

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NCJ063861

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 89/2019, de 19 de febrero de 2019

Sala de lo Penal

Rec. n.º 513/2018

**SUMARIO:**

**Delito contra la Hacienda pública. Condición objetiva de punibilidad. Delito de estafa. Concurso de normas. Formas imperfectas de ejecución. Tentativa.** El delito contra la Hacienda Pública tipificado en el artículo 305 del Código Penal, es un delito de resultado que se comete mediante la realización de una acción o de una omisión para la obtención de un resultado concreto que determina un perjuicio económico para la Hacienda Pública cuando alcance la cantidad fijada en la norma penal (actualmente 120.000 euros). El citado precepto contempla cuatro formas de defraudación: la evitación del pago de tributos; la elusión de cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener; la obtención indebida de devoluciones; o el disfrute de beneficios fiscales indebidamente. El delito se consuma cuando se produce el perjuicio económico para la Hacienda Pública, que puede ocurrir cuando se presenta la declaración tributaria de manera fraudulenta o también cuando se percibe o se computa el beneficio fiscal improcedente. Aunque no es frecuente en este tipo de delitos, en el supuesto de obtención indebida de devoluciones, son posibles las formas imperfectas de ejecución, como ocurre en este caso, cuya conducta no llegó a consumar por haber detectado la Agencia Tributaria el fraude, lo que le impidió obtener todo el beneficio económico que pretendía, por lo que concurren en su actuar todos los elementos necesarios contemplados en el Código Penal para afirmar la existencia de tentativa. La exigencia en el tipo de los 120.000 euros no es el resultado causal respecto a la acción defraudatoria, sino un elemento del delito consistente en la superación de determinada cantidad para diferenciar la infracción administrativa de la penal y requiere su efectiva concurrencia como elemento definidor del delito. Como tal condición de punibilidad, no requiere ser abarcada por el dolo, y su concurrencia es obligada como elemento del delito. Sin embargo, tal elemento concurre desde el momento en que las cantidades que se reclamaron a la Agencia Tributaria en cada uno de los cinco supuestos contemplados en el apartado de hechos probados superaban los 120.000 euros que exige la norma penal. En consecuencia, superando la cuantía de cada una de las devoluciones que se pretendían la cantidad de 120.000 euros, podemos afirmar, como decíamos, la concurrencia de la condición objetiva de punibilidad. El hecho de que finalmente la Agencia Tributaria no resultara efectivamente perjudicada no excluye el delito pues, como hemos visto, el acusado con su acción puso en peligro el bien jurídico protegido por este delito (-interés económico de la Hacienda Pública o los principios de solidaridad tributaria). **Sujetos responsables.** Cuando la condición de obligado tributario recae en una persona jurídica resultará de aplicación la norma contenida en el artículo 31 del Código Penal, de modo que la responsabilidad penal por el delito fiscal se atribuirá al representante de hecho o de derecho del obligado tributario y la persona jurídica también responderá penalmente ex artículo 31 bis del Código Penal.

**PRECEPTOS:**

Ley Orgánica 10/1995 (CP), arts. 8, 16.1, 62, 74, 123, 124, 248, 250.1.5.<sup>a</sup> y 305.  
Ley de Enjuiciamiento Criminal de 1882, art. 884.  
Constitución Española, art. 24.

**PONENTE:**

*Doña Carmen Lamela Díaz.*

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 89/2019

Fecha de sentencia: 19/02/2019

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 513/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/02/2019

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Carmen Lamela Diaz

Procedencia: AUD.PROVINCIAL SECCION N. 23 DE MADRID

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Josefa Lobón del Río

Transcrito por: MGS

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 513/2018

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Carmen Lamela Diaz

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Josefa Lobón del Río

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

**SENTENCIA**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Miguel Colmenero Menendez de Luarca

D. Francisco Monterde Ferrer

D. Vicente Magro Servet

D.<sup>a</sup>. Susana Polo Garcia

D.<sup>a</sup>. Carmen Lamela Diaz

En Madrid, a 19 de febrero de 2019.

Esta sala ha visto el recurso de casación n.º 513/2018, por infracción de ley y quebrantamiento de forma, interpuesto por Don Luis Antonio , representado por el procurador Don Domingo José Collado Molinero, bajo la dirección letrada de Don Esteban Mestre Delgado, y por La Abogacía del Estado , contra la sentencia número 744/17

de fecha 18 de diciembre de 2017, dictada por la Sección Vigésimotercera, de la Audiencia Provincial de Madrid . Es parte el Ministerio Fiscal y, como recurridos, el Abogado del Estado y Don Miguel Ángel , representado por el procurador don Mariano Cristóbal López, bajo la dirección letrada de don David Arevalillo de la Torre.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Carmen Lamela Diaz.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

El Juzgado de instrucción número 54 de Madrid, incoó, Procedimiento Abreviado con el número 1530/2013, por delito fiscal en grado de tentativa y delito continuado de estafa en grado de tentativa, contra D. Luis Antonio ; Don Miguel Ángel y Don Benito y concluso, lo remitió a la Audiencia Provincial de Madrid cuya Sección Vigésimotercera, dictó sentencia en fecha 18 de diciembre de 2017, en el Rollo de Sala nº 581/2016 , con los siguientes hechos probados:

<<A) El acusado D. Luis Antonio , mayor de edad y sin antecedentes penales, era propietario y administrador único de "PROMAGA, S.A.", entidad que tenía por objeto la actividad inmobiliaria y se hallaba socialmente domiciliada en La Línea de la Concepción (Cádiz). En tal condición, en el periodo comprendido entre los meses de marzo y junio de 2011, perpetró los siguientes hechos:

1. El 22 de marzo de 2011 el acusado D. Luis Antonio , en nombre propio y en nombre de "PROMAGA, S.A.", constituyó en Madrid la sociedad de responsabilidad limitada denominada "CONJUNTO SUR, S.L.", entidad que tenía por objeto la actividad inmobiliaria y se hallaba domiciliada socialmente en la calle Juan Bravo, 12, 3º B, de Madrid, siendo dicho acusado el único administrador de la referida sociedad mercantil.

Con la finalidad de obtener indebidamente la devolución de IVA, formalizó la aportación a "CONJUNTO SUR, S.L." de una cuota indivisa del 72% de la finca registra' rústica número NUM000 del Registro de la Propiedad núm. 10 de Málaga, propiedad de "PROMAGA, S.A.", por importe de 21.241.220 euros, aportación que no tuvo lugar en la realidad, renunciando la entidad transmitente a la exención del IVA y haciendo constar la repercusión de este impuesto a la entidad adquirente, al tipo del 18%, sobre la base del valor de la finca rústica aportada.

El acusado D. Luis Antonio era plenamente consciente de que "CONJUNTO SUR, S.L." no tenía derecho a devolución alguna, y teniendo la intención de defraudar a Hacienda, presentó solicitud de devolución el día 31 de enero de 2012 respecto de las cuotas soportadas por dicha entidad por importe de 3.824.695,83 euros, cantidad que no le fue reconocida por la Agencia Tributaria.

La entidad "PROMAGA, S.A." no ingresó ese IVA repercutido, solicitando aplazamiento del pago, que le fue denegado.

2. El 3 de mayo de 2011 D. Luis Antonio , en nombre propio y en nombre de "PROMAGA, S.A.", constituyó en Madrid la sociedad de responsabilidad limitada denominada "LAS SUITES DE SAN ROQUE CLUB, S.L.", entidad que tenía por objeto la actividad inmobiliaria y se hallaba domiciliada socialmente en la calle Juan Bravo, 12, 3º B, de Madrid, siendo dicho acusado el único administrador de la referida sociedad mercantil.

Con el fin de obtener indebidamente la devolución de IVA, formalizó la aportación a la referida sociedad de la finca registral urbana número NUM001 del Registro de San Roque (Cádiz) y 135 derechos de juego, propiedad de "PROMAGA, S.A.", por importe total de 16.539.990 euros, aportación que no tuvo lugar en la realidad, renunciando la entidad transmitente a la exención del IVA y haciendo constar la repercusión de este impuesto a la entidad adquirente, al tipo del 18%, sobre la base del valor de la finca y los derechos aportados.

El acusado D. Luis Antonio era plenamente consciente de que "LAS SUITES DE SAN ROQUE CLUB, S.L." no tenía derecho a devolución alguna, y teniendo la intención de defraudar a Hacienda, presentó solicitud de devolución el día 31 de enero de 2012 respecto de las cuotas soportadas por dicha sociedad por importe de 2.978.180,20 euros, cantidad que no le fue reconocida por la Agencia Tributaria.

La entidad "PROMAGA, S.A." no ingresó ese IVA repercutido, solicitando aplazamiento del pago, que le fue denegado.

3. El 3 de mayo de 2011 D. Luis Antonio , en nombre propio y en nombre de "PROMAGA, S.A", constituyó en Madrid la sociedad de responsabilidad limitada denominada "PUEBLO 2A DE SAN ROQUE CLUB, S.L.", entidad que tenía por objeto la actividad inmobiliaria y se hallaba domiciliada socialmente en la calle Juan Bravo, 12, 3º B, de Madrid, siendo dicho acusado el único administrador de la referida sociedad mercantil.

Con el fin de obtener indebidamente la devolución de IVA, formalizó la aportación a dicha sociedad de la finca registral urbana número NUM002 del Registro de la Propiedad de San Roque, propiedad de "PROMAGA, S.A.", por importe de 7.599.990 euros, aportación que no tuvo lugar en la realidad, renunciando la entidad transmitente a la exención del IVA y haciendo constar la repercusión de este impuesto a la entidad adquirente, al tipo del 18%, sobre la base del valor de la finca urbana aportada.

El acusado D. Luis Antonio era plenamente consciente de que "PUEBLO 2A DE SAN ROQUE CLUB, S.L." no tenía derecho a devolución alguna, y teniendo la intención de defraudar a Hacienda, presentó solicitud de devolución el día 31 de enero de 2012 respecto de las cuotas soportadas por dicha sociedad por importe de 2.309.830,20 euros, cantidad que no le fue reconocida por la Agencia Tributaria.

La entidad "PROMAGA, S.A." no ingresó ese IVA repercutido, solicitando aplazamiento del pago, que le fue denegado.

4. El 9 de junio de 2011 D. Luis Antonio , en nombre propio y en nombre de "PROMAGA, S.A", constituyó en Madrid la sociedad de responsabilidad limitada denominada "CLASS ONE, LOGISTICA Y GESTION, S.L.", entidad que tenía por objeto la actividad inmobiliaria y se hallaba domiciliada socialmente en la calle Juan Bravo, 12, 3º B, de Madrid, siendo dicho acusado el único administrador de la referida sociedad mercantil.

Con el fin de obtener indebidamente la devolución de IVA, formalizó la aportación a dicha sociedad de la finca registral rústica número NUM003 del Registro de la propiedad de Sevilla nº 1, propiedad de "PROMAGA, S.A.", por importe de 19.015.000 euros, aportación que no tuvo lugar en la realidad, renunciando la entidad transmitente a la exención del IVA y haciendo constar la repercusión de este impuesto a la entidad adquirente, al tipo del 18%, sobre la base del valor de la finca rústica aportada.

El acusado D. Luis Antonio era plenamente consciente de que "CLASS ONE, LOGISTICA Y GESTION, S.L." no tenía derecho a devolución alguna, y teniendo la intención de defraudar a Hacienda, presentó solicitud de devolución el día 31 de enero de 2012 respecto de las cuotas soportadas por dicha sociedad por importe de 3.422.708,44 euros, cantidad que no le fue reconocida por la Agencia Tributaria.

La entidad "PROMAGA, S.A." no ingresó ese IVA repercutido, solicitando aplazamiento del pago, que le fue denegado.

5. El 9 de junio de 2011 D. Luis Antonio , en nombre propio y en nombre de "PROMAGA, S.A" constituyó en Madrid la sociedad de responsabilidad limitada denominada "FUTURE 2011, PROYECTOS Y PROMOCIONES SOSTENIBLES, S.L.", entidad que tenía por objeto la actividad inmobiliaria y se hallaba domiciliada socialmente en la calle Juan Bravo, 12, 3º B, de Madrid, siendo dicho acusado el único administrador de la referida sociedad mercantil.

Con el fin de obtener indebidamente la devolución de IVA, formalizó la aportación de las fincas registrales rústicas números NUM004 , NUM005 , NUM006 , NUM007 , NUM008 y NUM009 del Registro de la Propiedad nº 2 de Algeciras, propiedad de "PROMAGA, S.A.", por importe de 24.930.000 euros, aportación que no tuvo lugar en la realidad, renunciando la entidad transmitente a la exención del IVA y haciendo constar la repercusión de este impuesto a la entidad adquirente, al tipo del 18%, sobre la base del valor de las fincas rústicas aportadas.

El acusado D. Luis Antonio era plenamente consciente de que "FUTURE 2011, PROYECTOS Y PROMOCIONES SOSTENIBLES, S.L." no tenía derecho a devolución alguna, y teniendo la intención de defraudar a Hacienda, presentó solicitud de devolución el día 31 de enero de 2012 respecto de las cuotas soportadas por dicha sociedad por importe de 4.487.400 euros, cantidad que no le fue reconocida por la Agencia Tributaria.

La entidad "PROMAGA, S.A." no ingresó ese IVA repercutido, solicitando aplazamiento del pago, que le fue denegado.

Las deudas de "PROMAGA, S.A." en período ejecutivo ascendían a 60.422.557,66 y en periodo voluntario a 3.015.168,41 euros.

B) El 15 de abril de 2011 se constituyó la sociedad de responsabilidad limitada denominada "PIROTECNIA GESTIÓN DE PROYECTOS, S.L.", entidad que tenía por objeto la actividad inmobiliaria y se hallaba domiciliada socialmente en la calle Juan Bravo, 12, 3º B, de Madrid, siendo administradores mancomunados de la misma los acusados D. Luis Antonio y D. Miguel Ángel , mayor de edad y sin antecedentes penales.

El capital social de "PIROTECNIA GESTIÓN DE PROYECTOS, S.L." se suscribió mediante la aportación de una serie activos, entre ellos unas aportaciones no dinerarias de bienes inmuebles por parte de "PROMAGA, S.A." valorados en 12.823.358 euros, entidad que adquirió el 5,8% de las participaciones sociales de la sociedad.

Estos bienes inmuebles se encontraban radicados en la Comunidad Autónoma de Andalucía, tratándose de parcelas de carácter urbano conforme al Plan General de Ordenación Urbana del Ayuntamiento de Alcalá de Guadaíra de 24 de noviembre de 2006. No se ha probado que la aportación no dineraria de "PROMAGA, S.A." a "PIROTECNIA GESTIÓN DE PROYECTOS, S.L." fuese simulada.

Con fecha 31 de enero de 2012 la entidad "PIROTECNIA GESTIÓN DE PROYECTOS, S.L." solicitó en su declaración trimestral de IVA correspondiente al período 4T del ejercicio 2011 la devolución de la cuota de IVA repercutida por importe de 2.309.830,20 euros, cantidad que no le fue reconocida por la Agencia Tributaria.>>

### Segundo.

- La Audiencia de instancia dictó el siguiente pronunciamiento:

<<CONDENAMOS al acusado D. Luis Antonio , como autor responsable de un delito continuado de estafa agravada en grado de tentativa, previsto en los arts. 248 , 250.1.5 ° , 16.1 , 62 y 74 del C. Penal , ya definido, sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a la pena de dos años de prisión, con la accesoria legal de inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, y multa de ocho meses, en cuota diaria de 20 euros, con responsabilidad personal subsidiaria de un día de privación de libertad por cada dos cuotas impagadas; con la obligación de abonar 1/4 de las costas procesales causadas.

Absolvemos al acusado D. Luis Antonio del delito fiscal en grado de tentativa que se le imputa por la Abogacía del Estado.

Absolvemos al acusado D. Miguel Ángel del delito continuado de estafa agravada, en grado de tentativa, que se le imputa por el Ministerio Fiscal, y del delito fiscal, en grado de tentativa, que se le imputa por la Abogacía del Estado.

Absolvemos a D. Benito de los delitos que provisionalmente le imputaron el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado.

Esta sentencia es recurrible en casación ante el Tribunal Supremo, recurso que habría de prepararse mediante escrito a presentar en la Secretaría de esta Sala en el término de cinco días. >>

### Tercero.

Notificada la sentencia a las partes, se preparó recurso de casación por infracción de ley y quebrantamiento de forma por Don Luis Antonio y por la Abogacía del Estado, que se tuvieron por anunciados, remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo las certificaciones necesarias para su substanciación y resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose el recurso.

### Cuarto.

La representación de Don Luis Antonio , basa su recurso de casación en los siguientes motivos:

#### Primero.

Por vulneración de precepto constitucional, al amparo de lo dispuesto en el art. 5.4 de la LOPJ y en el art. 882 de la LECr ., por infracción del art. 24 de la Constitución en relación al derecho a la presunción de inocencia del acusado, así como al derecho a la tutela judicial efectiva.

#### Segundo.

Al amparo del art. 849.1 de la LECr ., por infracción de precepto penal sustantivo, por aplicación indebida del art. 77 y 248 en relación con el art. 250.1.5 del Código Penal .

Tercero.

Al amparo del art. 849.1 de la LECr ., por infracción de precepto penal sustantivo, por aplicación indebida del art. 16.1 del Código Penal en relación con los arts. 248 y 250.1.5 del Código Penal .

Cuarto.

Por infracción de ley, al amparo del art. 849.2 de la LECr ., al existir error en la valoración de las pruebas evidenciada por documentos que muestran ese error.

Quinto.

Al amparo del art. 849.1 de la LECr ., por infracción de precepto penal sustantivo, por aplicación indebida de los arts. 123 y 124 del Código Penal .

**Quinto.**

La representación de la Abogacía del Estado, basa su recurso de casación en un único motivo:

Único.

Al amparo del art. 849.1 de la LECr ., por infracción de precepto penal sustantivo, por aplicación indebida del art. 305 y 305 bis del Código Penal , en relación con el principio de especialidad, art. 8 del Código en relación con el delito de estafa previsto en los arts. 248 y 250 del Código Penal .

**Sexto.**

Instruidas las partes del recurso, el Ministerio fiscal, interesa la inadmisión de todos los motivos del presente recurso y subsidiariamente la desestimación de los mismos a excepción del quinto de la defensa del acusado que se apoya. La Sala lo admitió, quedando conclusos los autos para señalamiento de fallo cuando por turno correspondiera.

**Séptimo.**

Hecho el señalamiento del fallo prevenido, se celebraron deliberación y votación el día 12 de febrero de 2019.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.**

Don Luis Antonio ha sido condenado en sentencia núm. 744/2017, de fecha 18 de diciembre de 2017, dictada por la Sección Vigésimotercera de la Audiencia Provincial de Madrid, en el Rollo de Sala 581/2016 , dimanante de la causa de Procedimiento Abreviado núm. 1530/2013, instruida por el Juzgado de Instrucción núm. 54 de Madrid, como autor de un delito continuado de estafa agravada en grado de tentativa, previsto en los artículos 248 , 250.1.5 ° , 16.1 , 62 y 74 del Código. Penal , sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a la pena de dos años de prisión, con la accesoria legal de inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, y multa de ocho meses, en cuota diaria de 20 euros, con responsabilidad personal subsidiaria de un día de privación de libertad por cada dos cuotas impagadas; con la obligación de abonar una cuarta parte de las costas procesales causadas.

La citada sentencia ha sido objeto de recurso por la Abogacía del Estado y por el condenado, Don Luis Antonio .

### **Segundo.**

El primer motivo del recurso formulado por Don Luis Antonio se deduce por infracción de precepto constitucional al amparo del artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en relación con el artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , por vulneración del derecho fundamental a la presunción de inocencia y a la tutela judicial efectiva garantizados en el artículo 24 de la Constitución .

En desarrollo de este motivo señala el recurrente que no puede ser condenado como autor de un delito de estafa agravada en grado de tentativa si no está acreditado, con prueba directa imparcial y objetiva, o plurales indicios, que efectivamente se simulaban unas transmisiones de derechos y de bienes inmuebles entre sociedades con la finalidad de generar unas devoluciones indebidas respecto del impuesto sobre el valor añadido (en adelante IVA). Considera que la sentencia dictada por la Audiencia Provincial no ha basado su condena en ninguna prueba de cargo con contenido incriminatorio suficiente, fundamentándose, por el contrario, en meras hipótesis, suposiciones, indicios y presunciones contra reo. Lejos de ello estima que ha demostrado con la abundante prueba documental presentada y con la pericial ratificada en la vista oral que Don Luis Antonio nunca pretendió obtener devoluciones indebidas. Explica que constituyó las sociedades que se refieren en los hechos probados de la sentencia impugnada con la única finalidad de obtener diversificar y singularizar los distintos proyectos inmobiliarios que estaba llevando a cabo con el propósito de alcanzar mayor operatividad en la solicitud de financiación. Se trataba sencillamente de una reorganización empresarial, permaneciendo los bienes en la misma titularidad real, por lo que el coste final era neutro, porque el IVA que la empresa adjudicataria de los bienes recibía era el mismo que entregaba la sociedad que los aportaba. En consecuencia, lo que una sociedad debía pagar era igual que lo que otra se iba a deducir, de modo que saldo en el grupo era cero.

Por ello estima que no ha habido engaño alguno a la Administración Tributaria pues las operaciones sujetas al impuesto eran reales y tenían evidente sentido económico. Se trataba de operaciones que no generaban ningún perjuicio a la Hacienda Pública, ni beneficio a ninguna persona ni sociedad, sin que se haya practicado prueba que acredite lo contrario. Expresa en este sentido que la sentencia impugnada considera que existe la intención de defraudar, pero sin explicar ni razonar probatoriamente cuáles son los elementos de convicción que permiten evidenciar la intervención del acusado en la fase ejecutiva del delito de estafa por el que ha sido condenado y que el mismo intentaba obtener indebidamente una devolución de IVA que no le correspondía, siendo la conducta observada por el mismo conforme a derecho.

1. Es reiterada la doctrina de esta Sala que señala cómo la función casacional que tiene encomendada respecto de las posibles vulneraciones del derecho a la presunción de inocencia, consagrado en el artículo 24.2 de nuestra Constitución , ha de limitarse a la comprobación de tres únicos aspectos, a saber: a) Que el Tribunal juzgador dispuso, en realidad, de material probatorio susceptible de ser sometido a valoración; b) Que ese material probatorio, además de existente, era lícito en su producción y válido, por tanto, a efectos de acreditación de los hechos; y c) Que los razonamientos a través de los cuales alcanza el Juez de instancia su convicción, debidamente expuestos en la sentencia, son bastantes para ello, desde el punto de vista racional y lógico, y justifican, por tanto, la suficiencia de dichos elementos de prueba ( SS.TS 128/2008, de 28 de febrero , 448/2011, de 19 de mayo , y 741/2015, de 10 de noviembre ).

2. En el caso de autos, la Audiencia Provincial parte de los hechos que no han sido cuestionados por las partes, como la constitución por el acusado de las sociedades "Conjunto Sur, S.L.", "Las Suites de San Roque Club, S.L.", "Pueblo 2ª de San Roque Club, S.L.", "Class One, Logística y Gestión, S.L." y "Future 2011, Proyectos y Promociones Sostenibles, S.L."; las aportaciones no dinerarias realizadas por "Promaga, S.A." a dichas sociedades; y las solicitudes de devolución respecto de las cuotas de IVA soportadas, hechos todos ellos en todo caso acreditados a través de la documentación obrante en las actuaciones y no impugnada por las partes.

A continuación analiza la sentencia impugnada si las aportaciones realizadas por "Promaga, S.A." a las sociedades constituidas por el acusado eran ficticias o reales. Para ello, el Tribunal valora una serie de indicios que relaciona y explica, tras lo que concluye que las aportaciones eran simuladas.

Entre esos indicios se encuentran los siguientes:

1º.- Todas las sociedades se formalizaron con idéntico objeto social, como es la actividad inmobiliaria que por su contenido requería una inversión en medios humanos y materiales. Su capital social se suscribió por "Promaga, S.A." mediante la aportación de fincas rústicas y urbanas. Y en cuanto a los medios materiales y personales, no contaban ni con oficinas ni con empleados. Considera el recurrente que este hecho no implica por sí solo la dedicación al delito, lo que tampoco afirma la sentencia sino que lo relaciona como un indicio a valorar junto con los que se exponen a continuación.

2º.- El hecho de haber renunciado el acusado a la exención del IVA en las aportaciones de bienes rústicos, lo que constituye una actuación ilógica desde el punto de vista comercial y no amparada en la situación que se afirma justifica la conducta (la crisis económica). Además considera el Tribunal que el acusado conocía la imposibilidad del pago a Hacienda del IVA repercutido por carecer "Promaga, S.A." de patrimonio suficiente en el momento en que aporta los bienes a las sociedades. Señala el recurrente que la renuncia a la exención del IVA es una previsión legal establecida específicamente para supuestos semejantes a los que han sido objeto de enjuiciamiento y a la que se acogen cotidianamente miles de empresas en España. Y recuerda que, según expusieron los peritos, la no renuncia a la exención del IVA suponía asumir el riesgo de tener que pagar posteriormente el Impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, lo cual resulta lógico. Tal afirmación efectivamente fue mantenida por los tres peritos que ratificaron y explicaron sus informes en el acto del juicio oral, pero olvida el recurrente que la renuncia a tal exención le obligaba al ingreso del IVA, lo cual no verificó, aunque llegase a efectuar la declaración correspondiente, tal y como explicó el perito de la Agencia Tributaria. Este extremo no es negado por el acusado y tampoco ha sido contradicho por prueba en contrario. Además, conforme señala el Tribunal, aun cuando las defensas de los acusados se esforzaron en demostrar que la mayoría de las fincas aportadas tenían naturaleza urbana o urbanizable y, por lo tanto, no estaban exentas del IVA, las fincas aportadas por "Promaga, S.A." a tres de las nuevas sociedades constituidas tenían naturaleza rústica, renunciando la entidad transmitente a la exención del IVA y haciendo constar la repercusión de este impuesto a la entidad adquirente, al tipo del 18%, sobre la base del valor de la finca aportada.

3º.- Ninguna de las nuevas empresas tenía actividad mercantil. De hecho, la única actividad declarada por dichas sociedades fue la adquisición de los inmuebles aportados por "Promaga, S.A.". Señala el recurrente que es lógico que en el momento de la constitución de las sociedades y de la aportación de bienes las sociedades no hayan empezado a tener vida económica propia. No obstante, la sentencia no se refiere al momento de constitución de las sociedades, entre los meses de marzo y mayo de 2011. Se refiere a que no se conoce otro tipo de actividad que su constitución y la reclamación posterior. Además el hecho de que todas ellas dependieran de un mismo centro de decisión, no implica que por ello no deban tener su actividad propia.

4º.- La sociedad transmitente carecía de patrimonio para ingresar los importes del IVA repercutidos a las sociedades solicitantes de la devolución.

5º.- La sucesión inmediata de fechas, que concatena toda la operación. Discrepa el recurrente de esta afirmación señalando que las sociedades se constituyeron entre marzo y junio de 2011, y el IVA se liquidó en la declaración presentada en enero de 2012, hecho que precisamente demuestra la afirmación que se efectúa por el Tribunal.

6º.- El acusado siguió controlando la propiedad de las fincas como administrador de las sociedades adquirentes.

Y concluye la Audiencia Provincial señalando que de todo ello se desprende que lo único importante para el acusado era realmente repercutir las cuotas de IVA para que pudiera ser rápidamente obtenida su devolución. Por ello termina razonando que no cabe albergar duda alguna de que estamos ante unas aportaciones ficticias que sirvieron de cobertura formal para generar un IVA que podía ser repercutido y luego, en una fase posterior, exigir a Hacienda su devolución al amparo de un crédito ficticio.

Tales afirmaciones no suponen presunciones en contra del acusado. Por el contrario constituyen coherente y unívoca explicación de lo sucedido y del propósito Sr. Luis Antonio. Si se admitiesen como ciertas sus afirmaciones, se llegaría a conclusiones absurdas.

Todos estos elementos, relacionados y constatados por el Tribunal con prueba directa que detalla en la resolución recurrida, y debidamente valorados, sin lugar a duda exteriorizan la conclusión del Tribunal: las aportaciones realizadas por "Promaga, S.A." a las sociedades constituidas por Don Luis Antonio eran ficticias y se

constituyeron únicamente para dar apariencia de legalidad sobre un IVA que podía ser repercutido y que más tarde sería reclamado por el acusado.

Pero es más, las cuotas del IVA soportado no existieron, por lo que no había nada que ceder, ya que lo único que se pretendía era generar un aparente derecho de devolución de un IVA artificiosamente creado para defraudar. Su propósito resulta evidente al analizar el acervo probatorio aportado y practicado con las debidas garantías en el acto del juicio oral, en los términos que han sido analizados y detallados por el Tribunal.

La prueba indiciaria así obtenida reúne los requisitos que vienen siendo exigidos por esta Sala y por el Tribunal Constitucional:

a) Pluralidad de los hechos-base o indicios. Como tales se expresan por la Audiencia hasta seis indicios.

b) Precisión de que tales hechos base estén acreditados por prueba de carácter directo. La Audiencia ha tenido en cuenta hechos en su mayoría no cuestionados por las partes, la pericial practicada conjuntamente con todos los peritos propuestos por las partes, recogiendo determinadas conclusiones alcanzadas por Don Carlos Manuel, no controvertidas por los dos peritos propuestos por las defensas en los términos que han sido expuestos, y la documental obrante en las actuaciones.

c) Necesidad de que sean periféricos respecto al dato fáctico a probar. Los hechos expuestos por la Audiencia están íntimamente relacionados con el hecho que se trata de probar, esto es, que el acusado simuló unas transmisiones de derechos y bienes inmuebles entre sociedades de su propiedad con la finalidad de generar unas devoluciones respecto del impuesto de IVA no pagado.

d) Interrelación. Igualmente tales hechos aparecen interrelacionados.

e) Racionalidad de la inferencia. Entre los hechos relacionados por la Audiencia y el que se trata de acreditar, existe, en los términos que han sido expuestos y conforme a lo requerido por el art. 1253 del Código Civil, "un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano", no permitiendo llegar a conclusiones contrarias que sean igualmente lógicas.

f) Expresión en la motivación del cómo se llegó a la inferencia en la instancia. La sentencia contiene motivación suficiente que explica convenientemente cómo la Audiencia llega a formar su convicción a partir de esos hechos-base o indicios.

En consecuencia el motivo ha de rechazarse.

### Tercero.

A través de los motivos segundo y tercero de su recurso, invoca la defensa de Don Luis Antonio infracción de ley, al amparo del nº 1 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, por considerar que se ha interpretado incorrectamente (y, en consecuencia, aplicado erróneamente) los artículos 74 y 248, y el artículo 16.1 en relación con el 250.1.5ª, todos del Código Penal.

En el segundo motivo señala el recurrente, Sr. Luis Antonio, que no concurren los requisitos típicos que se exigen para la apreciación del delito de estafa agravada. Considera que en el caso de que se considerare delictiva su actuación, solo podría tipificarse como delito contra la Hacienda Pública puesto que se le identifica como un obligado tributario. Describe su conducta con un objeto puramente tributario y designa como posible perjudicada a la Hacienda Pública estatal. También aduce que no puede apreciarse la continuidad delictiva. En el tercer motivo defiende que la conducta por la que ha sido condenado no cumple ninguno de los requisitos técnicos que exige la apreciación de la tentativa en el delito de estafa conforme a las previsiones del artículo 16.1 del Código Penal, por lo que, a su juicio, debió ser absuelto.

Procede analizar conjuntamente estos motivos de recurso junto al único motivo del recurso formulado por la Abogacía del Estado, también por infracción de ley del artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por vulneración del artículo 305 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en relación con el principio de especialidad del artículo 8 del Código Penal. Señala la Abogacía del Estado que la calificación jurídica efectuada por la Audiencia Provincial es errónea considerando que: (i) concurren todos los elementos del tipo del artículo 305.1 del Código Penal en la modalidad obtención indebida de devoluciones, (ii) que en esta modalidad es posible admitir la tentativa de delito conforme a los artículos 16 y 62 del Código Penal; (iii) que la cita efectuada, la sentencia del Tribunal Supremo núm. 643/2005, de 19 de mayo, no es procedente por referirse a hechos anteriores al vigente Código Penal y con unas características totalmente diversas de las que nos ocupan en las presentes

actuaciones, al analizar un supuesto de dejar de ingresar; y (iv) existe desproporción entre las consecuencias jurídicas resultantes de calificar los hechos como estafa o delito fiscal.

Entiende por todo ello que resulta plenamente aplicable a los hechos la calificación de delito fiscal y, por ende, la aplicación del principio de especialidad del artículo 8.1 del Código Penal a favor de dicho delito respecto del delito de estafa que ha considerado la sentencia impugnada.

No obstante considerar el recurrente Sr. Luis Antonio que su actuación solo podría tipificarse como delito contra la Hacienda Pública, al impugnar el recurso formulado por la Abogacía del Estado argumenta que no puede ser autor de este delito por no ser el obligado tributario porque la devolución del IVA fue solicitada por las cinco sociedades que habían soportado las cuotas del impuesto en operaciones realizadas con "Promaga, S.A.", la que, a su vez, no había ingresado el IVA repercutido. Y que solicitó en cinco ocasiones un aplazamiento del pago del impuesto que le fue denegado. Arguye que no puede ser condenado como autor de cinco delitos intentados contra la Hacienda Pública del artículo 305.1 del Código Penal, ya que la Abogacía del Estado calificó los hechos como constitutivos de un único delito contra la Hacienda Pública, en grado de tentativa, de los arts. 305, 16.1 y 62 del Código Penal. Entiende también que no puede serle impuesta la pena de multa solicitada por la Abogacía del Estado ya que la sanción económica que prevé el artículo 305 del Código Penal es un múltiplo de una concreta cuantía, real y cuantificada, como es "la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados", y hallándonos ante un delito intentado no ha sido obtenida ninguna devolución. Por último, entiende que las operaciones enjuiciadas no cumplen la condición objetiva de punibilidad consistente en que el perjuicio causado a la Hacienda Pública supere los 120.000 euros.

1. El motivo por infracción de Ley del artículo. 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal es el camino hábil para cuestionar ante el Tribunal de casación si el Tribunal de instancia ha aplicado correctamente la Ley, es decir, si los preceptos aplicados son los procedentes o si se han dejado de aplicar otros que lo fueran igualmente, y si los aplicados han sido interpretados adecuadamente. Pero siempre partiendo de los hechos que se declaran probados en la sentencia, sin añadir otros nuevos ni prescindir de los existentes.

La sentencia 628/2017, de 21 de septiembre, expone que este precepto, que autoriza la denuncia del error de derecho en la aplicación de una norma penal de carácter sustantivo, impone como presupuesto metodológico la aceptación del hecho probado, hasta el punto que el razonamiento mediante el que se expresa el desacuerdo con la decisión del Tribunal no puede ser construido apartándose del juicio histórico. De lo contrario, se incurre en la causa de inadmisión -ahora desestimación- de los arts. 884.3 y 4 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

En análogos términos se pronuncia la sentencia de esta Sala 842/2014, de 10 de diciembre, que, con referencia a otras sentencias ( SS.TS 8/3/2006, 20/7/2005, 25/2/2003, 22/10/2002 y ATC 8/11/2007 ), señala que el motivo formulado al amparo del art. 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, es el camino hábil para cuestionar ante el Tribunal de casación si el Tribunal de instancia ha aplicado correctamente la Ley, es decir, si los preceptos aplicados son los procedentes o si se han dejado de aplicar otros que lo fueran igualmente, y si los aplicados han sido interpretados adecuadamente, pero siempre partiendo de los hechos que se declaran probados en la sentencia, sin añadir otros nuevos, ni prescindir de los existentes. De tal manera, que la falta de respeto a los hechos probados o la realización de alegaciones jurídicas contrarias o incongruentes con aquellos, determina la inadmisión del motivo, -y correspondientemente su desestimación- conforme lo previsto en el art. 884.3 Ley de Enjuiciamiento Criminal.

2. Teniendo en cuenta la anterior doctrina y descendiendo al motivo del recurso, el hecho probado de la sentencia de instancia describe:

"A) El 22 de marzo de 2011 el acusado D. Luis Antonio, en nombre propio y en nombre de "PROMAGA, S.A.", constituyó en Madrid la sociedad de responsabilidad limitada denominada "CONJUNTO SUR, S.L.", entidad que tenía por objeto la actividad inmobiliaria y se hallaba domiciliada socialmente en la calle Juan Bravo, 12, 3º B, de Madrid, siendo dicho acusado el único administrador de la referida sociedad mercantil.

Con la finalidad de obtener indebidamente la devolución de IVA, formalizó la aportación a "CONJUNTO SUR, S.L." de una cuota indivisa del 72% de la finca registral rústica número NUM000 del Registro de la Propiedad núm. 10 de Málaga, propiedad de "PROMAGA, S.A.", por importe de 21.241.220 euros, aportación que no tuvo lugar en la realidad, renunciando la entidad transmitente a la exención del IVA y haciendo constar la repercusión de este impuesto a la entidad adquirente, al tipo del 18%, sobre la base del valor de la finca rústica aportada.

El acusado D. Luis Antonio era plenamente consciente de que "CONJUNTO SUR, S.L." no tenía derecho a devolución alguna, y teniendo la intención de defraudar a Hacienda, presentó solicitud de devolución el día 31 de enero de 2012 respecto de las cuotas soportadas por dicha entidad por importe de 3.824.695,83 euros, cantidad que no le fue reconocida por la Agencia Tributaria.

La entidad "PROMAGA, S.A." no ingresó ese IVA repercutido, solicitando aplazamiento del pago, que le fue denegado.

B) El 3 de mayo de 2011 D. Luis Antonio, en nombre propio y en nombre de "PROMAGA, S.A.", constituyó en Madrid la sociedad de responsabilidad limitada denominada "LAS SUITES DE SAN ROQUE CLUB, S.L.", entidad que tenía por objeto la actividad inmobiliaria y se hallaba domiciliada socialmente en la calle Juan Bravo, 12, 3º B, de Madrid, siendo dicho acusado el único administrador de la referida sociedad mercantil.

Con el fin de obtener indebidamente la devolución de IVA, formalizó la aportación a la referida sociedad de la finca registral urbana número NUM001 del Registro de San Roque (Cádiz) y 135 derechos de juego, propiedad de "PROMAGA, S.A.", por importe total de 16.539.990 euros, aportación que no tuvo lugar en la realidad, renunciando la entidad transmitente a la exención del IVA y haciendo constar la repercusión de este impuesto a la entidad adquirente, al tipo del 18%, sobre la base del valor de la finca y los derechos aportados.

El acusado D. Luis Antonio era plenamente consciente de que "LAS SUITES DE SAN ROQUE CLUB, S.L." no tenía derecho a devolución alguna, y teniendo la intención de defraudar a Hacienda, presentó solicitud de devolución el día 31 de enero de 2012 respecto de las cuotas soportadas por dicha sociedad por importe de 2.978.180,20 euros, cantidad que no le fue reconocida por la Agencia Tributaria.

La entidad "PROMAGA, S.A." no ingresó ese IVA repercutido, solicitando aplazamiento del pago, que le fue denegado.

C) El 3 de mayo de 2011 D. Luis Antonio, en nombre propio y en nombre de "PROMAGA, S.A.", constituyó en Madrid la sociedad de responsabilidad limitada denominada "PUEBLO 2A DE SAN ROQUE CLUB, S.L.", entidad que tenía por objeto la actividad inmobiliaria y se hallaba domiciliada socialmente en la calle Juan Bravo, 12, 3º B, de Madrid, siendo dicho acusado el único administrador de la referida sociedad mercantil.

Con el fin de obtener indebidamente la devolución de IVA, formalizó la aportación a dicha sociedad de la finca registral urbana número NUM002 del Registro de la Propiedad de San Roque, propiedad de "PROMAGA, S.A.", por importe de 7.599.990 euros, aportación que no tuvo lugar en la realidad, renunciando la entidad transmitente a la exención del IVA y haciendo constar la repercusión de este impuesto a la entidad adquirente, al tipo del 18%, sobre la base del valor de la finca urbana aportada.

El acusado D. Luis Antonio era plenamente consciente de que "PUEBLO 2A DE SAN ROQUE CLUB, S.L." no tenía derecho a devolución alguna, y teniendo la intención de defraudar a Hacienda, presentó solicitud de devolución el día 31 de enero de 2012 respecto de las cuotas soportadas por dicha sociedad por importe de 2.309.830,20 euros, cantidad que no le fue reconocida por la Agencia Tributaria.

La entidad "PROMAGA, S.A." no ingresó ese IVA repercutido, solicitando aplazamiento del pago, que le fue denegado.

D) El 9 de junio de 2011 D. Luis Antonio, en nombre propio y en nombre de "PROMAGA, S.A.", constituyó en Madrid la sociedad de responsabilidad limitada denominada "CLASS ONE, LOGISTICA Y GESTION, S.L.", entidad que tenía por objeto la actividad inmobiliaria y se hallaba domiciliada socialmente en la calle Juan Bravo, 12, 3º B, de Madrid, siendo dicho acusado el único administrador de la referida sociedad mercantil.

Con el fin de obtener indebidamente la devolución de IVA, formalizó la aportación a dicha sociedad de la finca registral rústica número NUM003 del Registro de la propiedad de Sevilla nº 1, propiedad de "PROMAGA, S.A.", por importe de 19.015.000 euros, aportación que no tuvo lugar en la realidad, renunciando la entidad transmitente a la exención del IVA y haciendo constar la repercusión de este impuesto a la entidad adquirente, al tipo del 18%, sobre la base del valor de la finca rústica aportada.

El acusado D. Luis Antonio era plenamente consciente de que "CLASS ONE, LOGISTICA Y GESTION, S.L." no tenía derecho a devolución alguna, y teniendo la intención de defraudar a Hacienda, presentó solicitud de devolución el día 31 de enero de 2012 respecto de las cuotas soportadas por dicha sociedad por importe de 3.422.708,44 euros, cantidad que no le fue reconocida por la Agencia Tributaria.

La entidad "PROMAGA, S.A." no ingresó ese IVA repercutido, solicitando aplazamiento del pago, que le fue denegado.

E) El 9 de junio de 2011 D. Luis Antonio, en nombre propio y en nombre de "PROMAGA, S.A." constituyó en Madrid la sociedad de responsabilidad limitada denominada "FUTURE 2011, PROYECTOS Y PROMOCIONES

SOSTENIBLES, S.L.", entidad que tenía por objeto la actividad inmobiliaria y se hallaba domiciliada socialmente en la calle Juan Bravo, 12, 3º B, de Madrid, siendo dicho acusado el único administrador de la referida sociedad mercantil.

Con el fin de obtener indebidamente la devolución de IVA, formalizó la aportación de las fincas registrales rústicas números NUM004 , NUM005 , NUM006 , NUM007 , NUM008 y NUM009 del Registro de la Propiedad nº 2 de Algeciras, propiedad de "PROMAGA, S.A.", por importe de 24.930.000 euros, aportación que no tuvo lugar en la realidad, renunciando la entidad transmitente a la exención del IVA y haciendo constar la repercusión de este impuesto a la entidad adquirente, al tipo del 18%, sobre la base del valor de las fincas rústicas aportadas.

El acusado D. Luis Antonio era plenamente consciente de que "FUTURE 2011, PROYECTOS Y PROMOCIONES SOSTENIBLES, S.L." no tenía derecho a devolución alguna, y teniendo la intención de defraudar a Hacienda, presentó solicitud de devolución el día 31 de enero de 2012 respecto de las cuotas soportadas por dicha sociedad por importe de 4.487.400 euros, cantidad que no le fue reconocida por la Agencia Tributaria.

La entidad "PROMAGA, S.A." no ingresó ese IVA repercutido, solicitando aplazamiento del pago, que le fue denegado.

Las deudas de "PROMAGA, S.A." en período ejecutivo ascendían a 60.422.557,66 y en periodo voluntario a 3.015.168,41 euros."

3. El delito contra la Hacienda Pública tipificado en el artículo 305 del Código Penal , es un delito de resultado que se comete mediante la realización de una acción o de una omisión para la obtención de un resultado concreto que determina un perjuicio económico para la Hacienda Pública cuando alcance la cantidad fijada en la norma penal (actualmente 120.000 euros). El citado precepto contempla cuatro formas de defraudación: la evitación del pago de tributos; la elusión de cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener; la obtención indebida de devoluciones; o el disfrute de beneficios fiscales indebidamente.

El delito se consuma cuando se produce el perjuicio económico para la Hacienda Pública, que puede ocurrir cuando se presenta la declaración tributaria de manera fraudulenta o también cuando se percibe o se computa el beneficio fiscal improcedente.

Aunque no es frecuente en este tipo de delitos, en el supuesto de obtención indebida de devoluciones, son posibles las formas imperfectas de ejecución.

El artículo 16.1 del Código Penal señala que hay tentativa cuando el sujeto da principio a la ejecución del delito directamente por hechos exteriores, practicando todos o parte de los actos que objetivamente deberían producir el resultado, y sin embargo éste no se produce por causas independientes de la voluntad del autor.

El fundamento de la punición de la tentativa es el mismo que el castigo del supuesto de hecho consumado: la lesión del bien jurídico o, en el caso de tentativa, su puesta en peligro, y la voluntad de conseguir su lesión típica.

La sentencias de esta Sala 17/2005, de 3 de febrero , y 649/2017, de 3 de octubre , admiten la posibilidad de tentativa en el delito que es objeto de examen. La primera de ellas razona que "la sola petición de devolución apoyada en las falsas facturas forma parte del iter delictivo como actividad encaminada a producir el error en quien recibe la solicitud y la documentación falsaria, de suerte que si la decisión del agente se detuviera en este instante podría hablarse de tentativa, pero en ningún caso de consumación, que tendrá lugar, en efecto, con el desplazamiento patrimonial realizado por la Hacienda como consecuencia de la acción engañosa y previa de quien solicita fraudulentamente la devolución".

La conducta por la que ha sido condenado Don Luis Antonio se corresponde con la tercera de las formas de llevar a cabo la defraudación que han sido descritas, esto es, la obtención indebida de devoluciones por encima de 120.000 euros, conducta que no llegó a consumar por haber detectado la Agencia Tributaria el fraude, lo que le impidió obtener todo el beneficio económico que pretendía.

Concurren en su actuar todos los elementos necesarios contemplados en el Código Penal para afirmar la existencia de tentativa. Como hemos señalado, nos encontramos ante un delito de resultado (perjuicio económico para la Hacienda Pública) e indudablemente el Sr. Luis Antonio realizó todos los actos que eran necesarios para obtener la devolución de un IVA a las sociedades "Conjunto Sur, S.L.", "Las Suites de San Roque Club, S.L.", "Pueblo 2ª de San Roque Club, S.L.", "Class One, Logística y Gestión, S.L." y "Future 2011, Proyectos y Promociones Sostenibles, S.L.", devolución que no les correspondía recibir porque "Promaga, S.A." no había ingresado el IVA repercutido. Y la única causa de que el acusado no llegara a obtener su propósito y culminar su acción fue totalmente ajena a su voluntad porque la devolución no se produjo al haberse detectado el fraude por la Agencia Tributaria.

La sentencia de instancia rechaza la calificación jurídica de los hechos como delito contra la Hacienda Pública al entender que no se produjo perjuicio para la Hacienda Pública en cantidad superior a 120.000 euros - condición de punibilidad exigida por el artículo 305 del Código Penal - al haberse detectado el engaño por la Hacienda Pública y no realizar ésta por ello el abono. En el mismo sentido, la defensa de Don Luis Antonio considera que las operaciones enjuiciadas no cumplen la condición objetiva de punibilidad consistente en que el perjuicio causado a la Hacienda Pública supere los 120.000 euros.

Efectivamente en la sentencia 751/2017, 23 de noviembre , señalábamos que "la exigencia de los 120.000 euros no es el resultado causal respecto a la acción defraudatoria, sino un elemento del delito consistente en la superación de determinada cantidad para diferenciar la infracción administrativa de la penal y requiere su efectiva concurrencia como elemento definidor del delito. Como tal condición de punibilidad, no requiere ser abarcada por el dolo, y su concurrencia es obligada como elemento del delito."

Sin embargo, tal elemento concurre desde el momento en que las cantidades que se reclamaron a la Agencia Tributaria en cada uno de los cinco supuestos contemplados en el apartado de hechos probados superaban los 120.000 euros que exige la norma penal.

En este punto, conforme señalábamos en la sentencia núm. 499/2016, 9 de junio , cuando se trata de defraudaciones cometidas en relación con el IVA, para afirmar la existencia de una conducta delictiva, es necesario establecer que la cuantía defraudada en el año natural superó la cifra marcada por la ley penal. Es preciso, pues, realizar una liquidación de todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo del impuesto en el periodo del año natural, determinando la cuantía que debería haber ingresado y la que ingresó efectivamente, constituyendo la diferencia la cuota tributaria defraudada en ese ejercicio fiscal.

En el caso examinado sin embargo, no se relaciona en el apartado de hechos probados de la sentencia de instancia, y tampoco se ha alegado por el acusado, la existencia de otras operaciones sujetas a IVA realizadas en el mismo periodo impositivo por alguna de las cinco sociedades a través de las cuales el Sr. Luis Antonio solicitó la devolución del IVA que previamente no había ingresado a través de "Promaga, S.A." Además, como ya se ha expresado, ninguna de las nuevas empresas tenía actividad mercantil, siendo su constitución con la consiguiente aportación de fincas la única actividad conocida como realizada por cada una de ellas en el periodo impositivo. Igualmente, fue el Sr. Luis Antonio quien presentó ante la Agencia Tributaria a través de aquéllas la solicitud de devolución de determinadas cantidades que en los cinco casos superaban notoriamente la cantidad de 120.000 euros.

En consecuencia, superando la cuantía de cada una de las devoluciones que se pretendían la cantidad de 120.000 euros, podemos afirmar, como decíamos, la concurrencia de la condición objetiva de punibilidad.

El hecho de que finalmente la Agencia Tributaria no resultara efectivamente perjudicada no excluye el delito pues, como hemos visto, el acusado con su acción puso en peligro el bien jurídico protegido por este delito ( -interés económico de la Hacienda Pública o los principios de solidaridad tributaria- ), dirigiendo su actuación a la obtención final de unas devoluciones superiores a 120.000 euros, las que no le correspondían.

4. Como ya se ha indicado, opone la defensa de Don Luis Antonio que no puede ser autor de un delito contra la Hacienda Pública por no ser el obligado tributario puesto que solicitó la devolución del IVA por las cinco sociedades que habían soportado las cuotas del impuesto en operaciones realizadas con "Promaga, S.A." y el Sr. Luis Antonio , a su vez, no ingresó el IVA repercutido solicitando aplazamiento del pago, que le fue denegado.

Frente a tales consideraciones, la doctrina de esta Sala vienen entendiendo de forma constante que cuando la condición de obligado tributario recae en una persona jurídica resultará de aplicación la norma contenida en el artículo 31 del Código Penal , de modo que la responsabilidad penal por el delito fiscal se atribuirá al representante de hecho o de derecho del obligado tributario y tras la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010, vigente en el momento de cometerse los hechos, la persona jurídica también responderá penalmente ex artículo 31 bis del Código Penal .

En todo caso, tal y como señala la sentencia de esta Sala 751/2017, 23 de noviembre , en la modalidad comisiva de solicitud de devolución indebida el sujeto que reclama la devolución -a través de una apariencia de realidad simulada- no es un obligado tributario, es una persona que se integra, de forma defraudatoria, como sujeto de una relación jurídica tributaria, en virtud de la que solicita una devolución de un IVA que se dice soportado y que sabe no ha sido pagada (en el mismo sentido se pronuncian las sentencias de esta Sala de 15 de julio de 2004 y de 14 de julio de 2003 ).

5. Igualmente considera Don Luis Antonio que no puede ser condenado como autor de cinco delitos intentados contra la Hacienda Pública del artículo 305.1 del Código Penal , ya que la Abogacía del Estado calificó

los hechos como constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública, en grado de tentativa, de los arts. 305, 16.1 y 62 del Código Penal . Sin embargo, tal afirmación no se ajusta a la realidad. Examinadas las actuaciones, consta a los folios 987 y siguientes el escrito de acusación formulado por la Abogacía del Estado en el cual calificaba los hechos como constitutivos de seis delitos contra la Hacienda Pública del artículo 305 del Código Penal , interesando la condena del Sr. Luis Antonio y de otras dos personas como autores del mismo. Igualmente interesó la condena de las sociedades conforme a lo previsto en el artículo 31 bis del Código Penal vigente en aquel momento. Tal calificación fue mantenida en el acto del juicio oral donde elevó sus conclusiones provisionales a definitivas con la única salvedad de retirar la acusación contra el Sr. Benito .

6. Entiende también la defensa del Sr. Luis Antonio que no puede serle impuesta la pena de multa solicitada por la Abogacía del Estado ya que la sanción económica que prevé el artículo 305 del Código Penal es un múltiplo de una concreta cuantía, real y cuantificada como es "la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados", y hallándonos ante un delito intentado no ha sido obtenida ninguna devolución. Tal pretensión tampoco puede prosperar por idénticos motivos a los que han sido expuestos en el apartado tercero del presente fundamento jurídico.

Conforme a lo expuesto, procede, con estimación del recurso formulado por la Abogacía del Estado, calificar los hechos declarados probados como constitutivos de cinco delitos contra la Hacienda Pública previstos y penados en el artículo 305.1 del Código Penal en grado de tentativa conforme a los artículos 16 y 62 del Código Penal , delito especial que ha de prevalecer frente a la calificación de los hechos como delito continuado de estafa en grado de tentativa de los artículos 250 n° 1.5º, 16.1 , 62 y 74 todos ellos del Código Penal , ya que nos encontramos ante un concurso de normas a resolver conforme a lo dispuesto en el artículo 8.1 del Código Penal .

En consonancia con ello, procediendo la absolución de Don Luis Antonio por el delito de estafa y su condena por cinco delitos intentados contra la Hacienda Pública, deviene innecesario analizar el contenido del motivo tercero de su recurso.

#### **Cuarto.**

En el desarrollo del cuarto motivo del recurso, deducido por infracción de Ley del número 2º del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal , denuncia el Sr. Luis Antonio error en la apreciación de la prueba por no haber consignado en los declarados probados determinados hechos relevantes, hechos acreditados documentalmente y que pondrían de manifiesto el error del Tribunal de instancia al apreciar que aquel constituyó distintas sociedades "con la finalidad de obtener indebidamente la devolución de IVA" y que "era plenamente consciente de que (...) no tenía derecho a devolución alguna", así como que "Promaga, S.A." carecía de patrimonio suficiente en el momento en que aportó los bienes a las sociedades.

1. En relación al motivo de casación por error en la apreciación de la prueba, esta Sala (sentencias 936/2006, de 10 de octubre , 778/2007, de 9 de octubre , y 424/2018, de 26 de septiembre ), viene exigiendo para su prosperabilidad la concurrencia de los siguientes elementos: 1) Ha de fundarse, en una verdadera prueba documental, y no de otra clase, como las pruebas personales aunque estén documentadas en la causa; 2) Ha de evidenciar el error de algún dato o elemento fáctico o material de la sentencia de instancia, por su propio y literosuficiente poder demostrativo directo, es decir, sin precisar de la adición de ninguna otra prueba ni tener que recurrir a conjeturas o complejas argumentaciones; 3) Que el dato que el documento acredite no se encuentre en contradicción con otros elementos de prueba, pues en esos casos no se trata de un problema de error sino de valoración de la prueba, la cual corresponde al Tribunal según el artículo 741 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal ; 4) Que el dato contradictorio así acreditado documentalmente sea importante en cuanto tenga virtualidad para modificar alguno de los pronunciamientos del fallo, pues si afecta a elementos fácticos carentes de tal virtualidad el motivo no puede prosperar ya que, como reiteradamente tiene dicho esta Sala, el recurso se da contra el fallo y no contra los argumentos de hecho o de derecho que no tienen aptitud para modificarlo.

Por tanto -se dice en la STS 765/2001, de 19 de julio - el motivo de casación alegado no permite una nueva valoración de la prueba documental en su conjunto sino que exclusivamente autoriza la rectificación del relato de hechos probados para incluir en él un hecho que el Tribunal omitió erróneamente declarar probado, cuando su existencia resulta incuestionable del particular del documento designado, o bien para excluir de dicho relato unos

hechos que el Tribunal declaró probados erróneamente, ya que su inexistencia resulta de la misma forma incuestionable del particular del documento que el recurrente designa. Además, como se ha dicho, es preciso que sobre el particular cuestionado no existan otros elementos de prueba, ya que en esos casos, lo que estaría bajo discusión, sería la racionalidad del proceso valorativo por la vía de la presunción de inocencia en caso de sentencias condenatorias o de la interdicción de la arbitrariedad, en todo caso, aunque sus efectos de su estimación fueran distintos el referido vicio de error en la valoración probatoria presupone la autarquía demostrativa del documento que ha de serlo desde dos planos: 1º) El propiamente autárquico, lo que se ha venido denominando como literosuficiente, es decir que no precise de la adición de otras pruebas para evidenciar el error; y 2º) que no resulte contradicho por otros elementos de prueba obrantes en la causa, como, siguiendo lo expresamente establecido en el precepto, viene también señalando una reiterada doctrina jurisprudencial" ( STS 310/2017, de 3 de mayo ).

2. El cauce del artículo 849.2 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal , elegido por el recurrente, es erróneo dado que este motivo exige como primer requisito que el error surja de forma incontestable del particular de un documento.

Las actas de conformidad de la Agencia Tributaria que cita en apoyo del motivo que nos ocupa, ponen de manifiesto que la Agencia Tributaria ha podido proceder a la devolución del IVA soportado en las operaciones realizadas por Sandford Proyectos y Gestión SL y Gestión Proyectos Urbanos Empire 4000 SL, pero, aun cuando ello fuera así, tales sociedades son ajenas a este procedimiento y desde luego tal hecho no implica necesariamente que se debiera proceder de igual forma en relación a las sociedades a las que se contrae el presente procedimiento. Los documentos relativos a las Escrituras de concesión de hipoteca, ofrecimiento de "Promaga, S.A." de determinados bienes para garantizar determinadas deudas que mantenía con la Agencia Tributaria o el modelo 200 de la Agencia Tributaria, correspondiente al Impuesto de Sociedades de la entidad "Promaga, S.A.", no evidencian sin duda alguna la solvencia de la sociedad. La hipoteca constituida no era suficiente para hacer frente al pago de la deuda tributaria. No se conoce que la Agencia Tributaria admitiera el ofrecimiento de "Promaga, S.A." de determinados bienes para el pago de sus deudas, ni el estado de las fincas ofrecidas en garantía. El que la sociedad "Promaga, S.A." continuara su actividad en el ejercicio 2012 no implica necesariamente que tuviera capacidad de hacer frente a sus deudas con la Hacienda Pública.

En definitiva, no estamos ante un supuesto en el que en base a un documento o documentos se deban excluir del relato fáctico unos hechos que erróneamente se han declarado probados. De hecho, el dato que los documentos acreditan son contrarios al resultado de otras pruebas valoradas por el Tribunal de instancia en los términos que han sido expuestos en el fundamento de derecho segundo de la presente resolución. En todo caso, de su contenido no se infiere que el acusado desconociera que no había ingresado el IVA que reclamó como IVA soportado a través de las sociedades por él constituidas y de las que era único administrador. Y desde luego los elementos fácticos a los que se refieren no afectan a los hechos declarados probados por la sentencia de instancia. Por tanto carecen de aptitud suficiente para modificar el fallo.

El motivo debe por tanto ser rechazado.

#### Quinto.

El quinto motivo del recurso formulado por Don Luis Antonio se deduce por infracción de Ley del número 1 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal , por vulneración y aplicación indebida de los artículos 123 y 124 del Código Penal .

Considera el recurrente que no debió ser condenado a una cuarta parte de las costas procesales al haber existido tres acusados por dos delitos, habiendo sido condenado únicamente el Sr. Luis Antonio y solo por un delito.

1. El artículo 123 del Código Penal dispone que las costas procesales se entienden impuestas por la ley a los criminalmente responsables de todo delito.

La Ley de Enjuiciamiento Criminal dedica el Título XI del Libro I a la regulación de las costas procesales, disponiendo el primero de los artículos, el 239, que en los autos o sentencias que pongan término a la causa o a cualquiera de los incidentes deberá resolverse sobre el pago de las costas procesales. Y a continuación, el artículo 240, establece las reglas que han de seguirse en la adopción de tal decisión, disponiendo que la resolución a la que se refiere el artículo 239 podrá consistir:

- 1.º En declarar las costas de oficio.
- 2.º En condenar a su pago a los procesados, señalando la parte proporcional de que cada uno de ellos deba responder, si fuesen varios.  
No se impondrán nunca las costas a los procesados que fueren absueltos.
- 3.º En condenar a su pago al querellante particular o actor civil.  
Serán éstos condenados al pago de las costas cuando resultare de las actuaciones que han obrado con temeridad o mala fe.

2. En el caso de autos, conforme reiterada jurisprudencia interpretando los preceptos mencionados, las costas habrán de dividirse primero entre el número de delitos que fueron objeto de acusación y después entre el número de acusados, y, existiendo pronunciamientos absolutorios, deberán declararse de oficio las costas en la parte proporcional que corresponda.

El recurrente parte de que la Abogacía del Estado acusó por un solo delito contra la Hacienda Pública, cuando realmente acusó por seis delitos contra la Hacienda Pública. Por su parte el Ministerio Fiscal formuló acusación por un delito de estafa. Ambas acusaciones imputaban tales delitos a los tres acusados, dos de los cuales resultaron absueltos y el tercero, el hoy recurrente, finalmente es absuelto del delito de estafa y de un delito contra la Hacienda Pública, resultando condenado por cinco delitos contra la Hacienda Pública. En consecuencia, con estimación de este motivo, correspondería condenarle al pago de cinco veintiunavas partes de las costas procesales ocasionadas en la instancia.

## Sexto.

La estimación en parte del recurso formulado por Don Luis Antonio y la estimación del recurso formulado por la Abogacía del Estado conlleva la declaración de oficio de las costas, de conformidad con las previsiones del artículo 901 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal .

## FALLO

Por todo lo expuesto,

### EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido

1º) Estimar el recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado contra la sentencia de fecha 18 de diciembre de 2018, dictada por la Sección Vigésimotercera de la Audiencia Provincial de Madrid , en la causa seguida contra D. Luis Antonio , por delito continuado de estafa agravado en grado de tentativa y,

2º) Estimar en parte el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de Don Luis Antonio , contra la sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Madrid Sección Vigésimotercera, de fecha 18 de diciembre de 2018 , y en consecuencia se anula parcialmente esa resolución que se casa y se sustituye por la que a continuación se dicta.

3º) Declarar de oficio las cosas procesales causadas en el presente recurso.

Comuníquese esta resolución y la que a continuación se dicte a la mencionada Audiencia Provincial, a los efectos legales, con devolución de la causa, interesando acuse de recibo.

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

Así se acuerda y firma.

Miguel Colmenero Menendez de Luarda Francisco Monterde Ferrer Vicente Magro Servet  
Susana Polo García Carmen Lamela Díaz

RECURSO CASACION núm.: 513/2018

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Carmen Lamela Díaz

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Josefa Lobón del Río

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

### **Segunda Sentencia**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Miguel Colmenero Menendez de Luarca

D. Francisco Monterde Ferrer

D. Vicente Magro Servet

D<sup>a</sup>. Susana Polo Garcia

D<sup>a</sup>. Carmen Lamela Diaz

En Madrid, a 19 de febrero de 2019.

Esta sala ha visto en la causa Rollo de Sala número 581/2016, con origen en el Procedimiento Abreviado n.º 1530/2013, procedente del Juzgado de instrucción nº 54 de Madrid, seguida por delito continuado de estafa agravado en grado de tentativa contra Don Luis Antonio , con NIF NUM010 , la Audiencia Provincial de Madrid, Sección Vigésimotercera, dictó sentencia en fecha 18 de diciembre de 2018 , que ha sido casada y anulada parcialmente por la dictada en el día de la fecha por esta Sala integrada como se expresa.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Carmen Lamela Díaz.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Único.**

Se aceptan y reproducen los antecedentes de la sentencia de instancia en cuanto no estén afectados por esta resolución.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

De conformidad con el fundamento tercero de la sentencia casacional, procede absolver a Don Luis Antonio del delito continuado de estafa en grado de tentativa de los artículos 250 n.º 1.5 º, 16.1 , 62 y 74 todos ellos del Código Penal , y condenarle como autor de cinco delitos contra la Hacienda Pública previstos y penados en el artículo 305.1 del Código Penal en grado de tentativa conforme a los artículos 16 y 62 del Código Penal .

#### **Segundo.**

En orden a la determinación de la pena a imponer, las penas señaladas por el artículo 305 del Código Penal vigente en el momento de los hechos al delito contra la Hacienda Pública son prisión de uno a cinco años, multa del tanto al séxtuplo de la cuantía de la cuota indebidamente solicitada, pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años. El artículo 62 del Código Penal obliga a imponer la inferior en uno o

dos grados a la señalada por la Ley para el delito consumado, en la extensión que se estime adecuada, atendiendo al peligro inherente al intento y al grado de ejecución alcanzado.

De esta forma teniendo en cuenta que el acusado llevó a cabo todos los actos necesarios que deberían llevar a que la Agencia Tributaria procediera a entregarle las cantidades que no le eran debidas, lo que implica que nos encontramos ante una tentativa acabada, procede la rebaja de las penas en un solo grado, imponiéndose en su límite mínimo en consonancia con lo interesado por la Abogacía del Estado.

En consecuencia procede imponer a Don Luis Antonio las penas de seis meses de prisión por cada uno de los cinco delitos contra la Hacienda Pública por los que es condenado, pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de un año y seis meses, y cinco multas por importes de 1.912.347 euros, 1.489.090 euros, 1.154.915 euros 1.711.354 euros y 1.507.584 euros y responsabilidad personal subsidiaria de dos meses por cada una de las cinco penas de multa que resultare impagada.

### Tercero.

De conformidad con el fundamento quinto de la sentencia casacional condenamos a Don Luis Antonio al pago de cinco veintiunavas partes de las costas procesales ocasionadas en la instancia.

### FALLO

Por todo lo expuesto,

### EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido

1º) Condenar a Don Luis Antonio como autor responsable de cinco delitos contra la Hacienda Pública en grado de tentativa, sin concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a las penas de seis meses de prisión por cada uno de los cinco delitos contra la Hacienda Pública por los que es condenado, pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de un año y seis meses, y cinco multas por importes de 1.912.347 euros, 1.489.090 euros, 1.154.915 euros 1.711.354 euros y 1.507.584 euros y responsabilidad personal subsidiaria de dos meses por cada una de las cinco penas de multa que resultare impagada.

2º) Absolver a Don Luis Antonio del delito continuado de estafa en grado de tentativa.

3º) Condenar a Don Luis Antonio al pago de cinco veintiunavas partes de las costas procesales ocasionadas en la instancia.

4º) Confirmar , en lo que no se oponga a lo expuesto, la sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Madrid, Sección Vigésimotercera, de 18 de diciembre de 2017 .

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

Así se acuerda y firma.

Miguel Colmenero Menendez de Luarda Francisco Monterde Ferrer Vicente Magro Servet  
Susana Polo Garcia Carmen Lamela Diaz

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