



Roj: **STS 392/2019 - ECLI:ES:TS:2019:392**

Id Cendoj: **28079120012019100118**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Penal**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **13/02/2019**

Nº de Recurso: **2338/2017**

Nº de Resolución: **746/2018**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **ANTONIO DEL MORAL GARCIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAP PO 1336/2017,**
STS 392/2019

RECURSO CASACION núm.: 2338/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Antonio del Moral Garcia

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. Juan Antonio Rico Fernández

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 746/2018

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Andres Martinez Arrieta

D. Francisco Monterde Ferrer

D. Antonio del Moral Garcia

D. Vicente Magro Servet

D^a. Susana Polo Garcia

En Madrid, a 13 de febrero de 2019.

Esta sala ha visto el recurso de casación con el nº 2338/2017 interpuesto por **Jesus Miguel y ARIDOS DE CURRO SL**, representados por el procurador Sr. Pablo Domínguez Maestro, bajo la dirección letrada de D. Martín Serantes Álvarez contra Sentencia de fecha 30 de junio de 2017, aclarada por Auto de fecha 27 de julio de 2017 dictada en el PA 83/16 de la Sección Cuarta de la Audiencia Provincial de Pontevedra; en causa seguida contra los recurrentes por un delito contra la Hacienda Pública. Ha sido parte recurrida el Abogado del Estado en representación de la AEAT representada por D.^a Lucía Pedreño Navarro y la Xunta de Galicia representada por el Procurador D. Argimiro Vázquez Guillén y el letrado de la Xunta D. Guillermo Folgueral Madrigal. Ha sido parte también el Ministerio Fiscal.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Antonio del Moral Garcia.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El Juzgado de Instrucción núm. Uno de Cambados (Pontevedra) incoó PA con el Número 354/2014, contra Jesus Miguel y Áridos de Curro SL. Una vez concluso lo remitió a la Audiencia Provincial de Pontevedra (Sección Cuarta) que con fecha 30 de junio de 2017 dictó sentencia que contiene los siguientes **Hechos Probados:**



<< El Tribunal declara probados los siguientes hechos:

1.- Por Decreto 202/08 de 4 de septiembre, la Xunta de Galicia declaró la utilidad pública y dispuso la urgente ocupación de los bienes y derechos afectados por la ejecución del Proyecto de construcción de enlace en Curro de las autovías a Sanxenxo e Vilagarcía de Arousa, de la Autopista AP) y la carretera PO 531. Clave PO/02/199.01.2

2.- El acusado, **Calixto** , mayor de edad, sin antecedentes penales, Ingeniero Técnico Agrícola, colegiado con el un, 1850 en el Colegio Oficial de Ingenieros Técnicos Agrícolas de A Coruña y titulado en Ingeniera de Montes, fue designado como perito de la Administración para intervenir en el procedimiento y realizar la valoración de los bienes y derechos de necesaria ocupación para la ejecución de la referida obra pública, a propuesta de la empresa adjudicataria del contrato de consultoría, TOPO 2000 SL, que no tuvo intervención en el procedimiento.

3.- La Expropiación Forzosa se tramitó por el procedimiento de urgencia.

4.- Entre los bienes y derechos de necesaria ocupación para la ejecución de la referida obra, se encontraba la empresa Áridos del Curro SL, que tenía por objeto social la extracción y producción de áridos, explotación de canteras, comercialización de materiales derivados de las mismas, fabricación y comercialización de otros productos y otras actividades vinculadas a la ejecución de obras públicas y privadas o al sector inmobiliario, de la que era Administrador único el también acusado Jesus Miguel , mayor de edad y sin antecedentes penales.

5.- La Administración, mediante oficio de fecha 26 de junio de 2009, ofreció a Áridos del Curro SL. el pago del importe correspondiente al depósito previo e indemnización por rápida ocupación por importe de 600.000 € que se abonó al expropiado, Áridos del Curro SL., a través de su representante, Jesus Miguel .

6.- La valoración del justiprecio realizada por Calixto como perito de la Administración en el procedimiento expropiatorio por mutuo acuerdo, importó la suma de 1261.940,15 €, procediendo la Administración al pago de 661.940 €, en fecha 2 de noviembre de 2009, descontando lo abonado como depósito previo.

7.- Jesus Miguel , en su condición de representante de Áridos del Curro SL., presentó declaración del impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 2010, omitiendo conscientemente y con ánimo de incumplir Sus obligaciones tributarias la referencia al justiprecio recibido por la expropiación, que tenía por objeto el arrendamiento de la cantera y administrativa de explotación, con la finalidad de minorar la deuda fiscal por dicho impuesto.

8.- El importe no ingresado, correspondiente al beneficio derivado de la expropiación, determinado por la diferencia entre el justiprecio y el valor contable de los derechos expropiados, ascendió a la cantidad de 372.571,92.

9.- En fecha 10/3/14, tras recibir citación Jesus Miguel para declarar como investigado, en Fiscalía por delitos, entre otros, contra la Hacienda Publica, se procedió por la entidad **ARIDOS DEL CURRO SL.** a presentar declaración complementaria del impuesto de sociedades de 2010, ingresando la cantidad de 379.571,92 €, abonando posteriormente la cantidad de 86.00777, 81 € en concepto recargo e intereses.

10.- La causa sufrió paralizaciones desde julio de 2014 hasta 13/4/15 en que se dicta providencia por la que se acuerda requerir al perito designado para que indique la causa de la tardanza de mas de un año sin emitir el informe, desde agosto de 2015 hasta abril 5 de abril de 2016 y desde abril de 2016 hasta julio de 2016 >>.

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

<<**FALLO.- ABSOLVEMOS** a Calixto y Jesus Miguel de los **DELITOS DE FALSEDAD EN DOCUMENTO OFICIAL** cometido por funcionario público en relación de concurso medial con el **DELITO DE ESTAFA** agravado por la especial cuantía de la defraudación y por la intervención de funcionario de que venían siendo acusados, declarando de oficio las costas correspondientes.

CONDENAMOS A Jesus Miguel y **ARIDOS DEL CURRO SL.** como autores responsables de un **DELITO CONTRA LA HACIENDA PUBLICA**, concurriendo la atenuante muy cualificada de reparación del daño y la simple de dilaciones indebidas, imponiendo:

-A Jesus Miguel la pena de **CUATRO MESES DE PRISIÓN y multa de 90.000 €**, así como la pena de pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo de dos años.

-A **ARIDOS DEL CURRO SL.** la pena de **200.000 € de MULTA** e Inhabilitación para obtener subvenciones o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo de dos años.

Se condena, asimismo, al pago proporcional de las costas causadas.



Se decreta la entrega definitiva a la Hacienda del Estado de las cantidades ya ingresadas en relación con el Impuesto de Sociedades de la entidad ARIDOS DEL CURRO SL del ejercicio 2010.

Notifíquese la presente resolución al acusado personalmente y a las demás partes personadas, haciéndoles saber que la misma no es firme y que, contra ella, pueden interponer Recurso de Casación preparándolo ante esta Sala dentro de los cinco días siguientes a la última notificación de esta sentencia >>.

TERCERO.- Por Auto de fecha 27 de julio de 2017 la Sección cuarta de la Audiencia Provincial de Pontevedra dictó Auto cuyo Fallo es del tenor literal siguiente: "Se acuerda aclarar la sentencia de fecha 30 de junio de 2017 dictada en el rollo de procedimiento abreviado 83/16 de este Tribunal en el sentido de hacer constar que la pena de multa impuesta a Jesus Miguel como autor responsable de un delito contra la Hacienda Pública asciende a un importe de 93.142,98 euros en lugar de 90.000 euros como establece el fallo".

CUARTO.- Notificada la Sentencia a las partes, se preparó recurso de casación por infracción de ley y vulneración de precepto constitucional, por los recurrentes, que se tuvo por anunciado; remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo las certificaciones necesarias para su sustanciación y resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose el recurso, alegando los motivos siguientes:

Motivos aducidos en nombre de Jesus Miguel y Áridos del Curro SL.

Motivo primero .- Por infracción de ley, al amparo del art. 849.1 LECrim por infracción de los arts. 4 , 10 , 19 , 26 , 27 y 136 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo . **Motivo segundo** .- Por infracción de ley, al amparo del art. 849.2 LECrim por error en la apreciación de la prueba . **Motivo tercero** .- Por infracción de ley al amparo del art. 849.1 LECrim por infracción del art. 305.1 , 2 y 4 CP . **Motivo cuarto** .- Por infracción de ley al amparo del art. 849.1 LECrim por infracción de los arts. 310 bis, 2.2 , 66.1.2 °, 66 bis , 70.1.2 ° y 72 CP . **Motivo quinto** .- Por infracción de ley al amparo del art. 849.1 LECrim por infracción de los arts. 310 bis, 2.2 , 66.1.2 °, 66 bis , 70.1.2 ° y 72 CP . **Motivo sexto** .- Por infracción de ley, al amparo del art. 849.1 LECrim por infracción de los arts. 5 y 12 CP . **Motivo séptimo** .- Por infracción de precepto constitucional al amparo de los arts. 5.4 LOPJ y 852 LECrim por vulneración de los derechos a la presunción de inocencia y a la tutela judicial efectiva del art. 24 CE .

QUINTO .- El Ministerio Fiscal se instruyó del recurso interpuesto por el recurrente, impugnando todos los motivos del recurso; igualmente lo impugnó el Abogado del Estado en representación de la AEAT; la Sala lo admitió a trámite, quedando conclusos los autos para señalamiento y Fallo cuando por turno correspondiera.

SEXTO.- Realizado el señalamiento para Fallo se celebraron la deliberación y votación prevenidas el día 9 de octubre de 2018.

SÉPTIMO.- Con fecha 23 de octubre de 2018 se dictó auto de prórroga del plazo para dictar sentencia teniendo en cuenta la complejidad del tema objeto de estudio y volumen de documentación a estudiar por un plazo de 30 días más.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- En su primer motivo el recurso considera infringidos los arts. 4 , 10 , 19 , 26 27 y 136 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Tal ramillete de normas conforma un cuadro que enmarca el hecho imponible, el momento del devengo del impuesto, el periodo impositivo y el día en que el obligado debe presentar la declaración.

La tesis del motivo es sencilla: la condena versa sobre la defraudación tributaria relativa al Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio de 2010. Sin embargo, la deuda tributaria no abonada correspondería a 2009, ejercicio al que no se refirieron las acusaciones; y respecto del que, por otra parte, no sería proyectable la reforma penal de 2010 que entró en vigor en diciembre de ese año. Eso excluiría la responsabilidad penal de la sociedad adicionada a la del administrador.

En este concreto particular habría que introducir un correctivo en la tesis del recurso apostillando que habría que proceder, al menos, a su condena como responsable solidario de la multa (anterior art. 31 párrafo segundo del Código Penal); aunque es justo reconocer que el régimen previgente sería de cualquier forma, más beneficioso.

El esquema argumentativo no es aceptable. Aparte de aparecer como *cuestión nueva* nunca antes suscitada - lo argumenta así el Fiscal- y por ello atentatorio de la buena fe procesal y del principio de contradicción; y aparte de ser tesis que se compadece más mal que bien con la previa conducta de los recurrentes que procedieron a la regularización de la deuda correspondiente a 2010, dejando con ello señal inequívoca de que consideraban que



era ese el ejercicio del que dimanaba su deber de tributar por esos ingresos; jurídicamente es efectivamente a esa anualidad -2010- a la que hay que imputar la deuda tributaria ligada a la percepción de la indemnización obtenida como consecuencia de la expropiación.

El argumento del recurso se sostiene en dos pilares que, cuando se examinan de cerca, resultan ser de papel: se derrumban si se les somete a elementales verificaciones.

a) Por una parte, el recurso quiere explotar de un error - *errata* más que *error* - del hecho probado. Se data la percepción del segundo pago efectuado por la Administración el 2 de noviembre de 2009 (apartado 6 de los hechos probados), cuando, como se deduce no ya de la documentación sino de la misma sentencia (fundamento de derecho tercero), en esa fecha solo se produjo la aceptación del monto de la indemnización. El pago no llegaría hasta el 17 de marzo de 2010. De cualquier forma el dato en sí resulta irrelevante a los efectos que aquí interesan. Aunque nos atuviésemos a la errónea datación y respetásemos, contra toda evidencia, el *lapsus* que en ese concreto extremo se ha padecido al redactar el hecho probado, la conclusión en cuanto al periodo impositivo al que había que imputar el ingreso no se alteraría. Lo veremos enseguida.

b) De otra parte, se vale el recurso de una transcripción fragmentaria de la legislación tributaria aplicable para respaldar una tesis no asumible y que, pese a no haber sido objeto de controversia en la instancia (no afloró allí este novedoso argumento), la lectura de la sentencia echa por tierra.

El elemento temporal relevante para determinar el periodo impositivo es la fecha de ocupación del bien expropiado. Es ese el momento en que procede la baja en los registros contables de su valor para consignar el beneficio de *naturaleza extraordinaria* que emerge de la diferencia entre el valor contable del bien expropiado y la contraprestación recibida. Es este criterio pacífico. La imputación temporal de la ganancia ha de hacerse al periodo impositivo en que tiene lugar la alteración patrimonial; y ésta se considera producida cuando, fijado y pagado el justiprecio, se ocupa el bien expropiado. Ni siquiera en la expropiación por el procedimiento de urgencia se puede anticipar esa cronología: antes del momento de la ocupación (enero de 2010) no hay devengo. A eso lleva la exégesis ordenada y coordinada del art. 19 de la Ley de 2004 que cita el recurrente y la normativa contable (STS Sala 3ª de 29 de abril de 2013).

Dice el citado art. 19 bajo la leyenda *Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos*.

"1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.

4. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.

Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas.

5. Los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, serán



imputables en el período impositivo en que se abonen las prestaciones. La misma regla se aplicará respecto de las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a la de los planes de pensiones que no hubieren resultado deducibles.

Asimismo, los gastos de personal liquidados mediante la entrega de instrumentos de patrimonio a que se refiere el párrafo f) del apartado 1 del artículo 13 de esta Ley, serán deducibles en el período impositivo en que se entreguen dichos instrumentos".

Más nítida aún aparece esa conclusión en el actual art. 11 de la Ley de 2014, heredero directo del precepto antes transcrito

"Artículo 11 Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.

1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa **contable**, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine".

Lo explica con claridad la sentencia:

"La documental aportada acredita que en la contabilidad de la empresa figuraban dos ingresos, 2009 y otro en 2010, que no constan en la correspondiente declaración de sociedades.

En el acto de juicio el perito, Fulgencio, se ratifica en su informe y en la determinación de la cuota tributaria defraudada..

Señala que en la contabilidad de la empresa efectivamente figuran dos ingresos en los años 2009 y 2010, pero lo que no aflora es el beneficio de la expropiación hasta que se efectúa la declaración complementaria en el año 2014; ya que, en vez de reflejar y liquidar el beneficio como resultado extraordinario, se registra una ficticia deuda con la Xunta de Galicia. Práctica que, a su juicio, no tiene refrendo contable e implica la voluntad de ocultar al fisco el beneficio y efectivamente, ni en el momento en el que se recibe el depósito previo se contabiliza correctamente la entrada en tesorería de los ingresos con abono a una partida que ponga de manifiesto la naturaleza de la operación, ni posteriormente - producida la ocupación -se produce la baja del activo, la cancelación del anticipo y el registro de un beneficio de naturaleza extraordinaria.

Efectivamente, la ocupación de los elementos expropiados determina el momento en que debe producirse la baja en los registros contables de la sociedad y el registro del beneficio de naturaleza extraordinaria. Así lo señala el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) al establecer que en un procedimiento de Expropiación forzosa "se darán de baja cuando se produzca su puesta a disposición mediante la firma del acta de consignación del precio y ocupación, reconociéndose el correspondiente resultado en la cuenta de pérdida y ganancias, por la diferencia, si la hubiere, entre el valor contable del bien expropiado y la contraprestación recibida".

La normativa aplicable del impuesto sobre Sociedades determina que en los casos de expropiación forzosa, cuando la diferencia entre el valor neto de la indemnización percibida y el valor neto contable del elemento expropiado sea positiva, el beneficio obtenido debe imputarse a la cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio en que se produce la ocupación y, en consecuencia, tributando resultados extraordinarios de dicho ejercicio".

El motivo decaee.

SEGUNDO.- El motivo segundo, canalizado a través del art. 849.2º LECrim enarbola determinados documentos queriendo dejar claro que la citación efectuada desde la Fiscalía al recurrente se expresaba en términos genéricos (delitos contra la hacienda Pública, además de otros). No se especificaba ni la naturaleza del impuesto defraudado, ni el obligado tributario, ni el ejercicio al que se refería.

En otro orden de cosas, se cita el folio 207 de uno de los tomos de la causa (expediente de expropiación) donde obra un documento fechado el 2 de noviembre de 2009 en el que se consigna " *que de conformidad con lo determinado en los artículos 49 de la citada ley y 26 de su reglamento, estará exento de su pago de toda clase de gastos, impuestos y gravámenes*".



Ambas rectificaciones -o adiciones- respecto del *factum* resultan innecesarias. Nada de lo alegado es contradicho o está negado por la sentencia que acepta bien en los hechos probados, bien en la fundamentación jurídica, todas y cada una de las cuestiones fácticas ligadas a esos documentos.

Diferente es que no les otorgue la trascendencia que quiere conferirle el recurrente. Pero eso es ya un problema jurídico y no de valoración probatoria. Deben discutirse esas cuestiones en el marco de debate que abre el recurrente en el siguiente motivo -el tercero-.

Ambos puntos (regularización; error) aparecen, en efecto, en el motivo interpuesto a continuación por infracción de ley del art. 849.1 LECrim . La primera, relativa a la regularización; la segunda, al ánimo defraudatorio y a un supuesto error. Examinémoslas por separado entrelazando así los motivos segundo y tercero.

TERCERO.- El tema atinente a la **regularización** se plantea así:

La citación realizada por el Ministerio Fiscal el día 25 de febrero de 2014 (folio 1125) se dirigió al acusado como persona física y no en su condición de representante de alguna sociedad. Se le emplazaba para comparecer a prestar declaración por diversas infracciones penales entre las que aparecía mencionado un delito contra la Hacienda Pública, en términos inespecíficos.

Fué recibida el día 28 de febrero (folio 1124).

¿Era suficiente tal diligencia para cancelar las posibilidades de regularización con eficacia ex oneradora ex art. 305 CP ?

El recurrente realizó una regularización completa el día 10 de marzo de 2014 en relación a la deuda que sustenta la condena; dos días antes de la fecha señalada para su declaración en Fiscalía y cuatro días antes de la comparecencia efectiva (en tanto que su letrado solicitó la suspensión de la declaración fijada inicialmente para el día 12: folio 1145).

Podemos constatar primeramente, confirmando lo que razonábamos en el fundamento anterior para desestimar el motivo segundo, que todos los datos alegados por el recurso figuran en la sentencia (fuera de la mención a la citación el día 12 de marzo: la primera citación se realizó el 25 de febrero).

Pues bien, hay que rechazar que estemos ante una regularización espontánea que es lo que quiere premiar el art. 305.4 CP (vid. STS 426/2018, de 26 de septiembre) quizás con no demasiada fortuna por cuanto algunas hipótesis en que la espontaneidad podría ser más que cuestionable la literalidad del art. 305.4 CP no alcanza a privarles de ese valor exonerador. No es este el caso.

El recurrente se aferra al carácter equívoco o ambivalente de la citación. Se refería genéricamente a delitos de falsedad, malversación y contra la Hacienda Pública. La alusión a un delito contra la Hacienda Pública podría apuntar a él como persona física o a alguna de las entidades de la que es representante y socio, que no es solo ARIDOS del CURRO S.L. Además, no se especificaba ni ejercicio; ni concepto impositivo. En abstracto podría ser un tributo diferente al impuesto de Sociedades (IVA, IRPF...). Corolario de todo ello sería que no se habría llegado a producir el efecto bloqueador de la citación de la Fiscalía, por falta de concreción respecto del posible delito contra la Hacienda Pública dimanante del Impuesto de Sociedades de tal mercantil vinculado al año 2010. La regularización efectuada en marzo de 2014 atraería el abrigo de la excusa absolutoria (convertida en la reforma de 2012 en una extraña causa de *atipicidad sobrevenida*: carece ahora de toda significación profundizar en su actual naturaleza).

No puede defenderse esa exégesis que resulta tan artificiosa y formalista como contraria al espíritu de la norma. El Legislador quiere fomentar mediante ese expediente (antes excusa absolutoria; ahora, tras su remodelación en 2012, de naturaleza controvertida) la regularización espontánea. Solo en ese caso se descubren razones para proceder a un *perdón legal* absoluto (nos movemos en esta argumentación usando términos y conceptos anteriores a la reforma de 2012). Si fuese de otra forma, se provocaría justamente el efecto inverso al perseguido: más defraudaciones, y menos recaudación. El contribuyente poco escrupuloso se vería invitado a defraudar en la confianza de que si su maniobra es detectada, mantendrá la posibilidad de eludir la pena abonando lo adeudado cuando la citación que le alerta de ello no ha sido lo suficientemente precisa; en muchas ocasiones porque todavía no puede serlo.

Si la investigación que determina la citación del supuesto responsable se refiere precisamente a la conducta constitutiva de la defraudación y el acusado es notificado se produce el efecto de bloqueo automático; aunque la citación no sea totalmente precisa o no esté detallada en todos sus términos. No cabe refugiarse en una *ignorancia deliberada* , por utilizar una fórmula con raigambre en la penalística: *prefiero no enterarme de por qué hechos concretos me citan* . Con esa citación el recurrente, lógicamente conocedor de sus actuaciones previas,



había de deducir de forma segura que sólo a esos hechos podía referirse. Será por tanto más *ignorancia fingida* que *ignorancia deliberada* .

Hipotetizando: si la investigación abierta en fiscalía se hubiese referido a otras defraudaciones a la Hacienda, delictivas o no, y el recurrente hubiese regularizado esta otra deuda aún no descubierta, cabría tener por regularizada con esta eficacia despenalizadora (¡o destipificadora!) la defraudación neutralizada. Aunque lo hubiese hecho en el convencimiento equivocado de que había sido descubierto el fraude. Sería, si se quiere, una regularización *por rebote* , pero válida, es decir con eficacia exculpante.

Pero si la investigación apuntaba precisa y derechamente a esa deuda y el recurrente había de intuirlo necesariamente, no le es dable escudarse en la débil y formal excusa de que en abstracto podría hacer referencia a otros impuestos, otros sujetos pasivos, u otros ejercicios. En abstracto sí; pero en concreto tenía que ser consciente de que solo a esos podía referirse. Y a esos se refería.

El Código Penal quiere premiar la *espontaneidad* . Este principio inspirador es herramienta exegética de primer orden para dar solución a problemas concretos de la regularización como el aquí planteado. Una regularización forzada por tomarse conciencia "oficial" de que ha sido detectada la defraudación no excluye la responsabilidad penal. La falta de espontaneidad se presume a través del establecimiento legislativo de diversas causas de bloqueo: **a)** notificación de actuaciones inspectoras por parte de la Administración; **b)** notificación de la interposición de querrela o denuncia por parte del Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local que corresponda; y **c)** notificación de la iniciación de una investigación penal. Su denominador común es que desvelan al defraudador que su acción ilícita está siendo investigada y, por tanto, en vías de ser detectada.

El art. 305.4 CP enuncia como primera y principal causa de bloqueo la notificación por la Administración Tributaria de las actuaciones inspectoras de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de regularización. Los preceptos legales requieren que la regularización se realice antes de que la Administración correspondiente *notifique* la iniciación de actuaciones inspectoras tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización. Un requerimiento o notificación *formal* resulta imprescindible para que opere la causa de bloqueo. El sujeto ciertamente podría haber llegado a conocer el inicio de las actuaciones inspectoras por una vía distinta, y regularizar con urgencia antes de recibir la notificación oficial. Pese a no existir espontaneidad, en ese supuesto deberá respetarse el resultado desincriminador porque lo señala así la ley en pro de la seguridad jurídica.

El bloqueo por notificación de la interposición de querrela o denuncia según la doctrina mayoritaria y la jurisprudencia requiere un acto efectivo de notificación para aportar idéntica seguridad jurídica y por coherencia sistemática. Pero no se reclama una identificación precisa y detallada del impuesto defraudado.

El tercer muro que cierra el paso a una regularización exoneradora se levanta cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción llevan a cabo actuaciones que permitan al autor tomar conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Es el supuesto al que nos enfrentamos ahora. Se requiere un conocimiento oficial, esto es, que la apertura de la investigación se comunique a las personas que serían responsables del delito en cuestión. Este conocimiento concurre cuando se llama al contribuyente para declarar como investigado. Eso es lo acaecido en este caso con la citación formal desde la Fiscalía.

La jurisprudencia que evoca el recurrente en defensa de su tesis está sacada de contexto: se refiere a un problema diferente, la prescripción. No es lo mismo la concreción exigible a un acto de investigación a efectos de interrumpir el plazo de prescripción de un delito; que la reclamable a una citación para cancelar la posibilidad de una regularización despenalizadora.

El propio discurso del recurrente traiciona su punto de partida al tratar de argumentar en favor de una situación de error que desplazase su responsabilidad a los asesores fiscales: *la regularización realizada viene fundada -se esgrime- en el desconocimiento por parte del obligado hasta ese momento de su situación irregular. Ergo* a partir de ese momento (citación en Fiscalía), la conoció.

No podemos admitir, por otra parte, como se razonará a continuación, esa supuesta situación de buena fe anterior.

CUARTO.- En efecto, se alega **error** : el recurrente -se afirma- ignoraba que debía tributar de esa manera por esos ingresos (la diferencia respecto del valor contable de la finca). Se habría limitado a seguir las directrices de sus asesores fiscales (afirmación ésta que en ningún momento se ha preocupado de acreditar o respaldar con elementos de prueba que estarían a su alcance). Es más -se arguye-, no se ocultaron las cantidades percibidas con motivo del expediente expropiatorio.



La pericial practicada desactiva la disculpa: se ocultaron esos beneficios -lo explica la sentencia- al consignarse una deuda con la Administración que escondía la obligación tributaria, lo que la convertía en difícilmente detectable en una comprobación no exhaustiva o esmerada.

El argumento ligado a la mención consignada en el documento de aceptación con remisión al art. 49 de la Ley de Expropiación forzosa carece de virtualidad. Solo interesadamente se podía interpretar que suponía la exención por los ingresos de naturaleza extraordinaria derivados de la diferencia entre el valor contable del bien expropiado y el justiprecio. La forma en que según el perito se encubrió contablemente la operación evidencia la intencionalidad.

La desestimación de este motivo lleva aparejada la del sexto y en el que se alega falta de dolo e imposibilidad de castigo culposo de este delito (arts. 5 y 12 CP). Concorre dolo como ha quedado razonado.

QUINTO.- Muestra el recurso su disconformidad con el montante de la pena de **multa** impuesta a la persona jurídica.

Tiene razón.

a) Por una parte hay que tener en cuenta que en 2012 se reformó el art. 310 bis. Se rebajó el mínimo de la pena asignada a la persona jurídica en estos delitos. Ya no es del doble (como antes de esa reforma) sino del tanto. Esto parece haber pasado inadvertido al Tribunal (motivo cuarto).

b) Además, no se ha sopesado la posibilidad de moderar las cuantías de las penas pecuniarias cuando se imponen tanto a la persona física responsable como a la persona jurídica por cuya cuenta actúa (motivo quinto).

La concurrencia de sendas multas impuestas respectivamente al administrador social como autor (art. 31) y a la sociedad a la que representa, en virtud del art. 31 bis, obliga a una modulación de las cuantías según disponía el inciso final del art. 31 bis. 2 CP - (actual art. 31 ter 1) para evitar un total desproporcionado en relación a la gravedad del único hecho castigado.

Ese imperativo legal se intensifica cuando el administrador es, a su vez, socio de la entidad. Más aún si es el socio mayoritario o, no llegando a serlo, tiene una posición relevante o significativa.

Si fuese socio único se produce un cambio cualitativo en tanto que esa situación comportará que las dos penas de multa en definitiva sean soportadas por la misma persona individual (una, directamente; la otra, indirectamente al disminuir el patrimonio de la sociedad mercantil de la que es exclusivo titular). En ese concreto supuesto surgirá una problemática de mayor enjundia: afectaría a principios como el *non bis in idem* .

Aquí la redacción de los escritos de acusación de Fiscal y Abogacía del Estado alimentaban ese equívoco (inducen a pensar que el recurrente era el único socio de Áridos del Curro S.L.). La consulta directa de los autos (art 899 LECrim) nos ha permitido constatar que es socio relevante (al parecer, cuenta con el 50% de las participaciones); pero no el único socio pues hay otro partícipe (un familiar muy cercano).

Eso nos obliga a aterrizar en la especial problemática sobre el alcance que debe darse a la aludida norma penológica invocada en el recurso (art. 31 ter 1 que es fiel reproducción del anterior art. 31 bis 2 inciso final: no es por tanto prescripción no vigente en el momento de los hechos como alega el Abogado del Estado); y nos distancia de la procelosa cuestión del tratamiento de las sociedades unipersonales.

Puede discutirse si el mandato de *modular las cuantías* llega al punto de permitir franquear el mínimo legal; o, por el contrario, queda vedada esa eficacia extraordinaria.

La STS 583/2017, de 19 de julio implícitamente sugiere que la *modulación* a que autoriza -o, mejor, que *impone* - la ley en esos casos no llega al punto de rebasar el mínimo legal. Pero no acaba de pronunciarse sobre esa cuestión de manera expresa. Sí lo hace explícitamente un *obiter dicta* de la STS 159/2016, de 29 de febrero ("... no permite... una reducción por debajo del límite mínimo legal" dice refiriéndose al art. 31 ter, 1, último inciso).

La interpretación gramatical no arroja conclusiones claras sobre ese punto. *El término modular* se utiliza por el legislador con un sentido un tanto figurado. En sus acepciones usuales el vocablo está pensado para mundos o campos diferentes al de una cuantificación. Pudiera entenderse que evoca graduaciones, cambios o movimientos dentro de una escala, pero sin rebasarla. Pero no puede decirse rotundamente que el término excluya franquear los extremos de la propia escala: ir por debajo de ella, no deja de ser una manera de *modular* .

No es concluyente la interpretación puramente gramatical.

En el plano de una interpretación teleológica, muchos comentaristas sugieren que la previsión está pensando en personas jurídicas de escasas dimensiones o, más aún, en supuestos, como el presente, en que la persona física penalmente responsable es también socio mayoritario o muy relevante de la mercantil. De esa forma, se



arguye, se armoniza la duplicidad, a veces más formal que material de sujetos responsables con la prohibición del *bis in idem*. De ahí que el código fije como parámetro o referente de la búsqueda *proporcionalidad* la suma de las cuantías respectivas de las multas.

Si partimos de esa óptica, podremos colegir como criterio esclarecedor de enorme valor práctico una premisa: la multa total que realmente llegue a sufrir el administrador condenado, de forma directa (por venirle impuesta a él como responsable del delito) o indirecta (por ser cotitular de la sociedad también responsable penalmente), no debe sobrepasar el máximo previsto para el concreto delito objeto de condena (en el caso del delito de defraudación tributaria, el séxtuple de lo defraudado: art. 305 CP ; para la persona jurídica sería en este caso el doble: art. 310 bis reformado en 2015). Ese -el séxtuple- sería el *techo* infranqueable, que no deberían superar ambas multas si el responsable penal fuese titular del 99%, v.gr. de la Sociedad.

En cuanto al *suelo*, si se estima que se pueden desbordar los umbrales mínimos fijados, la suma de ambas multas habría de superar siempre el mínimo (el *tanto* en este caso: art. 310 bis) por cuanto nunca debería admitirse que la dual responsabilidad penal (persona física y persona jurídica) suponga *de facto* una atenuación. Si se admite la excepcional disminución por debajo del mínimo legal cuando así lo aconseje el principio de proporcionalidad, procederá muy significadamente cuando lo imponga la necesidad de respetar el *non bis in idem* por superponerse la condición de administrador condenado a la de titular mayoritario de la sociedad (orillamos ahora el supuesto de que fuese el único titular, que lleva a un campo de discusión diferente)

SEXTO.- Aquí, al administrador responsable penal correspondía una pena de multa del tanto al séxtuplo (entre 372.571,92 y 2.235.431,52 euros). La presencia de dos atenuantes - una de ellas muy cualificada-, llevó a la Audiencia a rebajar la pena dos grados lo que arroja una cifra comprendida entre 93.143 y 186.286 euros). La pena efectivamente impuesta ha sido de 93.143 euros (auto de aclaración).

A la Sociedad correspondería una pena del doble al cuádruple (745.143,84 sería el mínimo; y 1.490.287,68 el máximo) según la legislación vigente en el momento de los hechos.

La reforma penal de 2015 ha rebajado esa multa al modificar el art. 310 bis, fijándola en un monto que debe oscilar entre el tanto y el doble (dado que la pena en abstracto asignada a la persona física no sobrepasa los cinco años): entre 372.571,92 y 754.143.84 euros. Es aplicable retroactivamente tal norma por resultar beneficiosa. Parece no haber reparado en ello la Audiencia.

La atenuante cualificada de reparación es predicable también de la persona jurídica. No cabe duda.

Es discutible, en cambio, que quepa proyectar en la persona jurídica la atenuante de dilaciones indebidas (art. 31 quarter actual y anterior art. 31 bis 4). Pero lo que no admite controversia es que esa circunstancia -retraso- puede y debe ser tomada en consideración en cualquier caso a efectos de graduar la pena dentro del marco legal (arts. 66 y 66 bis CP).

La Sala ha cuantificado la multa en 200.000 euros. Se encuentra dentro del marco legal si suponemos (en esto la Sala de instancia omite un razonamiento expreso) que optó por una única degradación (la asimetría respecto a la persona física sería explicable en virtud de la cuestionable aplicabilidad de las dilaciones indebida con el carácter de atenuante; aunque lo coherente pareciera ser la doble degradación). La pena inferior en un grado se movería entre 186.286 y 372.570 (redondeamos cuantías huyendo de una exactitud que degeneraría en manía, moviéndonos en estas cifras). En esa horquilla se encuentra la cifra fijada.

Y la pena inferior en dos grados estaría comprendida entre 93.143 y 186.285 euros.

La cuantificación de la Sala de instancia es correcta: 200.000 euros. Aunque es superior al mínimo legal: solo se rebaja un grado. Quizás ello se deba a que el Tribunal consideró que no debía apreciar la atenuante de dilaciones indebidas. Quizás sencillamente se ha equivocado al tener a la vista el texto legal vigente en el momento de los hechos y no la reforma de 2015 que reformatea la penalidad atribuible a las personas jurídicas en estas infracciones. La ausencia de un razonamiento individualizador nos impide conocer qué razones se ponderaron para fijar esa cuantía.

Veamos a continuación si resulta obligada o, al menos, aconsejable la moderación prevista en el art. 31 bis.2 surgido de la reforma de 2010 (o actual art. 31 ter 1).

La suma de ambas multas (que en buena parte padecerá en su patrimonio la única persona física condenada) asciende a 293.143 euros.

El delito le es exclusivamente atribuible a Jesus Miguel . Y a él como persona física responsable penal de tal delito le correspondería en exclusiva una pena que, en virtud de las operaciones dosimétricas asumidas por la Sala, no podría rebasar un total de 186.286 euros.

A la persona jurídica le correspondería (art. 310 bis) una pena de multa cuyo máximo estaría en 372.570 euros.



De estos cálculos se desprende que la exacerbación sería en abstracto tolerable: 293.143 euros es cifra que está por debajo del máximo a imponer a la sociedad responsable penal. Si la Sala hubiese motivado en esa forma justificando cumplidamente por qué no consideraba necesario ir por debajo de esa suma, estaríamos ante un ejercicio de discrecionalidad que, si estuviese razonablemente apuntalado, no sería revisable en casación (art. 72 CP).

Pero al no haber tomado en consideración la mentada regla penológica de moderación que parece haber olvidado y flotando también la sensación de que estableció la penalidad sin percatarse de la reforma más beneficiosa de 2015, se impone la casación de la sentencia en ese particular retomándose en esta sede la operación individualizadora.

Consideramos que siendo el responsable penal, un socio con una participación relevante (cincuenta por ciento, al parecer) y, por tanto, que de forma oblicua soportará buena parte de la pena de multa impuesta a la entidad mercantil, que goza de personalidad jurídica propia (aunque es presumible tanto su carácter familiar como su escasa complejidad), no hay razones para apartarse demasiado por arriba en la pena de multa del *quantum* a que se llegaría si Áridos del Curro no fuese una sociedad limitada sino una empresa individual. De ahí que consideremos ponderado reducir la multa impuesta a la Sociedad a la cuantía de 100.000 euros. De esa forma el total -190.000 euros- se presenta como proporcionado. Sobrepasa en muy escasa medida lo que corresponde como techo a la persona física individual. Es, por otra parte, cifra armónica también con el arco penológico atribuible a la persona jurídica condenada por un delito de defraudación tributaria.

Procede estimar los motivos cuarto y quinto.

SÉPTIMO.- El motivo último engloba quejas que han ido siendo refutadas al hilo de los motivos anteriores.

La notificación al administrador social, supone el cierre también para la entidad, aunque no fuese formalmente imputada hasta meses después, de la posibilidad de exonerarse mediante la regularización.

Por otra parte se rebatió también el argumento dirigido a referir la defraudación al ejercicio del año 2009 (fundamento de derecho primero).

OCTAVO.- Habiéndose estimado parcialmente el recurso interpuesto las costas han de declararse de oficio (art. 901 LECrim).

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido

1.- Estimar parcialmente el recurso de casación interpuesto por **Jesus Miguel y ARIDOS DE CURRO SL** , contra Sentencia de fecha 30 de junio de 2017 , aclarada por Auto de fecha 27 de julio de 2017 dictada por la Sección Cuarta de la Audiencia Provincial de Pontevedra ; en causa seguida contra los recurrentes por un delito contra la Hacienda Pública; **por estimación de los motivos cuarto y quinto de su recurso,y en su virtud casamos y anulamos la Sentencia dictada por dicha Audiencia.**

2.- Declarar las costas de este recurso de oficio.

Comuníquese esta resolución y la que seguidamente se dicta al Tribunal Sentenciador a los efectos procedentes interesándole acuse de recibo.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

RECURSO CASACION núm.: 2338/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Antonio del Moral Garcia

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. Juan Antonio Rico Fernández

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Segunda Sentencia

Excmos. Sres. y Excmo. Sra.



D. Andres Martinez Arrieta
D. Francisco Monterde Ferrer
D. Antonio del Moral Garcia
D. Vicente Magro Servet
D^a. Susana Polo Garcia

En Madrid, a 13 de febrero de 2019.

Esta sala ha visto causa que en su día fue tramitada por el Juzgado de Instrucción nº 354/2014 contra Jesus Miguel y Áridos del Curro S.L., fallada posteriormente por la Sala de lo Penal de la Audiencia Provincial de Pontevedra (Sección Cuarta), y que fue seguida por delitos contra la Hacienda Pública, se ha dictado sentencia que ha sido casada y anulada por la dictada el día de la fecha por esta Sala integrada como se expresa.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Antonio del Moral Garcia.

ANTECEDENTES DE HECHO

ÚNICO.- Se dan por reproducidos los Antecedentes y Hechos probados de la sentencia de instancia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

ÚNICO.- En virtud de las razones que se desarrollan en la sentencia anterior, se estima que la pena/multa a imponer a la persona jurídica ha de quedar cuantificada en 100.000 euros.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido

- 1.- Sustituir la cantidad de 200.000 euros fijada para la pena de multa impuesta a ARIDOS del Curro S.L. por la de CIENTO MIL EUROS (100.000 euros)
- 2.- En todo lo demás se mantienen los pronunciamientos de la sentencia de instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Andres Martinez Arrieta Francisco Monterde Ferrer Antonio del Moral Garcia

Vicente Magro Servet Susana Polo Garcia