



ADMINISTRACION
DE JUSTICIA

AUDIENCIA PROVINCIAL SECCION 3

Avda Pedro San Martin S/N

Santander

Teléfono: 942357125

Fax.: 942357130

Modelo: C1920

**Proc.: APELACIÓN SENTENCIAS
PROCEDIMIENTO ABREVIADO**

Nº: 0000544/2015

NIG: 3902020100275200900

Resolución: Sentencia 000421/2017

Procedimiento Abreviado 0000353/2013 - 00
JUZGADO DE LO PENAL Nº 4 de Santander

Intervención:	Interviniente:	Procurador:
Apelante		ISABEL ORUÑA ALGORRI
Apelado	ABOGADO DEL ESTADO	

AUDIENCIA PROVINCIAL

CANTABRIA

(Sección Tercera)

Rollo de Sala número: 544/2015.

SENTENCIA Nº 000421/2017

=====

ILMOS. SRES.:

Presidente:

D. AGUSTÍN ALONSO ROCA.

Magistrados:

D.ª MARÍA ALMUDENA CONGIL DÍEZ.

D. JUAN JOSÉ GÓMEZ DE LA ESCALERA.

=====

En Santander, a 21 de diciembre de 2017.

Este Tribunal, constituido por los Ilmos. Sres. Magistrados mencionados al margen, ha visto en grado de apelación la presente causa penal de Procedimiento Abreviado, procedente del JUZGADO DE LO PENAL NÚMERO 4 DE



LOS DE SANTANDER, seguido con el número 353/2013, Rollo de Sala número 544/2015, por dos delitos contra la HACIENDA PÚBLICA, con la intervención de Ministerio Fiscal, contra D. _____ en calidad de acusado, representado por la Procuradora de los Tribunales D.^a Isabel Oruña Algorri y asistido por el Letrado D. José Ángel Gómez Simón, cuyas demás circunstancias personales ya constan en la Sentencia de instancia.

Como Acusación Particular, AGENCIA TRIBUTARIA (AEAT), representada y asistida por la Abogada del Estado D.^a Ana González Hoyos.

Como responsable civil subsidiaria la mercantil CONSTRUCCIONES INDERALDE, S.L.

Son parte apelante en esta alzada D. _____, y parte apelada la AEAT y el Ministerio Fiscal, en la representación que ostenta de este último el Ilmo. Sr. D. Fernando Cirajas González.

Es Ponente de esta resolución la Ilma. Sra. Magistrada de esta Sección Tercera, D.^a María Almudena Congil Díez, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Se aceptan los de la sentencia de instancia y se añade lo siguiente:

PRIMERO.- En la causa de que el presente Rollo de Apelación dimana, por el JUZGADO DE LO PENAL NÚMERO 4 DE LOS DE SANTANDER se dictó sentencia en fecha 18 de noviembre de 2014, cuyo relato de Hechos Probados y Fallo, es del tenor literal siguiente:



"HECHOS PROBADOS:

Resulta probado y así se declara, que _____, mayor de edad, con D.N.I nº _____ y sin antecedentes penales, ostentó la condición de administrador único de la mercantil "INDERALDE SL" desde el 10 de febrero de 1998 a 20 de diciembre de 2007.

La mercantil "INDERALDE SL", con NIF _____, se constituyó en 1997, teniendo a partir del 10 de febrero de 1998 como objeto social la construcción y promoción de obras y edificios, y como domicilio social la C/ _____ de Castro Urdiales.

En el periodo anterior a octubre de 2004 "INDERALDE SL" proyectó la construcción de una urbanización de 65 chalets en Adal-Treto, Bº de la Maza, en el término municipal de Bárcena de Cicero, integrantes de la denominada "Urbanización Marques de Alavarado".

El 25 de octubre de 2004 la totalidad de los chalets se habían construido y estaban disponibles para su venta, al haberse inscrito en dicha fecha el régimen de propiedad horizontal de tal complejo urbanístico. Todos los inmuebles construidos tenían idéntica superficie en metros cuadrados, por lo que el precio de coste de su edificación fue el mismo para los 65 chalets.

La empresa encargada de la realización de las obras fue "Construcciones Quintana S.L.".

En el periodo comprendido entre el 1-11-04 y el 31-10-05, periodo que el propio contribuyente elige como periodo fiscal a efectos del Impuesto de Sociedades, la entidad "INDERALDE, S.L" procedió a la



venta de 63 de los chalets antedichos; 41 de ellos entre noviembre y diciembre de 2004 y, de ellos, 15 a la entidad "Construcciones Quintana S.L.", en pago de la deuda contraída por los trabajos de edificación; y 22 chalets entre enero y octubre de 2005. Entre el 31-10-2005 y el 31-12-2005 se procedió a la venta de un chalet.

El valor de coste de los 65 chalets, según lo declarado por la entidad "INDERALDE, S.L" en la autoliquidación presentada por el Impuesto de Sociedades del periodo comprendido entre el 1 de enero de 2004 y el 31 de octubre de 2004, como "existencias finales" a 31-10-2004, ascendía a 15.601.335,92 euros. Sin embargo, en la declaración del Impuesto de Sociedades del periodo del 1-11-2004 al 31-10-2005, la entidad "INDERALDE, S.L" declaró por el concepto de "consumos de explotación", la cifra de 17.085.078,02 euros; cifra que fue intencionadamente falseada al no corresponderse con la realidad, aumentando ficticiamente los gastos y pagos de ese periodo en 1.963.783,21 euros; y que dio lugar a que la entidad "INDERALDE, S.L" declarase que en el periodo citado el resultado del ejercicio había sido negativo, en concreto, según la liquidación presentada la sociedad habría tenido pérdidas por valor de 319.160,86 euros.

El precio obtenido por INDERALDE con la venta de los 63 chalets ascendió a 17.004.228,30 euros, resultando que la sociedad obtuvo en realidad unos beneficios de 1.610.138,57 euros, los cuales debían tributar por el Impuesto de Sociedades, de tal manera que, efectuada la correcta liquidación impositiva aplicando el tipo de gravamen correspondiente, la entidad "INDERALDE, S.L" dejó de ingresar en la Hacienda Pública por tal concepto 553.135,88 euros.

Durante el ejercicio 2005 INDERALDE presentó autoliquidaciones mensuales del IVA en las que declaró



un total de IVA devengado en cómputo anual de 376.154,88 euros cifra que fue falseada intencionadamente y que no se correspondía en absoluto con la realidad, toda vez que de las escrituras y hojas registrales correspondientes a los 23 chalets de la promoción de Adal-Treto vendidos en dicho ejercicio, deduciendo el IVA devengado en los pagos a cuenta satisfechos en ejercicios anteriores por los adquirentes de los chalets nº 9, 43 y 61 (únicos en los que la Inspección de la Agencia Tributaria ha podido verificar que se produjeron anticipos a cuenta), resultaría que la cifra correcta de IVA devengado asciende a 387.970,69 euros.

Por otro lado, en las referidas autoliquidaciones mensuales, INDERALDE declaró, en cómputo anual, un IVA soportado de 299.791 euros; cifra que fue falseada intencionadamente y que no se correspondía en absoluto con la realidad; resultando que la cifra de pagos imputados por terceros a INDERALDE SL en el ejercicio 2005 ascendía a 116.612,68 euros, lo cual implica una cifra real y comprobada de IVA soportado de 18.657,96 euros y deducida la compensación del resultado negativo del 4º trimestre de 2004 que ascendía a 77.186,02 euros, resulta que la cuota final defraudada por este impuesto en el ejercicio 2005 asciende a 292.126,71 euros.

El acusado no llevó los libros específicamente exigidos por el Código de comercio para todo comerciante, en cuanto que los últimos libros legalizados son los del año 2004 y las últimas cuentas anuales depositadas en el registro Mercantil en fecha de 21-8-2007 son las del ejercicio 2005/2006. Firmadas por el acusado y que no resultan fieles a la realidad, estando actualmente la sociedad afectada por el cierre de hoja mercantil por falta de depósito de los de los ejercicios anteriores.



La Agencia tributaria inició actuaciones contra INDERALDE S.L. en septiembre de 2007, no compareciendo el acusado tras las oportunas notificaciones y publicación por edictos, pese a tener conocimiento de la investigación abierta por la Agencia Tributaria, y sin haber aportado ningún tipo de documentación contable a pesar de ello y de que en fase de Instrucción se le requirió en dos ocasiones a dicho fin.

Las presentes actuaciones se incoaron en fecha de 13 de febrero de 2009, no pudo recibirse declaración al imputado al encontrarse en paradero desconocido siendo detenido y puesto a disposición judicial en fecha de 6 de abril del 2010, no se le recibió declaración por inelegibilidad de la documentación remitida al juzgado del lugar donde se produjo la puesta a disposición judicial el cual le citó en el juzgado competente para declarar como imputado el día 27 de mayo de 2010 la cual no se practicó, por no comparecer, por provincia de 15 de octubre de 2010 se acordó su citación a fin de declarar como imputado para el día 2 de diciembre del 2010, que no se verificó a petición del letrado del hoy acusado por encontrarse de viaje acordándose nueva fecha para el 22-2-2011, día en el que se le recibió declaración como imputado.

En mayo del 2011 se aporta por el acusado informe pericial de parte del cual se da traslado a la acusación particular en fecha de 30 de agosto de 2011, sin que alegare nada hasta escrito de 14 de marzo de 2012. En fecha de 19 de abril del 2012 se dictó auto acordando la continuación de las actuaciones por los trámites del procedimiento abreviado, recurrido en apelación por el acusado, dictándose auto de apertura de juicio oral en fecha de 14 de mayo de 2013, habiéndose recibido la causa en este juzgado en noviembre del 2013, señalándose el día 10 de abril del



2014 para la celebración del juicio oral, que fue suspendido a petición del letrado de la defensa, celebrándose el día 1-10-2014.

La instrucción y tramitación de la presente causa se ha demorado, por tanto, más tiempo del que hubiera sido necesario por causas no imputables al acusado entre mayo del 2001 hasta marzo del 2012 y desde el dictado del auto acordando la continuación de las actuaciones por los trámites del procedimiento abreviado en fecha de 19 de abril del 2012 hasta la recepción de la causa en este juzgado en noviembre del 2013.

FALLO:

Que debo CONDENAR y CONDENO a [REDACTED], como Autor responsable de dos delitos CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA, ya definidos, con la atenuante analógica muy cualificada de dilaciones indebidas, a las siguientes penas:

1º) Por la defraudación de I.V.A las penas de:

- 9 meses de Prisión con las accesorias de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de condena e inhabilitación especial para ejercer la gestión o administración mercantil durante el tiempo de condena.

- Multa de 299.791 euros, respondiendo directa y solidariamente del pago de la Multa la empresa "INDERALDE S.L.".

- La pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un año y 6 meses.



2º) Por la defraudación del Impuesto de Sociedades las penas de:

-11 Meses de Prisión con las accesorias de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de condena e inhabilitación especial para ejercer la gestión o administración mercantil durante el tiempo de condena.

- Multa de 1.116.271,76 euros, respondiendo directa y solidariamente del pago de la Multa la empresa "INDERALDE S.L".

- La pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante dos años y 11 meses.

Se condena al acusado al pago de las costas causadas.

Asimismo se condena, en concepto de responsabilidad civil, a _____ y subsidiariamente a la empresa "INDERALDE S.L." a indemnizar a la Hacienda Pública la suma de 854.262,59 euros, con los intereses de demora del artículo 58 de la LGT.

Todo ello con expresa sujeción en caso de impago de la Multa, a la responsabilidad personal subsidiaria prevista en el artículo 53.2 del código penal, de un día de privación de libertad por cada 2.000 euros impagados."

SEGUNDO.- D. _____ interpuso en tiempo y forma recurso de apelación, que fue admitido a trámite en virtud de providencia del Juzgado dictada al efecto, y dado traslado del mismo a las restantes partes, se elevó la causa a esta Audiencia Provincial, Sección Tercera, en la que tras su examen, se ha deliberado y fallado el recurso.



TERCERO.- En la tramitación de este juicio en la alzada se han observado las prescripciones legales excepto la de dictar sentencia en el plazo señalado en el artículo 792.1 (al que remite el 976.2), ambos de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, por acumulación de asuntos pendientes.

HECHOS PROBADOS

UNICO: Se aceptan los de la sentencia de instancia, anteriormente reproducidos.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- En primer lugar y con carácter principal, el recurrente afirma que se ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva en relación con el derecho a su libertad personal, al no haberse apreciado la prescripción de la responsabilidad criminal de los delitos por los que ha sido condenado, con infracción a su entender de lo dispuesto en artículo 132.2 del Código Penal. En este sentido el recurrente afirma en esencia que el Auto de incoación de las diligencias previas de fecha 13 de febrero de 2009 carece de aptitud para interrumpir la prescripción de los delitos investigados, entendiéndose que para que se produzca dicho efecto interruptivo es necesario que los hechos denunciados lleguen a conocimiento del investigado. En este sentido, el recurrente sostiene que no fue sino hasta el día 22 de febrero de 2011 cuando por primera vez se pusieron en su conocimiento los hechos por los que fue denunciado, dictándose el día 19 de abril de 2012 el primer y único Auto judicial



motivado en el que se atribuye al investigado la participación en unos hechos que pudieran ser constitutivos de delito (Auto de acomodación a los trámites previstos para el procedimiento abreviado por delitos). Por todo ello, interesa con carácter principal que se acuerde la prescripción de los delitos.

En segundo lugar, y con carácter subsidiario alega vulneración del derecho la presunción de inocencia y a la tutela judicial efectiva sin indefensión, por falta de indicios y pruebas de cargo suficientes.

En este sentido, por un lado, afirma que en la sentencia se prescinde totalmente de la normativa tributaria que ha de integrar la norma penal en blanco objeto de condena, sin mencionar prácticamente las testificales y periciales practicadas a excepción de la prestada por el Inspector de hacienda que emitió el informe que dio lugar a la incoación de la presente causa. Asimismo, cuestiona la determinación de las cuotas defraudadas realizada por la inspección de hacienda afirmando que se basa en simples presunciones, invocando asimismo la penosa situación económica en que se encontraba la empresa Inderalde S.L. a su entender acreditada a la vista del testimonio prestado por el testigo D. , situación que a su entender no resulta compatible con la afirmación de que dicha entidad obtuviera en el ejercicio examinado un beneficio empresarial por importe de un millón 1.610.138,57 €, sosteniendo que carece de bienes, y tildando las afirmaciones del perito de hacienda de "absolutamente descabelladas". De igual modo, se cuestiona por el recurrente que el perito haya utilizado para el cálculo de las bases y cuotas



defraudadas el sistema de estimación indirecta, poniendo asimismo en duda su afirmación de que hubiera cotejado la información proporcionada en el modelo 347 en relación con todo el territorio nacional. Finalmente, niega la existencia de dolo o ánimo defraudatorio en su actuar, afirmando que la propia administración tributaria actuó inicialmente como si nos encontráramos ante una mera infracción administrativa, afirmando en definitiva que la sentencia se ha limitado a transcribir "la opinión" del funcionario de hacienda que depuso como perito.

Por otro lado, alega falta de motivación de la pena impuesta y en especial de la pena de Multa impuesta y de la responsabilidad personal subsidiaria fijada en caso de impago de la misma, sosteniendo que se ha vulnerado lo dispuesto los artículos 33.6 y 53.2 del Código Penal.

Tanto el Ministerio Fiscal como la Abogacía del Estado se opusieron a la estimación de dicho recurso.

SEGUNDO.- En relación con la prescripción alegada, la sala no puede sino compartir los acertados argumentos expuestos en la sentencia de instancia, en concreto en su fundamento jurídico primero, entendiendo al igual que la juez de lo penal que en el presente caso no han transcurrido los plazos exigidos en nuestro Código penal para poder apreciar la prescripción invocada.

Así pues, conforme a reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo de la que es exponente la reciente sentencia de la Sala 2ª de 31 marzo de 2017 cuyos argumentos se pasan a exponer, en relación con dicha cuestión, nos encontramos con que si bien es



cierto que el régimen de la prescripción fue profundamente matizado con la nueva redacción introducida en el Código penal por la LO 5/2010, las consideraciones relativas a la interpretación de cuándo debe entenderse dirigido el procedimiento contra el culpable derivaban ya de una interpretación de la redacción original ajustada a los principios constitucionales (STC 63/2005 de 14 de marzo). Así pues, una de las novedades que introdujo la LO 5/2010 fue la relativa al momento en que debe entenderse interrumpido el plazo de prescripción. La entonces nueva norma hizo una regulación integradora de una materia que había sido objeto de un debate jurídico entre el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional. En los años inmediatamente precedentes a la aprobación de dicha norma, el Tribunal Supremo había entendido, en síntesis, que la interposición de una denuncia o querella contra personas concretas interrumpía el plazo de prescripción, mientras que para el Tribunal Constitucional era necesario algún «acto de interposición judicial para entender dirigido el procedimiento contra una determinada persona e interrumpido el plazo de prescripción (...) que garantice la seguridad jurídica y del que pueda deducirse la voluntad de no renunciar a la persecución y castigo del delito» (STC 59/2010 de 4 de octubre de 2010). La postura del Tribunal Constitucional implicaba, como regla general, que la interrupción de la prescripción no se producía hasta la admisión judicial de la denuncia o querella.

La mencionada reforma, vino en definitiva conciliar en el artículo 132 del Código Penal ambas interpretaciones jurisprudenciales, al establecer que la interposición de una querella o denuncia interrumpe el plazo de prescripción, -como sostenía la doctrina



del Tribunal Supremo-, siempre y cuando en el plazo de 6 meses (o 2 meses para el caso de las faltas que tras la LO 1/2015 ha desaparecido al suprimirse tal tipo de infracciones del ordenamiento penal) desde la interposición de la misma se dicte una resolución judicial motivada en la que se atribuya a una persona en concreto su presunta participación en unos hechos que puedan ser constitutivos de delito o falta, generalmente la admisión judicial de la denuncia o querella -como por su parte sostenía la jurisprudencia del Tribunal Constitucional-. Así pues, la interpretación sistemática de la norma pone de relieve, que entre las resoluciones previstas en dicho artículo con virtualidad para interrumpir la prescripción o ratificar la suspensión producida por la presentación de la querella o denuncia en la que se atribuya a persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito; ocupa un lugar destacado el Auto de admisión de dicha querella o denuncia. Esto es así por cuanto dicha resolución que necesariamente tiene que ser motivada dada su naturaleza de Auto, determina la incoación de un procedimiento penal contra el querrellado o denunciado, al que por lo demás atribuye su presunta participación en los hechos objeto de la querella o denuncia, al considerar que dichos hechos pueden revestir los caracteres de infracción penal, sin que sea en modo alguno necesario para gozar de carácter interruptivo de la prescripción el dictado de ningún Auto adicional de imputación formal. (SSTS 832/2013 de 24 de octubre o 690/2014 de 22 de octubre, así como la ya mencionada de 31 de marzo de 2017 que cita a las anteriores).

- Expuesto lo anterior, nos encontramos con que el recurrente entiende que en el presente caso el Auto de incoación de las presentes diligencias previas



dictado en fecha 13 de febrero de 2009 (folio 36-37) careció de eficacia interruptiva de la prescripción de los delitos aquí enjuiciados, lo que obliga a la sala a analizar si el mismo cumple con el canon de motivación exigido por nuestra jurisprudencia para entender dirigido el procedimiento contra el imputado; o si por el contrario, como sostiene el recurrente, para provocar el mencionado efecto interruptivo, era además exigible que dicha imputación llegara a conocimiento del investigado.

En este sentido, la jurisprudencia recogida en las anteriores sentencias, a la hora de definir que ha de entenderse por "dirección del procedimiento", sostiene que no es equiparable a un acto judicial estricto de imputación, o lo que es lo mismo a la atribución de la condición de sujeto pasivo de una pretensión punitiva que aún no se ha ejercitado formalmente, sino que basta con la atribución indiciaria de su presunta participación en un hecho, que se está investigando o que se comienza a investigar en tal momento. Asimismo, la mayor o menor exigencia de motivación de esa resolución que implica la dirección del procedimiento a los fines de tener por integradas las exigencias del artículo 132.2.1ª Código penal en su actual redacción, viene necesariamente delimitada por el momento procesal en el que la misma se dicta, por cuanto de ordinario dicha resolución generalmente será la que dé comienzo a las investigaciones, por lo que solo contará como elementos de contraste con los que la correspondiente denuncia o querella incorporen, -tal es el caso que nos ocupa-, de ahí que lo exigible sea la realización de un juicio de verosimilitud sobre la apariencia delictiva de los hechos denunciados y su presunta atribución al querellado o denunciado. Como dijo la STS 885/2012 de 12 de noviembre, no es posible



«que en tal momento procesal puedan llevarse a cabo mayores explicaciones ni probanzas, en tanto dicha resolución judicial es precisamente la que abre la investigación judicial; carecería de sentido, en consecuencia, exigir mayor motivación que la expuesta».

Asimismo y aún cuando la prescripción tiene un componente material que retrotrae la aplicación de lo dispuesto respecto a ella en los aspectos favorables al reo, no puede perderse de vista su aspecto procesal. De ahí que, como enfatizaba la STS 690/2014 de 22 de octubre, en relación a un Auto que acordaba la iniciación de diligencias penales a raíz de una denuncia presentada por el Fiscal «el estándar de motivación exigible respecto a las resoluciones que se hubieran dictado estando vigente una norma que no incidía en la concreta motivación del acto por el que se entendiera dirigido el procedimiento, (lo que facultó incluso la interpretación jurisprudencial del Tribunal Supremo que reconoció virtualidad a tales efectos a la presentación de una denuncia o querella, o la del Tribunal Constitucional que exigió un "acto de interposición judicial" asimilado a la admisión de la denuncia o querella,) sea menos exigente que el requerido una vez en vigor los disposiciones de la LO 5/2010», doctrina que es plenamente aplicable al caso que nos ocupa en el que nos encontramos ante la incoación de una causa penal con anterioridad a la entrada en vigor de dicha reforma y a raíz precisamente de una denuncia interpuesta por el Ministerio fiscal con fundamento en un informe emitido por la Delegación especial de la Agencia tributaria en Cantabria.

En atención a todo lo anteriormente expuesto, la sala al igual que la magistrada de instancia, entiende que el Auto de incoación de fecha 13 de febrero de



2009, por lo demás partes dictado con anterioridad a la reforma operada por la mencionada Ley Orgánica 5/2010, goza de virtualidad para interrumpir la prescripción, sin que a dicho fin sea exigible que el imputado tenga efectivo conocimiento de tal imputación, conocimiento que por lo demás tal y como se desprende de las actuaciones pudo en cualquier caso tener a partir de su personación en la causa admitida por providencia de fecha 23 de abril de 2010 (folio 138) y por tanto también antes del transcurso del plazo prescriptivo de cinco años. Esto es así, por cuanto en dicho Auto de incoación se hace referencia con claridad a la existencia de una denuncia interpuesta por el Ministerio fiscal que le precede, así como a que los hechos que resultan de la misma y de la documentación que la acompaña hacen presumir la posible existencia de una infracción penal que incluso llega a calificar de forma indiciaria como posiblemente constitutiva de "delitos contra la hacienda pública", acordando en consecuencia la práctica de dos diligencias de investigación. Por un lado la declaración en calidad imputado de D. [redacted], la cual incluso señala para el día 9 de abril de 2009 a las 10:30 horas, así como la declaración testifical del Inspector de hacienda autor del informe aportado con la denuncia D. [redacted] el mismo día a las 11:00 horas, entendiéndose por tanto que dicha resolución, habida cuenta la fecha y el momento inicial en el que fue dictada, cumple con el estándar de motivación exigido por nuestra jurisprudencia, gozando por tanto de pleno efecto interruptivo del plazo de prescripción de 5 años aplicable a los delitos que aquí se enjuician, sin que con posterioridad al dictado dicha resolución se aprecie ninguna paralización por igual plazo, habiéndose personado el acusado el día 19 de abril de 2010, teniéndole por personado el 23 de



abril de 2010, y prestando finalmente declaración como imputado el día 22 de febrero de 2011.

Debe pues desestimarse íntegramente la prescripción invocada.

TERCERO.- En relación con los demás motivos de oposición, la sala tras analizar con detalle la causa y visionar el DVD donde se recoge el desarrollo de la vista, no puede sino compartir los acertados argumentos expuestos por la magistrada de lo penal en su muy razonada sentencia, entendiendo que en el acto del plenario se ha practicado suficiente prueba de cargo acreditativa de la concurrencia de los elementos, tanto objetivos, como subjetivos del tipo penal objeto de aplicación, prueba que por lo demás ha sido adecuadamente valorada por la juez a quo, sin que pueda aceptarse en modo alguno la afirmación del recurrente de que la sentencia recurrida se limita a aceptar una "opinión" del inspector de hacienda que elaboró los informes en que se sustenta la acusación y que depuso en el plenario.

Así pues, como es bien sabido, el artículo 305 del código penal el delito fiscal regulado en el artículo 305 del C. Penal exige los siguientes presupuestos o requisitos para su posible estimación:

a) Conducta típica, realizada bien por acción u omisión y dirigida a alguna de estas finalidades: elusión del pago de tributos, de cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener o de ingresos a cuenta de retribuciones en especie; obtención indebida de devoluciones y disfrute indebido de beneficios fiscales.



b) Un elemento subjetivo consistente en el carácter eminentemente defraudatorio de las modalidades típicas; engaña quien infringe el deber de verdad reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico y falta a la verdad no sólo el que desfigura, tergiversa o manipula los elementos que conforman las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino, también quien, sabedor de la obligación de declarar, impuesta por el artículo 31 de la Constitución Española y artículo 35 de la Ley General Tributaria y de la Ley Reguladora del Impuesto de que se trate, omite la declaración, pues en este supuesto, la Hacienda puede concluir que el sujeto no tenía nada que declarar.

Siendo esto así, es evidente que la concurrencia del mencionado ánimo defraudatorio en cuanto elemento interno, no puede sino obtenerse a través del juego de inferencias derivadas tanto de actos anteriores, como de actos coetáneos o posteriores habiendo declarado al respecto nuestro Tribunal Supremo, que la conducta típica no requiere el engaño del tipo de la estafa y, en consecuencia, tampoco que el comportamiento del sujeto activo produzca error en el sujeto pasivo, por lo que es indiferente el estado psicológico de error en los responsables de la gestión de tributos. Asimismo, y en cuanto al dolo cuya existencia se niega por el recurrente, para apreciar la comisión de dicho tipo delictivo no es necesario acreditar un especial elemento subjetivo del injusto, esto es un especial ánimo de defraudar, sino que bastarán para el dolo las exigencias generales del deber de tributar, de la capacidad de acción y de la falta de pago de lo debido, siendo un claro indicio revelador de la existencia de dicho ánimo defraudatorio la conducta consistente en facilitar a la administración datos falaces o en suma la ocultación de la existencia de ingresos, beneficios



o en definitiva datos contables con aptitud para variar sustancialmente el resultado de las declaraciones del obligado tributario, admitiendo incluso nuestra jurisprudencia la comisión de dicho delito por dolo eventual.

c) Un resultado determinado lesivo para el fisco que ha de superar determinada suma y que opera como condición objetiva de punibilidad, o como consideran otros autores de procedibilidad, exigiendo el legislador que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados, supere la cifra de 120.000 euros, debiendo de tener presente que la eficacia que en el ámbito penal cabe conceder a las actas y diligencias extendidas por la inspección tributaria a que hacen referencia los artículos 145 L.G.T. y 49 y siguientes del Reglamento General de la Inspección de Tributos, ha sido objeto de análisis por el T.C. en su conocida sentencia 76/90 de 26 de abril, que viene a declarar que el acta de inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una noticia criminis suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase de juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el Juez Penal libremente le otorgue, pudiendo tales actas de inspección ser objeto de contradicción por la parte a quien su contenido perjudique. No se puede negar, como dice la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de enero de 2012 "que los Informes elaborados por los funcionarios de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y a las declaraciones de éstos en el acto del juicio, tienen el carácter de prueba legítimamente obtenida y practicada, y que debe ser valorada".



ADMINISTRACION
DE JUSTICIA

En efecto, al hilo de la anterior doctrina, ésta Sala, entiende que en el presente caso ha quedado plenamente acreditada no sólo la existencia del ánimo defraudatorio exigido por el tipo penal, sino también la concurrencia del resto de los requisitos exigidos en el tipo penal de referencia, compartiendo por ello los acertados argumentos expuestos por la juez sentenciadora, la cual, para alcanzar su pronunciamiento de condena ha valorado con toda corrección la totalidad de las pruebas practicadas en el plenario, y no sólo el informe y la declaración prestada por el funcionario de hacienda que allí depuso, como erróneamente sostiene el recurrente, haciendo asimismo cumplida mención a la legislación tributaria que integra el tipo penal objeto de condena.

Así pues, lo primero que llama la atención de la Sala es que el recurrente, alegue con motivo del recurso la indebida aplicación por parte de la hacienda pública del método de estimación indirecta para determinar la cuota tributaria defraudada por el recurrente, cuando del mero examen del informe elaborado por el actuario D.

se desprende que para su cálculo se ha utilizado el método de estimación directa, afirmación que ha sido reiterada por el propio Sr. en el acto del plenario donde al ser preguntado al respecto manifestó con toda contundencia que el método utilizado fue el de "estimación directa" (declaración al minuto 19:55), explicando que para elaborar su informe se ha basado en las Escrituras públicas relativas a las ventas durante los correspondientes periodos impositivos de los chalés promovidos por la mercantil, en los datos facilitados por el propio contribuyente en las declaraciones tributarias presentadas, habiendo asimismo cotejado dichos datos con el contenido de los



modelos 347 donde se recogen las relaciones comerciales entre la mercantil Inderalde, S.L y terceros en todo el territorio nacional.

Sobre este particular nos encontramos con que la STS de la Sala Contencioso Administrativa -Sección 2ª- de 16 de mayo de 2014, señala que: "El criterio mantenido por este Tribunal Supremo, siguiendo al respecto una normativa que resulta clara en este aspecto, es que la estimación indirecta es un método subsidiario, sólo utilizable con carácter excepcional y en los casos en los que la determinación de la base imponible no es posible efectuarla ni directamente ni acudiendo a la estimación objetiva singular. Ciertamente el método de estimación directa es el que mejor responde al principio de capacidad económica. Por su carácter subsidiario, debe quedar suficientemente justificado por parte de la Administración que no ha sido posible determinar las bases imponibles por el método de estimación directa dada las graves deficiencias en la llevanza de la contabilidad y la imposibilidad o dificultad graves de conocer la situación. Desde luego los supuestos en los que se autoriza a emplear el método excepcional de la estimación indirecta, se caracterizan por su extremado casuismo, encontrándonos pronunciamientos judiciales que tras valorar las circunstancias de cada caso llegan a distintas soluciones, pero en todos ellos existe un denominador común, el incumplimiento de las obligaciones contables y la consiguiente imposibilidad o grave dificultad de conocer la realidad contable del sujeto pasivo.". En suma corresponde a la agencia tributaria decidir en cada caso concreto cual es el sistema más adecuado para determinar la base imponible y con ello la cuota tributaria, siendo prevalente el sistema de estimación directa aplicado en el presente



caso, sobre el de estimación indirecta que erróneamente entiende aplicado el recurrente, el cual como se ha dicho tiene carácter excepcional y subsidiario al ser meramente estimativo. Esto es así desde el momento en que tal y como lo puso de manifiesto el Sr. 1

- en el acto del plenario, la administración tributaria tenía a su disposición la información facilitada por el propio obligado tributario en las declaraciones fiscales que presentó en relación con ambos impuestos, así como las declaraciones de operaciones con terceros, -modelo 347-, y las escrituras públicas acreditativas de las operaciones comerciales realizadas por la mercantil, y del valor de las ventas efectuadas por la promotora, documentación que pese a la acreditada falta de colaboración de la empresa y en suma del acusado en su condición de administrador único de la misma, resultó suficiente para evaluar el estado económico de la empresa en los ejercicios fiscales aquí analizados, tanto en relación con el Impuesto de sociedades, como de IVA.

Así pues, pese al desconocimiento alegado por el recurrente en relación con la apertura del expediente administrativo abierto a la mercantil Inderalde, S.L. por la inspección de tributos, lo cierto es que la sala entiende que el mismo tuvo conocimiento de su existencia y por ello posibilidad de efectuar tanto ante la administración tributaria, como en sede judicial, cuantas alegaciones hubiera estimado adecuadas en defensa de sus derechos, aportando aquella documentación contable justificativa tanto de los gastos de la promoción, como del IVA que declaró soportado en las elevadas cuantías que se reflejan en sus declaraciones fiscales. Tal realidad resulta del contenido de la diligencia obrante al folio 239 de la causa ratificada en el acto del plenario por uno de los



dos agentes tributarios que la elaboró, diligencia en la que se hace constar que dichos agentes se personaron el día 29 de octubre de 2007 en el domicilio fiscal del acusado en cuanto administrador de la mercantil Inderalde, S.L. sito en la C/ n° , de Bilbao (Vizcaya) no encontrándose a nadie en el mismo, regresando al día siguiente 30 de octubre, siendo atendidos en esta segunda ocasión por quien verbalmente se identificó como la esposa del acusado, la cual no obstante se negó a facilitar a los agentes sus datos de filiación, así como a recoger cualquier notificación dirigida a su esposo, manifestando de forma expresa a los agentes tener ordenes de su marido de no recoger ninguna notificación a él dirigida, como con toda contundencia así lo ratificó el mencionado agente en el acto del plenario. Junto a lo anterior nos encontramos con que el propio acusado declaró en el plenario que llevaba residiendo en dicho domicilio con su esposa 43 años, lo que sin ningún género de dudas permite concluir a la sala que si no compareció ante la administración tributaria fue por voluntad propia, teniendo en dichas fechas a su disposición toda la documentación que debería de dar soporte contable a las cantidades reflejadas en sus declaraciones tributarias que han sido cuestionadas por la administración tributaria, de suerte que al no haberse aportado por el acusado documentación alguna justificativa de dichas sumas la sala no puede sino compartir las acertadas conclusiones a que llegó el perito de la hacienda pública en base a los acertados y razonados argumentos expuestos con toda claridad en el acto del plenario, los cuales en modo alguno pueden tildarse como afirma el recurrente de descabellados. Tal conclusión viene además reforzada desde el momento en que el propio acusado en el acto del plenario manifestó que las facturas físicas y los libros contables los guardaban



en la oficina, declarando incluso que dado su volumen tuvo que depositarlos en una habitación hasta que transcurrido el plazo legal de custodia se destruyeron, plazo que con arreglo a la legislación mercantil - artículo 30 del código de comercio- es de 6 años a partir del último asiento- subsistiendo por tanto la obligación de conservar dicha documentación incluso cuando el juzgado de instrucción le requirió hasta en dos ocasiones para que la aportara, no haciéndolo, (primer requerimiento acordado pro providencia de fecha 15 de octubre de 2010 y practicado con su representación procesal el día 10 de noviembre de 2010 -folio 181-; y segundo requerimiento que le fue practicado personalmente al acusado el día 22 de febrero de 2011 -folio 192-), y dándose incluso la circunstancia de que el acusado ni tan siquiera facilitó a su perito D., documentación contable adicional alguna, habiendo declarado el Sr. en el acto del plenario que para cumplimentar su informe obrante al 196 y siguientes manejó la misma documentación que el perito de la hacienda pública. De todo lo anteriormente expuesto cabe concluir al igual que la magistrada de instancia, que el acusado, pudiendo hacerlo, no ha acreditado en modo alguno la realidad de los datos contables cuestionados por el Sr. en sus informes debidamente adverados en el acto del plenario, no habiendo por tanto acreditado ni que en el ejercicio fiscal del año 2005 hubiera soportado como afirma en su declaración fiscal un IVA por importe de 299.791 euros, ni que el valor de los consumos de explotación, esto es, el valor de las 63 viviendas transmitidas durante el periodo de devengo del impuesto de sociedades comprendido entre el 1 de noviembre de 2004 y el 31 de octubre de 2005 (del total de 65 viviendas construidas) ascendiera a la suma



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

declarada de 17.085.078,02 euros, tratándose de una prueba que a él le competía al tener en su poder la documentación contable supuestamente acreditativa de la misma.

La sala por el contrario como se ha dicho comparte los razonamientos efectuados por el Inspector de hacienda Sr. [redacted] que le han llevado a concluir que la cuota tributaria defraudada por el impuesto de sociedades lejos de ser negativa como declaró la mercantil Inderalde, S.L. arrojaba un saldo positivo de 553.135,88 euros, y que la cuota a ingresar en concepto de IVA lejos de ser negativa como también declaró falsamente la mencionada mercantil, arrojaba un balance positivo de 292.126,71 euros, tratándose de cantidades que a todas luces superan el umbral típico de los 120.000 € a que se refiere el artículo 305 del Código penal. Así pues, la sala en relación con el impuesto de sociedades entiende perfectamente ajustada a las reglas de la lógica la conclusión a la que llega dicho perito consistente en valorar el importe de las 63 viviendas transmitidas en el periodo comprendido entre el 1 de noviembre de 2004 y 31 de octubre de 2005 en la suma de 15.121.284,81 euros, y no en los 17.085.078,02 euros declarados por la mercantil ante la administración tributaria. Así pues, tal y como sostiene dicho actuario debe partirse del hecho acreditado de que a fecha 31 de octubre de 2004 el importe de la 65 viviendas construidas por la mercantil Inderalde, S.L. ascendía a la suma de 15.601.335,92 €, ello por cuanto dicha suma fue la declarada como valor de dichos inmuebles por la propia mercantil en su anterior declaración fiscal sobre el impuesto de sociedades. En esta situación, es razonable pensar que, tan sólo cuatro días después, cuando se produjo la venta por escritura pública de 63 de las 65 viviendas



construidas, su valor no habría podido sufrir alteración significativa alguna, siendo por ello adecuado fijar el valor de las 63 viviendas transmitidas, atendido el precio escriturado, en la suma de 15.121.294,81 euros contemplada por el perito. A contrario sensu no resulta creíble a juicio de la Sala, que como sostiene el recurrente en tan corto lapso de tiempo dicho valor se viera incrementado en casi 2 millones de euros -vista la valoración declarada por la mercantil en su declaración tributaria donde se fijó el valor de las 63 viviendas transmitidas en la suma de 17.085.078,02 euros-, máxime cuando dichas viviendas necesariamente tenían que estar finalizadas con anterioridad al otorgamiento de las escrituras públicas, constando que ya en el mes de octubre de 2004 se constituyó la propiedad horizontal, no estando por ello en modo alguno justificado que en tal corto espacio de tiempo se hubiera producido un incremento de los costes de construcción de unas viviendas ya terminadas de aproximadamente el 12% de su valor total, máxime cuando tal y como así lo ha puesto de manifiesto el Sr. en el acto del plenario y se desprende del examen de la documental aportada, el acusado no ha aportado, debiendo hacerlo, documentación alguna justificativa de tales importes, no habiendo ni tan siquiera indicado a que obras u operaciones obedeció tan elevado incremento, ni que empresas fueron las que facturaron las mismas, no reflejándose en los modelos 347 de operaciones con terceros que ninguna empresa o entidad haya facturado cantidad alguna a la mercantil Inderalde, S.L. en dicho período impositivo. Dicha omisión llama aún más la atención de la sala si se tiene en cuenta que el acusado en el acto del plenario con toda claridad manifestó que era él quien manejaba las cuentas de los bancos y quien firmaba las declaraciones tributarias contestando a la pregunta de



si sabía lo que firmaba "cómo no voy a saber lo que firmaba si las facturas iban con el visto bueno mío y de los demás", "pues claro que lo sabía" (declaración prestada por el acusado al minuto 30:12 del primer DVD donde se recoge el desarrollo del juicio). Por todo ello, la sala entiende plenamente acertados los valores fijados por el perito de la hacienda pública en el segundo de sus informes, máxime cuando el mismo para su elaboración incluso aceptó las alegaciones efectuadas en su informe por el perito que rindió informe a instancia de la defensa, corrigiendo a la baja el precio otorgado a las daciones en pago de 15 viviendas efectuadas por la mercantil Inderalde, S.L. a la constructora de la promoción "Construcciones Quintana, S.A.", lo que abunda aún más en la objetividad de su informe.

Asimismo, en relación con el impuesto relativo al IVA del ejercicio 2005, la sala también considera plenamente justificadas y razonadas las conclusiones a las que llega el perito de la hacienda pública en su informe cuyos cálculos fueron igualmente corregidos a la baja a la vista de las alegaciones efectuadas por el perito de la defensa, entendiendo al igual que el Sr.

que en concreto la partida de IVA soportado declarada por la mercantil Inderalde, S.L. en su declaración fiscal por importe de 271.790,67 € correspondiente a un supuesto IVA soportado en el mes de septiembre, no puede ser aceptada, al no existir soporte contable alguno que justifique que le fue repercutida tal elevada cantidad de IVA, no habiéndose tampoco declarado en el modelo 347 por ninguna entidad la existencia de operaciones con dicha mercantil susceptibles de generar un IVA de tal cuantía. En esta situación, tal y como así se refleja en la sentencia recurrida, al ser conforme a la legislación reguladora



del impuesto sobre valor añadido requisito necesario para la deducción del IVA soportado la acreditación de su previo abono, ante la falta de toda justificación del pago por parte de la mercantil del IVA declarado como soportado en dicho ejercicio en las cuantías declaradas, la sala entiende adecuados los cálculos efectuados por el perito de la hacienda pública en su informe, máxime cuando incluso en ocasiones ha establecido partidas incluso superiores a las declaradas en base a la comprobación de las operaciones declaradas por terceros, de suerte que la declaración de IVA lejos de resultar negativa como se pretendía, debe entenderse que arrojaba un saldo positivo de 292.126,71 €, asumiendo la sala el criterio del funcionario de hacienda cuando afirma que la única cantidad de IVA soportado susceptible de ser reducida ascendía la suma de 95.843,98 €.

De todo lo anteriormente expuesto, se desprende sin ningún género de dudas que el acusado en su condición de administrador único de la mercantil Inderalde, S.L. movido por un claro ánimo defraudatorio, hizo constar en las declaraciones fiscales que reconoció que firmaba personalmente, datos evidentemente falsos con la finalidad de obtener un claro beneficio patrimonial, y en suma eludir el pago de los impuestos a los que estaba obligada dicha mercantil en las elevadas cuantías que resultan del informe elaborado por el perito de la hacienda pública, presentando declaraciones negativas pese a ser conocedor de la falsedad de los datos contables que incorporaba, máxime cuando, como así se pone de manifiesto en la sentencia recurrida, además de ser administrador único de la mercantil Inderalde, S.L., también lo ha sido de otras empresas mercantiles, que cifró en unas 10, lo que pone de manifiesto que el



mismo, habida cuenta su dilatada experiencia profesional, necesariamente tenía un amplio conocimiento del funcionamiento del mundo de los negocios y de las obligaciones derivadas de las transacciones económicas generadas por su actividad de construcción o promoción de viviendas, de lo que se infiere una vez más la voluntariedad de su acción y con ello el ánimo defraudatorio que le guiaba.

CUARTO.- Desestimados los motivos de oposición antes analizados, la sala debe de examinar las pretensiones deducidas por el recurrente con carácter subsidiario relativas a la individualización penológica.

En este sentido, llama la atención de la sala que pese a que al inicio del fundamento jurídico noveno de la sentencia con toda corrección se hace constar que al rebajarse las penas en un grado procede imponer una pena de Multa de entre la mitad y el tanto de lo defraudado, finalmente por manifiesto error se impongan sendas multas en el tanto y en el doble de la suma defraudada, con infracción por tanto de lo dispuesto en artículo 66.2ª del Código Penal. En este sentido, y en relación con la pena de Multa, resulta de aplicación el Acuerdo dictado por el pleno del TS de 22 de julio de 2008, en cuanto dispone que: "1.- En los casos de multa proporcional, la inexistencia de una regla específica para determinar la pena superior en grado, impide su imposición, sin perjuicio de las reglas especiales establecidas para algunos tipos delictivos. 2.- El grado inferior de la pena de multa proporcional, sin embargo, sí podrá determinarse mediante una aplicación analógica de la regla prevista en el artículo 70 del Código Penal. La cifra mínima que se tendrá en cuenta en cada caso será la que resulte una



vez aplicados los porcentajes legales...". Debe por tanto corregirse el error de dosimetría apreciado.

No obstante lo anterior, y con dicha corrección, la lectura de dicho fundamento jurídico evidencia que la magistrada de lo penal ha razonado de forma suficiente el motivo por el cual en relación con la defraudación del IVA ha decidido imponer las penas cercanas a su extensión media, al exceder la defraudación del doble de la cuantía tipificada en el código penal; razonando en relación con el delito de defraudación del impuesto de sociedades, que al superar la defraudación el cuádruple de la cuantía determinante de la comisión del delito, procede imponer la pena inferior en grado, si bien cercana a su extensión máxima, razonamiento que por su acierto es plenamente compartido por esta sala.

Por lo anterior, y siguiendo los criterios de individualización penológica establecidos con todo acierto en la sentencia recurrida, y teniendo en cuenta que la suma defraudada en concepto de IVA ascendió a la suma de 292.126,71 €, procede imponer por dicho delito una pena de Multa de 200.000 €, imponiendo por el delito de defraudación del impuesto de sociedades cuya cuota defraudada ascendió la suma de 553.135,88 euros, una Multa por importe de 500.000 €. De igual modo, debe de respetarse la responsabilidad personal subsidiaria fijada por la magistrada de lo penal en su sentencia que cifró en el cumplimiento de 1 día de privación de libertad por cada 2.000 € impagados, por cuanto en el primer caso nos encontraríamos ante cumplimiento de una responsabilidad personal subsidiaria de 100 días, y en el segundo caso de 250 días, periodo temporal que modo alguno excede del máximo legal de 1 año de duración previsto en el artículo 53.2 del código penal.



QUINTO.- Las costas de esta alzada, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 239 y 240 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, interpretados a la luz de lo dispuesto en el artículo 901 de la misma Ley, en criterio conforme establecido por todas las Secciones de esta Audiencia Provincial de Cantabria tras el Pleno de Magistrados de fecha 3-4-1998, habrán de serle impuestas a la parte apelante condenada cuya petición fuere totalmente desestimada. En el presente caso al estimarse parcialmente se declaran de oficio.

Por cuanto antecede, VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLO

Que **ESTIMANDO parcialmente** el recurso de apelación interpuesto por D. _____ **contra la sentencia de fecha 18 de noviembre de 2014 dictada por el JUZGADO DE LO PENAL NÚMERO 4 DE LOS DE SANTANDER**, en los autos de Procedimiento Abreviado seguidos con el número 313/2013, a que se contrae el presente Rollo de Apelación, debemos **REVOCAR Y REVOCAMOS** la misma en los siguientes términos:

- Se impone a D. _____ como autor del delito de defraudación de IVA una pena de MULTA por importe de 200.000 €, y como autor del delito de defraudación del impuesto de sociedades una pena de MULTA por importe de 500.000 €.

Se mantienen el resto de los pronunciamientos de la sentencia recurrida.

Las costas causadas en esta alzada se declaran de oficio.



Con testimonio de esta resolución, devuélvanse los autos originales al Juzgado de procedencia para su ejecución y cumplimiento, haciendo saber a las partes que contra la misma no cabe interponer recurso ordinario alguno.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se unirá certificación literal al Rollo, juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/

PUBLICACION: Leída y publicada fue la anterior Sentencia por el Sra. Magistrada que la firma, estando celebrando Audiencia Pública, el mismo día de su fecha.
DOY FE.