las declaraciones tributarias de las sociedades que no reflejan una cantidad mercantil, en los términos anteriormente examinados.



La pretensión del recurrente de incluir nuevos gastos y ser considerados deducibles por pago de alquileres nos lleva a un replanteamiento del motivo octavo que ha sido desestimado por el que pretende, sin previa discusión en la instancia lo que impide en esta sede casacional la realización de una nueva liquidación de la cuota tributaria sin una posibilidad de afirmación fáctica en la instancia.

No se produce ninguna infracción de Ley pues el art. 53 al que se refiere en la impugnación ha sido correctamente aplicado.

DÉCIMO PRIMERO.- Considera el recurrente erróneamente inaplicable el art. 74 del Código penal . Entiende que los tres delitos fiscales, correspondientes a las tres anualidades, deben concurrir como un único delito continuado.

Para la respuesta a la impugnación forzosamente hemos de remitirnos a nuestros antecedentes jurisprudenciales. El Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre las peculiaridades que presentan los delitos contra la Hacienda Pública en relación a la continuidad delictiva.

Así, en la Sentencia 1590/2003, de 22 de abril de 2004 , se declara que la doctrina de esta Sala ha declarado reiteradamente (sentencias números 1629/2001 , 2476/2001 y 2115/2002) que la definición legal y la naturaleza del delito fiscal impiden la aplicación del delito continuado. Como se dice en la Sentencia del Tribunal Supremo 2476/2001 , "aunque el delito fiscal -y concretamente, el de elusión del pago de tributos- tiene cierta semejanza con muchos delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico a los que es aplicable indiscutiblemente la figura del delito continuado en caso de concurso real, la definición legal del tipo que nos ocupa, así como la diversidad de los deberes fiscales que son vulnerados mediante su comisión, condicionados cada uno de ellos por hechos imponibles diferentes, ejercicios temporalmente distintos e incluso por plazos de declaración y calendarios diversos, le dan al delito fiscal una estructura específica difícilmente compatible con la continuidad delictiva, nunca apreciada por esta Sala que, en Sentencias como las 1493/1999 y 20/2001 , ha castigado por separado los múltiples delitos fiscales cometidos en cada caso sin plantearse siquiera la posibilidad de unificarlos en un delito continuado".

En la Sentencia 1629/2001, de 10 de octubre , en la que se planteó expresamente el problema de la continuidad del delito fiscal , se resuelve en sentido negativo razonando que cuando el texto del art. 305 CP describe la acción como la elusión del pago de tributos se refiere a infracciones particulares que sólo pueden ser infracciones de deberes específicos propios de cada tributo, de suerte que si se presentan varias declaraciones fiscales fraudulentas referidas a distintas especies de tributos, se cometerán por regla varios hechos independientes, incluso cuando las declaraciones estén referidas al mismo ejercicio fiscal . Y si la singularidad de cada impuesto es un obstáculo para que la elusión de su pago se amalgame con la del pago de otro de distinta naturaleza, la redacción del apartado 2 del art. 305 CP lo es también, como se dijo en Sentencia de 9/03/1993 , para que el impago del impuesto correspondiente a un período impositivo o declaración pierda su condición de delito independiente y se funda, en un delito continuado, con el impago del mismo impuesto correspondiente a otro período. Se establece en el mencionado apartado 2 del art. 305 CP que, a los efectos de determinar la cuantía de quince millones de pesetas, a partir de la cual la defraudación a la Hacienda Pública se convierte en delito, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones periódicos o de declaración periódica. Resulta lógico deducir de esta norma que si las defraudaciones cometidas en distintos períodos y referidas al mismo impuesto no pueden sumarse para que la cuantía total de las mismas convierta en delito lo que de otra forma sería una pluralidad de infracciones administrativas, no puedan sumarse tampoco las cantidades defraudadas en delitos cometidos en distintos períodos para que la pluralidad de delitos sea castigada como uno solo continuado".

La Sentencia 611/2008, de 29 de mayo , recuerda reiterada doctrina de esta Sala que limita la apreciación de la continuidad delictiva en los delitos contra la Hacienda Pública, como es exponente la Sentencia 737/2006, de 20 de junio , en la que se expresa que el motivo contradice una firme línea jurisprudencial que niega la posibilidad de delito continuado en los delitos de defraudación tributaria, cuando se refiere a distintos períodos impositivos, con la base del principio de estanqueidad impositiva. Así en la Sentencia de esta Sala 2115/2002, de 3 de enero de 2003 , se declara que, a los efectos de determinar la cuantía a partir de la cual la defraudación a la Hacienda Pública se convierte en delito, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones periódicos o de declaración periódica. Resulta lógico deducir de esta norma que si las defraudaciones cometidas en distintos períodos y referidas al mismo impuesto no pueden sumarse para que la cuantía total de las mismas convierta en delito lo que de otra forma sería una pluralidad de infracciones administrativas, no puedan sumarse tampoco las cantidades defraudadas en delitos cometidos en distintos períodos para que la pluralidad de delitos sea castigada como uno solo continuado. Con igual criterio se expresa la Sentencia 952/2006, de 6 de octubre , que refiere anteriores sentencias que excluyen con carácter general la posibilidad de aplicar el delito continuado. En la 1629/2001 se afirma que "se cometerán por regla varios hechos independientes", y la 2476/2001, nos



dice que la naturaleza del tipo "... da al delito fiscal una estructura específica difícilmente compatible, con la continuidad delictiva" y ello por razón de "... la diversidad de los deberes fiscales que son vulnerados... condicionados cada uno de ellos por hechos imponderables diferentes, ejercicios temporalmente distintos e incluso plazos de declaración y calendarios diversos...".

Los hechos que se declaran probados se refieren a defraudaciones a la Hacienda Pública cometidos en distintos periodos o ejercicios fiscales y asimismo concurre diversidad en los deberes fiscales que son vulnerados, lo que impide, acorde con la doctrina expresada, la continuidad delictiva que postula el recurrente.

DÉCIMO SEGUNDO.- En el último de los motivos de su oposición denuncia un error de derecho del art. 849.1 por indebida aplicación del art. 53.2 del Código penal . Entiende, y es el fundamento de su pretensión revisora, que el arresto sustitutorio declarado en la sentencia es improcedente pues al haber sido condenado a tres penas privativas de libertad correspondientes a tres delitos contra la hacienda pública y superar la suma de las tres condenas siete años y medio de prisión, no es procedente el señalamiento de un arresto sustitutorio que excede de la limitación de cónico años. Además, entiende que la suma de los arrestos sustitutorios impuestos, 1 año y medio, correspondientes a tres arrestos sustitutorios de seis meses cada uno por cada delito, supera el límite de 1 año revisto en el art. 53.2 del Código penal .

El motivo se desestima con remisión a la interpretación jurisprudencial expresada en el Acuerdo del Pleno no jurisdiccional de 1 de marzo de 2005, desarrollado en la STS 449/2006, de 17 de abril .

El art. 53.3º del Código Penal debe ser interpretado en el sentido de que la responsabilidad subsidiaria no se impondrá a los condenados en la medida en que, junto con la pena de prisión impuesta, resulte una pena privativa de libertad superior a cuatro años, límite que no se podrá rebasar nunca como consecuencia de dicha responsabilidad personal. Dicho precepto, en su redacción vigente (no aplicable a este caso), lo eleva a cinco años de prisión (LO 15/2003).

"En los casos de penas de prisión distintas, cada pena es independiente siempre y no se suman a los efectos del art. 53.3 CP ". El criterio interpretativo es congruente con la previsión del Código que no refiere una fórmula de acumulación de penas de multa en caso de concurrencia, previsión que sí se establece respecto de las penas privativas de libertad.

RECURSO DEL ABOGADO DEL ESTADO

DÉCIMO TERCERO.- La abogacía del Estado formaliza un único motivo de oposición en el que denuncia el error en la aplicación de la norma penal sustantiva, el art. 305 del Código penal, el 58 de la Ley general tributaria y el 576 de la Ley de enjuiciamiento criminal . Sostiene que el error se produce cuando la sentencia, que ha condenado al acusado como autor de tres delitos contra la hacienda pública no incluye en la condena la obligación de satisfacer los intereses de demora de la deuda tributaria que dispone el art. 58 de la Ley general tributaria , estableciendo el interés legal desde el día de comisión del delito, si bien en el fallo omite toda declaración al respecto.

En apoyo argumental del motivo cita la STS 832/2013, de 24 de octubre que analiza la anterior dirección jurisprudencial en la que se apoya la sentencia impugnada y desde la regulación contenida en los arts. 58 de la Ley general tributaria y del art. 305. 7 Cp , que incluye en la deuda tributaria los intereses de demora. Esta Sala ha declarado que es de aplicación respecto de las deudas con Hacienda, anteriores y posteriores a la reforma de este precepto operada por la LO 5/2010, que incluyó en la responsabilidad civil derivada del delito los intereses de demora de conformidad con el art. 58 de la Ley general tributaria . Con relación a las posteriores a 2010, porque así lo establece la norma penal aplicable, el art. 305 Cp . y con relación a los anteriores porque al tratarse de una norma que afecta a la responsabilidad civil derivada del delito la norma aplicable a ese tipo de responsabilidad estable, de forma expresa, que los intereses son los de demora. No se trata, por lo tanto, de una norma de carácter penal a la que la interdicción de la retroactividad no permite su aplicación en supuestos anteriores a la promulgación del actual 305 del Código penal, sino de una norma civil al que es de aplicación la normativa que, de forma específica, regula los intereses en caso de impago de la deuda tributaria.

Como dijimos en la STS 832/2013 , la aplicación de este precepto no sólo se refiere a las infracciones tributarias posteriores a la reforma de 2010, sino que el carácter de norma en blanco del delito fiscal permite que la norma tributaria sea de aplicación antes y después de la reforma de 2010 y el art. 58 de la Ley general tributaria es claro al incluir en la deuda tributaria los intereses de demora, al disponer que la deuda tributaria. estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta y además, por: a) el interés de demora. b) los recargos por declaración extemporánea. c) los recargos del período ejecutivo. d) los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.



III. FALLO

F A L L A M O S: QUE DEBEMOS DECLARAR Y DECLARAMOS **HABER LUGAR** AL RECURSO DE CASACIÓN por infracción de Ley, de precepto constitucional y quebrantamiento de forma interpuesto por **El Abogado del Estado**, contra la sentencia dictada el día 17 de marzo de 2016 por la **Audiencia Provincial de Madrid, Sección Décimo Séptima**, en la causa seguida contra **Julián**, por delito contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, que casamos y anulamos. Declarando de oficio el pago correspondiente a su recurso. Comuníquese esta resolución y la que se dicte a continuación a la mencionada Audiencia a los efectos legales oportunos, con devolución de la causa.

F A L L A M O S: QUE DEBEMOS DECLARAR Y DECLARAMOS **NO HABER LUGAR** AL RECURSO DE CASACIÓN por infracción de Ley, de precepto constitucional y quebrantamiento de forma interpuesto por la representación del acusado **Julián**, contra la sentencia dictada el día 17 de marzo de 2016 por la **Audiencia Provincial de Madrid, Sección Décimo Séptima**, en la causa seguida contra **Julián**, por delito contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Condenamos al recurrente **Julián** al pago de las costas causadas correspondiente a su recurso. Comuníquese esta resolución a la mencionada Audiencia a los efectos legales oportunos, con devolución de la causa.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección Legislativa lo pronunciamos, mandamos y firmamos **Andres Martinez Arrieta** Francisco Monterde Ferrer Juan Ramon Berdugo Gomez de la Torre Antonio del Moral Garcia Carlos Granados Perez

SEGUNDA SENTENCIA

En nombre del Rey

La sala Segunda de lo Penal, del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. mencionados al margen, en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que la Constitución y el pueblo español le otorgan, ha dictado lo siguiente

En la Villa de Madrid, a quince de Febrero de dos mil diecisiete.

En la causa incoada por el Juzgado de Instrucción nº 10 de Madrid, con el número 2545/2013 y seguida ante la Audiencia Provincial de Madrid, por delito contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social contra **Julián** y en cuya causa dictó sentencia la mencionada Audiencia con fecha 17 de marzo de 2016, que ha sido casada y anulada por la pronunciada en el día de hoy por esta Sala Segunda del Tribunal Supremo, integrada por los Excmos. Sres. expresados al margen y bajo la Ponencia del Excmo. Sr. D. **Andres Martinez Arrieta**, hace constar lo siguiente:

I. ANTECEDENTES

ÚNICO.- Se aceptan y reproducen los antecedentes de hecho de la sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Madrid.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

SEGUNDO.- Que por las razones expresadas en el décimo tercero de los fundamentos jurídicos de la sentencia de casación procede la estimación del recurso interpuesto por **el Abogado del Estado**.

III. FALLO

F A L L A M O S: Se ratifican todos los pronunciamientos de la sentencia impugnada añadiendo al fallo de la sentencia que la cantidad señalada en la misma como importe de la responsabilidad civil correspondiente al impago de las cuotas tributarias de los años 2007, 2008 y 2009, devengan los intereses de demora desde el respectivo incumplimiento de la obligación de pago.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección Legislativa lo pronunciamos, mandamos y firmamos **Andres Martinez Arrieta** Francisco Monterde Ferrer Juan Ramon Berdugo Gomez de la Torre Antonio del Moral Garcia Carlos Granados Perez



PUBLICACIÓN .- Leídas y publicadas han sido las anteriores sentencias por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. **Andres Martinez Arrieta**, mientras se celebraba audiencia pública en el día de su fecha la Sala Segunda del Tribunal Supremo, de lo que como Letrado/a de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ