



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

AUDIENCIA PROVINCIAL

Sección Tercera

CANTABRIA

Rollo de Sala número: 972/2015.

SENTENCIA N° 000052/2017

ES
COPIA

=====

ILMOS. SRES.:

Presidente:

D.ª MARÍA ALMUDENA CONGIL DÍEZ.

Magistrados:

D. JUAN JOSÉ GÓMEZ DE LA ESCALERA.

D.ª MARÍA FERNANDA FIGUEROA GRAU.

=====

En Santander, a siete de febrero de dos mil diecisiete.

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 195/2014, Rollo de Sala número 972/2015, por un delito 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 Dolores Echevarría Obregón y asistido por el Letrado D.



Luis Revenga Sánchez, 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 la mercantil CONSTRUCCIONES S.L. representada por la Procuradora de los Tribunales D.^a Dolores Echevarría Obregón y asistida por el Letrado D. Luis Revenga Sánchez.

Son parte apelante en esta alzada D. [] Y CONSTRUCCIONES S.L. y parte apelada la AEAT y el Ministerio Fiscal, en la representación que ostenta de este último el Ilmo. Sr. D. Jesús Alaña Pérez de Mendiguren.

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 2 de julio de 2015, cuyo relato de Hechos Probados y Fallo, es del tenor literal siguiente:



"HECHOS PROBADOS:

Resulta probado y así se declara, que mayor de edad, sin antecedentes penales, y sin haber sido privado de libertad en la causa, quien actuando en su condición de socio fundador y administrador único de la sociedad mercantil "CONSTRUCCIONES S.L." y con el propósito de lograr un beneficio patrimonial a costa del erario público perpetró los siguientes hechos:

La mercantil precitada se constituye mediante escritura pública de fecha 03/11/1997, teniendo su domicilio físico y social en la localidad de Santander, y su objeto social vendría integrado, en la promoción, venta y alquiler de inmuebles, siendo su administrador único y detentador del 90% de las participaciones sociales.

En el ejercicio tributario correspondiente al año 2009, y mediante escritura pública de fecha 7 de Enero de 2009 procedió a la venta de una vivienda sita en la c/ de por un importe de 205.647,48 euros.

Del mismo modo procedió mediante escritura pública en fecha 28 de Julio de 2009 a la venta a la entidad SERVIHABITAT XXI SAU de un edificio en construcción en la c/ de Laredo por un importe de 2.449.354 euros.

No obstante pese a lo anterior y pese a tener conocimiento de que por la realización de tales operaciones se devengaba el correspondiente I.V.A, ocultó y no declaró en las autoliquidaciones correspondientes al ejercicio antedicho el precio y base imponible y cuota a ingresar de IVA repercutido, logrando de este modo eludir el ingreso de cuotas devengadas por importe de 337.070.73 euros.



El acusado no aportó a la Inspección tributaria la contabilidad del ejercicio ni depositó en el registro mercantil las cuentas anuales de la citada entidad desde el año 2007.

FALLO:

Que debo CONDENAR y CONDENO a _____, como Autor responsable de un delito CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA, ya definido, a las siguientes penas:

-PRISION POR TRES AÑOS 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 400.000 euros, con una responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago de un año de privación de libertad, respondiendo directa y solidariamente del pago de la Multa la empresa "CONSTRUCCIONES _____ S.L.".

- Perdida de la posibilidad de obtener beneficios fiscales, subvenciones o ayudas públicas durante 4 años y 6 meses.

Al pago de las costas causadas.

Asimismo se condena a _____ y subsidiariamente a la empresa "CONSTRUCCIONES _____

S.L." a indemnizar a la Hacienda Pública la suma de 337.070,73 euros con los intereses de demora del artículo 58 de la LGT.".

SEGUNDO.- D. _____ Y
CONSTRUCCIONES _____ S.L. interpusieron en tiempo y forma sendos recursos de apelación, que fueron



admitidos 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, añadiendo lo siguiente:

"La tramitación de la presente causa, se ha demorado más allá de lo que hubiera sido necesario atendida su complejidad. Así pues, esta causa se incoó por Auto de fecha 6 de febrero del año 2013, dictándose Auto de apertura de juicio oral el día 28 de febrero de 2014 y acordándose la remisión de las actuaciones al Juzgado de lo penal para su enjuiciamiento en el mes de abril del 2014. Recibidas las actuaciones en el Juzgado de lo penal por el mismo se dictó Auto de admisión de pruebas el día 11 de julio de 2014, señalándose la vista inicialmente para el día 21 de noviembre de 2014. Dicha vista fue suspendida en dos ocasiones por necesidades del servicio, celebrándose finalmente el día 2 de julio de 2015 fecha en la que se dictó sentencia en primera instancia, la cual fue apelada.



Las actuaciones se recibieron en esta sección para la resolución del recurso de apelación en el mes de noviembre de 2015, fecha desde la cual han permanecido a la espera de estudio, deliberación y fallo".

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Recurso interpuesto por la mercantil CONSTRUCCIONES S.L.:

Dicho recurrente alega que hasta el dictado del Auto de apertura de juicio oral no se le confirió traslado para intervenir en la presente causa, ello pese a que la sentencia recurrida condena a dicha mercantil como responsable subsidiaria en relación con el pago de la responsabilidad civil y establece que debe de responder directa y solidariamente del pago de la pena de Multa con el condenado. A juicio del recurrente nos encontramos ante un supuesto de nulidad incardinable en el apartado 3º del artículo 238 de la LOPJ por cuanto la condena al pago de la Multa directa y solidariamente con el acusado le colocó en una situación de copartícipe del delito o de coautor del mismo y no de mero responsable civil, lo que a su entender obligaba al órgano judicial a su citación desde el inicio de la causa de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 615 y concordantes de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Tal falta de notificación a juicio del recurrente le ha causado indefensión al haberle impedido solicitar diligencias investigación, interesando que en consecuencia se acuerde la nulidad de actuaciones y la retroacción de la causa al momento anterior al dictado del Auto de incoación de 6 de febrero de 2013.



A dicha pretensión se han opuesto, tanto el Ministerio Fiscal, como la Abogacía del Estado, habiendo esta última efectuado en su escrito de oposición al recurso de apelación una argumentación que es plenamente compartida por la sala.

Así pues, asiste razón al recurrente cuando afirma que dicha mercantil ha sido condenada al pago de la responsabilidad civil en su condición de responsable civil subsidiario, así como de forma directa y solidariamente con el acusado D.

al pago de la pena de Multa que le fue sido impuesta, estando esta última previsión regulada en el artículo 31.2 del CP en su redacción vigente cuando sucedieron los hechos, artículo que fue derogado a raíz de la reforma operada por la ley orgánica cinco/2010 de 22 de junio que introdujo la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Siendo esto así, y en relación con la condición de responsable civil del recurrente no cabe duda de que a tenor de lo dispuesto en nuestra Ley procesal y habida cuenta que nos encontramos ante el denominado procedimiento abreviado por delitos, no es preceptiva la notificación de la causa a los responsables civiles contra los que se ha dirigido la acusación conforme a lo dispuesto en el artículo 781 de la Ley de enjuiciamiento criminal, sino hasta el dictado del Auto de apertura de juicio oral, momento en el que a tenor de lo dispuesto en los artículos 783 y siguientes de la Ley de enjuiciamiento criminal, el juez instructor resolverá lo procedente en relación con los responsables civiles, y en suma procederá a conferir traslado a los responsables civiles a fin de que presenten los correspondientes escritos de defensa, encontrándonos con que en el presente caso se ha cumplido fielmente con dicha previsión legal. Así pues, basta examinar el Auto de apertura de juicio oral que



obra a los folios 214 y 215 de la causa, para comprobar que en el mismo se acuerda emplazar a la parte recurrente confiriéndole traslado para formular escrito de defensa, encontrándonos por lo demás con que dicho emplazamiento se efectuó el día 21 de marzo de 2014 en la persona de su representante legal el hoy acusado D. _____, no obstante lo cual voluntariamente decidió no personarse y no formular escrito de defensa, no apreciándose por tanto indefensión alguna susceptible de generar la nulidad invocada.

De igual modo, y en relación con lo dispuesto en el artículo 31.2 ya derogado, debe de recordarse que dicho artículo en su redacción vigente en la fecha de los hechos establecía lo siguiente: "1. El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre.

2. En estos supuestos, si se impusiere en sentencia una pena de multa al autor del delito, será responsable del pago de la misma de manera directa y solidaria la persona jurídica en cuyo nombre o por cuya cuenta actuó."

Dicha previsión legal, en modo alguno puede equipararse como afirma el recurrente a un supuesto de coautoría, por cuanto no nos encontramos ante la imposición a dicha mercantil de una pena de Multa cuyo impago pudiera traer consigo a tenor de lo dispuesto en



el artículo 53 del Código Penal la imposición de la correspondiente responsabilidad personal subsidiaria, sino ante el establecimiento por ministerio legal de un mero mecanismo de garantía del pago de dicha multa, de ahí que deba de concluirse que la mercantil recurrente en virtud del emplazamiento antes mencionado tras el dictado del Auto de apertura del juicio oral, tuvo pleno y cabal conocimiento de todas las pretensiones formuladas por las acusaciones, entre las que se encontraba la petición deducida por la Abogacía del Estado al amparo de lo dispuesto en el artículo 31.2 del Código Penal, pudiendo a partir de dicho momento efectuar con plenitud de garantías una adecuada defensa frente a dichas pretensiones, lo que no hizo por decisión propia.

No cabe por ello apreciar indefensión alguna en la parte recurrente, ni con ello acceder a la nulidad interesada, máxime si se tiene en cuenta que en el presente caso al ser el imputado y ulterior acusado administrador único y representante legal de dicha mercantil, el mismo tuvo conocimiento desde el inicio de las diligencias de investigación penales de los hechos investigados y de la eventual responsabilidad que para la mercantil pudiera derivarse de la previsión legal prevista en el artículo 31.2 del Código Penal.

Debe por ello desestimarse íntegramente dicho recurso.

SEGUNDO: Recurso interpuesto por D. _____



- Dicho recurrente, bajo la rúbrica "error en la valoración de la prueba" alega motivos de muy diversa consideración.

En primer lugar, que la magistrada de lo penal ha incurrido en error a la hora de valorar la prueba practicada, afirmando que en el párrafo primero de los hechos probados ha introducido el elemento intencional inexcusable para estimar la consumación del tipo cual es que el acusado "con el propósito de lograr un beneficio patrimonial a costa del erario público perpetró los siguientes hechos...", afirmación que entiende que predetermina el fallo y que debe de ser eliminada de los hechos probados.

En segundo lugar, niega la concurrencia del elemento intencional exigido en el tipo objeto de condena.

Así pues, y en relación con la Escritura pública de compraventa otorgada el 28 de julio de 2009 en cuya virtud Construcciones S.L. representada por el recurrente transmitió a Servihabitat XXI SAU el inmueble que se describe con detalle en dicha escritura, afirma que fue la propia compradora Servihabitat la que asumió la obligación de abonar los impuestos, entre ellos el IVA, afirmando asimismo que si bien el IVA devengado por dicha operación por importe de 391.896,71 € le fue ingresado a la vendedora en su cuenta corriente por transferencia telemática, lo cierto es que la vendedora no llegó nunca a disponer de dicha suma porque la Caixa compensó posiciones deudoras y aplicó dicha cantidad al pago de otras deudas, lo que a su entender excluye el elemento intencional del delito que nos ocupa. Así pues, el recurrente pese a reconocer que sabía que dicha operación estaba sujeta a



IVA, así como que la mercantil Construcciones S.L. de la que era administrador único, era frente a la hacienda Pública la obligada tributaria al pago de dicho IVA, afirma que no declaró dichas operación porque pensaba que de su pago se encargaría la CAIXA, al ser la mercantil Servihabitat una sociedad instrumental de la Caixa y haberse hecho constar así en la escritura de transmisión, afirmando asimismo carecer de conocimientos tributarios y ser su cuñado la persona que se ocupaba de dichas cuestiones, habiéndose visto desbordado por la actuación unilateral de la Caixa que aplicó a otros pagos el dinero destinado al pago de IVA, circunstancias todas ellas que a su entender excluyen el elemento intencional exigido por el tipo penal, negando en consecuencia la existencia de voluntad de defraudar al fisco, y afirmando, que dicha operación pese a su falta de declaración no pudo pasarle inadvertida a hacienda.

En tercer lugar, cuestiona el método empleado por la hacienda pública para calcular la cuota defraudada, afirmando que a dicho fin se ha empleado el método de estimación directa cuando debieron de haber usado el método de estimación indirecta. De igual modo, afirma que debió haberse acogido la pretensión de compensar las cuotas solicitadas de IVA por importe de 292.052,84 euros, afirmando que tras compensar dicha cuota, la cuota debida ascendería tan sólo a la suma de 45.017,83 €, lo que nos situaría extramuros del delito fiscal.

- Asimismo, el recurrente invoca la concurrencia de la atenuante de dilaciones indebidas prevista en el artículo 21.6 del Código penal, afirmando, que si bien las diligencias previas se incoaron en el año 2013 tratándose de una instrucción sencilla que culminó en poco más de un año con el dictado del Auto de apertura



del juicio oral, dicha actividad se vio truncada con la llegada de los autos al Juzgado de lo penal, donde hubo de suspenderse la vista por necesidades del servicio hasta en dos ocasiones celebrándose finalmente el día 2 de julio de 2015, esto es pasado un año y cinco meses lo que a su entender constituye una dilación indebida que obliga imponer la pena en su mitad inferior.

- De igual modo entiende que también se ha vulnerado lo dispuesto en el artículo 66 regla 6ª del Código Penal que obliga en los casos en que no concurren atenuantes o agravantes aplicar la pena establecida en la extensión adecuada atendidas las circunstancias personales del delincuente y la mayor o menor gravedad del hecho, entendiendo que las circunstancias ya expuestas que concurrieron en la firma de la operación con Servihabitat, caso de no ser suficientes para excluir el elemento subjetivo del tipo, deberían de tenerse en cuenta para moderar la imposición de la pena.

- En relación con la pena a imponer afirma que la sentencia ha incurrido en error a la hora de fijar la pena de Prisión por cuanto el artículo 305 del Código penal en su versión vigente en la fecha de comisión de los hechos, esto es, en el año 2009, preveía la imposición de una pena de Prisión entre 1 y 4 años y Multa del tanto al séxtuplo de la cantidad defraudada, encontrándonos con que la mitad inferior llegaría hasta los dos años y seis meses. Así pues, el recurrente entiende que al haberse impuesto la pena de tres años de prisión, pese a afirmarse en la fundamentación jurídica que se impone la pena en el máximo en su mitad inferior, se ha vulnerado tal previsión al haberse impuesto la pena en la mitad superior cuando la misma



nunca debió de haber superado los 2 años y 6 meses de prisión.

Tanto el Ministerio Fiscal como la Abogacía del Estado se opusieron a la estimación de dicho recurso. Deben pues analizarse dichos motivos de oposición.

-. En relación con el primero de los motivos, esto es el relativo a la consignación de los elementos subjetivos del injusto en los hechos probados de la sentencia, la STS de 3 de diciembre de 2015 nos recuerda que "como repetidamente ha señalado esta Sala, los juicios de inferencia, las expresiones (a sabiendas... intencionadamente... con conocimiento de... con ánimo de) que sintetizan la concurrencia de un elemento subjetivo del tipo delictivo, **pueden** utilizarse legítimamente dentro del capítulo fáctico para dar mayor expresividad al relato, siempre que luego se explique cómo ha quedado acreditado tal elemento". De tal jurisprudencia de la que también es exponente la STS de 22 de junio de 2005 se deduce a *contrario sensu* que en contra de lo manifestado por el recurrente, tales elementos subjetivos si bien no son de inclusión necesaria en el relato fáctico de las sentencias, -de ahí que la omisión en los hechos probados del alegado ánimo de defraudar en modo alguno vulnere el derecho de defensa del recurrente-, en modo alguno tienen aptitud para predeterminar el fallo, tratándose por lo demás la expresión cuestionada de una expresión comúnmente entendible, por lo que no cabe apreciar vicio alguno en la redacción y elaboración de los hechos probados.

-. Puestos en trance de analizar el motivo segundo antes mencionado relativo a la concurrencia del elemento intencional exigido por el tipo penal, 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 la sentencia que se recurre, 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 de instancia.

Así pues, como es bien sabido 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, 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 incluso posible la comisión de dicho delito por dolo eventual.

c) Un resultado 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. 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".

En efecto al hilo de la anterior doctrina, ésta Sala, al igual que la Juez de instancia, entiende que en el presente caso ha quedado plenamente acreditada la existencia del ánimo defraudatorio exigido por el tipo penal. En este sentido, lo primero que llama la atención de la Sala es que el acusado para justificar la omisión en sus autoliquidaciones de IVA del año 2009 de las dos operaciones que devengaron IVA por importe de 14.392,52 € y 391.816,83 € y que tuvieron lugar los días 7 de enero de 2009 y 28 de julio de 2009 respectivamente, -operaciones cuya realidad no se cuestiona-, ha ido ofreciendo versiones absolutamente divergentes. Así pues, nos encontramos con que el acusado en su declaración sumarial comenzó afirmando que declaró el IVA de ambas operaciones, manifestación que se encuentra en abierta contradicción con el contenido de sus declaraciones tributarias por cuanto en las mismas no se reflejan tales operaciones, para afirmar a continuación de forma absolutamente contradictorias, que no declaró dichas operaciones porque no tenía dinero ni para comer, no invocando en dicho momento desconocimiento alguno de la obligación de declarar las importantes cantidades de IVA devengadas por tales operaciones. No obstante lo anterior, lo cierto es que en el acto del plenario el acusado modificó sustancialmente su testimonio, alegando en relación con la segunda operación consistente en la venta de un inmueble a la mercantil Servihabitat XXI SAU, en la que se devengó un IVA por importe de 391.896,64 €, que toda vez que La Caixa aplicó el dinero que su empresa tenía que percibir por dicha venta en concepto de IVA al pago o cancelación de



ADMINISTRACION
DE JUSTICIA

otras deudas, él entendió que al no haber podido disponer de dinero no tenía obligación de declarar, añadiendo que de los temas fiscales de la empresa se encargaba su cuñado D. [redacted], persona cuyo testimonio sorprendentemente no se interesó para el juicio oral. Dicha manifestación, que por lo demás ni tan siquiera ha sido sostenida por el acusado en el recurso de apelación que ahora se analiza, a juicio de la Sala resulta sin lugar a dudas exculpatoria, siendo tan sólo entendible desde la perspectiva del derecho de defensa. En este sentido, nos encontramos con que el asesor fiscal del acusado, D. [redacted], tras declarar en el plenario que se encargó de elaborar todas las declaraciones de IVA hasta el año 2007 de las sociedades que gestionaba el acusado, incluida Construcciones [redacted] S.L., y que fue quien le facilitó la presentación telemática de las presentadas durante los años 2008 y 2009, también manifestó que pese a que todo el tema contable y fiscal de la mercantil lo gestionaba su cuñado [redacted], el acusado a su entender tenía capacidad para conocer si bien *con dificultad*, que tenía obligación de declarar el IVA devengado en la operación con Servihabitat (declaración al minuto 49:56 del DVD donde se recoge el desarrollo del juicio), afirmando que en su opinión el acusado conocía que pese a no haber percibido ningún dinero por dicha operación tenía la obligación de declarar el IVA, puesto que con anterioridad se habían realizado operaciones semejantes y llevaban "años y años" discutiendo sobre la obligatoriedad de declarado el IVA en aquellas operaciones en las que no se recibía dinero a cambio (declaración al minuto 51:45 del juicio). Así pues, dicho testigo relató que en numerosas ocasiones había tenido que hacerle entender al acusado, pese a sus reticencias iniciales, que aún en los supuestos en que no se recibía contraprestación



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

económica alguna, era obligatorio declarar ante la hacienda pública el IVA devengado. De lo declarado por dicho testigo, cabe concluir que tal y como el propio acusado así lo ha venido a reconocer en su recurso apelación era plenamente consciente de que la mercantil Construcciones [redacted], S.L. tenía la obligación de declarar el IVA de dichas operaciones, habiendo por lo demás reconocido que en el año 2009, ni D. [redacted], ni su cuñado [redacted] se encargaban ya de los temas fiscales, de ahí que la omisión de tal obligación le sea directamente imputable al acusado, por ser en dicha fecha la persona que como manifestó el testigo D. [redacted] le entregó los datos relativos a las autoliquidaciones de IVA que D. [redacted] se limitó a presentar telemáticamente, liquidaciones en las que tal y como así se desprende del informe elaborado por la hacienda pública ratificado por su autora en el acto del plenario se omitieron de forma consciente dichas operaciones.

Finalmente, debe analizarse la alegación exculpatoria efectuada ex novo con motivo del recurso apelación, consistente en afirmar que el acusado no declaró la compraventa que tuvo lugar el 28 de julio de 2009 por entender que dicha obligación había quedado a cargo de Servihabitat. Sobre esta cuestión, basta examinar el contenido de dicha escritura pública que obra los folios 83 y siguientes, en concreto su cláusula decimotercera y la manifestación fiscal (folio 103) para concluir que si bien es cierto que en la misma se afirma que los impuestos serán satisfechos por la compradora Servihabitat XXI, lo cierto es que en dicha Escritura pública se contiene una previsión específica relativa al pago del IVA, afirmándose con toda claridad que la compra-venta estaba sujeta al impuesto sobre el Valor añadido al tipo del 16%,



ascendiendo a la suma de 391.896,71 €, estipulándose de forma expresa que dicha cantidad es abonada en el acto por la compradora a la vendedora mediante transferencia bancaria por vía telemática cuyo comprobantes. se protocoliza (documento unido) de donde resulta la cuenta de cargo y abono. Tal previsión, unida al efectivo ingreso en una cuenta de la mercantil vendedora del importe del IVA devengado por dicha operación, sin lugar a dudas evidencian que la obligación de pago del IVA se residenció en la mercantil Construcciones , S.L, la cual incluso percibió en dicho acto su importe, debiendo no obstante añadirse a efectos meramente polémicos, que aún en el caso de que se hubiera estipulado lo contrario, tal obligación inter partes no liberaba a la vendedora de su obligación frente a la hacienda pública. No cabe pues estimar acreditados ninguno de los argumentos ofrecidos por la defensa; no existiendo prueba alguna de que el acusado incurriera en ninguna suerte de error en relación con el pago del impuesto, sin que tampoco sea atendible su alegada falta de liquidez, por lo demás tampoco acreditada, al haber declarado en el plenario que en dichas fechas disponía de numerosos bienes que incluso ofreció a la Agencia tributaria para pago de la deuda, y desprenderse del informe elaborado por la Inspectora de hacienda que la mercantil disponía de bienes con los que poder hacer frente a su obligación tributaria, ello por cuanto el delito no se comete por no pagar puntualmente la correspondiente cuota tributaria, - existiendo en todo caso la posibilidad de interesar aplazamientos o fraccionamientos en dicho pago-, sino por no haber incluido en sus autoliquidaciones las dos operaciones a que se refiere el informe elaborado por la hacienda pública, ocultando de este modo al erario público la percepción de dichas cantidades,



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

encontrándonos con que pese a lo afirmado por el recurrente, tal ocultación tuvo virtualidad suficiente para generar error en la hacienda pública, que si descubrió dicho fraude fue tras examinar las escrituras públicas que fueron declaradas por los notarios. Finalmente la voluntariedad de dicha omisión y en suma el ánimo defraudatorio que guiaba al acusado, también se pone de manifiesto, como así se pone de manifiesto en el informe pericial ratificado por su autora en el acto del plenario, del hecho de que además de omitirse el IVA devengado por dichas operaciones en las autoliquidaciones trimestrales de IVA, las mismas tampoco se declararon por la mercantil en el modelo 347 de relaciones con terceros, omisiones que evidencian una vez más que el acusado con dicha ocultación, lo que pretendía era evitar que la hacienda pública tuviera conocimiento de la existencia de tales operaciones y con ello de la elusión del pago del IVA devengado con las mismas, el cual como se ha dicho, superaba los 400.000 €. A lo anterior debe de añadirse, tal y como así se razona con toda corrección en la sentencia recurrida, que el acusado, además de ser administrador único de la mercantil Construcciones

, S.L. también lo ha sido de otras empresas mercantiles como así lo reconocen el plenario, habiendo declarado ante el juez instructor que lleva trabajando como promotor 14 años, 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.



- En relación con la determinación de la cuota tributaria, el recurrente fórmula dos alegaciones.

Por un lado, entiende que para el cálculo de la cuota tributaria debió de haberse empleado el método de estimación indirecta, dado que el obligado tributario carecía de libros de contabilidad y de libros registro de IVA al haber efectuado el último depósito de cuentas en el año 2007 habiendo incurrido en un grave incumplimiento de sus obligaciones mercantiles lo que a su entender hacía inviable el recurso al método de estimación directa para el cálculo de la cuota defraudada.

La sala entiende que tal novedosa alegación, que por lo demás debió de haber sido puesta de manifiesto por el acusado en el acto del plenario y no en esta alzada *per saltum*, por cuanto en el acto del plenario tanto el acusado como el resto de las partes tuvieron la oportunidad de interrogar a la perito de la agencia tributaria al respecto, no puede ser acogida en esta alzada. En este sentido, nos encontramos con que el recurrente ni tan siquiera sostiene que de haberse efectuado la liquidación conforme al método de estimación indirecta la cuota tributaria hubiera alcanzado los 120.000 €, no habiendo aportado con su escrito de recurso, ni tan siquiera a efectos meramente estimativos, ninguna liquidación conforme al método de estimación indirecta que invoca que ponga de manifiesto que de haberse aplicado dicho método, hubiera resultado una cuota tributaria inferior a los 120.000 €.

En relación con dicha cuestión, 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". Así pues, por su carácter subsidiario, para acudir al método de estimación indirecta 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 como se ha dicho tiene carácter excepcional y subsidiario al ser meramente estimativo.

Consecuencia de lo expuesto es que, como apuntan las SSTs de 20 de junio de 2006 y 3 de enero de 2003, el artículo 50 de la LGT no es una norma sustantiva



sino procedimental cuya aplicación incumbe exclusivamente a la Administración, por lo que, "La normativa que reglamenta el método de la estimación indirecta de bases tributarias y los presupuestos para su utilización, ni es en rigor norma de carácter sustantivo, ni tampoco puede calificarse de norma que deba ser observada en la aplicación de la ley penal". En esta situación, a juicio de la sala el hecho de que la inspectora de hacienda que elaboró el informe que obra en las actuaciones optara por el sistema de estimación directa evidencia que la misma dispuso de suficientes datos para conocer la situación contable de la empresa y liquidar en el impuesto, máxime cuando en el presente caso se contaba con las declaraciones trimestrales de IVA del obligado tributario, así como con las declaraciones de operaciones con terceros, modelo 347, datos bancarios de la empresa, escrituras públicas relativas a las dos operaciones omitidas, y factura expedida en relación con la operación con Servihabitat, lo que con independencia de la falta de colaboración de la empresa o de la ausencia de los libros contables o de IVA suministró a la hacienda pública suficientes fuentes de conocimiento para evaluar el estado económico de la empresa en el ejercicio fiscal del año 2009, permitiendo en suma acudir al sistema más fiable de estimación directa cuya aplicación sorpresivamente se cuestiona por el recurrente.

Por otro lado, entiende el recurrente que la cuota tributaria debió de minorarse en la suma de 292.052,84 euros, cantidad a que ascendía el IVA a compensar a favor de la empresa procedente de otros ejercicios fiscales anteriores al 2006, IVA que no había sido compensado en el plazo de caducidad de cuatro años previsto por la legislación tributaria.



Sobre esta cuestión, la sala no puede sino compartir la argumentación recogida en la sentencia de instancia, por cuanto por un lado nos encontramos ante cantidades a compensar por IVA correspondiente a ejercicios anteriores al año 2006, no existiendo la certeza de que dichas sumas hayan sido ya compensadas en los ejercicios ulteriores, y por otro lado, de la lectura de las sentencias aportadas se desprende que al haber caducado la posibilidad de compensar dichas sumas en los sucesivos ejercicios, el derecho que asiste a la mercantil no es un derecho de compensación de dichas sumas en sucesivas cuotas tributarias, sino de "devolución" de dicha cantidad a fin de evitar un enriquecimiento injusto a favor de la administración, encontrándonos por consiguiente ante la eventual existencia de un derecho de crédito a favor de la mercantil Construcciones S.L.,

derecho de crédito cuyo reconocimiento por lo demás a tenor de lo dispuesto en el artículo 115.3 de la ley reguladora de la LIVA 37/1992 está sujeto a un proceso previo de comprobación por parte de la agencia tributaria. No puede por ello en modo alguno entenderse que dicho eventual derecho de crédito, pueda minorar el importe de la cuota tributaria del impuesto relativo al año 2009, sin perjuicio del derecho que en su caso pueda asistir al recurrente a interesar de la hacienda pública su reconocimiento y devolución.

.- Finalmente, en relación con la apreciación de la circunstancia atenuante de dilaciones indebidas, y en suma en relación a la individualización de la pena a imponer al acusado, deben de hacerse las siguientes consideraciones:

Efectivamente, tal y como alega el recurrente, el artículo 305 del Código penal en la redacción vigente



la fecha que se cometieron los hechos, está castigado con las penas de prisión de 1 a 4 años, Multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, y privación de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la seguridad social durante el período de 3 a 6 años. Siendo esto así, lo cierto es que pese a que la magistrada de lo penal afirma que entiende procedente imponer las penas en el máximo de su mitad inferior, lo cierto es que impone la pena de 3 años de Prisión, la cual se sitúa en el nivel inferior de su mitad superior, por cuanto la mitad inferior no podría superar los 2 años y 6 meses de prisión.

No obstante lo anterior, y relación con la apreciación del atenuante de dilaciones indebidas, debe de recordarse que artículo 21.6 del Código Penal considera atenuante "la dilación extraordinaria e indebida en la tramitación del procedimiento, siempre que no sea atribuible al propio inculpado y que no guarde proporción con la complejidad de la causa". En relación dicha circunstancia de atenuación, nuestro Tribunal Supremo, por todas las SSTs de 20 de diciembre de 2013 y 9 de febrero de 2011, y de 11 de diciembre de 2014, entre otras muchas, viene afirmando que el legislador ha acogido de forma expresa la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional acerca de los efectos del transcurso del tiempo en el proceso penal y, de modo singular, su incidencia en el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas (artículo 24.2 CE). Sigue, pues, con plena vigencia el cuerpo de doctrina elaborado con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo apartado 6 del artículo 21 del Código Penal. De acuerdo con esta idea, la apreciación de la atenuante - antes y ahora- exige precisar en qué momentos o secuencias del proceso se han producido paralizaciones



que deban reputarse indebidas. El derecho fundamental a un proceso sin dilaciones indebidas, que no es identificable con el derecho procesal al cumplimiento de los plazos establecidos en las leyes, impone a los órganos jurisdiccionales la obligación de resolver las cuestiones que les sean sometidas, y también de ejecutar lo resuelto, en un tiempo razonable. Se trata, por lo tanto, de un concepto indeterminado que requiere para su concreción el examen de las actuaciones procesales, a fin de comprobar en cada caso si efectivamente ha existido un retraso en la tramitación de la causa que no aparezca suficientemente justificado por su complejidad o por otras razones, y que sea imputable al órgano jurisdiccional y no precisamente a quien reclama. Así, el nuevo precepto exige, de forma expresa, la concurrencia de una serie de requisitos : a) una dilación indebida en la tramitación del procedimiento; b) que esa dilación sea susceptible de ser calificada como extraordinaria; c) que no sea atribuible al propio inculpado y d) que el retraso no guarde proporción con la complejidad de la causa. No resulta fácil, desde luego, colmar el significado indeterminado de algunos de los vocablos empleados por el legislador. El carácter indebido, la naturaleza extraordinaria de la dilación y, en fin, la propia complejidad de la causa, no son conceptos susceptibles de fijación apriorística.

Así pues, el análisis de las actuaciones evidencia que los hechos que ahora nos ocupan tuvieron lugar durante el año 2009, habiéndose iniciado la actividad inspectora por parte del hacienda pública en el año 2011, e incoado las presentes diligencias previas en el mes de febrero del año 2013, dictándose Auto de apertura de juicio oral el día 28 de febrero de 2014 y acordándose la remisión de las actuaciones al Juzgado de lo penal para su enjuiciamiento en el mes de abril del 2014.



Asimismo, consta documentado en las actuaciones que por el Juzgado de lo Penal número 4 se dictó el día 11 de julio de 2014 Auto de admisión de pruebas, señalándose la vista inicialmente para el día 21 de noviembre de 2014. Dicha vista fue suspendida en dos ocasiones por necesidades del servicio, celebrándose finalmente el día 2 de julio de 2015 fecha en la que se dictó sentencia en primera instancia, la cual fue apelada. Asimismo, consta que las actuaciones se recibieron en esta sección para la resolución del recurso de apelación en el mes de noviembre de 2015, fecha desde la cual han permanecido a la espera de estudio, deliberación y fallo por acumulación de asuntos. Atendidas dichas circunstancias, y entendiendo que, los tiempos de tramitación, especialmente los tiempos de enjuiciamiento en primera y segunda instancia han sido excesivos, procede apreciar de oficio la atenuante de dilaciones indebidas antes mencionada con la condición de simple.

Así pues, la apreciación de dicha circunstancia atenuante obliga a la sala, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 66.1ª de la Ley de enjuiciamiento criminal, a la imposición de las penas en su mitad inferior, entendiendo que a la vista de la importancia de la cuota defraudada que casi triplica la prevista para el delito fiscal, procede imponer al acusado la pena de 2 años de prisión, y la pena de 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 periodo de 4 años, manteniendo las penas accesorias de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo y de inhabilitación para ejercer la administración o gestión de sociedades mercantiles en ambos casos durante dicho tiempo de condena, así como



la pena de Multa por importe de 400.000 euros que le fueron impuestas por entender que se ajustará la gravedad de los hechos. Deben asimismo mantenerse los demás pronunciamientos de la sentencia recurrida tanto en materia de responsabilidad civil, como respecto la obligación solidaria de la mercantil de hacer frente al pago de la Multa.

TERCERO: 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, debiendo por el contrario declararse de oficio cuando el recurso se estime total o parcialmente, tal es el caso que nos ocupa.

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

FALLAMOS :

Que **DESESTIMANDO** íntegramente el recurso de apelación interpuesto por CONSTRUCCIONES S.L., y **ESTIMANDO** parcialmente el recurso de apelación interpuesto por D. 1998, 2015, contra la sentencia de fecha 2 de julio de 2015 dictada



por el JUZGADO DE LO PENAL NÚMERO 4 DE LOS DE SANTANDER, en los autos de Procedimiento Abreviado seguidos con el número 195/2014, a que se contrae el presente Rollo de Apelación, debemos **REVOCAR Y REVOCAMOS** la misma en los siguientes términos:

Se condena a D. [REDACTED], como autor responsable de un delito de defraudación del IVA correspondiente al ejercicio 2009, con la circunstancia atenuante de dilaciones indebidas, a las penas de 2 años de Prisión, con las penas accesorias de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo y de inhabilitación para ejercer la administración o gestión de sociedades mercantiles en ambos casos durante dicho tiempo de condena; a la pena de Multa por importe de 400.000 euros, y a la pena de 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 periodo de 4 años.

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

Se condena a la mercantil recurrente al pago de la mitad de las costas causadas en esta alzada, declarando de oficio la otra mitad.

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



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.