

EDJ 2001/40532

AP Barcelona, sec. 8ª, S 30-6-2001

Pte: Vigil Levi, Jacobo

Resuelto el recurso interpuesto en su contra por STS Sala 2ª de 30 abril 2003 (J2003/25275)

Resumen

La conducta enjuiciada integra la defraudación típica del delito contra la hacienda pública que se imputa a los acusados, habida cuenta existir infracción de las normas tributarias y por tanto, elusión de cuota, sin que pueda estimarse la tesis del concepto de economía de opción, con el que se intenta expresar que los acusados con su forma de actuar, habrían aprovechado una de las opciones que la ley reconoce y no habrían cometido así infracción alguna, ni fiscal, no se habría eludido cuota alguna, ni penal. Y ello por cuanto se produce una verdadera opción para el contribuyente o para el ciudadano en general, cuando la legislación reconoce dos formas de operar o dos opciones, pero siempre que ambas sean igualmente lícitas. Se observa que la forma de actuar de los acusados infringió el ordenamiento tributario, vulnerando lo dispuesto en el art. 36 LGT que señala que la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de las partes, siendo la finalidad perseguida por los sujetos del negocio, exclusivamente la de alterar la posición del sujeto pasivo del tributo y defraudar al fisco, por lo que se está ante un supuesto de causa ilícita y de contrato radicalmente nulo. De esta forma la actuación de los acusados no puede considerarse el lícito ejercicio de una opción reconocida por el legislador.

NORMATIVA ESTUDIADA

10/1995 de 23 noviembre 1995. Código Penal
art.21.5 , art.27 , art.28 , art.31 , art.305.4 , art.349
1091/1988 de 23 septiembre 1988. TR Ley General Presupuestaria
art.36
RD 939/1986 de 25 abril 1986. Reglamento General de la Inspección de los Tributos
art.31 , art.66.1
RD 2631/1982 de 15 octubre 1982. Reglamento del Impuesto de Sociedades
art.386.1
RD 2384/1981 de 3 agosto 1981.
art.109
D 3096/1973 de 14 septiembre 1973. TR Código Penal, conforme a la L 44/1971
art.61.4 , art.349
230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria
art.30 , art.36 , art.58.2
de 14 septiembre 1882. Año 1882. Ley de Enjuiciamiento Criminal
art.793.2

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	2
FUNDAMENTOS DE DERECHO	5
FALLO	18

CLASIFICACIÓN POR CONCEPTOS JURÍDICOS

DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA
DEFRAUDACIÓN A LA HACIENDA
Elusión del pago de tributos
ÁNIMO DE DEFRAUDAR
PARTICIPACIÓN Y RESPONSABILIDAD
Responsabilidad civil
PROCESO PENAL
Prueba

FICHA TÉCNICA

Procedimiento:Procedimiento abreviado

Legislación

Aplica art.21.5, art.27, art.28, art.31, art.305.4, art.349 de 10/1995 de 23 noviembre 1995. Código Penal

Aplica art.36 de 1091/1988 de 23 septiembre 1988. TR Ley General Presupuestaria

Aplica art.31, art.66.1 de RD 939/1986 de 25 abril 1986. Reglamento General de la Inspección de los Tributos
Aplica art.386.1 de RD 2631/1982 de 15 octubre 1982. Reglamento del Impuesto de Sociedades
Aplica art.109 de RD 2384/1981 de 3 agosto 1981
Aplica art.61.4, art.349 de D 3096/1973 de 14 septiembre 1973. TR Código Penal, conforme a la L 44/1971
Aplica art.30, art.36, art.58.2 de 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria
Aplica art.793.2 de de 14 septiembre 1882. Año 1882. Ley de Enjuiciamiento Criminal
Cita RD 136/2000 de 4 febrero 2000. Desarrollo parcial L 1/1998, de 26 febrero, Derechos y Garantías de los Contribuyentes
Cita art.576 de 1/2000 de 7 enero 2000. Ley de Enjuiciamiento Civil LEC
Cita Ley 1/1998 de 26 febrero 1998. Derechos y Garantías de los Contribuyentes
Cita 10/1995 de 23 noviembre 1995. Código Penal
Cita art.32.2 de Ley 30/1992 de 26 noviembre 1992. Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento

Administrativo Común

Cita RD 1841/1991 de 30 diciembre 1991. Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
Cita 18/1991 de 6 junio 1991. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
Cita art.10.1 de LO 6/1985 de 1 julio 1985. Poder Judicial
Cita RD 2631/1982 de 15 octubre 1982. Reglamento del Impuesto de Sociedades
Cita RD 2384/1981 de 3 agosto 1981
Cita art.12.2, art.19.1 de 61/1978 de 27 diciembre 1978. Impuesto sobre Sociedades
Cita D 3096/1973 de 14 septiembre 1973. TR Código Penal, conforme a la L 44/1971
Cita art.24, art.25, art.43.2, art.64 de 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria
Cita art.1092, art.1261, art.1275 de RD de 24 julio 1889. Código Civil

Jurisprudencia

Resuelto el recurso interpuesto en su contra por STS Sala 2ª de 30 abril 2003 (J2003/25275)
Cita STS Sala 2ª de 18 diciembre 2000 (J2000/67033)
Cita STS Sala 2ª de 6 noviembre 2000 (J2000/32433)
Cita STS Sala 2ª de 13 marzo 2000 (J2000/2796)
Cita SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 20 enero 2000 (J2000/389)
Cita SAP Barcelona de 13 diciembre 1999 (J1999/53637)
Cita AAP Castellón de 25 marzo 1999 (J1999/28767)
Cita SAP Barcelona de 22 enero 1999 (J1999/21909)
Cita Sala 2ª de 26 julio 1999 (J1999/19391)
Cita SAP Barcelona de 18 marzo 1999 (J1999/16590)
Cita Sala 2ª de 30 abril 1999 (J1999/7972)
Cita Sala 2ª de 25 febrero 1998 (J1998/663)
Cita Sala 2ª de 28 octubre 1997 (J1997/8154)
Cita STS Sala 2ª de 28 febrero 1996 (J1996/1658)
Cita STS Sala 2ª de 12 diciembre 1994 (J1994/9284)
Cita STS Sala 2ª de 31 mayo 1993 (J1993/5199)
Cita STS Sala 2ª de 24 febrero 1993 (J1993/1761)
Cita STS Sala 2ª de 22 febrero 1993 (J1993/1643)
Cita STS Sala 2ª de 9 febrero 1991 (J1991/1339)
Cita STS Sala 2ª de 29 junio 1985 (J1985/3949)

Bibliografía

Citada en "La reforma de los delitos contra la Hacienda Pública: la regulación fiscal"

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Los días 29 de marzo, 3, 4 y 17 de abril de 2.001, se celebró juicio oral y público en la causa referida en el encabezamiento, practicándose en el mismo las pruebas propuestas por las partes que habían sido admitidas.

SEGUNDO.- El Ministerio Fiscal en sus conclusiones definitivas calificó los hechos a que se refiere el presente procedimiento como constitutivos de CATORCE DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA, previstos en el artículo 349 del Código Penal, texto refundido de 1.973 EDL 1973/1704, de los que considera autor a José María, solicitando se impongan al acusado CATORCE penas de UN AÑO Y CUATRO MESES DE PRISIÓN MENOR y MULTA por importe total de 2.275.445.809 de pesetas, accesorias legales y costas procesales; interesa así mismo el Ministerio Fiscal que se condene al acusado a indemnizar a la Hacienda Pública estatal con la cantidad de 2.275.445.809 pesetas, más los intereses de demora según liquidación que se practique en ejecución de sentencia y que se condene así mismo a las siguientes personas a indemnizar, subsidiariamente respecto al acusado, las cantidades que se dirán:

Isabel 75.614.440 pesetas.

Marta 173.446.616 pesetas.

Eva 173.587.885 pesetas.
Montserrat 173.435.454 pesetas.
Anna 173.494.052 pesetas.
Jordi 183.418.436 pesetas.
Xavier 175.951.144 pesetas.
Carles 178.447.633 pesetas.
Eugenia 178.447.633 pesetas.
Joaquín 192.682.159 pesetas.
Elisabeth 175.996.241 pesetas.
Pere 34.806.826 pesetas.
María 33.258.531 pesetas.

Cantidades a las que en todo caso habrán de añadirse los intereses legales calculados desde el día 20 de junio de 1.993.

El Abogado del Estado calificó en sus conclusiones definitivas los hechos como constitutivos de CATORCE DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA, previstos y penados en el artículo 349 del Código Penal, texto refundido de 1.973 EDL 1973/1704 , de los que considera responsables en concepto de autor a José María, Isabel, Marta, Eva, Montserrat, Anna, Jordi, Xavier, Carles, Eugenia, Joaquín, Elisabeth, Pere y María.

Esta representación interesa que se impongan a cada uno de los acusados las siguientes penas:

José María Tres años de prisión menor y multa de 500.000.000 de ptas.

Isabel Un año de prisión y multa de 75.614.440 ptas.

Marta Un año de prisión y multa de 315.703.500 ptas.

Eva Un año de prisión y multa de 315.703.500 ptas.

Montserrat Un año de prisión y multa de 315.703.500 ptas.

Anna Un año de prisión y multa de 315.703.500 ptas.

Jordi Un año de prisión y multa de 333.679.500 ptas.

Xavier Un año de prisión y multa de 320.144.000 ptas.

Carles Un año de prisión y multa de 324.584.500 ptas.

Eugenia Un año de prisión y multa de 324.584.500 ptas.

Joaquín Un año de prisión y multa de 360.269.000 ptas.

Elisabeth Un año de prisión y multa de 320.197.500 ptas.

Pere Seis meses de prisión y multa de 61.525.000 ptas.

María Seis meses de prisión y multa de 58.850.000 ptas.

A dichas penas se interesa que se añadan las accesorias legales y el pago de las costas causadas.

Así mismo se interesa que se condene a los acusados al pago de las siguientes cantidades, que salvo para los dos últimos acusados, habrían de ser incrementadas por los intereses calculados conforme a lo dispuesto por el artículo 36 del TR de la Ley General Presupuestaria de 23 de septiembre de 1.988 EDL 1988/12913 en relación con el artículo 58.2 de la LGT EDL 1963/94 .

José María 642.000.000 pesetas.

Isabel 137.334.500 pesetas.

Marta 315.703.500 pesetas.

Eva 315.703.500 pesetas.

Montserrat 315.703.500 pesetas.

Anna 315.703.500 pesetas.

Jordi 333.679.500 pesetas.

Xavier 320.144.000 pesetas.

Carles 324.584.500 pesetas.

Eugenia 324.584.500 pesetas.

Joaquín 360.269.000 pesetas.

Elisabeth 320.197.500 pesetas.

Pere 34.806.826 pesetas.

María 33.258.531 pesetas.

TERCERO.- La defensa de los acusados, calificaron definitivamente los hechos como no constitutivos de infracción penal, solicitando la libre absolución de sus defendidos. Subsidiariamente la defensa de José María, interesó que fuera apreciada la atenuante prevista en el artículo 21.5 del Código Penal EDL 1995/16398 .

CUARTO.- En la tramitación de esta causa se han observado los términos y formalidades legales, excepto el previsto para dictar sentencia debido a la complejidad del asunto.

HECHOS PROBADOS

ÚNICO.- Los acusados, José María, su esposa Isabel, los hijos de ambos Marta, Eva, Montserrat, Anna, Jordi, Xavier, Carles Eugenia, Joaquín, Elisabeth, y Pere y la esposa de éste María, todos ellos mayores de edad y carentes de antecedentes penales, en noviembre de 1.991 eran propietarios de acciones de la entidad "Entidad V., S.A." (...), acciones cuya titularidad tenían todos ellos por liberalidad de José María, que en su día inició la actividad empresarial desarrollada en la fecha de autos por dicha sociedad.

El 29 de noviembre de 1.991, todos los acusados, por iniciativa de José María, vendieron las acciones de "Entidad V., S.A." a un tercero, obteniendo un beneficio total de 4.251.859.000 pesetas. Al tiempo de planificar la operación, y sabedor que la misma habría de reportar a los vendedores un importante beneficio, José María, acudió al despacho profesional de José, especialista en derecho fiscal, a fin de recibir el oportuno asesoramiento a cerca del modo de reducir el coste fiscal de la operación. José, en cumplimiento del encargo recibido, aconsejó a José María la realización del conjunto de operaciones que a continuación se describirán; operaciones que el acusado realizó con conocimiento de que su única finalidad era eludir el pago de parte de la cuota tributaria debida por los beneficios obtenidos. No resulta acreditado que los restantes acusados tuvieran cumplido conocimiento de la finalidad y efectos de las operaciones realizadas, actuando todos ellos siguiendo las instrucciones de José María, de quien habían recibido liberalmente las acciones y a quien se venía atribuyendo autoridad exclusiva en la gestión de los asuntos patrimoniales de la familia. En el conjunto de actos realizados en se desarrolló en cuatro fases:

1º.- La primera fase tuvo por objeto agrupar el 85,59% de las acciones de "Entidad V., S.A.", que se encontraban dispersas en las sociedades patrimoniales "Sociedad D., S.A.", "Sociedad P., S.A.", "Sociedad S., S.A.", "Sociedad B., S.A." y "Sociedad M., S.A.", en una sola entidad, "Sociedad T., S.L." sociedad de cartera constituida en régimen de transparencia fiscal. La transmisión de acciones de dichas entidades a "Sociedad T., S.L." se realizó a través de una sociedad intermediaria "Financiera B., S.A." para evitar lo dispuesto en la Ley del Impuesto de Sociedades en orden a la valoración de acciones en la transmisión entre empresas vinculadas, y en todo caso se hizo efectiva por un precio inferior al de mercado. De forma paralela "Sociedad T., S.L." participada inicialmente por los hermanos Marta, Eva, Montserrat, Anna, Jordi, Xavier, Carles, Eugenia, Joaquín y Elisabeth, acordó realizar una ampliación de capital que permitió la entrada en su capital social de los demás acusados. El día 16 de agosto de 1.991 se nombró administrador único de "Sociedad T., S.L." a José María.

2º.- El 29 de noviembre de 1.991, "Sociedad T., S.L." entonces ya representada por José María, vendió a un tercero un total de 160.497 acciones de "Entidad V., S.A." por un precio de 4.874.446.601 pesetas, obteniendo un beneficio contabilizado de 4.352.031.714 pesetas.

Al día siguiente, el 30 de noviembre de 1.991, los socios de "Sociedad T., S.L." en Junta General Universal, acordaron repartir un dividendo a cuenta de los beneficios del ejercicio de 1.991, de 53.000 pesetas por participación, por un importe total de 4.251.859.000 de pesetas, percibiendo por este concepto los acusados las cantidades siguientes:

José María 642.000.000 pesetas.

Isabel 137.334.500 pesetas.

Marta 315.703.500 pesetas.

Eva 315.703.500 pesetas.

Montserrat 315.703.500 pesetas.

Anna 315.703.500 pesetas.

Jordi 333.679.500 pesetas.

Xavier 320.144.000 pesetas.

Carles 324.584.500 pesetas.

Eugenia 324.584.500 pesetas.

Joaquín 360.269.000 pesetas.

Elisabeth 320.197.500 pesetas.

Pere 61.525.000 pesetas.

María 58.850.000 pesetas.

3º.- El día 3 de diciembre de 1.991, los socios de "Sociedad T., S.L.", reunidos en Junta general Universal, adoptaron dos acuerdos:

a) Ampliar el capital social en 29.205.260 pesetas mediante la emisión de 2.920.526 nuevas participaciones. Esta ampliación permitió la entrada en el capital social de "Sociedad T., S.L." de la entidad "Sociedad F., S.L." sociedad hasta la fecha inactiva y que adquirió, en fecha anterior al 24 de diciembre de 1.991, la totalidad de participaciones emitidas, pasando así ostentar el 97,29% de "Sociedad T., S.L."

b) Modificar la fecha de cierre de ejercicio de "Sociedad T., S.L." que se fijó para el 30 de diciembre de 1.991.

De esta forma a la fecha de cierre de ejercicio de "Sociedad T., S.L.", "Sociedad F., S.L." era titular del 97,29% del capital social y los acusados ostentaban únicamente el 2,71%. Así, por aplicación de la normativa correspondiente a las sociedades de transparencia fiscal, se imputó a "Sociedad F., S.L." una participación en los beneficios de "Sociedad T., S.L." igual a su participación en el capital social a la fecha de cierre de ejercicio, de manera que, de los 4.352.031.724 pesetas de beneficios obtenidos en el ejercicio por "Sociedad T., S.L." se imputaron a "Sociedad F., S.L." 4.234.091.664 pesetas (el 97,29% correspondiente a su participación), mientras que al conjunto de los acusados, en cuyo patrimonio se habían ingresado el total del beneficio, se imputaron 117.940.060 pesetas (el 2,71%).

La ampliación del capital de "Sociedad T., S.L." y la asunción por parte "Sociedad F., S.L." de las participaciones emitidas, se realizaron con la única finalidad de imputar fiscalmente a esta última entidad la mayor parte de los beneficios de la primera, anteriormente distribuidos entre los acusados, reduciendo así la imputación fiscal a éstos de dichos beneficios, todo ello con el propósito de eludir el pago de la cuota que hubieran debido satisfacer los acusados por la obtención de tales beneficios.

4º.- La entidad "Sociedad F., S.L." vendió las participaciones de "Sociedad T., S.L." el 29 de septiembre de 1.992 a la entidad "Sociedad R., S.L." por un precio de 33.000.000 de pesetas, sociedad ésta participada mayoritariamente por los acusados. Esta operación, siendo así que el ejercicio fiscal de 1.991 de "Sociedad X., S.L." se cerró a 15 de diciembre, determinó que la compra y la venta de participaciones de "Sociedad T., S.L." así como la imputación de los beneficios de ésta, tuviera lugar en un mismo ejercicio fiscal, de manera que, "Sociedad F., S.L." compensó los costes de adquisición (29.205.260 peseta y titularidad de las referidas participaciones (4.251.859.000 de pesetas de beneficios repartidos), con el precio de venta (33.000.000), la sociedad experimentó así formalmente una pérdida fiscal, sin que tuviera que tributar por el hecho imponible analizado.

Los acusados, por el procedimiento referido y en concreto mediante la ficticia interposición de la sociedad "Sociedad F., S.L.", eludieron el pago de las cuotas debidas en concepto de IRPF correspondiente al ejercicio de 1.992, en su calidad de socios de la sociedad transparente "Sociedad T., S.L.", a consecuencia beneficios obtenidos por ésta en el ejercicio de 1.991 por la venta de las acciones de "Entidad V., S.A.", y efectivamente incorporados a los patrimonios de los acusados. Las cuotas dejadas de ingresar a la Hacienda Pública por cada uno de los acusados son las siguientes:

José María 352.858.759 pesetas.

Isabel 75.614.440 pesetas.

Marta 173.446.616 pesetas.

Eva 173.587.885 pesetas.

Montserrat 173.435.454 pesetas.

Anna 173.494.052 pesetas.

Jordi 183.418.436 pesetas.

Xavier 175.951.144 pesetas.

Carles 178.447.633 pesetas.

Eugenia 178.447.633 pesetas.

Joaquín 192.682.159 pesetas.

Elisabeth 175.996.241 pesetas.

Pere 34.806.826 pesetas.

María 33.258.531 pesetas.

Todos los acusados, en sus declaraciones correspondientes al Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio de 1.991, declararon unos activos fiel reflejo de la situación real de su patrimonio, tras la percepción del dividendo repartido a cuenta de beneficios por "Sociedad T., S.L."

De las actuaciones resulta que José María, Isabel y Carlos, Anna, Jorge, Xavier, Eugenia, Elisabeth y Eva, presentaron el 10 de febrero de 1.997, declaraciones complementarias del IRPF correspondientes a 1.992, por la cuota cuya defraudación se les imputa, pero sin efectuar ingreso alguno. Resulta así mismo que María y Pere el 31 de enero de 1.997, presentaron declaraciones complementarias abonando las cuotas por ellos eludidas, aunque no procedieron al ingreso de los intereses de demora devengados.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Valoración de la prueba.

En el análisis de la prueba practicada haremos referencia a dos apartados: la determinación del conjunto de operaciones realizadas y la definición del efecto que, en relación con el hecho imputado a los acusados, tuvieron dichas operaciones. Analizaremos los aspectos subjetivos de la conducta y su prueba al tratar de los elementos subjetivos del tipo en el FD 4º.

1º.- Los términos del presente debate han quedado en la práctica reducidos a cuestiones de derecho. La defensa no niega la realidad de las operaciones descritas por la acusación en los términos que han quedado expuestos, operaciones que están por lo demás documentadas y que han sido reconocidas por quienes intervinieron en las mismas.

El acusado José María reconoció en su declaración que, una vez se hubieron concretado las negociaciones para la venta de "Entidad V., S.A." y preocupado por el alto coste fiscal de la operación, solicitó los servicios profesionales de José. Éste le aconsejó realizar el conjunto de operaciones que se han descrito, con la única finalidad, según el declarante, de reducir el coste fiscal de la operación. El

testigo José declaró que el conjunto de actos jurídicos referidos por las acusaciones y descritos en el relato de hechos probados, fueron efectivamente realizados y lo fueron como resultado de su asesoramiento profesional, así como que todos ellos formaban parte de un conjunto cuya finalidad era obtener un concreto efecto de cara a reducir la carga fiscal de la operación.

Por lo demás, el conjunto de operaciones aparece documentada. Así la transmisión de acciones de "Entidad V., S.A." a la entidad "Sociedad T., S.L." y la intervención en dicha transmisión de la entidad "Financiera B., S.A.", resulta de los documentos obrantes a los folios 445 a 456, 458 459, 462 a 477, 481 a 488, 491 a 519, todos ellos copia compulsada de distintos documentos aportados a la Agencia Tributaria. El acusado José María confesó que la transmisión de acciones a "Sociedad T., S.L." se hizo por precio ficticio, un precio que, según sus palabras, fuera aceptable para hacienda lo que revela el carácter instrumental de la transmisión cuya única finalidad como la de tantas otras operaciones, no fue otra que la de completar el plan trazado para eludir la cuota tributaria.

De la certificación de la hoja del Registro Mercantil de Barcelona correspondiente a "Sociedad T., S.L.", obrante al folio 310 y ss, resultan las sucesivas ampliación de capital social de la entidad, que permitió la entrada en la misma de los esposos José María e Isabel y Pere y María, transformación de la misma en Sociedad de Responsabilidad Limitada y reducción de capital (inscripciones 4ª a 7ª). Debe significarse que los nuevos partícipes pudieron adquirir mediante la ampliación de capital acordada, una participación en la entidad a precio extraordinariamente favorable si observamos su desembolso, de 102.305.000 de pesetas, para adquirir 20.461 acciones sobre un total de 79.474, en una sociedad que tenía un patrimonio en acciones de "Entidad V., S.A." con un valor de mercado de cuatro mil millones. La posterior reducción de capital, tuvo por finalidad preparar la entrada en la composición del capital social de la entidad "Sociedad F., S.L.", todavía no realizada pero ya prevista, en tanto que sólo mediante aquella reducción, esta sociedad podría, mediante un desembolso razonable, adquirir el 97.29 del capital de "Sociedad T., S.L."

La venta de acciones de "Entidad V., S.A." por "Sociedad T., S.L." hecho no negado por la defensa, su fecha, el 29 de noviembre de 1.991, y el precio del negocio, resulta de la copia compulsada de la escritura pública otorgada por el acusado José María, en calidad de legal representante de "Sociedad T., S.L." con las entidades compradores, obrante al folio 822 y ss, y de la certificación otorgada por la "Entidad V., S.A." cuya copia compulsada obra al folio 766. El acuerdo de la sociedad "Sociedad T., S.L." de 30 de noviembre de 1.991 de repartir un dividendo a cuenta de beneficios obtenidos en él ejercicio de 53.000 pesetas por participación, aparece documentado al folio 773, por copia compulsada de la certificación expedida por José María, en su calidad de Administrador único de la compañía.

El acuerdo de 30 de noviembre de 1.991, un día después de la venta de acciones de "Entidad V., S.A.", adoptado por "Sociedad T., S.L." relativo a la ampliación de su capital en 29.920.526 pesetas, resulta probado a partir de la copia compulsada de la escritura pública en la que se documenta en acuerdo y e aparece al folio 780 y ss de la causa, así como de la certificación de hoja del Registro Mercantil de Barcelona correspondiente a dicha entidad y antes citada (f 310 y ss). En la misma certificación se documenta el acuerdo de "Sociedad T., S.L." por el que se cambió la fecha de cierre de ejercicio de la entidad fijándola para el 30 de diciembre de 1.991 (inscripción 9ª). La suscripción de participaciones de "Sociedad T., S.L." por "Sociedad F., S.L." en virtud e la referida ampliación de capital, resulta acreditada a partir del acta de manifestaciones realizadas por José María el 24 de diciembre de 1.991, en calidad de legal representante de la primera entidad, y que obra por copia compulsada al folio 797 de las actuaciones. Como se expuso, "Sociedad F., S.L." adquirió dichas participaciones mediante un préstamo concedido por "Financiera B., S.A.", entidad que había mediado en las operaciones de concentración de acciones de "Entidad V., S.A." en "Sociedad T., S.L.", préstamo que resulta documentado al folio 972, por copia compulsada.

La venta de participaciones de "Sociedad T., S.L." por parte de "Sociedad F., S.L." a la entidad "Sociedad R., S.L." el día 23 de septiembre de 1.992 y su precio, 33.000.000 de pesetas, resulta a partir de la comunicación remitida por la entidad intermediaria "Financiera B., S.A.", obrante al folio 808 y s. Los efectos de la referida operación en la tributación de la plusvalía generada por la venta de las acciones de "Entidad V., S.A." tiene su reflejo en la declaración del Impuesto de Sociedades presentada por "Sociedad F., S.L." correspondiente al ejercicio 1.992 obrante por copia compulsada a los folios 988 y ss.

Las declaraciones presentadas por los acusados correspondientes al IRPF del ejercicio 1.992, figuran por copia compulsada a los folios 1.427 a 1.689.

Todos los acusados, en sus declaraciones correspondientes al Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio de 1.991, declararon unos activos fiel reflejo de la situación real de su patrimonio, tras la percepción del dividendo repartido a cuenta de beneficios por "Sociedad T., S.L." Así resulta de los documentos acompañados al Informe emitido por el perito Sr. S., folios 1.640 a 1.655,

Finalmente resulta que José María, Isabel y Carles, Anna, Jorge, Xavier, Eugenia, Elisabeth y Eva, presentaron el 10 de febrero de 1.997, declaraciones complementarias del IRPF correspondientes a 1.992, por la cuota cuya defraudación se les imputa, pero sin efectuar ingreso alguno (f. 2.107, 2.124, 2.218, 2.162, 2.178, 2.199, 2.234, 2.252 y 2.143). Resulta así mismo que María y Pere el 31 de enero de 1.997, presentaron declaraciones complementarias abonando las cuotas cuya de defraudación se les imputa (f 1358 y 1359)

2º.- Hasta este punto hemos descrito un conjunto de operaciones, sin embargo en el relato de hechos probados se considera acreditado que todas ellas tuvieron como única finalidad la de eludir el pago de los tributos debidos por los acusados, como consecuencia de la importante plusvalía derivada de la venta de acciones de la entidad "Entidad V., S.A." de las que los aquellos eran, a través de sociedades de cartera, titulares. El propósito expuesto se materializó mediante la elusión de la cuota tributaria generada por la obtención por parte de la sociedad "Sociedad T., S.L.", sociedad en régimen de transparencia fiscal, de un beneficio de más de cuatro mil millones de pesetas en 1.991, derivado de la venta de las acciones de "Entidad V., S.A."; este beneficio debió ser incluido por los socios en declaración del IRPF correspondiente al ejercicio de 1.992, Sin embargo la entrada formal de "Sociedad F., S.L.", en el capital social de "Sociedad T., S.L." como socio mayoritario y antes del cierre de ejercicio de la primera, desplazó formalmente la imputación de dicha base imponible de los acusados al nuevo socio quien, figurando como socio mayoritario de la sociedad trasparente al cierre de su ejercicio, asumiría dicha base. Finalmente los acusados consiguieron formalmente disipar la carga tributaria, mediante la venta de participaciones de "Sociedad T.,

S.L." por parte de "Sociedad F., S.L." a una tercera sociedad, "Sociedad R., S.A.". Para comprender el mecanismo descrito es necesario tener presente la característica esencial de las sociedades acogidas al régimen de transparencia fiscal, según el régimen vigente al tiempo de los hechos; en concreto que, según el artículo 19.1 de la Ley 61/78 de 27 de diciembre reguladora del Impuesto de Sociedades EDL 1978/3878 (en adelante IS) las bases imponibles positivas obtenidas por este tipo de sociedades -las descritas en el artículo 12.2 EDL 1978/3878 -, se imputarán a los socios y se integraran en su correspondiente base imponible del IRPF o, en su caso del IS.

Sólo desde esta perspectiva, pueden comprenderse el porqué de la operaciones jurídicas descritas. La operación analizada comenzó con la acumulación de las acciones de "Entidad V., S.A.", hasta la fecha distribuidas en varias sociedades de cartera ("Sociedad D., S.A.", "Sociedad P., S.A.", "Sociedad S., S.A.", "Sociedad B., S.A." y "Sociedad M., S.A."), en una sola entidad, "Sociedad T., S.L." Ya para realizar dicha operación se empleó un mecanismo fraudulento, la interposición de la entidad "Financiera B., S.A." que permitió eludir las normas relativas a la transmisión de acciones entre empresas vinculadas y que, según el propio acusado José María, tuvo r objeto establecer para la transmisión de los valores "un precio aceptable p hacienda" pero ficticio en tanto que muy inferior al de mercado.

Hecha la concentración de acciones en "Sociedad T., S.L." esta sociedad, entre el 16 de agosto y el 24 de diciembre de 1.991, amplió, redujo y volvió a ampliar su capital social, repartiendo entre la reducción y la última ampliación de capital, un dividendo de más de cuatro mil millones de pesetas. Pero podemos preguntarnos ¿cual pudo ser la razón de tales raciones? La primera ampliación de capital permitió la entrada en la misma de los esposos José María e Isabel y Pere y María. Debe significarse que los nuevos partícipes pudieron adquirir mediante la ampliación de capital acordada, una participación en la entidad a precio extraordinariamente favorable, si observamos su desembolso, de 102.305.000 de pesetas, para adquirir 20.461 acciones sobre un total de 79.474, en una sociedad que tenía un patrimonio en acciones de "Entidad V., S.A." con un valor de mercado de cuatro mil millones. Pero no sólo la operación carece de sentido económico por el precio de adquisición de las participaciones, sino que tampoco responde a la finalidad que en el tráfico se atribuye a una ampliación de capital, la de obtener recursos financieros, en tanto que, como se ha expuesto, "Sociedad T., S.L." tenía un patrimonio más que suficiente y que realizó a los tres meses mediante la venta de sus activos por la cantidad ya reiteradamente expresada. Por lo que se refiere a la inmediata reducción de capital acordada en agosto de 1.991 y posterior a la entrada en la sociedad de los nuevos socios, sólo se explica si tenemos en cuenta que, al precio que tenía la participación de "Sociedad T., S.L." antes de la reducción de capital, que era de 5.000 pesetas, la entrada de un nuevo socio y la adquisición por éste del 97.29% del capital, habría supuesto un desembolso muy importante, por lo fue necesario reducir el precio de la participación que quedó fijado en 10 pesetas. No es necesario decir lo incongruente de la reducción respecto a una entidad con los activos de "Sociedad T., S.L." al tiempo de los hechos.

Finalmente analizaremos lo que constituyó el núcleo de la maquinación defraudatoria ideada, la entrada en el capital social de "Sociedad T., S.L." de "Sociedad F., S.L." Una vez vendidas las acciones de "Entidad V., S.A." de las que era titular "Sociedad T., S.L." a un tercero por 4.875.446.601 pesetas, la sociedad repartió un dividendo de 4.251.859.000 pesetas a sus socios, los acusados. Éstos, a partir de ese momento, percibieron e incorporaron a su patrimonio la plusvalía generada por la venta de las acciones de "Entidad V., S.A.". Sin embargo los acusados, como socios de una sociedad transparente, debían declarar en su IRPF, como base imponible propia, la base imponible de la sociedad. -Como reducir la base imponible propia, pues interponiendo a un tercero-"Sociedad F., S.L." - como socio mayoritario de la entidad transparente a la fecha del cierre de ejercicio, de manera que a este tercero interpuesto, y no a los acusados, se le imputara la mayor parte de la base imponible de la sociedad de transparente. Así "Sociedad T., S.L." antes del 24 de diciembre de 1.991, decidió ampliar su capital emitiendo nuevas participaciones que "Sociedad F., S.L." adquirió por 29.205.260 pesetas, lo que le supuso una participación en "Sociedad T., S.L." del 97.29%. De esta manera atendida la composición de "Sociedad T., S.L." a la fecha del cierre de ejercicio, "Sociedad F., S.L.", como titular del 97.29% de las participaciones, y que nada había percibido, habría debido imputar a su base imponible del IS 4.234.091.664 pesetas (el 97.29% de los 4.352.031.724 de beneficios de "Sociedad T., S.L."), mientras que los acusados en su conjunto, que habían incorporado a su patrimonio la plusvalía, pudieron formalmente imputar tan solo 117.940.047 pesetas (el 2.71% del total). La operación, fuera de la finalidad expuesta, carece de toda explicación. La ampliación de capital de "Sociedad T., S.L." fue innecesaria en tanto que se trataba de una sociedad que acababa de repartir un dividendo de cuatro mil millones, por lo que una ampliación de su capital de menos de treinta millones, carecía de sentido. Por otra parte la intervención de "Sociedad F., S.L." fue un pésimo negocio para ésta, en tanto que, con la compra de las acciones de "Sociedad T., S.L." asumió ante el fisco una importantísima deuda. Pero es que además "Sociedad F., S.L." era, al tiempo de los hechos una sociedad inactiva, sin ninguna vinculación con la actividad textil desarrollada por las empresas familiares vinculadas a "Entidad V., S.A.". Finalmente "Sociedad F., S.L." compró las participaciones de "Sociedad T., S.L." mediante un préstamo proporcionado por la entidad "Financiera B., S.A.", entidad que anteriormente había intermediado en operaciones de transmisión de valores de "Entidad V., S.A." por cuenta de la familia de José María.

Finalmente debemos preguntarnos a qué motivo pudo responder la modificación del cierre del ejercicio de "Sociedad T., S.L.", adelantado del 31 al 30 de diciembre de 1.991. La única finalidad de dicho cambio fue la de evitar la aplicación de la ley 18/91 de 6 de junio del IRPF EDL 1991/14012 y del RD 1.841/91 EDL 1991/16109 . En efecto si "Sociedad T., S.L." hubiera cerrado su ejercicio el 31 de diciembre habría empezado el siguiente el 1 de enero de 1.992, siéndole de aplicación la normativa expuesta, mientras que si, como es el caso, se cerraba el ejercicio el 30 de diciembre, el siguiente ejercicio habría empezado el último día de 1.991, retrasando así un año la aplicación de la Ley citada. La aplicación de esta disposición EDL 1991/16109 era en efecto perjudicial para el desarrollo del plan ideado por el asesor José, en tanto que el artículo 52.5 de dicha ley EDL 1991/14012 estableció que sociedades en quienes concurran las circunstancias a que se refiere el apartado uno de este artículo sociedades transparentes -y que sean socios de otra sometida al régimen de transparencia-, es decir el caso de "Sociedad F., S.L." socio de la transparente "Sociedad T., S.L." quedarán excluidos del régimen de transparencia fiscal y tributarán en el Impuesto sobre sociedades a un tipo igual al marginal máximo de la escala del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Se impedía así uno de los efectos perniciosos del régimen de transparencia fiscal, en concreto su acción "en cadena" a aquellas sociedades transparentes que participan en otras que también lo era. Sin embargo "Sociedad F., S.L." necesitaba

eludir la norma referida en tanto que otra de las características de las sociedades acogidas al régimen de transparencia fiscal, pueden compensar base imponible obtenida con el denominado coste de titularidad, es decir, con el importe de los beneficios sociales que, sin distribución, hubieren sido imputados a los socios en el tiempo durante el que fueron titulares de las acciones. Aprovechando dicha ventaja "Sociedad F., S.L.", cuyo cierre de ejercicio se fijó previamente a 16 de diciembre de 1.991, vendió las acciones de "Sociedad T., S.L." adquiridas el 24 de diciembre de 1.991 a "Sociedad R., S.A.", el 24 de septiembre de 1.992, es decir en el mismo ejercicio fiscal en el que las compró. De esta forma "Sociedad F., S.L." en su declaración del IS correspondiente al ejercicio, compensó la base que le era imputable por la titularidad de las participaciones de "Sociedad T., S.L." al cierre del ejercicio de ésta, con el coste de titularidad de las mismas participaciones. De esta forma la compensación fue completa en tanto que la suma del coste de adquisición y de titularidad de las acciones (precio de compra 29.205.260 pesetas más el de titularidad, 4.234.091.664 pesetas) fue muy superior al precio de venta (33.000.000 de pesetas). "Sociedad F., S.L." no tuvo así que pagar la cuota correspondiente a la plusvalía generada por la venta de acciones de "Entidad V., S.A.", que, por el mecanismo descrito, sencillamente se diluyó para la Hacienda Pública.

En realidad el propósito perseguido por quien diseñó el conjunto de operaciones, José, no ha sido negado por éste. El testigo responde que cuando se le encargó su asesoramiento en relación con los aspectos fiscales de la venta de acciones de "Entidad V., S.A.", el testigo ideó lo que denominó un "sistema de ahorro" diseñado a través de sociedades transparentes. El testigo manifiesta, expresamente preguntado por el Tribunal, que el conjunto de operaciones descritas no tuvieron otra finalidad que la de diferir el pago de la cuota tributaria, concepto, el de diferimiento, al que se hará referencia más adelante. En síntesis todos los actos referidos determinaron que quienes incorporaron a su patrimonio la plusvalía generada por las acciones de "Entidad V., S.A.", eludieran la cuota generada por tal hecho imponible. Esta y no otra fue la exclusiva finalidad de todas las actuaciones referidas.

SEGUNDO.- Ejercicio fiscal y cuota defraudada.

Reservamos para este fundamento jurídico, el análisis dos elementos del relato de hechos probados: la determinación del ejercicio fiscal en el que el hecho imponible debió declararse y de la cuota tributaria defraudada. Separa os el análisis de ambos elementos de los demás que integran el relato hechos probados, en tanto que su determinación no sólo depende de la valoración de la prueba practicada, sino de la aplicación de la norma tributaria. Relegamos sin embargo el estudio de la existencia de efectiva elusión de la cuota tributaria al análisis de la calificación jurídica de la conducta, en virtud de su contenido puramente normativo, si bien el estudio de las dos cuestiones enunciadas, necesariamente, parte de la existencia de una elusión de cuota del IRPF.

1º.- La primera cuestión sometida a nuestro análisis es la determinación del ejercicio fiscal en el que los acusados debieron declarar el beneficio obtenido como socios de "Sociedad T., S.L." La cuestión, como veremos, tiene para las partes honda trascendencia en relación con el caso enjuiciado, y motivó un profundo debate en el plenario, en tanto que, para la defensa, guarda relación con la delimitación del objeto del proceso y con la cuestión de la prescripción del delito. Sin embargo en este punto, nos limitaremos a razonar porqué ha concluido la Sala, coincidiendo en este punto con las acusaciones, y alguna de las defensas, que el hecho imponible debió declararse en el ejercicio de 1.992, para volver sobre las cuestiones ya apuntadas en el momento oportuno.

El debate se ha centrado en la aplicación de dos normas; el artículo 109 del RD 2.384/81 de 3 de agosto EDL 1981/3136 que aprobó el Reglamento del IRPF, vigente al tiempo de los hechos, que establece, en su párrafo tercero que "Cuando se trate de rendimientos de las Sociedades a que se refieren los arts. 28 y 29 de este Reglamento EDL 1981/3136 -las que nos ocupan-, la imputación a los socios se hará en el período impositivo en que se hubiese aprobado el balance correspondiente, y siempre respecto de aquellos socios que tuvieran tal condición en la fecha del cierre del referido balance"; y el artículo 386 del RD 2.631/82 de 15 de octubre que aprobó el Reglamento del Impuesto de Sociedades, que establece en su apartado 1 b) EDL 1982/10162 que:

"La imputación de las bases imponibles, deducciones, bonificaciones y retenciones se realizará:

- A) Cuando los socios sean, a su vez, Sociedades transparentes en la fecha del cierre del ejercicio de la Sociedad participada.
- B) En los restantes casos el día siguiente al del cierre del ejercicio de la Sociedad participada, salvo que se decida imputarlos de manera continuada en la misma fecha de cierre."

De esta forma vemos que si aplicamos el Reglamento del IRPF EDL 1981/3136 la imputación de los rendimientos obtenidos por los acusados, como socios de la transparente "Sociedad T., S.L.", debió hacerse en el periodo en el que se aprobó el balance de dicha sociedad. Como "Sociedad T., S.L." aprobó el balance del ejercicio en el que obtuvo el rendimiento el día 29 de junio de 1.992, según resulta de la declaración de la entidad del Impuesto de Sociedades (f 925), los socios de la entidad debieron imputar el beneficio al IRPF de 1.992.

Por el contrario, si consideramos aplicable el apartado 1 b) del artículo 386 del Reglamento del Impuesto de sociedades EDL 1982/10162, como pretende alguna defensa, la imputación de dicho rendimiento debió hacerse al día siguiente al cierre del ejercicio, al no haber optado los sujetos pasivos por hacerlo el mismo día del cierre. Sin embargo como el ejercicio de "Sociedad T., S.L." se cerró el 30 de diciembre de 1.991, la imputación habría correspondido al día 31 del mismo año y, por consiguiente, al ejercicio fiscal de los acusados correspondiente a 1.991.

Como se ha anticipado, la Sala opta por la primera solución. En efecto entendemos que es aplicable el Reglamento del IRPF EDL 1981/3136 en tanto que los obligados a tributar son personas físicas, por lo que es éste el tributo cuya reglamentación debe tomarse en consideración. En efecto si observamos el artículo invocado del Reglamento del IS EDL 1982/10162 comprobados que en el mismo se distingue entre:

- a) Socios de sociedades transparentes que sean a su vez sociedades transparentes.
- b) Los restantes casos. Entendemos sin embargo que la mención a "los restantes casos", debe entenderse hecha a los casos que, excluidos del apartado a), queden sujetos al mismo Reglamento del Impuesto de Sociedades EDL 1982/10162. Así según el artículo

13 del Reglamento del IS EDL 1982/10162 establece que "son sujetos pasivos del Impuesto todos aquellos sujetos de derechos y obligaciones con personalidad jurídica que no estén sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

Por el contrario los acusados son personas físicas y como tales han de tributar con arreglo a lo dispuesto en la Ley y Reglamentos reguladores del IRPF siéndoles de aplicación el artículo 109 del RD 2.384/81 ya citado EDL 1981/3136 .

No ignora la Sala que el TS en su sentencia de 26 de junio de 1.999, núm. 1231/99, Pte. Delgado Barrio EDJ 1999/19391 , parece sostener la tesis contraria y estima aplicable al socio persona física de una sociedad transparente, el artículo 386 del Reglamento del Impuesto de Sociedades. Sin embargo, tras analizar dicha resolución, observamos que en la misma no se planteó la aplicación alternativa del Reglamento del IRPF EDL 1981/3136 en efecto, lo que analizó el Alto Tribunal fue si podía considerarse ejercida la opción que en dicho artículo se atribuye, de imputar el hecho imponible a la misma fecha de cierre de ejercicio, en supuestos en los que el contribuyente omitió toda declaración, concluyendo que la opción no podía entenderse ejercida, como postula el recurrente, en virtud del principio in pro reo, si no había sido expresamente empleada. En este sentido la sentencia expresada, no analiza la concreta cuestión aquí plantada, por lo que, respetando la conclusión del Alto Tribunal, la Sala no la puede acoger por los motivos ya expuestos.

2º.- La segunda cuestión se refiere a la determinación de la cuota tributaria defraudada por cada uno de los acusados. Se trata de una cuestión mixta, de hecho y de derecho, en tanto que para su determinación es preciso atender a la situación patrimonial de los acusados en el ejercicio en cuestión, pero también al conjunto de disposiciones tributarias que permiten el cálculo de la cuota. Esta remisión a las disposiciones tributarias hace de la determinación de la cuota una cuestión prejudicial, que conforme a la regla prevista en el artículo 10.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial EDL 1985/8754 , debe resolver el Tribunal penal.

En este punto no escapa al observador la necesidad de acudir, si bien de forma excepcional, a la denominada pericial de derecho, es decir á aquella actividad de los peritos que informan a la Sala de las conclusiones alcanzadas mediante un análisis, al menos en parte jurídico, del objeto planteado, todo ello sin perjuicio de que los informes referidos constituyen en todo caso una prueba a valorar por la Sala a la que corresponde la determinación de la cuota defraudada.

De esta forma se ha atendido al extenso informe emitido por Mercedes y Miguel Ángel, obrante a los folios 9 y ss y ratificado en el plenario. Las cuotas debidas, y no ingresadas, por cada uno de los acusados por el IRPF de 1.992 fueron, según el referido informe las siguientes:

José María 352.858.759 pesetas.

Isabel 75.614.440 pesetas.

Marta 173.446.616 pesetas.

Eva 173.587.885 pesetas.

Montserrat 173.435.454 pesetas.

Anna 173.494.052 pesetas.

Jordi 183.418.436 pesetas.

Xavier 175.951.144 pesetas.

Carles 178.447.633 pesetas.

Eugenia 178.447.633 pesetas.

Joaquín 192.682.159 pesetas.

Elisabeth 175.996.241 pesetas.

Pere 34.806.826 pesetas.

María 33.258.531 pesetas.

En este punto cabe señalar que la defensa no formula oposición a la cuota así calculada.

SEGUNDO.- Prescripción del delito.

Por la primera defensa (Sres. José María, Isabel, y Anna, Jordi, Xavier, Eugenia, Elisabeth y Carles) se alegó, tanto en el trámite previsto en el artículos 793.2 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , como al momento de elevar sus conclusiones a definitivas, la prescripción del delito. Tal alegación se basa en tres argumentos cuyo atento examen ha de hacerse por separado.

1º.- Alega en primer lugar la defensa mencionada que el delito contra la Hacienda Pública prescribe a en el plazo de cuatro años, en virtud de lo dispuesto en la Ley 1/98 de Derechos y Garantías del Contribuyente EDL 1998/42759 . De esta forma, si el delito se hubiera cometido por la elusión de la cuota tributaria correspondiente al ejercicio de 1.991, habiendo terminado el plazo para su declaración en junio de 1.992, el delito habría prescrito cuando el Ministerio Fiscal interpuso la querrela que motiva las presentes; el 11 de febrero de 1.997.

El argumento ha de decaer. En primer lugar, como ya se ha razonado, la cuota tributaria cuya defraudación se imputa a los acusados, correspondía al ejercicio de 1.992, por lo que el plazo para su declaración concluyó en junio de 1.993, fecha en la que ha de entenderse cometido el delito (STS 26 de julio de 1.999 EDJ 1999/19391). De esta forma, aun cuando el plazo a considerar fuese de cuatro años, el delito no habría prescrito.

Por otra parte nuestra jurisprudencia ha tenido ocasión de analizar el problema del plazo aplicable a la prescripción del delito contra la Hacienda Pública, como la propia defensa ha venido a reconocer en su informe, manteniendo sin embargo la alegación. En efecto la Ley 1/98 de Derechos y Garantías del Contribuyente, estableció en su artículo 24 EDL 1998/42759 y su disposición final única

EDL 1998/42759 , en la que se modifica el artículo 64 de la LGT EDL 1963/94 , que prescriben a los cuatro años la acción para exigir el pago de las deudas tributarias y la acción para imponer sanciones tributarias. El precepto citado influyó en los analistas, hasta el punto que reputados autores consideraron que el plazo de prescripción del delito había quedado reducido a cuatro años. El TS sin embargo en sentencias de 26 de julio de 1.999, núm. 1231/99, Pte. Delgado García EDJ 1999/19391 y de 6 de noviembre de 2.000, núm. 1.688/00, Pte. Conde Pumpido EDJ 2000/32433 , ambas dictadas tras la entrada en vigor de la modificación expresada, coinciden en señalar que el término de prescripción aplicable a los delitos contra la Hacienda Pública es la por vista en el Código Penal, vigente EDL 1995/16398 o derogado EDL 1973/1704 , es decir de cinco años. En síntesis el Alto Tribunal, en la segunda de las sentencias citada, razona que nada obsta para que el plazo de prescripción del delito contra la Hacienda Pública sea distinto que el previsto para la infracción administrativa, habida cuenta de la mayor gravedad de aquel; así mismo se argumenta que la extinción de la obligación tributaria por prescripción, no determina la atipicidad sobrevenida de una conducta, en tanto que consumada la acción delictiva en nada le afecta la eventual extinción de la deuda tributaria. (En el mismo sentido sentencias de la Audiencia Provincial de Barcelona de 22 de enero de 1.999, Secc. 3ª EDJ 1999/21909 ; de 18 de marzo EDJ 1999/16590 y 31 de mayo de 1.999, Secc. 6ª EDJ 1999/28767 , 13 de diciembre de 1.999 Secc. 10ª EDJ 1999/53637).

2º.- La misma defensa alega que el delito ha prescrito aun tomando en consideración el término de prescripción de cinco años. El argumento expuesto es el siguiente: la eventual infracción cometida por los acusados se habría de referir a la elusión de la cuota a pagar por su IRPF en el ejercicio de 1.992, extremo éste que, añadimos, coincide con la conclusión de la Sala; sin embargo, siempre según la defensa, dado que el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado expresaron en sus respectivas querellas y aun en sus escritos de acusación, que la cuota defraudada correspondía al ejercicio de 1.991, se habría perseguido un delito distinto y no el cometido; en este sentido, concluye el argumento de la defensa, la rectificación introducida por las acusaciones en el acto del Juicio Oral, en trámite de alegaciones previas y en sus conclusiones definitivas, habría supuesto perseguir el delito a partir únicamente de dicho momento, y en todo caso cuando éste, cometido al finalizar el plazo para formular la declaración del IRPF de 1.992, habría prescrito.

En el argumento expuesto subyace la idea de que el delito se define por la determinación por parte de las acusaciones del ejercicio al que correspondía la cuota defraudada, por lo que las acusaciones al imputar la defraudación a 1.991, cuando ésta debía haberse imputado a 1.992, habrían dejado prescribir el delito. En suma se trata de determinar si la imputación de la defraudación a un ejercicio fiscal concreto define el hecho penal o si por el contrario este hecho se define a partir de otros elementos.

Antes de analizar la cuestión de fondo, debemos señalar que la Sala no puede considerar la alegación de las acusaciones, conforme a la cual en sus anteriores querella y escritos de calificación, se habría producido un error al mencionar el ejercicio fiscal al que se imputa la defraudación, de manera que en el plenario se han limitado a rectificar un error material. En efecto, la cuestión del ejercicio al que imputar fiscalmente el hecho imponible analizado, ha sido planteada en varias ocasiones durante la fase de instrucción, reiterando las acusaciones la tesis mantenida en la querella del Ministerio Fiscal, en sus escritos de acusación y sin que, hasta la fecha del plenario se haya producido rectificación, (en este sentido puede verse el escrito del Abogado del Estado respondiendo a la cuestión aquí planteada ante el Juzgado de Instrucción ff 3.655 a 3.664).

Hecha esta alegación entendemos que el argumento ha de decaer. Consideramos que objeto del presente procedimiento viene determinado por el relato de hechos imputado a los acusados. Este relato fue, en su esencia, definido por el Ministerio Fiscal en su querella. Desde un principio, se hizo referencia al desarrollo por parte de los acusados, todas personas físicas determinadas, de un conjunto, concreto y también detallado, de operaciones, cuya finalidad era eludir el pago de la cuota tributaria debida por la obtención, el 29 de noviembre de 1.991, de un beneficio determinado, a través de una sociedad en régimen de transparencia fiscal. Los detalles del hecho, las concretas operaciones realizadas, las sociedades que en el mismo intervinieron, sus fechas, el importe del beneficio obtenido y demás particulares, se narraron de forma detallada en la querella presentada por el Ministerio Fiscal en febrero de 1.997.

Ahora bien lo que plantea la defensa es que la imputación del referido hecho imponible a un ejercicio o a otro, define el objeto del proceso, hasta el punto que una divergencia en este extremo nos presenta ante un hecho distinto y nuevo. Debemos considerar que la determinación de este particular, la imputación del hecho imponible a un ejercicio fiscal, puede depender de circunstancias de hecho, como la fecha en la que se produjo el hecho imponible, la fecha en la que la sociedad cerró su ejercicio o aun la condición de persona física o jurídica del sujeto pasivo, pero también de la interpretación de la norma, como la determinación de si es aplicable el RD 2.384/81 de 3 de agosto que aprobó el Reglamento del IRPF EDL 1981/3136 o el RD o el RD 2.631/82 de 15 de octubre que aprobó el Reglamento del Impuesto de Sociedades EDL 1982/10162 . Este último caso es precisamente en el que nos encontramos, y la cuestión ha sido resuelta en el FD anterior; así el cambio apreciado en la acusación se refiere únicamente a la interpretación de la norma fiscal, pero no en una modificación del relato de hechos introducido en la querella inicial.

La Sala no considera que, por esta variación en la interpretación de la norma, la acusación se ha referido a un delito distinto al inicialmente imputado. Nuestra Jurisprudencia ha reiteradamente considerado que el objeto del proceso se define a partir de dos elementos: un elemento subjetivo, la persona inculpada, y un elemento objetivo, el hecho, el relato histórico con independencia de su calificación jurídica. (Así STS de 12 de diciembre de 1.994, núm. 2164/94 Pte de Vega Ruiz EDJ 1994/9284).

Lo que ocurre en el caso que os ocupa, es que al ser el delito contra la Hacienda Pública un tipo penal en blanco, las acusaciones han incluido en su relato de hechos circunstancias que constituyen elementos normativos del tipo y, además, ha hecho una interpretación de aquellas normas tributarias que han de integrar el tipo penal. Sin embargo esta interpretación era en realidad innecesaria, en tanto que es la Sala la que ha de aplicar la norma, también la extrapenal, sin necesidad que sea aportada por la acusación y sin quedar vinculada por sus alegaciones. Así lo ha entendido el Tribunal Supremo en relación con otro tipo penal en blanco, el delito contra el medio ambiente, señalando que no es preciso que la acusación defina la norma integradora del tipo en blanco, sino que basta con que introduzca el hecho y que el Tribunal deberá aplicar el derecho en aplicación del "brocardo da mihi "factum"", dato "tibi ius e jura novit curia". (S 13 Mar. 2000. Ponente: Sr. Ramos Gancedo EDJ 2000/2796 que cita la 1 Feb. 1997 EDJ 2000/389). Por este motivo, no es la aplicación que

hizo la acusación de la norma fiscal, al definir el ejercicio fiscal en el que se omitió la cuota, lo que resulta relevante, sino el relato de hechos alegado.

En conclusión o que define el hecho punible es, son los hechos que permiten determinar que los acusados son contribuyentes, que se ha producido a su favor un hecho imponible, que debieron pagar un tributo y que realizaron operaciones para eludir el pago de una cuota superior a 15 millones de pesetas. Este conjunto de hechos aparece inalterado desde el comienzo de la causa.

La modificación introducida por las acusaciones al elevar sus conclusiones a definitivas, no ha supuesto por tanto una modificación del hecho imputado, sino que supone una parcial reconsideración de la argumentación jurídica formulada por las mismas acusaciones.

Por los motivos expuestos la alegación formulada ha de decaer.

TERCERO.- Excusa absoluta.

Todas las defensas consideran que sus representados han regularizado su situación tributaria, por lo que les sería aplicable la exención de responsabilidad criminal prevista en el artículo 305.4 Código Penal EDL 1995/16398 . La referida conclusión se alcanza en virtud de dos razonamientos distintos que procede analizar.

1º.- Las defensas de José María, Isabel y Carles, Anna, Jorge, Xavier, Eugenia, Elisabeth y Eva y de María y Pere, sostienen que han regularizado su situación fiscal presentando declaraciones complementarias antes de la interposición de la querrela formulada por el Ministerio Fiscal. Quienes formulan esta alegación razonan, que si bien es cierto que conocían que la actividad inspectora de la Agencia Tributaria había comenzado antes de la presentación de tales declaraciones, esta actividad inspectora estuvo interrumpida injustificadamente, por lo que por aplicación de lo dispuesto en el artículo 31 del RD 939/86 de 25 de abril EDL 1986/10219 que aprueba el Reglamento General de la Inspección de Tributos, debe considerarse que no impide la regularización sin sanción administrativa, y que por tanto la regularización satisface las exigencias formuladas en el artículo 305.4 del Código Penal EDL 1995/16398 .

De las actuaciones resulta que José María, Isabel y Carles, Anna, Jorge, Xavier, Eugenia, Elisabeth y Eva, presentaron el 10 de febrero de 1.997, declaraciones complementarias del IRPF correspondientes a 1.992, por la cuota cuya defraudación se les imputa, pero sin efectuar ingreso alguno (f 2.107, 2.124, 2.218, 2.162, 2.178, 2.199, 2.234, 2.252 y 2.143). Resulta así mismo que María y Pere el 31 de enero de 1.997, presentaron declaraciones complementarias abonando las cuotas cuya defraudación se les imputa (f 1358 y 1359).

El artículo 305.4 del Código Penal EDL 1995/16398 , establece que quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria en relación con todas las deudas. Sin embargo dicha regularización ha de ser tempestiva, es decir, debe haberse realizado:

A) Antes de que se haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de la deuda regularizada.

B) Si estas actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal o el Abogado del Estado o representante de otra Administración, interponga querrela o denuncia.

C) Antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de las mismas. Debemos comprobar por tanto en primer lugar, antes de plantearnos si efectivamente los acusados han regularizado su situación tributaria, si actuaron tempestivamente.

La supuesta regularización se, produjo efectivamente antes de la interposición de la querrela formulada por el Ministerio Fiscal, que tuvo su entrada en el Juzgado de Instrucción el 11 de febrero de 1.997. Sin embargo, antes de dicha fecha y de la pretendida regularización, habían comenzado a practicarse actuaciones de inspección tendentes a la determinación de la deuda regularizada, actuaciones cuyo inicio se notificó a los acusados que intervinieron en el procedimiento administrativo a través de sus representantes. Sin embargo lo que se argumenta es que dichas actuaciones se interrumpieron de forma injustificada durante más de seis meses, lo que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31 del RD 939/86 de 25 de abril de la Inspección de Tributos EDL 1986/10219 , no impediría la regularización. Debemos analizar por tanto en primer lugar si dichas actuaciones se interrumpieron por dicho período y si la interrupción fue injustificada.

1.- La defensa sostiene que las actuaciones de Inspección de Tributos del Estado se interrumpieron, al haber quedado suspendidas durante más de seis meses. El estudio de esta alegación exige en primer lugar que se haga un breve resumen de los últimos actos de la actividad inspectora de la administración, precisamente realizados en el período referido por las defensas, el comprendido entre el 12 de julio de 1.996 y el 16 de enero de 1.997. Ante todo debemos señalar que la actividad inspectora no había concluido, al no haberse dictado el acta de liquidación correspondiente (STS Sala 31 de 28 de febrero de 1.996 EDJ 1996/1658 y 28 de octubre de 1.997 EDJ 1997/8154). Tomamos en consideración el período referido, en tanto que la diligencia llevada a cabo el día 12 de julio es la última reconocida como tal por la defensa, y el día el 16 de enero de 1.997 fue cuando el Sr. Delegado Especial de la AT en Cataluña remitió el expediente al Ministerio Fiscal, suspendiendo la actividad administrativa justificadamente, tal como exige el art. 66.1 RD 939/86 antes citado EDL 1986/10219 . No puede extenderse el supuesto período de suspensión, como ha pretendido alguna defensa, hasta la fecha en la que se notificó a los imputados el auto del Juzgado acordando admitir a trámite la querrela del Ministerio Fiscal e incoar diligencias previas, porque en todo caso, a partir del 16 de enero de 1.997, la suspensión de las actuaciones administrativa estuvo justificada. En todo caso habría que considerar que el periodo transcurrido a partir de dicha fecha podría afectar a una eventual prescripción del delito que no se ha producido.

Las actuaciones realizadas en el expediente administrativo durante el periodo mencionado son las siguientes:

- El 12 de julio de 1.996, se practican diligencias por las que se pone en conocimiento de los investigados por la AT el resultado de la investigación en los términos documentados en autos: Marta (f 1.026), Eva (f 1045), Montserrat (f 1.063), Anna (f 1.031), Jordi (f 1.109), Xavier (f 1.125), Carles (f 1.147), Eugenia (f 1.165), Joaquín (f 1.183), Elisabeth (f 1.201), José María y Isabel (f 1.232), María y Pere (f 1.253).

- El 17 de julio de 1.996, se emite informe por el Inspector Coordinador de la Unidad Especial de Vigilancia y Reprensión del Fraude Fiscal, en el que indica a necesidad de conferir traslado del expediente al Delegado Especial de Hacienda, para su remisión al Ministerio Fiscal, previa la elaboración de un nuevo informe (f 18).

- El 22 de julio de 1.996, se emite informe referido y el día 23 del mismo mes y año se eleva al Delegado de Hacienda Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Cataluña (f 8 y 9 y ss).

- En fecha 30 de octubre de 1.996, tuvo entrada en la Delegación Especial de la AT en Cataluña, escrito presentado por los Letrados D. Antonio Velasco Garrido y D. Javier Arrut Amat, quienes dijeron comparecer en su calidad de legales representantes de la familia de José María, dirigido al Sr. Delegado Especial, interesando la emisión de un nuevo dictamen por la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado (f 1.686).

- El 20 de noviembre de 1.996, tuvo entrada en la misma sede, escrito suscrito por José María, dirigido al Sr. Delegado Especial, en el cual se refería a la presentación del anterior escrito, que en parte se reproducía y se interesaba la suspensión de las actuaciones para la emisión de un nuevo informe por el servicio correspondiente. (f 1.700).

- El 22 de noviembre de 1.996, el Sr. Delegado Especial, acuerda recabar el informe interesado en los anteriores escritos, acuerdo notificado a "Sociedad T., S.L." (F 1.701), José María (f 1.702).

- El 2 de enero de 1.997, se emite informe por el Abogado del Estado Jefe y se remite al Sr. Delegado Especial de la AEAT de Barcelona (f 1.707).

- El 16 de enero de 1.997, el Sr. Delegado Especial, remite el expediente al Ministerio Fiscal (f 7).

- El 11 de febrero de 1.997, se presenta Querrela por el Ministerio Fiscal (f 1).

Observamos que dicho período está jalonado por sucesivas actuaciones administrativas, algunas tan relevantes como la elaboración de los informes precisos para la determinación del hecho y que han sido esenciales tanto en esta causa, como lo fueron en el procedimiento administrativo. Así en concreto informe emitido por Mercedes y Sr. S. el 22 de julio e 1.996 y el emitido por el Abogado del Estado Jefe del Servicio Jurídico del Estado el 16 de enero de 1.997, precisamente a instancia de los acusados. En este sentido cabe recordar que las actuaciones de informe y asesoramiento forman parte de la actividad de la Inspección, según el artículo 9 del Reglamento de Inspección. En este punto cabe destacar que artículo 31 bis del RD 939/86 EDL 1986/10219 , realiza en la actualidad una interpretación auténtica de los conceptos "interrupción injustificada" e "imputable al obligado tributario"; se trata de una redacción del precepto posterior al tiempo de los hechos, aprobada por RD 136/00 de 4 de febrero EDL 2000/77958 , pero que puede servirnos para interpretar dichos conceptos. Así no son injustificadas las interrupciones acordadas para pedir informes o a causa de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal hasta que regrese a la administración. Así mismo son imputables al obligado los retrasos generados por las actuaciones solicitadas por el propio contribuyente en los casos en que se considere procedente. Sobre este extremo volveremos más adelante.

Se alega que alguna de las actuaciones administrativas referidas no fueron notificadas a las partes, por lo que no pueden tenerse en cuenta a los efectos de interrumpir la caducidad. Dos son los argumentos que cabe oponer a tal alegación: en primer lugar que la diligencia de fecha 12 de julio de 1.996, consta notificada a los acusados. Consta igualmente notificada al acusado José María la resolución de 22 de noviembre de 1.996, del Sr. Delegado Especial, en la que se acuerda recabar el informe interesado por el propio contribuyente. Así mismo en el escrito presentado por los legales representantes de la familia de José María e Isabel el 30 de octubre de 1.996 y por el propio José María el 20 de noviembre del mismo año, resulta el conocimiento por parte de los investigados de los informes emitidos por la Inspección el 17 y el 22 de julio de 1.996, en tanto que es precisamente el conocimiento del contenido contradictorio de dichos informes, lo que se alega para interesar que se emita un tercero. Por tanto los acusados no pueden negar su efectivo conocimiento de las actuaciones de la Inspección, si bien el alcance de la intervención de la familia de José María referida, enlaza con la cuestión que se analizará en el párrafo siguiente. El segundo de los argumentos relativos a la supuesta falta de notificación, nos obliga a analizar el alcance que a dicha omisión se puede atribuir con carácter general y en concreto en función de la naturaleza del acto cuya notificación se ha omitido. En efecto en derecho administrativo, no interrumpen la prescripción aquellos actos no notificados al administrado; sin embargo en el caso que nos ocupa, no se trata de determinar si se ha interrumpido la prescripción, sino de valorar si el procedimiento administrativo ha estado suspendido injustificadamente, por lo que tendremos que atender a la realiza o no de actuaciones necesarias en el mismo. Así mismo la falta de notificación es relevante cuando se refiere a actos que no sean de mero trámite; los informes, pese a ser actuaciones necesarias a la Inspección, son actos de mero trámite cuya finalidad era, precisamente, dictar la resolución definitiva al expediente, el acta de liquidación, resolución que sin embargo no llegó a dictarse al haberse remitido el expediente al Ministerio al. Sólo la omisión de la notificación del acta de liquidación, y no de los informes preparatorios, habría producido una efectiva indefensión a los administrados.

b) Uno de los argumentos más reiterados por las defensas fue el dirigido a negar que los acusados interesaran un tercer informe a la Delegación Especial de la AT en Cataluña en escritos de 30 de octubre y 22 de noviembre de 1.996, esta petición hace imputable a los propios acusados, parte de las actuaciones antes referidas y determinaría que, si hubiera habido, que no la hubo, interrupción del procedimiento, ésta no sería, por el periodo preciso para el desarrollo de tales actuaciones, imputable a la Administración. Considera la Sala que cualquiera que fuere la solución a la cuestión planteada, lo que es relevante es que no se produjo tal interrupción, ni justificada ni injustificada, en tanto que el procedimiento nunca estuvo detenido durante más de seis meses. Sin embargo, nos detendremos brevemente en el análisis de tal alegación. Como se ha expuesto fecha 30 de octubre de 1.996, tuvo entrada en la Delegación Especial de la AT en Cataluña, escrito presentado por los Letrados D. Antonio Velasco Garrido y D. Javier Arrut Amat, quienes dijeron comparecer en su calidad de legales representantes de la familia de José María, dirigido al Sr. Delegado Especial, interesando la emisión de un nuevo dictamen por la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado (f 1.686). La defensa cuya tesis examinamos, argumenta que dichos señores actuaron de motu proprio, en tanto que no ostentaban la representación de ninguno los acusados en tanto que no se les había conferido tal representación formalmente. El argumento ha de decaer. En primer lugar porque el artículo 43.2 de la LGT EDL 1963/94 ,

y en sentido similar el artículo 32.2 de la L.30/92 de 26 de noviembre EDL 1992/17271 , establece que si bien para interponer reclamaciones, desistir de ellas o renunciar a derechos es necesario acreditar la representación con poder bastante... o comparecencia ante el órgano administrativo competente, señala que para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación". De esa forma, dado que la resolución por la que se acuerda la realización de un informe es un acto de mero trámite, la actuación del interesado por la que pide que se acuerde practicar dicho informe es de aquellas en las que puede presumirse la representación. Si ante la administración comparecieron dos Letrados en ejercicio que dijeron actuar en nombre de la familia de José María, la administración, bien pudo considerar que efectivamente actuaron en representación de la misma. A idéntica conclusión llega la Sala, valorando los hechos y en concreto tanto la posterior ratificación de dicho escrito por José María, como las manifestaciones de los demás miembros de la familia. En efecto, como también se ha expuesto, el 20 de noviembre de 1.996, tuvo entrada en la misma sede, escrito suscrito por José María, dirigido al Sr. Delegado Especial, en el cual se refería la presentación del anterior escrito y se interesaba la suspensión de las actuaciones para la emisión de un nuevo informe. (f 1.700). Esta circunstancia no habría de influir en el argumento formulado por la defensa, según quien lo propone, en tanto que José María no compareció en nombre propio, sino en nombre de "Sociedad T., S.L." Consideramos sin embargo que José María compareció ante el organismo inspector, al menos en nombre propio, como se deduce del escrito presentado a cuya lectura nos remitimos; en dicho escrito el acusado comenzó indicando su nombre y DNI y mencionó que era legal representante de "Sociedad T., S.L.", pero no indicó en nombre de quien comparecía; en estas circunstancias, teniendo en cuenta que tanto "Sociedad T., S.L." como el acusado eran parte en el expediente administrativo, y que el acusado aceptó la notificación hecha a él mismo, como persona física, de la resolución administrativa dictada a su instancia, no puede sostenerse de buena fe que el escrito fue presentado únicamente a nombre de la referida entidad. Así mismo en el documento mencionado se hace mención al anterior escrito de 30 de octubre y se reproduce éste parcialmente, lo que implica su ratificación. Es accesorio que ambos escritos aparezcan confeccionados en el mismo tipo de papel y con el mismo tipo de letra, lo que revela que han sido confeccionados por una misma mano. Finalmente la resolución del Delegado Especial, destinatario del escrito, se notifica personalmente a José María como también se ha indicado. La Sala estima acreditado por tanto que José María, primero a través de sus representantes, y después por sí mismo, interesó la suspensión de las actuaciones para que se emitiera un nuevo informe, tal como se acordó. Alegar ahora esta suspensión imputándola a la administración, no es un argumento válido.

Por lo que se refiere a los restantes acusados, la solución no ha de ser distinta. En primer lugar, porque siendo conjunto el procedimiento, la suspensión del mismo, acordada a instancia de uno de los interesados, habría de afectar necesariamente a todos ellos, sin que pueda pretenderse un fraccionamiento del mismo en varios bloques. El procedimiento es uno y el informe que se interesó por uno de los interesados, tenía por objeto la situación de todos, por lo que la suspensión precisa para su elaboración fue justificada en relación a cada uno de los investigados. En segundo lugar, porque como hemos visto el escrito de octubre de 1.996, se presentó en nombre de la familia de José María, conclusión en la que abunda el que uno de los argumentos de las defensas, haya sido que todos los acusados miembros de la familia de José María, hicieron una dejación de funciones a favor de José María que encomendaron las gestiones relativas a las vicisitudes fiscales de la operación. Por este motivo no es de extrañar que encomendaran al propio José María la actuación ante la Administración Tributaria. Así por lo que se refiere a los hijos de José María, se les ha preguntado por el Tribunal si delegaron en su padre las cuestiones relativas a su defensa ante la Administración, contestando afirmativamente. Ha de notarse así mismo que todos los investigados, designaron formalmente ante la Administración Tributaria al mismo representante, Ángel, tal como consta en el procedimiento administrativo, por lo que no ha de sorprender esta actuación conjunta en la solicitud de un nuevo informe. Este último argumento no es aplicable al matrimonio Pere y María, al que lo son sin embargo los restantes.

En conclusión, no hubo interrupción injustificada, entendida como suspensión por más de seis meses, de las actividades inspectoras. Esta afirmación nos permite considerar extemporánea la regularización realizada por los acusados mediante la presentación de declaraciones complementarias a su declaración del IRPF del ejercicio de 1.992; no resulta necesaria por tanto analizar si los efectos previstos en el artículo 31 del Reglamento de Inspección relativos a la interrupción de la actividad inspectora, inciden en la "espontaneidad" de la regularización a los efectos previstos en el artículo 305.4 del Código Penal EDL 1995/16398 . Esta circunstancia nos releva así mismo de analizar si la sola presentación de la declaración complementaria, sin ingreso de la cuota, equivale a la regularización referida.

2.- La defensa de Marta, Montserrat y Joaquín, plantea que los acusados han regularizado su situación tributaria, más no por la presentación de una declaración complementaria del IRPF, sino por haber incluido las bases imponibles en sus declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) del ejercicio de 1.991. Con este interesante argumento se plantea que los acusados declararon en su IP, la titularidad de activos de que previamente no existían en su patrimonio, en concreto, de ciertas participaciones en fondos de inversión, poniendo así de manifiesto a la administración las bases imponibles supuestamente defraudadas, acto que supondría una regularización a los efectos del artículo 305.4 del Código Penal EDL 1995/16398 .

Resulta en efecto probado que todos los acusados, no sólo los que formulan esa alegación, en sus declaraciones correspondientes al Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al ejercicio de 1.991, declararon unos activos fiel reflejo de la situación real de su patrimonio, tras la percepción del dividendo o repartido a cuenta de beneficios por "Sociedad T., S.L." Así resulta de los documentos acompañados al Informe emitido por el perito Sr. S., folios 1.640 a 1.655.

No se comparte sin embargo la tesis de la defensa.

No es necesario decir que el término regularizar se refiere, según el diccionario de la RAE, a ajustar o poner en orden una cosa. Si el "desajuste", se había producido en relación al hecho imponible del IRPF, que es la percepción de un rendimiento, la declaración de otro hecho imponible distinto, la titularidad de unos activos, no regularizó la situación. Otra interpretación constituye una extensión inadmisibles del concepto. Así se considera que la regularización solamente se produce si es completa y veraz y en este caso no lo fue, por que los acusados declararon un activo, pero ocultaron que la obtención del mismo constituía un hecho imponible sujeto al IRPF. En efecto la aparición de un activo en un patrimonio no pone necesariamente de manifiesto la existencia de una renta que deba tributar

por el IRPF Precisamente si los acusados declararon como lo hicieron en el IP fue porque simularon haber obtenido beneficio que no les era imputable como hecho imponible en el IRPF, posición que aun hoy mantienen, por lo que no puede decirse que hicieran una "regularización" veraz.

La defensa cita en apoyo de su argumentación el auto dictado por la AP de Barcelona (Secc. 6ª) de fecha 23 de enero de 1.997 (Pte. Sr. Arzua Arrugaeta). Sin embargo es precisamente esta resolución la que nos permite superar el razonamiento de la defensa. En efecto en la resolución referida, el acusado incluyó en su declaración del IP ciertos activos cuyo origen, al parecer no justificó. Dichos activos fueron calificados por la Administración como incrementos no justificados y fue el único elemento considerado por la Inspección para establecer el importe de la cuota defraudada. Existió por tanto una conexión directa y simple entre la detección de los activos y la determinación del fraude. Concluye en efecto la sentencia citada que, siendo la administración concedora de dicho nuevo importe declarado en el IP, "nada le impedía aplicar ese conocimiento a cuantos impuestos pudiera afectar como es el caso del IRPF". Viene a decir sentencia que a la Administración le bastó, para detectar el fraude, conocer los activos declarados en el IP por el acusado.

Sin embargo en el caso de autos la cuestión es más compleja. En efecto, la actuación imputada a los acusados no fue la mera ocultación de un activo patrimonial ni de su percepción en el año 1.991, percepción que nunca han negado Su actuación consistió en ocultar que la percepción de dicho activo constituía un hecho imponible imputable a su IRPF, por el mecanismo de atribuir a una sociedad, "Sociedad F., S.L.", que asumió fraudulentamente la condición de socio de la sociedad transparente que había repartido el dividendo. De esta forma los acusados no tuvieron que ocultar la titularidad de los activos, ni tan siquiera tuvieron que ocultar su percepción; sino que emplearon mecanismos defraudatorios distintos. Por tanto, el conocimiento que tuvo la administración de la existencia en el patrimonio de los acusados de dichos activos, no revelaba por si mismo el fraude. En este caso era necesario no sólo detectar el rendimiento, sino descubrir, y lo que es más complejo, evaluar el sentido y finalidad, del conjunto de operaciones realizadas por los acusados y que en esta resolución se han expuesto.

Pero es más, sostenemos aquí, que la declaración de los activos referidos en el IP, fue un elemento más del conjunto de actividades desarrolladas para cometer el fraude, porque si el fraude está en la simulación y no en la ocultación, la correcta declaración del IP, era indispensable para no incurrir en una infracción palmaria y evidente de las normas Tributarias.

Todos los inspectores comparecidos, han declarado en el plenario que fue la detección de los activos declarados en el IP, lo que motivó el inicio de la actividad inspectora de la administración. Sin embargo la inclusión de los activos no evitó dicha actividad que, a partir de la sospecha referida, hubo de desarrollar una compleja tarea de descubrimiento de los hechos y, especialmente, de evaluación de los mismos. La sola declaración relativa al patrimonio de los acusados, apreciada por los especialistas en Inspección de Tributos, permitió dar comienzo a la investigación, pero por si misma no permitió, concluimos, deducir directamente la existencia de un hecho imponible sujetó al IRPF.

CUARTO.- Calificación jurídica de los hechos.

Los hechos descritos son constitutivos de un delito contra la HACIENDA PÚBLICA, previsto y penado en el artículo 349 del Código Penal, texto refundido de 1.973 EDL 1973/1704 , vigente al tiempo de los hechos y más favorable al acusado.

Se ha optado por el Código Penal, texto refundido de 1.973 EDL 1973/1704 , en tanto que, teniendo presente que la cuota defraudada excede el importe exigido por el texto en vigor, la pena de prisión menor prevista, tiene unos límites cuantitativos que permiten la imposición de una pena inferior a la prevista en el texto vigente, texto que además, a igual pena, resulta más beneficioso en atención a los beneficios penitenciarios en el mismo previstos.

No desarrollaremos aquí una abstracta referencia a las características del tipo, por lo demás sobradamente conocido por las partes, limitándonos a señalar que, en la modalidad que se imputa a los acusados, el delito se consiste en defraudar a la hacienda Estatal, eludiendo el pago de tributos por importe que, por referencia al Código Penal vigente EDL 1995/16398 , debemos considerar superior a 15 millones de pesetas. Defraudar y eludir son los dos verbos del tipo al que habremos de atender en esta exposición.

La conducta enjuiciada ha sido ya descrita en extenso a lo largo de la presente resolución. En este punto debemos considerar si dicha conducta integra defraudación típica. Analizaremos en primer lugar si ha existido infracción de las normas tributarias y por tanto, elusión de cuota, para referirnos a continuación al carácter fraudulento o no de la acción de los acusados. Seguidamente estudiaremos el aspecto subjetivo del tipo y si concurre el error alegado por las defensas.

1.- Se ha hecho referencia por la defensa al concepto de economía de opción, con el que se intenta expresar que los acusados con su forma de actuar, habrían aprovechado una de las opciones que la ley reconoce y no habrían cometido así infracción alguna, ni fiscal, no se habría eludido cuota alguna, ni penal. La tesis ha de ser rechazada. En efecto se produce una verdadera opción para el contribuyente o para el ciudadano en general, cuando la legislación reconoce dos formas de operar o dos opciones, pero siempre que ambas sean igualmente lícitas. En el caso que nos ocupa, observamos que la forma de actuar de los acusados infringió el ordenamiento tributario, vulnerando lo dispuesto en el artículo 36 de la LGT EDL 1963/94 que señala que la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de las partes. El negocio jurídico por el cual "Sociedad F., S.L." asumió la mayor parte de las participaciones de "Sociedad T., S.L." es un negocio jurídico nulo por ilicitud de su causa (art. 1.275 del Código Civil EDL 1889/1). En efecto, la naturaleza de la causa en los negocios jurídicos ha dado lugar a un amplio bate doctrinal; sin embargo, aun cuando se considere que ésta es abstracta y típica para cada clase de negocio y es, por tanto, distinta a los móviles perseguidos por los sujetos de la relación, nuestra legislación atribuye cierta relevancia a tales móviles al admitir que la causa puede ser ilícita En efecto la finalidad abstracta y típica perseguida por un negocio no puede ser contraria al derecho, mientras que si puede serlo la concreta motivación de los sujetos; de aquí que, en palabras de la STS (Sala 1ª) de 30 de noviembre de 2.000, núm. 1.100/00 (Pte. Martínez Calcerrada), no puede omitirse el peso que debe ostentar la real intención o explicación del componente de voluntad que cada parte proyecta al consentir el negocio. En el caso que nos ocupa la finalidad perseguida por los sujetos del negocio era exclusivamente

la de alterar la posición del sujeto pasivo del tributo y defraudar al fisco, por lo que nos hallamos ante un supuesto de causa ilícita y de contrato radicalmente nulo (art. 1.275 EDL 1889/1 y 1.261 CC EDL 1889/1). De esta forma la actuación de los acusados no puede considerarse el lícito ejercicio de una opción reconocida por el legislador.

Se ha alegado por la defensa que no ha existido elusión de cuota tributaria, sino que se ha producido un diferimiento. Se argumenta que el régimen de transparencia fiscal permite al diferir la tributación por los dividendos percibidos de la sociedad transparente al tiempo en el que el socio transmite su participación, por lo que la cuota no se ha eludido, se ha diferido a voluntad de los acusados. El argumento sin embargo no toma en consideración que la elusión que se imputa a los acusados es la derivada de su condición de socios de la entidad transparente al tiempo del cierre de su ejercicio fiscal, por lo que, como tales socios, los acusados debieron incluir en su IRPF, el hecho imponible en cuestión. La interposición formal de "Sociedad F., S.L." habría permitido diferir el pago a voluntad de los acusados, pero lo que ocurre es que tal interposición fue fraudulenta y no impide tener a los acusados como socios de "Sociedad T., S.L." (art. 25 LGT EDL 1963/94) Como tales los acusados, al cierre del ejercicio fiscal, debieron imputar el hecho imponible a su IRPF y no pudieron diferir la cuota en los términos expresados.

Los acusados, en relación con su IRPF, eludieron una cuota superior a 15.000.000 de pesetas.

2.- El verbo empleado por el tipo que nos ocupa es, además de eludir, defraudar. No toda falta de pago de cuota tributaria, superior al importe típico, es constitutiva de delito, sino que el legislador quiere que la falta de pago sea consecuencia de una defraudación. El término defraudar hace referencia a una maniobra falaz, tendente a producir engaño u ocultación y se expresa con el término antiguo de puesta en escena. Más difícil es extender al delito analizado otros elementos característicos de la forma más común de defraudación, la estafa, en concreto del error y del acto de disposición inducido al sujeto pasivo. En efecto, algún autorizado comentarista considera que, a partir de la configuración de las técnicas de tributación, el ciudadano que elude un tributo no tiene porqué inducir a la Hacienda Pública a error y a realizar un acto de disposición patrimonial, mientras que otros autores exigen, como medida del engaño, su aptitud para producir error. De todas formas para apreciar la naturaleza y entidad del engaño típico, debe tenerse en cuenta que nuestra jurisprudencia ha reconocido reiteradamente que éste concurre en la mera omisión de la declaración, conducta que se considera típica si se produce el resultado previsto. Así la STS de 31 de mayo de 1.993, núm. 1277/93, Pte. Granados Pérez EDJ 1993/5199 , con cita de la de la de 2 de marzo de 1.988, reitera que la no presentación de la declaración equivale a estar afirmando a la administración que no se tiene nada que declarar y ello entraña la presencia del engaño propio de la defraudación.

A lo largo del debate se ha tratado de distinguir por la defensa entre simulación y fraude de ley, considerando que la conducta desarrollada por los acusados no supuso la celebración de negocio simulado alguno y que, por consiguiente constituye en todo caso una modalidad de fraude de ley impune. Permítasenos sin embargo reconducir el debate al ámbito que nos es propio, el jurídico penal, centrándolo en la determinación de si el conjunto de operaciones que se han descrito, integran una defraudación relevante desde la perspectiva del tipo.

Resulta obvio que a mayor capacidad económica y social del delincuente, mayor complejidad alcanza su forma de actuar, especialmente si, como es el caso, se cuenta con el oportuno asesoramiento. Sin embargo esta complejidad no nos puede ocultar la verdadera finalidad perseguida y resultado obtenidos, en este caso, eludir el pago a la comunidad de los impuestos generados por la obtención de un muy importante beneficio patrimonial. Como ya se expuso, nuestra jurisprudencia consideró un fraude típico la sola omisión de la declaración debida. Para considerar lo que es fraude típico, puede citarse también la sentencia del TS de 9 de febrero de 1.991, (Pte. Barbero Santos) EDJ 1991/1339 , en la que se enjuició un supuesto en el que el acusado, comerciante de vinos, para eludir el pago del Impuesto de Lujo que gravaba la venta de dicho producto por precio superior a 130 pesetas litro, ideó un sistema conforme al cual interpuso entre el productor y el consumidor a una sociedad, a la que se vendía, realmente y sin simulación, el vino por precio inferior al mencionado y que a su vez lo revendía al consumidor. Esta forma de actuar fue definida por el Alto Tribunal como un a e de ley y aun así considerada típica. En la resolución expresada se dice (fj 2º)"El eventual fraude de ley consistente en vender un producto a un precio inferior a aquel que obliga a pagar un tributo, se convierte en fraude penal al instrumentalizarse tal evasión fiscal mediante la creación de una sociedad de comercialización con ese único fin". En el caso que nos ocupa el acusa o desarrollo un conjunto de operaciones jurídicas, transmisión de acciones a una sociedad transparente, ampliación de su capital, posterior reducción del mismo, nueva ampliación de capital y suscripción de participaciones por una nueva sociedad transparente, etc., cuya única y exclusiva finalidad fue, según se ha expuesto, la de ocultar a hacienda la existencia de un hecho imponible, la percepción por parte del mismo acusado y de su familia, personas físicas todas, de un beneficio superior a los cuatro mil millones de pesetas. Se trata por tanto, a criterio de la Sala, de un entramado apto para constituir un engaño típico y adecuado para producir un error a la Administración respecto a la adecuada imputación del hecho imponible generado.

No entraremos a analizar por tanto si la infracción descrita sería o no susceptible de sanción en vía administrativa, excluida en el supuesto de fraude de ley (art. 24 LGT EDL 1963/94). La sanción penal no está subordinada a la existencia de una sanción administrativa y así lo ha considerado nuestra jurisprudencia al estimar que el delito subsiste aun cuando la infracción administrativa haya prescrito y la posibilidad de sanción, por tanto, haya desaparecido.

3.- Concorre en el supuesto enjuiciado, como se ha expuesto, el resultado típico, la efectiva elusión de una cuota superior a 15 millones de pesetas, como ya se ha razonado.

4.- Es doctrina pacífica que el delito contra la hacienda pública es esencialmente doloso, si bien es bastante para satisfacer el tipo la existencia de un dolo eventual. (Así STS de 10 de noviembre de 1.993, Núm. 342/93 Pte. Soto Nieto EDJ 1993/1643 entre otras muchas). El dolo exige el conocimiento por parte del sujeto activo del conjunto de elementos que integran la infracción, tanto objetivos, constitutivos del fraude y de la elusión, como normativos, así como, obviamente, la voluntad o aceptación de unos y otros.

Las defensas han alegado la ausencia de una efectiva voluntad o ánimo de defraudar, así como un desconocimiento o equivocado conocimiento por parte de los acusados del conjunto de elementos del tipo o, en su caso, de la efectiva antijuricidad de su conducta, circunstancias que habrían de determinar la necesidad de apreciar un error, ya sea de tipo, ya de prohibición. Debemos tener presente que detección de los aspectos subjetivos de la conducta ha de hacerse mediante el juego de inferencias, derivadas de los actos, anteriores, coetáneos o posteriores del sujeto (STS 24 de febrero de 1.993, núm. 374/93 Pte. Díaz Palos EDJ 1993/1761). En nuestro análisis iremos a José María del resto de los acusados.

La Sala estima acreditado que José María tuvo en todo momento un cumplido conocimiento de los pormenores de la operación. En efecto así lo ha reconocido el propio acusado, que afirmó estar al tanto de los pormenores de la venta de las acciones de "Entidad V., S.A.", entidad en la que había desarrollado su actividad empresarial. Así mismo el acusado intervino en la mayor parte de las operaciones como legal representante de la entidad "Sociedad T., S.L.". Pese a que José María se presentó así mismo como hombre de escasa preparación, es persona versada en la actividad empresarial a la que se ha dedicado, con encomiable éxito, a lo largo de su vida, por lo que no le son desconocidas las operaciones societarias realizadas. Se considera así mismo acreditado que el acusado se representó que con su conducta infringía la normativa fiscal. En efecto el propio acusado puso de manifiesto en su declaración que su acción estuvo encaminada a minorar los costes fiscales de la venta de las acciones de "Entidad V., S.A."

Pero es más, en el caso que nos ocupa, el acusado acudió a un experto precisamente para reducir tales costes, experto que diseñó la operación, y que debió explicarle los pormenores de la misma. Este asesoramiento sirvió para que el acusado pudiera conocer con mayor precisión los distintos aspectos de su conducta y valorarlos, asumiendo, tras el análisis propio de toda persona preocupada por su patrimonio y con experiencia empresarial, los consejos del asesor. Debe tenerse en cuenta no obstante que el conocimiento exigible al sujeto activo en relación con los aspectos normativos del tipo, es el propio del profano, sin que sea preciso para integrar el dolo, un concreto conocimiento de la normativa fiscal y su alcance. En este sentido entendemos que el "ahorro" conseguido por el acusado en la operación, de más de dos mil millones de pesetas, fue tan significativo que permite inducir que cualquier persona con una mínima práctica empresarial, se habría representado la existencia de una irregularidad. El TS, ya desde la sentencia de 3 de marzo de 1.988; razonó que "no puede aceptarse que una persona llamada a asumir tan serias responsabilidades en una empresa de importante actividad, pueda desconocer el aspecto fiscal de su gestión económica". De esta forma concluimos, no se admite la alegación de la defensa relativa a la existencia de un error de tipo.

El acusado quiso, o al menos aceptó, el resultado consistente en la elusión de la cuota tributaria efectivamente defraudada, tal como previamente se había representado. Así se infiere de la naturaleza y alcance de la conducta desarrollada y que ha sido reiteradamente descrita.

Los mismos razonamientos que se han expuesto, sirven para deducir que el acusado José María se representó, siempre desde la perspectiva del profano la eventual antijuricidad penal de su conducta, por lo que la alegación relativa a la existencia de un error de prohibición, tampoco puede prosperar.

Diferente conclusión alcanza la Sala en relación con los demás acusados. Se ha considerado probado que fue el acusado José María el que se ocupó de planificar el conjunto de operaciones relativas a la distribución de las acciones de "Entidad V., S.A." entre los miembros de su familia y a su posterior venta y que fue quien materialmente las ejecutó, sin que los demás acusados intervinieran en dichos actos, salvo en aquellos para los que fue necesario el concurso de todos. Fue sólo el acusado quien intervino en las negociaciones para la enajenación de las acciones y fue él quien contactó con el asesor José para diseñar el conjunto de actos que aquí se han descrito. No consta que los demás acusados no tuvieron un cumplido conocimiento de estos hechos de su alcance, actuando en la confianza generada por fue, además del cabeza de familia, el que se había ocupado siempre de la dirección y gestión de "Entidad V., S.A." y de las empresas familiares en general. La experiencia empresarial a la que hemos hecho referencia para inducir el conocimiento por parte de José María del sentido del conjunto de actos realizados, no concurre en los demás acusados, respecto a los que, a excepción de Pere, no constan conocimientos ni practica empresarial. Así mismo los acusados, que habían recibido las acciones a título lucrativo, no podían, en buena lógica, interferir individualmente, en una actuación que necesariamente había de ser conjunta, ni contrariar los designios de quien tan generosamente les había beneficiado. Es cierto que la importancia de la cuota defraudada permitiría sospechar que los acusados todos conocían el carácter infractor de su actuación, sin embargo esta circunstancia por sí sola no permite, como único indicio, y en relación con los acusados a los que nos estamos refiriendo, deducir el conocimiento que se les imputa.

Únicamente la conducta desarrollada por José María es, por consiguiente, constitutiva del tipo objeto de acusación, por lo que no ha de prosperar la acusación formulada contra los demás imputados.

El Ministerio Fiscal en su escrito de acusación, imputa al acusado José María la autoría de catorce delitos fiscales. El estudio de la cuestión se remite, no obstante, al fundamento de derecho en el que se analizará la participación del acusado en el hecho.

QUINTO.- Participación de los acusados.

Del delito cometido es responsable criminalmente en concepto de autor el acusado José María, por haber realizado material, directa y voluntariamente los hechos que lo integran art. 27 y 28 del CP EDL 1995/16398).

El Ministerio Fiscal imputa al acusado la autoría de catorce delitos contra la Hacienda Pública; se alega que el acusado habría actuado como autor mediato defraudando a la Hacienda Pública no sólo su propia cuota, sino también la cuota debida por cada uno de los demás sujetos obligados a tributar.

El Ministerio Público plantea una interesante cuestión, la de la autoría mediata del único de los acusados respecto del cual, según la propia acusación, concurre el dolo exigido por el tipo. Según la tesis del Fiscal se habrían cometido catorce hechos típicos, en tanto que el acusado se habría valido de los demás obligados, irresponsables en tanto que no conocían el sentido fraudulento de su conducta, para defraudar la cuota correspondiente a cada uno de ellos. La solución a la cuestión planteada exige determinar si una persona puede

ser sujeto activo del delito que nos ocupa, aun cuando no sea obligado a pagar el tributo; nos encontramos por tanto ante la necesidad de determinar si el delito es un delito común o especial.

El debate a cerca de la naturaleza especial o común del delito examinado ha sido amplio, pudiendo encontrarse autorizadas opiniones en apoyo de ambas tesis. Quienes sostienen que nos hallamos ante un delito especial, consideran que sólo puede ser autor en sentido estricto del mismo quien esté obligado al pago del tributo, ya sea como contribuyente o como sustituto del mismo (art. 30 LGT EDL 1963/94); por el contrario quienes se decantan por la tesis contraria sostienen que autor puede serlo cualquiera, en tanto que el tipo no exige al mismo ninguna condición específica, no se exige que se eluda el propio tributo. Nuestra jurisprudencia viene sin embargo considerando desde antiguo -STS de 29 de junio de 1.985 EDJ 1985/3949 - que autor del delito lo sea el contribuyente, extendiendo posteriormente la referencia a su sustituto. En este sentido cabe citar, entre otras, las STS de 30 de mayo de 1.996, núm. 274/96 (Pte. Bacigalupo Zapater), 25 de febrero de 1.998, núm. 274/98 (Pte. Moner Muñoz) EDJ 1998/663 y más recientemente la STS de 18 de diciembre de 2.000, núm. 1940/00 (Pte. Saavedra Ruiz) EDJ 2000/67033. Esta es la tesis que por elemental coherencia asume la Sala.

Nos encontraríamos por tanto ante un supuesto de autoría mediata en el que un "extraneus", respecto al concreto delito cometido, se habría valido de un "interneus" irresponsable. En estos supuestos se considera que, dado que el "extraneus", que carece de las específicas condiciones personales requeridas por el tipo, no puede ser autor en sentido estricto, ni de forma inmediata ni mediata. Por otra parte, dado que el instrumento, sujeto si cualificado, no realiza un hecho principal en el que basar la responsabilidad del extraño, no cabe acudir ni a la inducción ni a la cooperación necesaria, por lo que la conducta será impune.

En el caso que nos ocupa no será de aplicación lo dispuesto en el artículo 31 del Código Penal EDL 1995/16398, en tanto que el acusado José María, no actuó en ningún momento, en el desarrollo de los aspectos esenciales la conducta típica, en representación legal o voluntaria de los demás contribuyentes.

Debemos sin embargo mencionar en este punto la STS de 30 de abril de 1.999, núm. 643/99 (Pte. Conde Pumpido Touron) EDJ 1999/7972. En ella el Alto Tribunal examina el supuesto en el que se eludió la cuota debida por una sociedad y consideró autor del delito a quien fue Administrador de la misma al tiempo de realizar las maniobras propias de la defraudación pero que no lo era al tiempo de presentar la declaración, entendiéndose que el acusado había actuado mediatamente a través de quien, como legal representante de la entidad, había presentado, sin dolo, la declaración con la que se consumó el delito. Sin embargo el supuesto estudiado es distinto al que nos ocupa, en tanto que en la sentencia citada se concluye que el acusado ha de responder en tanto que los actos por él realizados supusieron un comienzo de la ejecución que tuvo lugar cuando tenía la condición exigida para ser autor del delito por aplicación del artículo 31 del Código Penal EDL 1995/16398; esta circunstancia es tenida en cuenta por el TS para condenar aun cuando al tiempo de la consumación el acusado había perdido la condición propia exigida por el tipo.

En el caso que nos ocupa, como se ha expuesto, fuera del concreto delito por el que se condena a José María, el acusado no realiza conducta respecto a la que concurra en él la circunstancia de ser obligado tributario.

SEXTO.- Circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal.

No concurren en el acusado circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal.

La defensa de José María, alega que concurre en su persona la circunstancia atenuante prevista en el actual artículo 21.5 del Código Penal EDL 1995/16398, en tanto que en su día presentó un aval por el importe de la cuota defraudada.

El argumento ha de ser desestimado. En efecto, tal y como se ha expuesto, consta en las actuaciones (f 2.107) que el acusado el día 10 de febrero de 1.997, presentó declaración complementaria del IRPF correspondiente al ejercicio de 1.992 por la cuota defraudada, pero sin efectuar ingreso alguno. La presentación de un aval tiene por objeto asegurar una obligación, pero en modo alguno equivale a su pago. Es más si, como es el caso, el obligado el solvente, el aval no añade nada al derecho del acreedor. Por tal motivo no puede considerarse que el aval presentado por el acusado, haya tenido efecto alguno en orden a reparar el daño ocasionado.

SÉPTIMO.- Pena.

Procede imponer al acusado la pena de UN AÑO DE PRISIÓN MENOR y multa de CUATROCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESETAS, con un día de arresto sustitutorio por cada 100.000 pesetas impagadas, hasta un máximo de 180 días.

Se ha optado por imponer la pena de un año de prisión menor, correspondiente al grado mínimo, en atención a la ausencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal (art. 61.4 del Código Penal, texto refundido de 1.973 EDL 1973/1704); en este punto se ha valorado por una parte la elevada cuantía de la defraudación, lo que convierte el hecho en especialmente grave, pero también a la edad y condiciones del culpable, lo que ha determinado que la Sala opte por una pena que permita obtener, en su caso, los beneficios de la remisión condicional. Para la imposición de la pena de multa, en atención a la gravedad del hecho, se ha considerado prudente una cifra que exceden de la cuota defraudada pero que no alcanza el duplo de la misma.

OCTAVO.- Responsabilidad Civil.

Procede condenar al acusado José María al pago, en concepto de responsabilidad civil derivada del delito, de la cantidad de 352.858.759 pesetas, más un interés calculado sobre dicha cantidad, al tipo legal del dinero, desde el día 20 de junio de 1.993.

1.- El art. 109 del Código Penal EDL 1995/16398 establece que la ejecución de un hecho descrito por la Ley como delito o falta obliga a reparar en los términos previstos en las Leyes los daños y perjuicios por él causados. El art. 116.1 del Código Penal EDL 1995/16398 establece que toda persona criminalmente responsable de un delito o falta lo es también civilmente si del hecho se derivaren daños o perjuicios.

La cantidad objeto de condena, coincide con el importe de la cuota defraudada. Tras algunas vacilaciones iniciales, nuestra jurisprudencia ha asumido una línea ya constante que afirma que el delito contra la Hacienda Pública es un delito patrimonial de resultado, en el que se han los intereses del erario público, en la medida de las cuotas tributarias insatisfechas. El importe de dicha

cuota es un elemento del tipo objetivo y debe ser fijado dentro del proceso. El pago de la cantidad defraudada ha de imponerse por tanto al responsable de la infracción, en cumplimiento de lo dispuesto en orden a las obligaciones civiles derivadas del delito. No es obstáculo a esta afirmación la existencia de un procedimiento administrativo de ejecución, en tanto que el pronunciamiento penal de condena veda la posibilidad de reclamar la misma deuda por vía administrativa. Así STS de 9 de febrero y 3 de diciembre de 1.991, (Pte. Moyna Ménguez). No cabe extender sin embargo, por la vía aquí pretendida, como interesa el Ministerio Fiscal, la obligación del acusado más allá del importe de la cuota por él mismo defraudada. Si el acusado causó otros daños a la Administración Tributaria, no fue a través de conducta penalmente punible.

2.- El Abogado del Estado interesó que el principal debido debía ser incrementado por el interés previsto en el artículo 36 del TR de la Ley General Presupuestaria EDL 1988/12913 en relación con el artículo 58.2 de la LGT EDL 1963/94 . Tal pretensión no puede prosperar. En efecto, como se ha expuesto, el objeto de la responsabilidad civil derivada del delito es reparar el perjuicio causado a la Hacienda Estatal, mediante el reintegro de la cuota defraudada, que integra el daño patrimonial producido; sin embargo el pago de los intereses reclamados por el Sr. Abogado del Estado tiene un claro componente sancionador, en tanto que excede con mucho la medida de los intereses ordinarios por demora. En este punto cabe recordar que la sanción penal excluye todo efecto sancionador en el ámbito administrativo y que la pena asociada a la infracción penal es la descrita en el artículo 349 del Código Penal EDL 1995/16398 que, expresamente además, incluye una sanción pecuniaria. Debe imponerse al condenado sin embargo el pago de un interés igual al normal del dinero, calculado desde la fecha en la que se consumó el delito, es decir desde el día que concluyó el plazo de declaración; este interés equivale a la reparación del perjuicio causado a la Administración Pública por la pérdida del rendimiento propio de la cantidad dejada de ingresar. No es necesario decir que a partir de la fecha de esta resolución, el interés debido será el previsto en el 576 de la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil EDL 2000/77463 .

3.- El Ministerio Fiscal en sus conclusiones definitivas, incluyó una pretensión no formulada en sus conclusiones iniciales, relativa a la condena de Isabel, Marta, Eva, Montserrat, Anna, Jordi, Xavier, Carles, Eugenia, Joaquín, Elisabeth, Pere y María, a indemnizar por el importe de las cuotas defraudadas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 122 del Código Penal EDL 1995/16398 en relación con el artículo 118 del Código Penal, texto refundido de 1.973 EDL 1973/1704 .

Los dos preceptos invocados establecen que quien hubiere participado a título lucrativo en un delito o falta habrá de reparar el daño causado hasta el límite de su participación. La pretensión ha de ser desestimada por dos motivos: en primer lugar porque se ha considerado cometido un solo delito, y no los catorce que fueron objeto de acusación, por lo que el importe del daño generado por ese único delito corresponde a la cuota defraudada por su autor José María; de esta manera la cuota eludida por los restantes implicados, no constituye un daño derivado del ilícito penal cometido y no puede afirmarse que éstos participaran de los efectos del delito cometido por José María; en segundo lugar, porque la pretensión formulada por el Ministerio Fiscal supuso una modificación extemporánea del objeto civil.

En efecto, el Ministerio Fiscal no formuló inicialmente pretensión de condena penal o civil respecto a las personas antes mencionadas, mientras que el Abogado del Estado, que si interesó su condena, lo hizo en base a la comisión por los acusados de los delitos por los que ésta representación si que acusó, y de los que han resultado absueltos. La obligación de reparar que corresponde al participe no responsable del delito, tiene su origen en el enriquecimiento injusto obtenido y no en la obligación de reparar un daño causado por delito. A diferencia de lo que ocurre con el objeto penal, el objeto civil se define por los sujetos, objeto y causa de pedir, de manera que la obligación de un sujeto de reparar los daños causados por un delito por el mismo cometido (art. 116 del Código Penal EDL 1995/16398 1.092 Código Civil EDL 1889/1), no es la misma que la obligación de ese mismo sujeto de reparar derivada del enriquecimiento injusto obtenido (art. 122 del Código Penal EDL 1995/16398 y, principio general que prohíbe el enriquecimiento injusto). Dado que el Ministerio Fiscal no introdujo dicha pretensión en su escrito de conclusiones provisionales, sino que lo hizo a la hora de elevar éstas a definitivas, formuló una pretensión completamente nueva en el debate en un momento en el que no es admisible la introducción de nuevas y distintas pretensiones.

NOVENO.- Costas procesales.

El artículo 123 del Código Penal EDL 1995/16398 señala que las costas procesales se entienden impuestas por la Ley a los criminalmente responsables de todo delito o falta, por lo que resultando condenado el acusado, lo será también al pago de las costas causadas.

En virtud del precepto citado procede condenar a José María al pago de una catorceava parte de las costas procesales, decía ando de oficio las trece partes restantes.

Vistos los artículos anteriormente citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de S.M. EL REY.

FALLO

Que DEBEMOS CONDENAR Y CONDENAMOS al acusado José María en concepto de autor de un delito CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA precedentemente definido, sin la concurrencia de circunstancias modificativas de responsabilidad criminal, a la pena de UN AÑO DE PRISIÓN MENOR Y MULTA DE CUATROCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESETAS -450.000.000-, con un día de arresto sustitutorio por cada 100.000 pesetas impagadas hasta un máximo de 180 días y con las accesorias legales de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena; a indemnizar a LA HACIENDA PÚBLICA ESTATAL con la cantidad de TRESCIENTOS CINCUENTA Y DOS MILLONES OCHOCIENTAS CINCUENTA Y OCHO MIL SETECIENTAS SETENTA Y NUEVE -352.858.759- pesetas, más un interés calculado sobre dicha cantidad al tipo legal del dinero, desde el día 20 de junio de 1.993, así como al pago de una catorceava parte de las costas procesales.

Que DEBEMOS ABSOLVER Y ABSOLVEMOS a Isabel, Marta, Eva, Montserrat, Anna, Jordi, Xavier, Carles, Eugenia, Joaquín, Elisabeth, Pere y María de los delitos de los que venían siendo acusados, declarando de oficio el pago de las trece catorceavas partes de las costas procesales.

Una vez firme la presente resolución, devuélvase el expediente administrativo junto con testimonio de la sentencia al Sr. Delegado Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Cataluña.

Notifíquese la presente resolución a las partes, previniéndoles de que contra la misma podrán interponer recurso de casación por infracción de ley o quebrantamiento de forma dentro del plazo de cinco días.

Así por esta nuestra sentencia de la se unirá certificación al rollo, la pronunciamos, mandamos y firmamos. Francisco Orti Ponte.- Jacobo Vigil Levi.- Pilar Pérez de Rueda.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente constituido en Audiencia Publica, en el mismo día de su fecha. De lo que doy fe.