



www.civil-mercantil.com

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 267/2014, de 3 de abril de 2014

Sala de lo Penal

Rec. n.º 1877/2013

SUMARIO:

Delito contra la hacienda pública. Delito Fiscal. Prescripción de delitos. Cooperador necesario. Entramado de sociedades de varios propietarios de inmuebles que utilizan un administrador único para vender locales y ocultar el verdadero precio de la venta al objeto de evadir impuestos. En el delito fiscal, no es necesaria la comunicación de la imputación al demandado o querrellado con plena precisión en todos los detalles; basta que la comunicación de la conducta atribuida posea indicios racionales de un delito contra la Hacienda Pública; y las precisiones secundarias se irían perfilando en la instrucción. El instituto de la prescripción opera individualmente respecto a cada uno de los posibles responsables penales, pudiendo ocurrir que ante unos mismos hechos en los que han tenido igual participación diversos sujetos, con relación a alguno o algunos prescriba su responsabilidad, mientras que otros la mantengan viva. En este punto es determinante las penas previsibles para unos y otros partícipes y especialmente el momento en que el procedimiento se dirige contra ellos de forma específica. En el delito contra la hacienda pública, el hecho imputable solo estará determinado a los efectos de la dirección del procedimiento contra el culpable en la medida en que la autoridad tributaria haya procedido a la liquidación, al menos provisional del impuesto. No se puede calificar de condición de procedibilidad la liquidación provisional del impuesto hecha por las autoridades financieras, ya que tal liquidación corresponderá en exclusiva a los órganos judiciales en la fase de enjuiciamiento. Aunque los delitos contra la Hacienda Pública se califiquen de tipos especiales propios en tanto su autor debe tener forzosamente la cualidad de sujeto del impuesto, cabe perfectamente la figura del cooperador necesario. No necesariamente extinguida por prescripción la responsabilidad de los autores principales, debe quedar extinguida la de los cooperadores necesarios.

PRECEPTOS:

Ley Orgánica 10/1995 (CP), arts. 130.1, 131, 132 y 305.

Código Penal de 1973, arts. 101, 104, 112, 113 y 349.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 64 y 77.6.

PONENTE:

www.cef.es

Másteres Cursos Oposiciones Editorial

Barcelona Madrid Valencia



www.civil-mercantil.com

Don José Ramón Soriano Soriano.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a tres de Abril de dos mil catorce.

En los recursos de casación por infracción de ley, que ante Nos penden, interpuestos por el MINISTERIO FISCAL y por el ABOGADO DEL ESTADO , contra Auto dictado por la Audiencia Provincial de Madrid, Sección Cuarta, que acordó el sobreseimiento libre por prescripción, los componentes de la Sala Segunda del Tribunal Supremo que al margen se expresan se han constituido para la votación y fallo bajo la Presidencia del primero de los indicados y Ponencia del Excmo. Sr. D. Jose Ramon Soriano Soriano, siendo también parte el Ministerio Fiscal y los recurridos acusados Braulio representado por el Procurador Sr. Aguilar Fernández y Enrique representado por la Procuradora Sra. González Díez y el Responsable Civil Subsidiario Caja Madrid representado por el Procurador Sr. Gómez Simón.

I. ANTECEDENTES

Primero.

El Juzgado de Instrucción nº 38 de Madrid incoó Procedimiento Abreviado con el nº 2788 de 1996 contra Enrique y Braulio , y, una vez concluso, lo remitió a la Audiencia Provincial de Madrid, Sección Cuarta, que con fecha 18 de julio de 2013 dictó Auto que contiene los siguientes Antecedentes de Hecho: PRIMERO . En el presente rollo nº 32/13 de esta Sección Cuarta de la Audiencia Provincial de Madrid, dimanante de las Diligencias Previas nº 2788/1996 del Juzgado de Instrucción nº 38 de Madrid, seguida por DELITOS CONTRA HACIENDA PÚBLICA contra Braulio , Enrique Y LA ENTIDAD CAJA MADRID como Responsable Civil, las defensas de los mismos plantearon una serie de cuestiones previas en sus respectivos escritos de conclusiones provisionales, que iban referidas, fundamentalmente: 1.- A la declaración de nulidad del auto de apertura del juicio oral de fecha 22 octubre 2012 (subsanado por auto de 30 octubre 2012) por el que se acuerda tener por dirigida acusación por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado frente a Enrique , Braulio y la entidad Caja Madrid, como cooperadores necesarios y responsable civil subsidiaria respectivamente por los figurados delitos fiscales de los que eran responsables Julio y Obdulio , como administradores de Arrendamiento de Viviendas y Agrícolas S.L., cuando la responsabilidad personal de dichos obligados tributarios se ha declarado prescrita y cuando la agencia tributaria está liquidando los impuestos correspondientes directamente a dichos obligados tributarios en sede administrativa. 2.- A la extinción de la responsabilidad penal por prescripción de Braulio y Enrique . SEGUNDO. En atención a las cuestiones previas planteadas, este Tribunal decidió señalar, con carácter previo



www.civil-mercantil.com

al día previsto para el inicio de las sesiones del juicio oral, una vista, con asistencia del Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado, los acusados y sus Letrados defensores, para que las partes pudieran alegar lo que estimasen oportuno en relación con las cuestiones previas planteadas, a fin de dejar resueltas dichas cuestiones antes del inicio de las sesiones del juicio oral. TERCERO . La vista referida en el precedente ordinal tuvo lugar el pasado día 26 junio 2013, con la asistencia de todas las partes; y en ella realizaron las alegaciones que estimaron oportunas en relación con las cuestiones previas, como puede apreciarse en el acta levantada al efecto y en la grabación que se realizó de dicho acto. CUARTO . Finalizada la celebración de la vista, quedaron los autos pendientes de resolver las cuestiones previas planteadas. QUINTO . Ha sido Magistrado ponente el Ilmo Sr. D. Eduardo Jiménez-Clavería Iglesias, que expresa el parecer de la Sala.

Segundo.

El citado Auto contiene la siguiente Parte Dispositiva: DECLARAR extinguida por prescripción la responsabilidad criminal de los acusados Braulio , y Enrique y, EN CONSECUENCIA TAMBIÉN, LA RESPONSABILIDAD DE CAJA DE MADRID por los delitos contra la Hacienda Pública que el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado imputaba los mismos en las diligencias previas 2788/1996 tramitadas por el juzgado de instrucción nº 38 de esta capital, acordando en consecuencia, el archivo definitivo de la causa y, declarando de oficio las costas causadas. Contra esta resolución cabe recurso de casación.

Tercero.

Notificado el Auto a las partes, se prepararon recursos de casación por infracción de ley, por el Ministerio Fiscal y por el Abogado del Estado , que se tuvieron por anunciados, remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo las certificaciones necesarias para su sustanciación y resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose el recurso.

Cuarto.

I.- El recurso interpuesto por el MINISTERIO FISCAL, lo basó en el siguiente MOTIVO DE CASACIÓN: Motivo único.- Al amparo del art. 849.1º L.E.Cr ., por infracción del art. 349 C. Penal 1973 (en su redacción dada por L.O. 2/85), en relación con los arts. 101 , 104 , 112 y 113 de dicho texto, o, en su caso, infracción de lo dispuesto en los arts. 130 , 131 y 132 del C. Penal vigente, en relación con el art. 305 del mismo texto, para el caso de que se estime más beneficiosa la aplicación de la legislación vigente.



www.civil-mercantil.com

II.- El recurso interpuesto por el ABOGADO DEL ESTADO , lo basó en los siguientes MOTIVOS DE CASACIÓN: Primero.- Vulneración de lo dispuesto en los artículos 349 del C. Penal de 1973 en relación con los arts. 101 , 104 , 112 y 113 del mismo texto legal , e infracción de los arts. 64 y 77 de la Ley General Tributaria 230/1963 de 28 de diciembre vigente en el momento de ocurrir los hechos, en la interpretación que de los mismos resulta de consolidada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, Sala Segunda; Segundo.- Vulneración de lo dispuesto en los arts. 112 a 114 del C. Penal de 1973 , vigentes en el momento de ocurrir los hechos (arts. 130 a 132 del C. Penal de 1995 , para el caso de que se entienda más beneficiosa la aplicación de la legislación actualmente vigente).

Quinto.

Instruidas las representaciones de las partes recurridas, impugnaron los recursos interpuestos por el Ministerio Fiscal y por el Abogado del Estado, dándose por instruidos también el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado de los escritos presentados por las representaciones de los acusados recurridos, quedando conclusos los autos para señalamiento de fallo cuando por turno correspondiera.

Sexto.

Hecho el señalamiento para el fallo, se celebró la votación prevenida el día 27 de marzo de 2014.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Antes de acometer la resolución de las concretas cuestiones planteadas en los recursos, debemos reflejar el sustrato fáctico de la controversia, sobre la base de las posiciones recurrentes.

1. Así, la presente causa se incoó a consecuencia de una denuncia interpuesta por el M^º Fiscal el 17 de junio de 1.996, admitida a trámite por auto de 26 de julio de ese mismo año.

En la referida denuncia se indicaba que los hechos por los que se formulaba se referían a 88 operaciones de venta de locales comerciales realizadas, entre los años 1990 y 1993, locales adquiridos por la entidad Caja de Madrid, y en las que intervenían catorce sociedades que tenían todas ellas como administrador único a Edmundo . En la citada denuncia se indicaba que las sociedades administradas por este último no habían declarado los ingresos obtenidos por los pagos que Caja Madrid les había realizado, bien en concepto de precio de compra, bien



www.civil-mercantil.com

como precio por la cesión de un derecho de opción de compra sobre los locales. Añadía a continuación la denuncia que "tal y como se expone en el Informe -elaborado por la Inspección de Hacienda- la operativa empleada pone de manifiesto que se han utilizado las catorce sociedades referidas de Edmundo como sociedades interpuestas para ocultar la verdadera plusvalía o incremento patrimonial obtenido por los propietarios de los locales comerciales en la venta de los mismos. De esta forma ha quedado opaco en el precio de las ventas realizadas por un total de 4.637.743.000 ptas. correspondiendo 1.759.856.000 a 1990; 2.134.092.000 a 1991; 754.295.000 a 1992 y 25.500.000 a 1993". A continuación, en la citada denuncia se indicaba que "los hechos expuestos pueden constituir numerosos DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA del art.349 C. Penal (Texto Refundido 1973), o 305 (Ley 10/95) imputables a los propietarios de los locales comerciales adquiridos por Caja de Madrid que han ocultado el verdadero precio obtenido en las ventas, y por tanto, el verdadero incremento patrimonial a los efectos de la declaración de IRPF o Impuesto de Sociedades: en este caso es cooperador necesario Edmundo , en su condición de administrador de las sociedades utilizadas como instrumentales para la ocultación de las plusvalías.

En realidad, las sociedades referidas no han declarado tampoco en el Impuesto sobre Sociedades como ingresos las cantidades que Caja Madrid les imputa por las cesiones de opción de compra sobre los locales comerciales, o por la transmisión directa de los mismos, ni tampoco han declarado las cuotas de IVA correspondiente, por lo que en su caso y para el supuesto que se acreditara que eran auténticas y no ficticias las cesiones de opción de compra y las ventas realizadas por esas sociedades a Caja Madrid, previa compra a los propietarios de locales, por ser estas sociedades y no los propietarios de los locales, los que percibieron el importe total de los medios de pago entregados por Caja de Madrid, la defraudación fiscal sería imputable a Edmundo como administrador de las sociedades que habrían defraudado las cuotas de Sociedades e IVA en los ejercicios 1990 a 1993 en las cuantías que se señala en el informe-denuncia de la Inspección que se acompaña.

2. Edmundo ha fallecido, luego su responsabilidad penal ha quedado extinguida (art. 130.1º C.P .).

Al indicar quiénes eran las personas denunciadas, expresamente se citaba a:

- Los propietarios de los locales comerciales adquiridos por Caja Madrid que habrían ocultado la verdadera plusvalía obtenida en las ventas defraudando cuotas de IRPF o Sociedades (según fueran personas físicas o jurídicas), sin que la Inspección de Hacienda haya cuantificado el importe de la defraudación para cada uno de ellos, por lo que deberá practicarse la oportuna liquidación en la instrucción de la causa.



www.civil-mercantil.com

- Edmundo , administrador de las sociedades interpuestas, sería cooperador necesario del delito fiscal cometido por los propietarios de los locales que hayan defraudado una cuota de IRPF o Sociedades superior a los 15 millones de pesetas por ejercicio, o en su caso autor de la defraudación fiscal que resultare imputable a dichas sociedades en el Impuesto sobre Sociedades e IVA.

- Enrique y Braulio que intervinieron como representantes de Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid en las transmisiones realizadas con la utilización de las catorce sociedades interpuestas de Edmundo .

Admitida la denuncia por auto de 26 de junio de 1996, en dicha resolución se acordó librar oficio al Sr. Director de la Agencia Tributaria para que designara un Inspector o Inspectores de Finanzas del Estado como peritos para determinar precio de las compraventas y cuotas presuntamente defraudadas.

Dicho Informe fue emitido el 6 de octubre de 2000 (folios 1532 a 1658 de los autos).

Y aun cuando por auto de 21/2/2002 se acordó por el Juzgado de Instrucción nº38 el sobreseimiento por prescripción de los delitos investigados (folios 2023 a 2026), lo cierto y verdad es que la Audiencia Provincial estimó los recursos de apelación interpuestos frente a dicha resolución por auto de 30/10/2002 (folios 2299 a 2307); y en esta última resolución, la Audiencia Provincial ya declaró que la denuncia del Ministerio Fiscal, interpuesta antes del plazo de cinco años y en la que se indicaban los nombres de los denunciados, las sociedades interpuestas, así como los nombres de los propietarios de los locales, sí tuvo eficacia interruptiva de la prescripción, aun cuando no estuviera cuantificado en ese momento el importe de la defraudación.

Cosa distinta es lo ocurrido con los propietarios de los locales. Así, teniendo en cuenta que las compraventas se realizaron entre los años 1990 a 1993, cuando se vino a citar como imputados a muchos de los propietarios de los locales después de la emisión del citado informe de 6/10/2000 ya habían pasado más de cinco años sin que la causa se dirigiera contra los mismos, razón por la cual, efectivamente, se ha ido decretando la prescripción respecto de dichos propietarios. En otros casos se han ido pidiendo a lo largo de la instrucción liquidaciones alternativas, teniendo en cuenta nueva documentación o nuevos elementos de prueba, que llevaron a que la cuota supuestamente defraudada quedara por debajo del límite de 20 millones de pesetas (120.000 euros).

Segundo.



www.civil-mercantil.com

Sobre esa base factual recayó el auto combatido dictado por la Audiencia de Madrid, Sección 4ª, en fecha 18 de julio de 2013 .

De los esenciales argumentos podemos destacar los siguientes:

a) Aunque los delitos contra la Hacienda Pública se califiquen de tipos especiales propios en tanto su autor debe tener forzosamente la cualidad de sujeto del impuesto, cabe perfectamente la figura del cooperador necesario, conforme al principio de "accesoriedad limitada" (hecho típicamente antijurídico).

La jurisprudencia de esta Sala se ha inclinado por la punición del "extraneus" como partícipe en el delito propio del "intraneus", lo que hace que puedan ser perfectamente responsables penales los cooperadores necesarios, en los delitos contra la Hacienda Pública (véase SS.T.S. de 20 de mayo de 1.996, 25 de marzo de 1.997, 21 de diciembre de 1.999, etc., etc.).

b) Sin embargo la Audiencia en los fundamentos jurídicos 2º, 3º y 4º considera que la responsabilidad penal de tales cooperadores necesarios se ha extinguido por prescripción. Dos circunstancias lo avalan:

1) El principio acusatorio y el derecho de defensa imponen que la persona contra la que se formula una denuncia o querrela pueda conocer con cierta precisión el hecho punible, lo que exige una comprobación previa del juez. A su juicio en la denuncia del Mº Fiscal no se refleja con precisión el alcance y límites de la imputación.

A los cooperadores necesarios no se los informó de su participación en un delito fiscal, ni de la naturaleza del impuesto, ni del ejercicio fiscal de que se trataba, ni la cuantía defraudada.

2) El hecho imputable solo estará determinado a los efectos de la dirección del procedimiento contra el culpable en la medida en que la autoridad tributaria haya procedido a la liquidación, al menos provisional del impuesto.

Esta liquidación provisional se convierte -según la Audiencia- en presupuesto de procedibilidad, de tal suerte que si la Administración ha practicado la determinación del impuesto eludido dentro de los cuatro años que prevé el art. 64 de la Ley General Tributaria , plazo prescriptivo propio de las infracciones administrativas, mientras no hayan transcurrido los 5 años que establece el art. 131 C.P . cabe la iniciación del proceso penal por delito fiscal. Invoca el auto la sentencia del T.S. de 10 de octubre de 2.001 .

Tercero.



www.civil-mercantil.com

El Fiscal, en motivo único, rebate los argumentos del auto dictado por la Audiencia, canalizando la protesta a través del art. 849.1º L.E.Cr., por considerar infringidos el art. 349 (redacción L.O. 2/85) en relación con los arts. 101, 104, 112 y 113 del C.P. de 1.973, o en su defecto, si la legislación es más favorable, los arts. 305, en relación al 130, 131 y 132 C.P. del C. Penal de 1.995.

El Abogado del Estado en dos motivos viene a coincidir con los argumentos del Fiscal, por lo que se dará una respuesta común.

1. Acerca de la ausencia de una liquidación provisional del impuesto hecha por Hacienda.

La sentencia citada por el auto, de 10 de octubre de 2001, fue desautorizada de inmediato por una serie de resoluciones de esta Sala que sostienen que no se puede calificar de condición de procedibilidad la liquidación provisional del impuesto hecho por las autoridades financieras, ya que tal liquidación corresponderá en exclusiva a los órganos judiciales en la fase de enjuiciamiento.

No es admisible que la Ley General Tributaria modifique o altere los plazos prescriptivos establecidos en el Código Penal o incluya condicionamientos no exigidos por nuestras leyes procesales o sustantivas de naturaleza penal. Entenderlo de otra manera sería interpretar el art. 77.6 de la Ley General Tributaria derogada "contra legem".

Entre las sentencias que confirman esta última tendencia cabe reseñar: SS.T.S. 1688/2000 de 6 de noviembre; 1807/2001 de 30 de octubre; 2115/2002 de 3 de enero; 15 de julio de 2002; 5 de diciembre de 2002; 21 de marzo de 2003; 44/2003 de 3 de abril; 636/2003 de 30 de mayo, etc.

2. Respecto a la falta de precisión y comunicación de los hechos denunciados a los interesados, los recurrentes niegan que no se les informara de los hechos objeto de la imputación, ni que ignoraran el ejercicio fiscal, ni la cuota defraudada, ni el obligado tributario.

Como argumento añadido el Fiscal y el Abogado del Estado recuerdan que en 30 de octubre de 2002 fue dictado auto estimando un recurso (Sección 23 Audiencia Provincial de Madrid) interpuesto por los ahora recurrentes dejando sin efecto la prescripción declarada por el instructor.

Es cierto que con posterioridad a tal fecha la Audiencia acogió la prescripción de todos aquellos propietarios que no fueron objeto de imputación en el término de 5 años. No fue así



www.civil-mercantil.com

con los dos recurridos, que además de figurar "nominatim" en la denuncia del Fiscal, fueron oportunamente imputados.

No es preciso que exista absoluta precisión en los términos de la denuncia, ya que al comienzo de un proceso penal el juez debe investigar y practicar actuaciones, a resultas de las cuales puede deshilvanarse una acusación o surgir datos, que dentro de la misma línea investigadora agraven la inicial imputación.

Item más, cuando se verifica la imputación el juzgado remite el escrito de denuncia al imputado y la parte, asistida de letrado, puede acceder a los autos en donde se hallan los informes de Hacienda, al objeto de concretar la imputación. Muy difícil sería que con los datos de la denuncia se pudiera dudar de los hechos que se les atribuyen a los imputados.

3. De lo hasta ahora expuesto resulta que conforme a los argumentos de los acusadores se impone la celebración del juicio en el que podría calibrarse el grado de concreción de los hechos denunciados a efectos de fijar el arranque del período prescriptivo o de la interrupción de la prescripción.

Los imputados y Caja Madrid centran sus esfuerzos dialécticos en mantener las tesis del auto, considerando que la imputación varió, lo que es usual en aspectos determinados conforme avanza la investigación, y también se sostiene que extinguida por prescripción la responsabilidad de los autores principales, debe quedar extinguida la de los cooperadores necesarios. Sin embargo, tal argumento fue rechazado por el auto recurrido en el fundamento primero y no fue objeto de recurso, aquietándose las partes ahora recurridas.

El instituto de la prescripción opera individualmente respecto a cada uno de los posibles responsables penales, pudiendo ocurrir que ante unos mismos hechos en los que han tenido igual participación diversos sujetos, con relación a alguno o algunos prescriba su responsabilidad, mientras que otros la mantengan viva. En este punto es determinante las penas previsibles para unos y otros partícipes y especialmente el momento en que el procedimiento se dirige contra ellos de forma específica.

4. Por todo lo expuesto procede estimar el motivo interpuesto por el M^o Fiscal y los dos articulados por el Abogado del Estado, dejando sin efecto el auto dictado, y resolviendo en la sentencia que recaiga sobre la prescripción, una vez practicadas en juicio las pruebas correspondientes.

Las costas del recurso se declaran de oficio (art. 901 L.E.Cr .).



www.civil-mercantil.com

III. FALLO

Que estimando los motivos articulados por el M^º Fiscal y el Abogado del Estado, debemos dejar sin efecto el auto recurrido, procediendo a la celebración del juicio oral, resolviendo en sentencia lo procedente.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección Legislativa lo pronunciamos, mandamos y firmamos Candido Conde-Pumpido Touron Jose Ramon Soriano Soriano Juan Ramon Berdugo Gomez de la Torre Antonio del Moral Garcia Perfecto Andres Ibañez

PUBLICACION .- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D Jose Ramon Soriano Soriano , estando celebrando audiencia pública en el día de su fecha la Sala Segunda del Tribunal Supremo, de lo que como Secretario certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.