

**BASE DE DATOS [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ060440

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia 523/2015, de 5 de octubre de 2015**Sala de lo Penal**Rec. n.º 327/2015***SUMARIO:**

**Delito contra la Hacienda pública. Elemento objetivo. Cuantía defraudada.** La cuantía se determina conforme a lo dispuesto en las normas tributarias: el Tribunal sentenciador debe valorar las pruebas aportadas al objeto de comprobar, si conforme a la normativa tributaria, se ha producido la defraudación dineraria, tomando como referencia las normas específicas que establece cada uno de los tributos de forma particular; no es posible que la determinación de la cuota defraudada se alcance a través de criterios que el prudente arbitrio del Tribunal tenga por conveniente señalar. Dicho de otro modo, la determinación del fraude se produce ante los tribunales, pero con base en las reglas establecidas para el pago del tributo de que se trate.

**Elemento subjetivo. Ánimo de defraudar.** Tiene razón el Abogado del Estado cuando aduce que hemos de distinguir un primer momento en el que el propósito del acusado con el uso de las facturas falsas, es apoderarse de importantes cantidades de dinero de la sociedad que administraba, cometiendo las apropiaciones delictivas y un segundo momento en que entrega dichas facturas al encargado de realizar la declaración de los tributos para que la efectúe, incluyendo en la misma las facturas falsas. La sentencia recurrida, con error, traslada el dolo defraudatorio a un momento anterior, coincidente con la comisión del delito de apropiación indebida, en cuyo momento la voluntad inmediata es apoderarse de dinero de la sociedad -las declaraciones a Hacienda se produjeron en momento posterior-. Existió por tanto dolo, si no directo, sí indirecto y en todo caso eventual.

Y es que, quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto comete el delito. La exigencia de la intención dolosa no significa que se excluya el dolo eventual, que siempre concurrirá cuando se aporten a la declaración del impuesto datos mendaces, susceptibles de ocultar o enmascarar la realidad. El hecho de que la maquinación sea burda no borra el fraude, ni éste puede limitarse a las maquinaciones difícilmente detectables, ya que ello supondría elevar a la categoría de excusa absolutoria o exención de responsabilidad penal los casos de falta de pericia del defraudador. Tampoco contribuye a la eliminación de la responsabilidad criminal el comportamiento del acusado después que la inspección de Hacienda descubriera el fraude (reconocer hechos, ofrecerse a regularizar la situación o provisionar los impuestos debidos) y ello por cuanto tales circunstancias no se contemplan en el *factum* -con tales actitudes se está admitiendo tácitamente la defraudación y en ningún caso concurren los requisitos del art. 305.4.º CP para que actuase la excusa absolutoria-.

**PRECEPTOS:**

Constitución Española, art. 24.

Ley Orgánica 10/1995 (CP), art. 305.

**PONENTE:***Don José Ramón Soriano Soriano.*

Magistrados:

Don ANDRES MARTINEZ ARRIETA

Don JOAQUIN GIMENEZ GARCIA

Don JOSE RAMON SORIANO SORIANO

Don JUAN RAMON BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE

Don LUCIANO VARELA CASTRO

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a cinco de Octubre de dos mil quince.

En los recursos de casación por infracción de Ley e infracción de precepto constitucional, que ante Nos penden, interpuestos por las representaciones de los acusados Victor Eutimio , Anton Victorio y de la Acusación Particular AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, contra sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Orense, Sección Segunda, que les condenó por delitos de apropiación indebida y falsedad documental en concurso ideal, los componentes de la Sala Segunda del Tribunal Supremo que al margen se expresan se han constituido para la votación y fallo bajo la Presidencia del primero de los indicados y Ponencia del Excmo. Sr. D. Jose Ramon Soriano Soriano, siendo también parte el Ministerio Fiscal y estando dichos recurrentes acusados representados, respectivamente, por las Procuradoras Sra. Rosique Samper y García Espinar y la Acusación Particular AEAT por el Abogado del Estado.

## I. ANTECEDENTES

1. El Juzgado de Primera Instancia e Instrucción núm. 7 de Orense, incoó Procedimiento Abreviado nº 824/03 contra Victor Eutimio , Eduardo Urbano y Anton Victorio y, una vez concluso, lo remitió a la Audiencia Provincial de Orense, Sección Segunda, que con fecha 27 de noviembre de 2014, dictó sentencia que contiene los siguientes Hechos Probados : Se declaran probados los siguientes hechos:

I. El 18 de Noviembre de 1994 se constituyó Unión Comercial de Ourense S.A, en adelante UCOSA, cuyo objeto social era la gestión, promoción, estudio, asesoramiento y ejecución del proyectos de construcción y entre ellos la promoción de un centro comercial en la ciudad de Ourense, conocido como Centro Comercial Ponte Vella.

II. Para el desarrollo de tal proyecto, UCOSA contrata con la entidad SUPERCO, en virtud de contrato suscrito el 8 de Junio de 1998, para que asuma del asesoramiento técnico del proyecto y la contratación de la obra, así como el asesoramiento jurídico y financiero, dentro del cual se comprendía la planificación y control de pagos y la comprobación de las facturas emitidas.

III. La ejecución de la obra es concertada por UCOSA con el Grupo Dragados, S.A., mediante contrato de fecha 6 de Septiembre de 1999; contrato de arrendamiento de ejecución de obra, con aportación de trabajo y suministro de materiales, atribuyéndole la totalidad de las obras de construcción, tales como albañilería, revestimientos, pavimentos, cubiertas, carpintería metálica y de madera, falsos techos y frisos, pinturas, saneamiento, fontanería, electricidad, iluminación... etc. Reservándose la propiedad UCOSA la contratación independiente de las obras de instalación de aparatos elevadores y escaleras mecánicas, puertas automáticas, mobiliario, rótulos luminosos jardinería y decoración.

IV. Finalmente, el aspecto fiscal y tributario se contrató por UCOSA con la entidad "Auditores y Finanzas".

V. Desde el 12 de Junio de 1995, en que por acuerdo de dicha fecha adoptado por la Junta general extraordinaria se designan los consejeros del Consejo de Administración de UCOSA, el acusado Victor Eutimio , mayor de edad y sin antecedentes penales, ostentó el cargo de presidente del Consejo de Administración.

VI. El acusado Victor Eutimio , mientras se llevaban a cabo las obras de construcción del citado centro comercial, a lo largo de los años 1999, 2000 y 2001, aprovechando el poder de disposición que el cargo de presidente del Consejo de administración le proporcionaba, diseñó un plan para obtener numerario en perjuicio de la entidad UCOSA y destinarlo a fines ajenos a ésta, sustrayendo al control de los órganos societarios disposiciones de los fondos de UCOSA, mediante la emisión de cheques y pagarés, para pago de obras de construcción que no respondían a la realidad. Consiguiendo de este modo cobrar directamente tales efectos mercantiles o ingresarlos en cuentas corrientes a nombre del acusado Eduardo Urbano o de su esposa Teodora Ofelia , procediendo éste último, tras el descuento bancario oportuno, a hacer entrega del numerario representado en aquellos al acusado Anton Victorio ; todos ellos mayores de edad y sin antecedentes penales.

VII.- Para ello y a fin de enmascarar las disposiciones realizadas que no respondían a negocio causal alguno, se concertó con el acusado Eduardo Urbano para que, aprovechando las relaciones que éste mantenía con determinadas empresas de construcción, emitiera facturas que, faltando a la verdad, reflejaran la realización de determinadas obras de construcción y acondicionamiento del Centro Comercial, llegando éste a suscribir con su firma las facturas correspondientes a la empresa Todoyeso S.L., (empresa cuyo apoderado es el acusado Anton Victorio ), la factura nº NUM000 de fecha 22/10/1999 por importe de 22.741.800 pesetas, la factura nº NUM001 de fecha 12/4/2000 por importe total de 25.027.000 pesetas y la factura nº NUM002 de fecha 9/10/00 por importe de 13.862.754 pesetas.

VIII. Siguiendo con el operativo diseñado por el acusado Victor Eutimio , el citado Eduardo Urbano contactó y se concertó con el asimismo acusado Anton Victorio , con el que se hallaba relacionado parentalmente, para que aprovechando su condición de administrador mancomunado de la empresa Construcciones Baved, S.L., la que carecía de toda actividad desde el año 1992, emitiera facturas que reflejaran mendazmente trabajos de construcción realizados por ésta para UCOSA; emitiendo así en relación a dicha mercantil hasta cuatro facturas, factura nº 214 de fecha 26/10/1999 por importe total de 21.790.600 pesetas, factura nº 84 de fecha 6/4/2000 por

importe de 22.173.400 pesetas, factura n° 211 de fecha 4/10/2013 por importe de 24.359.246 y factura n° 232 de fecha 8/11/00 por importe de 25.670.200 pesetas.

IX. Asimismo, dentro del plan tramado y con igual finalidad defraudadora, el acusado Anton Victorio emitió dos facturas más de la empresa Construgasa, S.L., facturas a las que tenía acceso por la relación que mantenía con el apoderado de la misma Arturo Urbano, administrador asimismo de la empresa Construcciones Baved, S.L. junto con el acusado; dichas facturas recogían trabajos de construcción que realmente no habían sido ejecutados al hallarse la citada mercantil disuelta desde el año 1996. Concretamente las factura n° 69/01 de fecha 26/4/01 por importe de 3.781.600 pesetas y factura n° 115/01 de fecha 15/10/01 por importe de 25.201.000 pesetas.

X. Dentro de este operativo asimismo el acusado Victor Eutimio tuvo a su disposición facturas de otras dos empresas que, siguiendo la mecánica descrita, no reflejaban trabajos reales de construcción, facturas de la empresa Camelot, S.L. y de la empresa Ismacar, S.L. (el apoderado de ésta era el acusado Eduardo Urbano), concretamente de la primera, las facturas n° NUM003 de fecha 6/10/00 por importe de 23.490.000 pesetas y n° NUM002 de fecha 6/11/2000 por importe de 31.780.800 pesetas; y de la segunda factura n° NUM004 de fecha 20/10/99 por importe de 16.831.600 y factura n° NUM005 de fecha 10/4/2000 por importe de 14.900.780 pesetas.

XI. Para pago de las referidas facturas el acusado suscribió con su firma los siguientes efectos:

1. Pagaré n° NUM006 al portador de fecha 18/2/00 por importe de 22.741.800 pesetas contra la C/C NUM007 de Banco de Galicia.

2. Cheque n° NUM008 al portador de fecha 7/6/2000 contra la misma cuenta, por la suma de 25.027.000 pesetas.

3. Cheque n° NUM009 al portador de fecha 13/10/2000 contra la misma cuenta, por la suma de 26.510.000 pesetas.

4. Cheque n° NUM010 al portador de fecha 16/10/2000 contra la misma cuenta, por la suma de 23.490.000 pesetas.

5. Cheque n° NUM011 al portador de fecha 29/11/2000 contra la misma cuenta, por la suma de 20.222.568 pesetas y Cheque n° NUM012 al portador de fecha 28/11/2000 contra la misma cuenta, por la suma de 11.538.232 pesetas.

6. Pagaré n° A 5.352.894 nominativo a nombre de Ismacar, S.L. de fecha 27/12/99 por importe de 7.268.870 pesetas y Pagaré n° NUM013 al portador de fecha 28/2/00 por importe de 9.562.730.870 pesetas, ambos contra la citada cuenta corriente.

7. Cheque n° NUM014 al portador de fecha 12/6/00 por importe de 14.900.788 pesetas contra la C/C NUM015 del Banco Pastor.

8. Pagaré n° NUM016 al portador de fecha 25/11/99 por importe de 21.790.600 pesetas contra la C/C NUM007 de Banco de Galicia.

9. Cheque n° NUM017 al portador de junio del 2000 por importe de 22.173.400 pesetas contra la C/C NUM015 del Banco Pastor.

10. Cheque n° NUM018 al portador de 11/10/00 por importe de 3.712.000 pesetas contra la C/C NUM015 del Banco Pastor, Cheque n° 4.620.790 nominativo a favor de Construcciones Baved, S.L. de 11/10/00 por importe de 4.000.000 pesetas contra la misma cuenta y Cheque n° NUM019 al portador de 11/10/00 por importe de 4.000.000 de pesetas contra la citada cuenta.

11. Cheque n° NUM020 al portador de fecha 29/11/00 por importe de 29.777.432 pesetas contra la C/C NUM007 de Banco de Galicia.

12. Cheque n° NUM021 al portador de fecha 28/5/01 por importe de 3.781.600 pesetas contra la C/C NUM007 de Banco de Galicia y

13. Cheques n° NUM022, n° NUM023 y n° NUM024, todos ellos al portador de igual fecha 11/10/01 por importes de 1.201.000, 4.000.000 y 20.000.000 pesetas contra la C/C NUM007 de Banco de Galicia.

XII. El perjuicio irrogado a UCOSA asciende a la suma de 275.698.012 millones de pesetas en el total de la maniobra defraudatoria, participando los coacusados Anton Victorio y Eduardo Urbano en la causación de un perjuicio cifrado en la suma de 188.714.832 millones de pesetas.

XIII. El acusado Victor Eutimio, con el fin de dar apariencia de veracidad tanto a las facturas emitidas como a los efectos mercantiles que representaban el pago de los trabajos de construcción por aquellas reflejados, presentó para su gestión contable tales soportes documentales a la empresa "Auditores y Finanzas", encargada del aspecto tributario de UCOSA, sirviendo de base a las correspondientes liquidaciones presentadas ante la Agencia Tributaria para realizar las declaraciones del Impuesto de Sociedades y del IVA; generándose así un perjuicio para la Hacienda, al incluirse conceptos que no respondían a la realidad, sin que se haya determinado el importe de la deuda tributaria en las diferentes anualidades en las que los hechos imposables se desarrollaron.

2. La Audiencia de instancia dictó el siguiente pronunciamiento: FALLAMOS: Condenamos al acusado Victor Eutimio, como autor responsable de un delito continuado de apropiación indebida agravado en razón de la

cuantía defraudada y otro delito continuado de falsedad documental en concurso ideal, concurriendo la atenuante cualificada de dilaciones indebidas, a las penas de 2 años de prisión e inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo por el tiempo de la condena y multa de 6 meses con cuota diaria de 20 euros, con responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago, y a que, en concepto de responsabilidad civil, indemnice a UCOSA en la suma de 86.983.180 pesetas, así como al pago de 2/8 partes de las costas ocasionadas; absolviéndole de dos delitos contra la Hacienda Pública en concurso medial, declarando de oficio 2/8 partes de las costas causadas.

Condenamos a los acusados Eduardo Urbano y Anton Victorio , como cooperadores necesarios de un delito continuado de apropiación indebida agravado en razón de la cuantía defraudada y como autores de otro delito continuado de falsedad documental, en concurso ideal, concurriendo la atenuante cualificada de dilaciones indebidas, a las penas de 1 año de prisión e inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo por el tiempo de la condena y multa de 2 meses con cuota diaria de 10 euros, con responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago, y al pago cada uno de ellos de 2/8 partes de las costas ocasionadas.

Condenamos, en concepto de responsabilidad civil, a los tres acusados, Victor Eutimio , Eduardo Urbano y Anton Victorio , a que, solidariamente, indemnicen a UCOSA en la suma de 188.714.832 pesetas.

**3.** Notificada la sentencia a las partes, se prepararon recursos de casación por infracción de ley e infracción de precepto constitucional, por las representaciones de los acusados Victor Eutimio , Anton Victorio y de la Acusación Particular AEAT , que se tuvieron por anunciados, remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo las certificaciones necesarias para su sustanciación y resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose los recursos.

**4. I.** El recurso de casación interpuesto por la representación del acusado Victor Eutimio , lo basó en los siguientes MOTIVOS DE CASACIÓN: Primero.- Por infracción de Ley, al amparo del número segundo del art. 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal , por considerar que ha existido error en la apreciación de la prueba; Segundo.- Por infracción de Ley, al amparo del número primero del art. 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal , por indebida aplicación del artículo 390 y ss. del Código Penal . Tercero.- Por infracción de Ley, al amparo del número primero del art. 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal , por indebida aplicación del artículo 252 del Código Penal .

**II.** El recurso interpuesto por la representación del acusado Anton Victorio , lo basó en los siguientes MOTIVOS DE CASACIÓN: Primero.- Por infracción del artículo 24. 2 de la Constitución Española , por vulneración del derecho a la presunción de inocencia, al amparo de lo dispuesto en el artículo 5.4 de la LOPJ . Segundo.- Por infracción de precepto penal sustantivo, de los artículos 390 en relación con el 392 y del artículo 252 del Código Penal y el artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal .

**III.** El recuso interpuesto por la representación de la AEAT , lo basó en los siguientes MOTIVOS DE CASACIÓN: Primero.- Por infracción de precepto constitucional, al amparo del artículo 852 de la LECr ., por violación del Derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución Española en relación con la infracción del artículo 305 del Código Penal . Segundo.- Se invoca igualmente la violación del Derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución Española , en relación con la infracción del artículo 305 del Código Penal .

**5.** Instruido el Ministerio Fiscal de los recursos interpuestos, apoyó los dos motivos del Abogado del estado, solicitando la inadmisión de los interpuestos por las representaciones de los acusados, quedando conclusos los autos para señalamiento de fallo, cuando por turno correspondiera.

**6.** Hecho el señalamiento para el fallo, se celebró la votación prevenida el día 9 de septiembre de 2015.

**7.** Con fecha 10 de septiembre de 2015 se dictó Providencia dando traslado a las partes por término de 8 días para, si procediera, adaptar los recursos interpuestos según dispone la Disposición Transitorias Tercera letra c) de la Ley Orgánica 1/2014 de 30 de marzo, habiendo transcurrido dicho término sin contestación alguna por parte de los recurrentes.

## **II. FUNDAMENTOS DE DERECHO**

RECURSO DE Victor Eutimio

### **Primero.**

El primero de los motivos lo formula al amparo del art. 849.2º L.E.Cr . por error facti, pretendiendo la alteración del relato histórico.

1. El error del juzgador derivaría de los particulares contenidos en los documentos elaborados por SUPERCO consistentes en los presupuestos al inicio de obra y su seguimiento sucesivo, que bien por sí mismos, bien con apoyo en la prueba testifical practicada, se acredita que los responsables de la obra tenían presupuestados los pagos que se hicieron, ya que era dicha entidad quien gestionaba o debía gestionar todo el discurrir social y en ese cometido tenía una partida con el rótulo de "imprevistos".

A tales presupuestos se atuvo el recurrente y pagó en efectivo al presunto proveedor entregándole todo su importe.

A continuación para sostener tal tesis invita a acudir al testimonio del acusado y a una cantidad amplia de testigos.

Con todo ello el impugnante pretende incluir en el factum entre otras cosas, el párrafo siguiente: "El presidente (de UCOSA) desconocedor de la operativa de este tipo de macroobras, siguió las instrucciones recibidas, entregó todo el importe requerido y pudo comprobar que los pagos se hacían figurar en los seguimientos de los presupuestos. Además entregó las facturas en contabilidad, que fueron visadas por SUPERCO, sin prevención alguna. UCOSA, además, declaró convenientemente a la Agencia Tributaria los pagos y los perceptores".

2. Antes de dar respuesta a tal reproche casacional, resulta de interés recordar la doctrina jurisprudencial de esta Sala sobre el alcance y límites de este motivo, oportunamente establecidos en abundantes y reiteradas sentencias en las que se señalan las exigencias para la prosperabilidad de un motivo por "error facti".

Los requisitos exigidos se reducen a los siguientes: La Sala requiere:

A) Que se hayan incluido en el relato histórico hechos no acontecidos o inexactos.

B) Que la acreditación de tal inexactitud tiene que estar evidenciada en documentos en el preciso sentido que tal término tiene en sede casacional. Sobre esta cuestión podemos recordar la STS de 10 de noviembre de 1995 en la que se entienden por tales aquellas representaciones gráficas del pensamiento, generalmente por escrito, creadas con fines de preconstitución probatoria y destinadas a surtir efectos en el tráfico jurídico, originados o producidos fuera de la causa e incorporados a la misma.

C) Que el documento en sí mismo sea demostrativo del error que se denuncia cometido por el Tribunal sentenciador al valorar las pruebas, error que debe aparecer de forma clara y patente del examen del documento en cuestión, sin necesidad de acudir a otras pruebas ni razonamientos, conjeturas o hipótesis. Es lo que la doctrina de esta Sala define como literosuficiencia.

D) Que el supuesto error patentizado por el documento no esté a su vez desvirtuado por otras pruebas de igual consistencia y fiabilidad. Al respecto debe recordarse que la ley no concede ninguna preferencia a la prueba documental sobre cualquier otra, antes bien todas ellas quedan sometidas al cedazo de la crítica y de la valoración en conciencia de conformidad con el art. 741 L.E.Cr .

E) Que los documentos en cuestión han de obrar en la causa, ya en el sumario o en el rollo de la Audiencia, sin que puedan cumplir esa función impugnativa los incorporados con posterioridad a la sentencia.

F) Finalmente, el error denunciado ha de ser trascendente y con valor causal en relación al resultado o fallo del asunto, por lo que no cabe la estimación del motivo si este sólo tiene incidencia en aspectos accesorios o irrelevantes. Hay que recordar que el recurso se da contra el fallo, no contra los argumentos que de hecho o derecho no tengan capacidad de modificarlo ( STS. 765/04 de 14 de junio ).

G) A los anteriores, ha de añadirse, desde una perspectiva estrictamente procesal, la obligación que compete al recurrente de citar expresamente el documento de manera clara, cita que si bien debe efectuarse en el escrito de anuncio del motivo - art. 855 L.E.Cr .- esta Sala ha flexibilizado el formalismo permitiendo que tal designación se efectúe en el escrito de formalización del recurso ( STS 3-4-02 ) pero en todo caso, y como ya recuerda, entre otras la STS 332/04 de 11 de marzo , es obligación del recurrente además de individualizar el documento acreditativo del error, precisar los concretos extremos del mismo que demuestren claramente la equivocación en la que se dice incurrió el Tribunal ( STS 465/2004 de 6 de abril y 1345/2005 de 14 de octubre ).

3. En primer lugar los documentos invocados únicamente prueban que existió un presupuesto previo a la obra, lo cual es habitual en estos casos y más cuando la obra a ejecutar es de cierta envergadura, siendo igualmente lógicos los controles periódicos, que en nuestro caso fueron un tanto laxos. En realidad lo que se refleja en el factum son facturas emitidas por empresas que ninguna relación tienen con Dragados, única entidad contratada para la ejecución de las obras.

Por otro lado y desde el punto de vista formal no es posible apoyarse para la pretendida alteración del factum en la prueba testifical, de naturaleza personal, cuando el art. 849.2º L.E.Cr . solo da cabida a la prueba documental, quedando fuera las pruebas personales, aunque se hallaren documentadas.

Además en la causa existió prueba contradictoria que acreditaba la comisión de delito de apropiación indebida y falsedad.

Así pues, la supuesta ignorancia en relación a las disposiciones que realizó, culpabilizando a SUPERCO, a quien atribuía el control de la misma resultaron contradichas por otras. Entre las pruebas contradictorias que demostrarían lo contrario figuran:

a) La confesión del acusado, que reconoce el poder de disposición del numerario de la compañía. También al contestar a los inspectores de Hacienda, según éstos, el acusado les reconoció que las facturas no respondían a ninguna operación.

b) Testimonio de Secundino Hipolito , Secretario del Consejo de Administración de Ucosa.

c) El libramiento de talones nominativos en favor de otras empresas constructoras (ya inactivas o desaparecidas) pudo contribuir a tomar conciencia de que constituía una irregularidad o falsedad, ya que la realización de la obra se había atribuido exclusivamente a Dragados.

d) La prueba documental demuestra que muchos efectos fueron cobrados directamente por el acusado, irregularidad sobre la que éste no ofrece una explicación.

e) El testimonio del acusado Eduardo Urbano , acerca de los sobres con dinero que recibía del recurrente y la entrega por su parte de facturas falsas.

f) Declaración de Erasmo Borja , Secretario de SUPERCO, que niega el control por su parte, limitándose a reseñar los documentos y facturas que suscribía el acusado, como presidente del consejo de administración.

g) Testimonio de Bernardino Evaristo , jefe de administración de la citada entidad societaria.

A la vista de tal prueba contradictoria y la doctrina jurisprudencial reseñada el acusado no puede llevar a cabo modificación alguna del relato histórico sentencial.

El motivo ha de claudicar.

### **Segundo.**

Con sede procesal en el art. 849.1º L.E.Cr . en el correlativo ordinal, considera indebidamente aplicado el art. 390.1.2º, en relación al 392 C.P .

1. En la argumentación se pretende despojar del carácter de falsas a las facturas, manejando e intentando distinguir entre facturas simuladas, inveraces o auténticas, en particular sosteniendo que las facturas las redactaron y suscribieron las personas que allí se reflejan, luego, desde este punto de vista deberían calificarse de auténticas, esto es, de puño y letra del que dice redactarlas y firmarlas. En cualquier caso -añade el recurrente- estaríamos ante una falsedad ideológica del art. 298.1º.4º C.P .

2. La recurrida en el fundamento jurídico quinto (pág. 12) recuerda el Pleno no jurisdiccional de esta Sala de 26 de febrero de 1999 en el que se vino a establecer que la confección completa de un documento que en absoluto responde a la realidad, capaz de inducir a error sobre su autenticidad y que incorpore toda una secuencia simulada e inveraz de afirmaciones con trascendencia jurídica, a modo de completa simulación del documento, debe incardinarse en la falsedad del nº 2 del art. 290.1 y no en su número 4º.

No cabe confundir lo que es una simple alteración de la verdad en un documento existente o que responda a una operación real cuyos datos se falsean, con la simulación consistente en la completa creación "ex novo" de un documento con datos inveraces o relativos a un negocio o a una realidad inexistente que se pretende simular.

Este último supuesto es el que nos atañe, ya que el acusado, junto con los otros dos, confeccionaron facturas deliberadamente con la finalidad de acreditar en el tráfico jurídico una relación jurídica absolutamente inexistente (véanse SS.T.S. 1345/2005 de 14 de octubre; 37/2006 de 25 de enero; 298/2006 de 8 de marzo; 784/2009 de 14 de julio; 278/2010 de 15 de marzo; 1064/2010 de 21 de octubre; 1100/2011 de 27 de octubre, etc. etc.).

Así pues, si nos atenemos al sentido literal del relato sentencial, como impone el art. 884.3 L.E.Cr ., comprobaremos que allí se describe una conducta enteramente subsumible en el art. 392 en relación al art. 390.1º.2º C.P .

El motivo debe rechazarse.

### **Tercero.**

En el último de los motivos, con amparo procesal en el art. 849.1º L.E.Cr . estima indebidamente aplicado el art. 252 (ahora 253) del C. Penal .

1. El recurrente considera que los hechos no eran subsumibles en el art. 252 C.P ., por no concurrir el elemento subjetivo del tipo o dolo, es decir, el ánimo de lucro o "animus rem sibi habendi".

2. Al igual que en el motivo anterior, su naturaleza obliga al pleno respeto al hecho probado del que ha de partirse y en tal sentido es patente que el relato histórico de la sentencia describe una apropiación indebida, desde el momento que el acusado teniendo la plena disponibilidad del numerario que la sociedad ha puesto a su cargo, por ser el presidente del consejo de administración con poderes de disposición, realiza extracciones, disponiendo de lo ajeno sin retorno o de una manera definitiva, ocasionando un perjuicio a la sociedad que administra.

El tipo penal del art. 252 (ahora 253), no exige en su descripción típica el ánimo de lucro propio o de tercero, aunque en la práctica, las disposiciones ilícitas, excediéndose de sus funciones provocaría el enriquecimiento de su autor o de un tercero, que es lo que de forma expresa establece el art. 253 reformado por Ley Orgánica de 30 de marzo de 2015 .

En cualquier caso el delito es paradigmático. El acusado, en concierto con otros dos que le facilitan facturas falsas, libra talones y pagarés para simular el pago de las mismas, cuando el dinero va a poder de los concertados, despojando a la sociedad del mismo.

El motivo ha de declinar.

RECURSO DE Anton Victorio

#### **Cuarto.**

En el motivo 1º, al amparo del art. 5.4 L.O.P.J . denuncia infracción del art. 24.2 C.E ., por vulneración del derecho a la presunción de inocencia.

1. Según el recurrente no ha quedado acreditado el lucro que podría haber obtenido con la emisión de facturas falsas, no existiendo prueba o indicio que acredite el destino final de las cantidades defraudadas más allá de lo manifestado por otro de los condenados y familiares allegados de éste.

A su vez tampoco ha resultado probado que el recurrente introdujera en el tráfico mercantil las facturas de las que fueran sus sociedades.

Ni tampoco ha sido definitiva la prueba pericial, que no garantizó de forma absoluta que las firmas estampadas en los documentos falaces fueran las suyas.

2. La falsedad de las facturas, tal como lo demuestra la prueba documental contable, es inobjetable y todas las partes la admiten, poniéndose en duda la autoría. Sin embargo existe prueba de cargo para atribuir la autoría de las que pertenecían a las antiguas empresas del acusado.

Entre otras:

a) Las empresas, como bien conoce el recurrente, carecían de toda actividad. Según el informe de Hacienda respondían en el aspecto económico a un electroencefalograma plano.

b) La ausencia de asalariados, empleados o personal dependiente. Dichas empresas se habían disuelto o se hallaban inactivas.

c) Las empresas igualmente carecían de relación alguna con UCOSA.

d) Facturaban obras de construcción simultáneamente facturadas por Dragados que era la única empresa constructora.

e) Los recibos del dinero después de cobrar las facturas, cuya autoría ha sido determinada por dos pruebas periciales:

1) La perita Araceli Benita .

2) Informe del facultativo nº NUM025 de la policía científica. Éste afirmó en juicio que tenía datos acreditativos de que las firmas de los documentos correspondían al recurrente.

f) Además existía una relación directa entre las facturas y las empresas (inactivas) que supuestamente las emitían. Así, el recurrente era el administrador de Babed. Tenía acceso a Construgasa, por su relación con el apoderado Arturo Urbano , el cual a su vez era coadministrador de Babed. Igualmente era apoderado de Todoyeso, S.L.

g) Entre Eduardo Urbano y Anton Victorio mediaba una relación de parentesco por afinidad.

h) El acusado incurrió en una importante contradicción. Así, como prueba de descargo propuso la declaración de una empleada, Elena Zaira , según la cual el Sr. Anton Victorio dejaba en la oficina facturas firmadas y debido a la confianza existente con el Sr. Eduardo Urbano , éste llegó a encontrarse solo en la oficina por ausencia de la testigo. Luego, existían facturas en blanco firmadas que pudieron ser utilizadas por terceros.

Pues bien, ello se compadece mal con la tesis sostenida por el recurrente de que las firmas de las facturas no eran suyas, desestimando y rechazando la prueba pericial que así lo declaraba.

En definitiva, existió prueba abundante de la intervención del recurrente en la confección de las facturas falsas, que dieron base al Sr. Victor Eutimio para librar cheques y pagarés en pago de unas obras y servicios no realizados, actuando en la contabilidad como justificantes de operaciones inexistentes.

El motivo ha de rechazarse.

#### **Quinto.**

En el segundo y último motivo de este recurrente, canalizado a través del art. 849.1º L.E.Cr . considera indebidamente aplicados los arts. 390, en relación al 392 y 252 (ahora 253) todos del C. Penal .

1. Los argumentos impugnativos al inicio del desarrollo del motivo afectan al derecho a la presunción de inocencia, ya analizado.

En tal sentido alude a la prueba de descargo de Elena Zaira , y no entiende suficientemente probados los siguientes:

- 1) Que no conocía al Sr. Victor Eutimio .
- 2) Que los sobres con el importe de las facturas se los entregaba el Sr. Victor Eutimio al Sr. Eduardo Urbano , sin que nada tuviera que ver el recurrente, ingresando las cantidades en cuentas de la titularidad del Sr. Eduardo Urbano y su familia.
- 3) No se explica la coincidencia entre las facturas de Babed y las pagadas por Dragados.
- 4) Sorprende igualmente que tal duplicidad de gastos no fuera advertida antes por Superco, por Auditores de Finanzas, por Dragados, por los socios o por los miembros del Consejo de administración de Ucosa.

Junto a tales reparos aduce razones impugnativas propias del motivo que por error de derecho articula. Entre ellas:

- a) Que el acusado no actuó con ánimo de lucro.
- b) Que supuesta la elaboración de las facturas falsas por parte del recurrente., las falsedades no tienen trascendencia hasta que no se introducen en el tráfico jurídico mercantil.
- c) Que lo único que se pretendió con la falsedad de las facturas fue regularizar unos pagos efectuados en "B", sin causar perjuicio a Ucosa.
- d) Aun reputándose autor de las facturas falsas, nunca pudo saber que iban a ser cobradas por terceras personas en perjuicio de la pagadora.

2. Los argumentos aducidos son improsperables. Los relativos a la presunción de inocencia ya fueron expuestos en el motivo anterior en el que se justificó la existencia de prueba que acreditaba la participación del acusado en la trama defraudatoria falsificando facturas y recibiendo a cambio dinero por tal razón (recibís, cuyas firmas han sido identificadas pericialmente como pertenecientes al acusado).

Respecto a los otros alegatos, es cierto que el tipo delictivo descrito en el art. 252 C.P ., no precisa en su descripción del ánimo de lucro, sino la disponibilidad del dinero ajeno en beneficio propio o de tercero, en este caso, con perjuicio de su titular y sin autorización del mismo dándole un destino sin retorno. Indudablemente que alguien se beneficiaría de él, si no el recurrente, un tercero, pero insistimos que el ánimo de lucro no constituye un elemento configurador del tipo, aunque se deduzca de él.

Las facturas falsas indudablemente tuvieron entrada en el tráfico jurídico mercantil, actuando como documentos justificativos en la contabilidad de SUPERCO, y fueron base de las extracciones de numerario a través del libramiento de cheques y pagarés, que se suponían entregados en pago de dichas facturas falsas y de cuyo dinero dispusieron a su favor los tres implicados.

Consiguientemente la finalidad no fue ni mucho menos regularizar pagos efectuados en "B", sino inventarse gastos inexistentes, reflejados en las facturas falsas, cuyo cobro les proporcionaba a los acusados una disponibilidad ilícita de dinero ajeno, que a través de tal mecanismo defraudaban a UCOSA.

Por último y acerca de la finalidad de las facturas no es posible ignorar su función dentro de la trama urdida, ya que contra su entrega se recibía un dinero ajeno.

De todos modos la mecánica delictiva se halla perfectamente descrita en los hechos probados, a los que debemos plena sumisión en un motivo por corriente infracción de ley, como impone el art. 884.3 L.E.Cr .

El acusado en sus argumentaciones no ha respetado en todo su contenido, orden y significación el relato de hechos probados, como le obligaba la legislación procesal y la naturaleza del motivo articulado, que debe ser enteramente desestimado.

## RECURSO DEL ABOGADO DEL ESTADO

### Sexto.

El recurso del Abogado del Estado, que articula en dos motivos, ataca la absolución por dos delitos contra la Hacienda pública atribuidos a Victor Eutimio .Antes de desarrollar este apartado impugnativo resulta de interés hacer referencia a los antecedentes procesales relativos a este delito por el que finalmente absuelve la Audiencia Provincial de Orense.

1. La Sentencia núm. 469/2013 de 43 de diciembre de 2013 dictada por la Sección Segunda de la Audiencia Provincial orensana, fue objeto, entre otros, del recurso del Abogado del Estado, que esta Sala de casación estimó en Sentencia 704/2014 de 24 de octubre de ese mismo año.

En dicha Sentencia se acordaba la nulidad de la recurrida y, con remisión de los autos al origen, se ordenaba el dictado de otra nueva que corrigiera los errores relativos a la vulneración de derechos constitucionales, al no haberse respetado el derecho a la tutela judicial efectiva ( art. 24.1 de la CE ) en su vertiente de la necesidad de motivar las sentencias y del derecho del justiciable a obtener una respuesta, fundada y razonada, a las pretensiones articuladas ( arts. 120.3 y 9.3 de la CE ).

Tal motivación sentencial resulta constitucionalmente imprescindible para posibilitar a las partes la impugnación de las sentencias cuyas criterios decisorios puedan ser tachados de arbitrarios, ilógicos o irrazonables, amén que con la posibilidad revisoria en casación se pueden corregir estos vicios esenciales que atacan el derecho de defensa.

Sobre tal posibilidad impugnativa se ha pronunciado ampliamente la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y esta misma Sala. A título de ejemplo nos cumple citar, entras otras, SSTC 45/2005 de 28 de febrero , 314/2005, de 12 de diciembre , 30/2006, de 30 de enero , 94/2007, de 7 de marzo , 45/2009 , de 15 de 4 junio, 94/2010 , de 15 de 4 noviembre, 107/2011, de 20 de junio , 201/2012, de 12 de noviembre ; y SSTS 545/2010, de 15 de junio , 1043/2010, de 11 de noviembre , 480/2012, de 29 de mayo , 496/2012, de 8 de junio , 561/2012, de 3 de junio , 62/2013, de 29 de enero , y 1631/2015, de 20 de marzo .

2. La cuestión conflictiva planteada afecta al derecho a la tutela judicial efectiva y tiene su origen en el hecho probado número XIII de la recurrida que declaraba lo siguiente: "El acusado Victor Eutimio , con el fin de dar apariencia de veracidad tanto a las facturas emitidas como a los efectos mercantiles que representaban el pago de los trabajos de construcción por aquéllos reflejados, presentó para su gestión contable tales soportes documentales a la empresa "Auditores y Finanzas", encargada del aspecto tributario de UCOSA, sirviendo de base a las correspondientes liquidaciones presentadas ante la Agencia Tributaria para realizar las declaraciones del Impuesto de Sociedades y del IVA, generándose así un perjuicio para la Hacienda, al incluirse conceptos que no respondían a la realidad, sin que se haya determinado el importe de la deuda tributaria en las diferentes anualidades en las que los hechos imponibles se desarrollaron".

Así pues, las referidas facturas falsas las presenta el acusado a su asesor fiscal para que, mediante tales elementos documentales, se lleven a cabo las correspondientes declaraciones ante Hacienda Pública, deduciendo la Audiencia de este comportamiento que no tenía finalidad de defraudar al Estado. También el Fiscal en su escrito calificadorio hace constar en la relación de hechos, entre otra cosas, que "dichas facturas fueron entregadas por el acusado a "Auditores y Finanzas" encargada de llevar la contabilidad social con la finalidad de que se incluyeran en las cuentas societarias y en las correspondientes declaraciones del impuesto de Sociedades y del IVA".

Sobre esta base acusatoria la Audiencia señala contradictoriamente que "no se dice que fue el acusado quien ordenó hacer tal inclusión, en tanto, se limitó a seguir el procedimiento habitual de entregar toda la documentación contable a los encargados de su gestión, pero con plena desvinculación del destino final de la misma, y por lo tanto, de su contabilidad a efectos fiscales, es más, si hubiera procedido de otro modo, ordenando su exclusión de las anotaciones fiscales, hubiera puesto al descubierto la maquinación fraudulenta llevada a efecto".

Pues bien, si partimos que quien entrega facturas falsas para su contabilidad a efectos fiscales, conoce que con tal acción perjudica a la Hacienda, no es razonable entender (al contrario resulta absurdo) que se excluya el elemento subjetivo del delito. En refuerzo de tal argumento la Audiencia pone de relieve que los que contribuyeron a la confección de facturas falsas, no resultaron acusados.

Pero junto a tal ausencia de elemento subjetivo del tipo, la Audiencia también arguye para justificar la absolución la no concurrencia en el hecho del elemento objetivo del delito.

Nos dice que la determinación de la cuota tributaria corresponde a los tribunales y no a la Administración (lo que no es enteramente cierto), pero para ello debería de haber concretado la Audiencia tal cuota, y la misma en el factum establece que "sin que se haya determinado el importe de la deuda tributaria en las diferentes anualidades en las que los hechos imponibles se desarrollaron".

Sin embargo, en la sentencia del Tribunal provincial se daba una contradicción. Por un lado la Unidad Regional de Inspección, emite informe detallado en la causa, ratificado en juicio, y el perito judicial Leopoldo Urbano, que también evalúa las cuotas dejadas de ingresar por el acusado, coinciden en determinar que la cuota defraudada en 2001, única por la que se acusa, excedía en ese año tanto para un impuesto como para el otro, de la cifra de 120.000 euros.

La Audiencia explica que como los hechos se desarrollaron a lo largo de los años 1999, 2000 y 2001, la acusación ha sumado las diversas infracciones administrativas para alcanzar la cifra de 120.000 euros, que implica la comisión de un delito, no pudiéndose atender exclusivamente al año 2001, fecha en que se incluye la obra realizada.

En el ámbito penal -sigue apostillando la Audiencia- la cuota defraudada se debe determinar con arreglo a los principios que marca el art. 305.2 del C. Penal, aun cuando ello implique el abandono de la normativa tributaria, y en nuestro caso la defraudación anual queda indeterminada.

Existe una falta de motivación -refiere la Sentencia de esta Sala 704/2014 de 24 de octubre - ya que la expresión del apartado 2 del art. 305, que afirma "se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración" debe necesariamente referirse a conceptos tributarios, por lo que ha de integrarse el delito con las oportunas disposiciones fiscales y no dejarse a un lado como propugna la Audiencia.

Pero lo cierto es que según el dictamen del informe de Hacienda, ratificado en juicio y el dictamen del perito judicial, en el ejercicio de 2001 podría haberse defraudado en el Impuesto de Sociedades una cuota de 427.671,85 euros y en el IVA 172.689,087 euros. Falta por tanto una explicación por qué razón dice la Audiencia que no se sobrepasó tal cuota, acreditada contable y pericialmente, en la causa.

3. Anulada la Sentencia de instancia la Audiencia Provincial dicta otra Sentencia al objeto de explicar las razones de la absolución, y en ésta que es la que ahora se recurre (núm. 328/2015) se insiste en similares argumentos y solo se añaden a los consignados en la primera sentencia algunos párrafos, pero insistiendo en los mismos criterios decisorios.

En definitiva la tesis de la Audiencia, sin corregir plenamente los vicios observados en la primera sentencia, persiste en sus argumentos, que recordamos y explicitamos a continuación:

A) El aspecto subjetivo del delito no concurre porque el art. 305 del C. penal no exige para su comisión un simple daño patrimonial a la Hacienda Pública, pues tal infracción precisa de la concurrencia de un elemento intencional integrado por un "engaño a la Hacienda", por lo que el término defraudar eludiendo el pago de tributos implica burlar, engañar, esquivar, etc. La mera falta de ingreso de un tributo cae fuera del campo semántico de la conducta de "defraudar".

Consecuencia de ello es que el delito no podría cometerse con "dolo eventual", así pues, la merma de ingresos de Hacienda no se produjo por el IVA, formalmente devengado, pero no efectivamente soportado, y por tanto indebidamente deducido, al tiempo que las sociedades obligadas a su retención o ingreso a favor del erario público- representadas por los coacusados- no llevaron el mismo a efecto.

El daño a la Hacienda también se produjo en el Impuesto de Sociedades al deducir unos gastos no destinados a las finalidades falazmente justificadas.

Las facturas falsas en suma -según la Audiencia- estaban recogidas en su contabilidad; cuando empezaron las actuaciones inspectoras el acusado reconoció los hechos, ofreció la regularización de la situación y provisionó los impuestos debidos. Todo ello nos indicaba -según la tesis de la Audiencia- una ausencia de voluntad de defraudación.

La Audiencia persiste en la falta del elemento subjetivo, añadiendo dos argumentos más:

1) el perito judicial economista, Leopoldo Urbano, alude a la existencia una irregularidad contable, sumamente burda, en donde se produce una simulación relativa, ya que tras una voluntad declarada existe una causa real de contenido diverso.

2) En la querrela formulada por el Fiscal (7-11-2003) en cuya relación circunstanciada de los hechos dice: "De una lectura cuidadosa del bien construido expediente por parte de la Agencia Tributaria se colige que no existió en los querrelados un ánimo defraudatorio contra la Hacienda Pública" (folio 214 del tomo I).

B) En el aspecto objetivo persiste la Audiencia en justificar con argumentos la no concurrencia de esa condición objetiva de punibilidad integrada por la cuantía defraudada (120.000 euros), haciendo una interpretación sui generis del art. 305 en su apartado 2º, en cuanto se refiere al IVA; al impuesto de Sociedades devengado anualmente no sería aplicable, al ser anual el periodo impositivo. Repite una vez más el Tribunal provincial que se

computaron las cuantías defraudadas en tres años (que integran cada una de ellas individualmente consideradas una infracción administrativa) para obtener una cuantía propia de delito lo que no es en modo alguno procedente.

Respecto al modo de computo sostiene que el Impuesto del IVA defraudado podrá determinarse de un modo concreto en el ámbito administrativo, mediante compensaciones de ejercicios anteriores, pero en materia penal la "cuota defraudada debe fijarse con arreglo a los principios que marca el art. 305.2º del C.penal , aun cuando ello implique el abandono de la normativa tributaria.

No obstante, el impago de los impuestos (IVA y Sociedades) en el año 2001, significa que en su cálculo se deben tomar en consideración las facturas emitidas los años precedentes 1999 y 2000, por razones impuestas en la normativa tributaria.

En los nuevos párrafos que añade la Sentencia se explica que "...la base imponible de un determinado ejercicio queda integrada por los flujos fiscales en él contenidos, de modo tal que la compensación de pérdidas provocaría que la base imponible no resulte consecuencia exclusiva de los flujos fiscales imputables en cada ejercicio, sino también de los flujos determinantes de la base imponible negativa habidos en otros ejercicios. La Sentencia añade que así parece apuntarlo, además, la Ley del Impuesto de Sociedades (art. 10.1 ) al disponer que "la base imponible estará construida por el importe de la renta en el periodo impositivo minorada por la compensación de base imponible negativa de ejercicios anteriores".

Sin embargo, la sentencia insiste y persiste en esta máxima, posible en el ámbito administrativo, pero no parece que pueda ser trasladada al ámbito penal a la luz del art. 305 del C. penal , para integrar el concepto de cuota defraudada.

En este apartamiento de la normativa tributaria en orden a la determinación de la cuota defrauda la sentencia recurrida la limita a las particulares liquidaciones del año 2001, sin relacionarlas, como impone la Ley, con los dos ejercicios precedentes.

Hechas tales consideraciones debemos ahora atenernos a los concretos motivos que articula el Abogado del Estado en casación.

### **Séptimo.**

El motivo primero lo residencia procesalmente en el art. 852 LECrim ., por violación de la tutela judicial efectiva ( art. 24.1 de la CE ), en relación al art. 305 del C. penal , que tipifica tal delito y que la jurisprudencia aplicable admite su comisión por "dolo eventual".

1. Acerca del elemento subjetivo del tipo la recurrida se limita a mantener su postura jurídica, añadiendo otro razonamiento más para justificar la inexistencia de culpabilidad del acusado, pero indirectamente contradice lo expuesto en los hechos probados, que no altera, y produce a su vez una contradicción interna entre los propios fundamentos jurídicos y la jurisprudencia que invoca, vulnerando de nuevo el derecho a la tutela judicial efectiva por resultar el razonamiento que funda dicha resolución arbitrario, irrazonable e incurso en error patente.

La razón fundamental que, según la recurrida, excluiría el dolo (el delito del art. 305 del C penal es esencialmente doloso) se sustentaría en que el sujeto activo no pretendía defraudar a Hacienda al simular facturas falsas, sino distraer fondos de la sociedad que administraba, por lo que falta el ánimo específico de ocasionar un daño a la Hacienda pública, precisamente porque no se buscaba con esos mecanismos administrativos, la elusión del pago de impuestos

Según el Abogado del Estado dicha argumentación añadida debe ser refutada por tres razones fundamentales:

- a) Incurre en un manifiesto error en la interpretación de la jurisprudencia que cita.
- b) Se produce una patente contradicción entre los antecedentes de hecho y los fundamentos jurídicos.
- c) Se detecta una clara contradicción entre los fundamentos jurídicos entre sí.

En el análisis de estas tres cuestiones el Abogado estatal realiza las siguientes consideraciones:

1) Para determinar los contornos jurídicos del elemento subjetivo del injusto recurre al análisis del "elemento objetivo del tipo" de la defraudación fiscal, es decir, al alcance del verbo nuclear "defraudar", que proclama que el mero impago del tributo, no determina una conducta defraudatoria. En este sentido recuerda la sentencia del T.S. nº 801/2008 de 26 de noviembre , que el ánimo de defraudar concurre en "quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto".

Sin embargo, esa exigencia de intención dolosa no significa que ello excluya el dolo eventual en la punición del delito fiscal. El dolo concurre, declarando datos mendaces, ya sea con dolo directo, de primer grado o de segundo grado o indirecto o con dolo eventual. En conclusión la recurrida -en opinión del Abogado del Estado- clamorosamente errónea al entender que el verbo defraudar del Código Penal excluye que el delito fiscal

pueda ser cometido con dolo eventual (véase, por todas, la S.T.S. nº 817/2010, de 30 de septiembre, que confirma condenas por delito contra la Hacienda pública en casos de ignorancia deliberada, en tanto modalidad del dolo eventual).

2) La contradicción entre la ausencia de dolo y el *factum* resulta de los términos inconcisos en los que se expresa el apartado XIII de los hechos probados. En él se contiene una orden del acusado para que se efectúen las pertinentes declaraciones tributarias, concretamente dicha orden está determinando que se lleven a cabo declaraciones mendaces por incluir gastos inexistentes derivados de facturas falsas, teniendo presente como señalan las sentencias nº 1.244/2003, de 3 de octubre y nº 801/2008, de 26 de noviembre, que "quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto" comete el delito.

3) Las contradicciones del propio razonamiento, señala el recurrente, las explica del modo siguiente: después de afirmar que no concurre el elemento subjetivo del delito, la recurrida acude al dictamen del perito judicial Leopoldo Urbano, el cual señala que se trataba de una irregularidad contable sumamente burda, en donde se produce una simulación relativa, al existir una voluntad patente de apropiación del dinero de la sociedad. De ello el Abogado estatal apunta:

a) Que no se trata de una simulación relativa, sino absoluta (por falta de cualquier realidad subyacente), pero lo cierto es que la propia sentencia en su razonamiento admite una simulación, y tal simulación es algo que se añade al pago del impuesto y que hace que estemos ante una defraudación tributaria.

b) Tampoco se comprende el alcance absolutorio que pueda tener el hecho de que el perito califique la irregularidad de "burda" (a pesar de que para descubrirla se precisó de una inspección tributaria), ya que ello no borra la existencia del fraude, pues de lo contrario se estaría elevando a la categoría de excusa absolutoria o de eximente la falta de pericia del defraudador.

c) Acerca de la afirmación exculpatoria de la recurrida de que "en cuanto comenzaron las actuaciones del Fisco, el acusado ofreció regularizar la situación y provisionó los tributos debidos", la Audiencia provincial razona que no se buscaba la elusión del pago de impuestos, sino la obtención de un efectivo para hacer frente a finalidades no válidamente acreditadas".

Sin embargo el Abogado del Estado apostilla que:

- 1) Este supuesto no se contempla en hechos probados.
- 2) Además es un elemento de cargo, pues supondría la admisión tácita de la defraudación.
- 3) En ningún caso concurrirían los requisitos previstos en el art. 305.4 para que operara la excusa absolutoria.

Ante todo lo argumentado el recurrente (Abogado del Estado) se pregunta:

- ¿Qué cabe esperar por cualquier persona mínimamente razonable, cuando se entreguen facturas falsas a la empresa específicamente encargada de llevar los aspectos contables y tributarios de la sociedad y de confeccionar las declaraciones tributarias?.

- ¿Qué cabe esperar si todas las facturas se entregan al asesor encargado de los aspectos contables y tributarios?. Lógicamente que incluirá las facturas falsas, cuya falsedad desconoce el asesor, figurando gastos en las declaraciones tributarias que no se corresponden con la realidad, liquidándose una cuota inferior a la que se debía pagar.

La mecánica delictiva -según el recurrente- ha sido la siguiente:

- En un primer momento las facturas falsas se utilizan por el acusado Víctor Eutimio como parte de una operativa para detraer ilícitamente fondos de la sociedad que administraba.
- En un segundo momento las facturas falaces las entregó a la empresa que confeccionaba las declaraciones tributarias de la sociedad.
- En un tercer momento la sociedad administradora presentó unas declaraciones con datos falsos que el propio acusado le había proporcionado a sabiendas de su falsedad.

La sentencia recurrida lo que hace es utilizar un concepto de dolo referido a un momento anterior a la comisión del delito contra la Hacienda Pública, es decir, al momento de confección de las facturas falsas para apropiarse de un dinero y no al momento de presentar la declaración tributaria.

Por último es patente que concurrió -a juicio del recurrente- el dolo exigido por el delito fiscal como lo confirma las sentencias que han admitido la ignorancia deliberada como modalidad del dolo eventual para condenar (véanse, por todas, S.T.S. 1106/2006 de 10 de noviembre y 827/2006, 10 de julio de 2006).

Por último el Abogado del Estado interesa que si el Tribunal de casación lo estima oportuno, entre en el fondo del asunto, dictando sentencia condenatoria, todo ello como pretensión subsidiaria.

2. Sobre tal pretensión impugnativa resulta necesario constatar resumidamente las alegaciones del Fiscal y la defensa.

El Mº Fiscal apoya el motivo alegado por el Abogado del Estado, utilizando similares argumentos que éste. En este sentido el Fiscal sostiene:

a) Que la recurrida hace una interpretación errónea de la jurisprudencia del T. Constitucional, confundiendo el elemento subjetivo de la infracción con el tipo objetivo de la "defraudación" fiscal. Este Alto Tribunal declara que el delito no se comete con el solo pago del tributo, sino que el mismo se deriva de una conducta defraudatoria, que se produce cuando voluntariamente se declaran datos modificados torticeramente para rebajar la base imponible e ingresar menos de lo debido. Consiguientemente la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo constituye una conducta defraudatoria. Es exigible en todo caso un ánimo específico de ocasionar un perjuicio típico, lo que no impide la punición del dolo eventual, como se desprende de la lectura de la S.T.S. 57/2010.

Esta misma Sala (véase STS 586/2014 de 2 de julio) ha establecido de forma rotunda que "es doctrina pacífica que el delito fiscal es un delito doloso, con suficiencia de dolo eventual".

b) El apartado XIII del factum describe el dolo del acusado en cuanto aparece una voluntad del mismo para que se realicen unas declaraciones espurias al incluir gastos irreales reflejados en facturas falaces, que dieron lugar a una minoración de la base imponible de los impuestos de sociedades e IVA con gastos ficticios y cuotas nunca soportadas por dichos gastos irreales en la empresa UCOSA.

c) No se justifica la declaración de la combatida de que "las operaciones objeto de enjuiciamiento no fueron ocultadas a Hacienda, porque el acusado no dio orden o instrucción alguna para favorecer la opacidad de las mismas, y por ello estaban recogidas en su contabilidad, habiendo reconocido aquél los hechos cuando comenzaron las actuaciones inspectoras, ofreciendo regularizar y provisionando los impuestos debidos" y ello por cuanto resulta contradictoria tal manifestación al llegar al absurdo de que las operaciones no fueron ocultadas a Hacienda cuando a la misma se le presentan "facturas falsas".

d) Finalmente distingue el delito de apropiación indebida del cometido contra la Hacienda pública, aunque se hallen en íntima conexión. El acusado en el mejor de los casos para él, actuó con dolo eventual, al conocer las consecuencias necesarias e inevitables de su actuación frente a la Hacienda pública.

e) Por último tampoco califica el Fiscal de razonable el argumento absolutorio de la combatida según el cual, en la querrela que presentó y en la relación circunstanciada de los hechos afirma "que no existió en los querrelados un ánimo defraudatorio contra la Hacienda pública (folio 254 del T.I.), y ello por cuanto se iniciaban las diligencias y no se había llevado a cabo investigación alguna sobre ese punto. Ya realizada, el Fiscal cambió de opinión y acusó. El Fiscal en todo caso quiso poner de relieve que la finalidad principal de la conducta era la de apropiarse de las cantidades facturadas por obras irreales. Ello no quita que posteriormente esa inicial conducta ilícita se completase con sendos delitos fiscales.

3. Por su parte la defensa, como parte recurrida, aduce en síntesis los siguientes argumentos.

a) Asume o se apoya en los razonamientos de la recurrida en especial en los dictámenes periciales emitidos persistiendo -sin base razonable- en que no cometió los delitos de falsedad y apropiación indebida.

b) El dolo, aunque sea eventual exige una representatividad del resultado puesto que no puede entrar en la esfera volitiva aquello que ni siquiera se supone.

Insiste en el alcance del término "defraudar" que como conducta nuclear contiene el tipo, considerando que el delito demanda un ánimo específico de defraudar que no concurre.

Estima que esa conciencia de defraudar a Hacienda ha de revestir la característica de la notoriedad, del mismo modo que se exige en el delito de prevaricación, que requiere el conocimiento de que la resolución ha de ser injusta de una forma evidente, patente, flagrante o grosera, lo que no se da en nuestro caso.

4. Esta Sala de casación, analizados los argumentos impugnativos aducidos ha llegado a la conclusión de que la sentencia de la Audiencia provincial ha confundido ciertos conceptos y la conducta descrita en el apartado XIII de los hechos probados reviste caracteres de dos delitos fiscales.

En orden a la determinación del elemento subjetivo del injusto (dolo del autor) a que se contrae el primer motivo, el Abogado del Estado demuestra el error de la Audiencia en trance de delimitar los contornos jurídicos de

la conducta nuclear de "defraudar". Quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto comete el delito ( S.T.S. 801/2008 de 26 de noviembre ).

La exigencia de la intención dolosa no significa que se excluya el dolo eventual, que siempre concurrirá cuando se aporten a la declaración del impuesto datos mendaces, susceptibles de ocultar o enmascarar la realidad. En nuestra jurisprudencia se registran casos de condena por ignorancia deliberada ( STS nº 817/2010, de 30 de septiembre , como modalidad de dolo eventual).

Es cierto también que la sentencia se contradice, si comparamos el factum y la pretendida ausencia de dolo (apartado XIII de hechos probados).

El acusado encomienda al gestor encargado de ese cometido que efectúe las pertinentes declaraciones tributarias. Recordemos una vez más las S.T.S. 1244/2010, 3 de octubre y 801/2008, de 26 de noviembre , que proclaman que "quien declara conscientemente mal o torticeramente los datos que han de servir de liquidación del impuesto, comete el delito.

Es igualmente detectable en la combatida la contradicción entre los propios fundamentos. En este sentido y para justificar la absolución acude al dictamen del perito judicial que habla de una simulación relativa , cuando la producida es absoluta por falta de cualquier realidad jurídica subyacente, y de simulaciónburda , pero de cualquier modo admite la simulación, y el hecho de que sea burda no borra el fraude, ni éste puede limitarse a las maquinaciones difícilmente detectables, ya que ello supondría elevar a la categoría de excusa absolutoria o exención de responsabilidad penal los casos de falta de pericia del defraudador.

Tampoco contribuye a la eliminación de la responsabilidad criminal el comportamiento del acusado después que la inspección de Hacienda descubriera el fraude (reconocer hechos, ofrecerse a regularizar la situación o provisionar los impuestos debidos) y ello por cuanto tales circunstancias no se contemplan en el factum, con tales actitudes se está admitiendo tácitamente la defraudación y en ningún caso concurren los requisitos del art. 305.4º para que actuase la excusa absolutoria.

Tiene razón el Abogado del Estado cuando aduce que hemos de distinguir un primer momento en el que el propósito del acusado con el uso de las facturas falsas, es apoderarse de importantes cantidades de dinero de la sociedad que administraba, cometiendo las apropiaciones delictivas y un segundo momento en que entrega dichas facturas al encargado de realizar la declaración de los tributos para que la efectúe, incluyendo en la misma las facturas falsas.

La recurrida, con error, traslada el dolo defraudatorio a un momento anterior, coincidente con la comisión del delito de apropiación indebida, en cuyo momento la voluntad inmediata es apoderarse de dinero de la sociedad. Las declaraciones a Hacienda se produjeron en momento posterior. Existió por tanto dolo, si no directo, sí indirecto y en todo caso eventual.

5. Los argumentos del Fiscal en buena medida coincidentes con los del Abogado del Estado ponen de relieve las incongruencias y errores de la Audiencia.

Sintéticamente podemos resaltar los siguientes puntos:

a) Con cita errónea de la jurisprudencia constitucional ( S.T.C. 57/2010 ), y en base a ella confunde el elemento subjetivo de la infracción con el tipo objetivo, representado por la conducta nuclear de "defraudar".

b) No basta el mero impago de las cuotas a Hacienda, para justificar el dolo o proyecto defraudatorio, sino que debe añadirse un elemento de mendacidad . La responsabilidad surge no tanto del impago, como de la ocultación de las bases tributarias , o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes , de tal suerte que la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo constituye una conducta defraudatoria.

c) La Audiencia excluye el elemento subjetivo basándolo en que las operaciones objeto de enjuiciamiento no fueron ocultadas a Hacienda y que el acusado no dio orden o instrucción alguna para favorecer la opacidad de las mismas, lo que se compagina mal con la presentación de facturas falsas, con las que se produjo la plena ocultación de las cantidades a que hacían referencia (gastos inexistentes).

Por su parte la defensa se limita a insistir en los argumentos de la recurrida, a los que se ha dado respuesta en los recursos del Abogado del Estado y del Fiscal. Quedó zanjado el alcance del concepto típico del término "defraudar"; también se aludió a los dictámenes periciales. No es aceptable la comparación en el aspecto subjetivo del dolo entre el delito que nos ocupa y el de prevaricación, ya que en el delito fiscal cabe el dolo eventual.

Tampoco puede ser acogida la afirmación del recurrente acerca del alcance de la defraudación o conocimiento de que la cuantía defraudada excediera de 120.000 euros, en el período de liquidación, cuando fue él quien contribuyó a concretar las cifras de las facturas falsas y pudo conocer con una simple operación aritmética el alcance fiscal de lo defraudado.

6. En conclusión a todo lo dicho ha resultado acreditado que el apartado XIII de los probados describe la proyección al delito fiscal de la conducta falsaria y defraudatoria del acusado, que con intención de apropiarse de un dinero de UCOSA, contribuyó a confeccionar, junto a los coacusados las facturas falsas, que acreditaban obras y trabajos de acondicionamiento que no se habían realizado, y para dar apariencia de realidad a la situación simulada, las incorporó a la contabilidad de UCOSA y a las declaraciones fiscales del impuesto de sociedades y del IVA de la mercantil que administraba, aceptando como resultado inevitable, por necesario para sus objetivos, la ocultación de bases imponibles mediante la generación de gastos inexistentes, y por tanto, la minoración de las cuotas adeudadas a la Hacienda pública. Cosa distinta es que las cantidades defraudadas alcancen las cuantías mínimas exigidas por el tipo penal.

La combatida es indudable que incurre en incongruencia y contradicciones llegando a resultados ilógicos y arbitrarios, con lesión del derecho a una sentencia motivada y fundada (tutela judicial efectiva). No obstante el Abogado del Estado recurrente articula otra opción alternativa, consistente en dictar sentencia condenatoria, con pleno respeto a los hechos probados, corrigiendo las interpretaciones desviadas de la ley y la jurisprudencia.

### **Octavo.**

En el motivo 2º el Abogado del Estado por igual cauce procesal que el anterior considera violados el derecho a la tutela judicial efectiva ( art. 24.1º C.E.), en relación al 305 C.P., que tipifica el delito fiscal, y con la necesaria aplicación para la determinación de las cuotas defraudadas, de normas de naturaleza tributaria que determinan, a la hora de regular la base imponible, cuota y derecho a devolución del IVA, así como las bases imponibles del Impuesto de Sociedades la necesaria imputación al ejercicio económico de 2001 de las facturas cuya falsedad se reconoce en la propia sentencia. Hace relación a la inaplicación de las normas contenidas en la Ley 37/1992 de 28 de diciembre reguladora del IVA, así como los artículos 10 y siguientes de la Ley 43/1995 de 27 de diciembre del impuesto de sociedades.

1. La sentencia recurrida -nos dice- de nuevo se aparta indebidamente de la normativa tributaria a la que necesariamente se remite el art. 305 del C. Penal, y desconoce de una manera manifiesta, el propio funcionamiento del IVA y del Impuesto de Sociedades, que legalmente requiere una imputación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores a un ejercicio posterior, en el caso del Impuesto de Sociedades, así como de cantidades correspondientes a un IVA pretendidamente soportado (en el relato fáctico reconocido en sentencia, en realidad falsas de toda falsedad), todo ello referido al ejercicio económico 2001 y en estricta aplicación de la propia y característica mecánica, legalmente regulada, de los impuestos en cuestión. Y como consecuencia vuelve a entender no acreditada una defraudación superior a los 120.000 euros pero sin motivar (a pesar de habérselo exigido esta Sala en la primera sentencia de casación) por qué no se alcanza tal umbral pese a la existencia de periciales que clara e incontestablemente así lo indican.

2. La Audiencia de Orense, en la primera sentencia revocada por esta Sala desliza la afirmación de que la determinación de la cuota defraudada debe hacerse conforme a los principios que marca el nº 2º del art.305, aún cuando ello " implique el abandono de la normativa tributaria ....".

Esta Sala de casación en sentencia 704/2014 de 24 de octubre, precisa que "el órgano sentenciador debe atenerse necesariamente a las normas tributarias sin poder apartarse de las mismas para determinar la cuota".

La recurrida añade tres párrafos relativos a este extremo a los ya existentes en la primera sentencia, pero mantiene en esencia los mismos criterios decisorios, aunque parece apuntar a la necesidad de atencimiento a la normativa específica reguladora de los impuestos defraudados, pero no se ciñe a ella.

Lo expresa en el párrafo siguiente: Así parece apuntarlo además la Ley del Impuesto sobre Sociedades, art.10.1, al disponer que "la base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores". Y esto que si es posible en el ámbito administrativo no parece que pueda ser trasladado al ámbito penal a la luz del art. 305 del C.P., para integrar el concepto de cuota defraudada.

La interpretación del Tribunal provincial no es compartida por el Abogado del Estado, reputándola errónea por las siguientes razones:

a) Que aún cuando la determinación de la cuota defraudada en los delitos contra la Hacienda pública corresponda al juez sentenciador del orden jurisdiccional penal, el art. 305 es una norma penal en blanco que debe ser integrada por la normativa tributaria.

b) El art. 305.2º no supone un "abandono de la normativa tributaria", sino que en realidad trata de evitar que los tributos que se declaran por períodos inferiores a un año se puedan generar tantos delitos como períodos

impositivos existan. Esta es la única operatividad del 305.2º C.P., precepto que no autoriza a calcular la cuota defraudada en base a normas distintas a las tributarias.

c) El art. 305.2º C.P. se refiere únicamente a tributos de declaración periódica en los que el período sea inferior a los 12 meses. Por tanto siendo el período impositivo del impuesto sobre sociedades de 12 meses no le resulta aplicable, debiendo acudir a las normas tributarias sin ningún tipo de matización ulterior.

3. En atención a lo expuesto el Abogado del Estado recurrente hace un estudio exhaustivo de la relación de facturas falsas y su incidencia en la cuota defraudada, llegando a las siguientes conclusiones:

A) Respecto al impuesto de Sociedades (L. 431/1995 de 17 de diciembre).

1) En base a los hechos y fundamentos jurídicos expuestos, se considera que los gastos a que se refieren las facturas emitidas por las entidades CAMELOT, ISMACAR, TODOYESO, BAVEB y CONSTRUGASA por un importe total de 52.900.000 ptas. en el año 1999, de 159.785.700 ptas. en el año 2000 y de 24.985.000 ptas. en el año 2001 no tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible.

2) Como consecuencia de las normas de valoración propias de este tipo de entidades respecto de las existencias y las ventas, en los años 1999 y 2000, el resultado contable y, por tanto, las bases imponibles del Impuesto no se modifican, ya que la minoración de los gastos fiscalmente deducibles reducen el valor de las existencias (promociones en curso) inventariadas a finales de cada ejercicio.

3) Tal como consta en la autoliquidación relativa al ejercicio 2001, durante ese período las ventas ascendieron a 6.341.192.838 ptas., el 99,80% de los locales construidos. Aplicando las normas de adaptación al Plan General de Contabilidad, del importe total de las facturas falsas y por tanto no deducibles (237.670.700 ptas.) el 99,80% corresponde al coste de las unidades vendidas y el 0,2% restante a coste de existencias finales a fecha 31/12/2001.

Por todo ello, el resultado del ejercicio se ha de incrementar en 237.195.359 ptas. (minoración del coste de las ventas), resultando una base imponible comprobada de 249.025.899 pesetas.

4) Por último, como el propio contribuyente declara, ajustándose a la reglamentación del Impuesto, los hechos imponibles descubiertos por la Inspección han de considerarse realizados en el período impositivo correspondiente al año 2001, devengándose el día 31 de diciembre de dicho año por ser el último día del período impositivo.

B) Respecto al impuesto sobre el valor añadido (Ley 37/1992 de 28 de diciembre).

1) En base a las normas jurídicas citadas, las bases imponibles del Impuesto y, en consecuencia, las cuotas de IVA devengado o repercutido no se modifican, en la medida de que no se modifican las ventas sino únicamente los gastos o costes de producción.

2) Se minoran las cuotas de IVA soportado en las facturas emitidas por ISMACAR, TODOYESO, BAVEB, CAMELOT y CONSTRUGASA, deducidas por el contribuyente en sus autoliquidaciones y que, a juicio de la Inspección, y de la propia Audiencia Provincial de Orense, son falsas.

3) El obligado tributario, en virtud de lo dispuesto en los arts. 98 (Nacimiento del derecho a deducir), 99 (Ejercicio del derecho a la deducción) y 115 (Supuestos generales de devolución), decidió solicitar la devolución de las cuotas de IVA a su favor, no en cada uno de los ejercicios en que las mismas se devengaron sino en dos ejercicios concretos, 1999 y 2001. La diferencia entre el "resultado a compensar" declarado y comprobado que asciende a 25.565.712 pesetas, es la suma de las cuotas de IVA soportado en las facturas falsas correspondientes al segundo (8.565.680 ptas.) y cuarto (17.000.032) trimestre del año 2000, período en el que el contribuyente opta por la compensación en ejercicios futuros y no por la devolución.

4. El Mº Fiscal se adhiere al recurso del Abogado del Estado y añade algunos argumentos decisivos.

La Audiencia provincial por razones objetivas absolvía del art. 305 por "no haber sido determinado el importe de la deuda tributaria en las diferentes anualidades en las que los hechos imponibles se desarrollaron" (años 1.999, 2001 y 2001), pero no valoró las dos periciales coincidentes, no atacadas por la defensa, evacuadas por los peritos economistas. Esta Sala invitó a la Audiencia en la sentencia anulatoria a que realizase un valoración de los dictámenes periciales que sostenían que se había probado defraudación en el año 2001, con el cómputo que la normativa tributaria impone de anteriores ejercicios, por importe superior en ambos impuestos (Sociedades e IVA) a 120.000 euros.

Las facturas falsas de 1999 y 2000 no han tenido trascendencia a efectos tributarios hasta el ejercicio 2001, momento en el cual su contenido falsario ha desplegado todos sus efectos.

Se ha de tener en cuenta -precisa el Fiscal- que en relación a:

1) Impuesto de Sociedades , las promotoras inmobiliarias tienen una forma especial del cálculo de beneficios (al momento de tener construido el 80% de la promoción) que no se corresponde con la forma habitual de cálculo del resto de las actividades económicas (por la diferencia entre ingresos y gastos del ejercicio). Las empresas constructoras están sometidas a un Plan Sectorial de Contabilidad que les es de aplicación obligatoria, según Orden Ministerial de 27 de enero de 1993, por el que se aprueban normas de adaptación del Plan General de Contabilidad de las empresas constructoras (BOE 5 de febrero).

2) Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), sometido a la Ley 37/1992 de 28 de diciembre que determina en las ejecuciones de obra (art. 8.2), cuando se devenga el impuesto ( art.75.1.1 °).

En caso de las promociones inmobiliarias de un centro comercial, el IVA se va devengando con cada factura pagada, de manera que dicho pago genera un IVA soportado ( art. 88.1 LIVA ) que podrá deducirse del IVA devengado ( art. 92.1 LIVA ), en las declaraciones-liquidaciones correspondiente a cada período de liquidación, mensual o trimestral ( art. 99.1 LIVA ). Eso sí, "cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, mensual o trimestral, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores" .

En el año 1999 se solicitó la devolución del IVA. No ocurrió lo mismo en el año 2000 en que figuraban 8 facturas falsas, en el cual no se solicitó la devolución, sino que se optó por compensar la cantidad negativa con el IVA que se fuese a generar en el ejercicio siguiente (2001).

La defensa, por su parte, defiende los postulados de la primera sentencia de la Audiencia, reiterados en la segunda.

5. Este Tribunal advierte igualmente que la nueva sentencia dictada en la instancia se aparta de la normativa tributaria a la que se remite el art. 305.2 C.P .

La combatida no diferencia adecuadamente que la determinación de la conducta debatida, como en todo proceso penal, se ha de producir en el plano judicial en un juicio contradictorio, en el que el Tribunal sentenciador valorará las pruebas aportadas, al objeto de comprobar, si conforme a la normativa tributaria , se ha producido la defraudación dineraria, tomando como referencia las normas específicas que establece cada uno de los tributos de forma particular. No es posible que la determinación de la cuota defraudada se alcance a través de criterios que el prudente arbitrio del Tribunal tenga por conveniente señalar.

La determinación del fraude se produce ante los tribunales, pero con base en las reglas establecidas para el pago del tributo de que se trate. La Audiencia, por tanto, persiste en el apartamiento de la normativa tributaria, cuando en casos de promociones inmobiliarias la determinación de las cuotas se halla sujeta a preceptos específicos.

Insiste , por tanto, -a pesar de la descripción de los mecanismos técnicos sobre la determinación de las cuotas no satisfechas reflejadas en el recurso por el Abogado del Estado y Fiscal, en consonancia con los dos peritajes emitidos en juicio, no atacados por la defensa ni valorados por la Audiencia- en que los períodos impositivos deben ser anuales, en contradicción con la legalidad financiera , y la ausencia de la concreción en un período anual de un fraude superior a 120.000 euros, determinó la absolución por tal delito. Además, nos dice la sentencia recurrida, que la acusación se concretaba en el año 2001, y en ese ejercicio las cuotas defraudadas no alcanzaban las cantidades mínimas establecidas en el art. 304 C.P .

Por todo ello existiendo un error de derecho en la sentencia de origen, en tanto se aparta de la legalidad administrativa aplicable y prescinde de la valoración de los dos dictámenes periciales, que concretan con contundentes e inatacados argumentos cuáles fueron en realidad las cantidades defraudadas en el año 2001, en relación al 1999 y 2000, debe estimarse el motivo y considerar infundada la sentencia y no suficientemente motivada, con infracción del derecho a la tutela judicial efectiva, reputando arbitraria e irracional la decisión de apartarse de la normativa tributaria en la determinación de la cuota.

## **Noveno.**

La estimación de los dos motivos articulados por el Abogado del Estado plantea la dilucidación de cuál de las pretensiones alternativas debe estimarse, o bien declarar la nulidad de la sentencia para que el Tribunal de origen valore ciertos informes periciales y se pronuncie sobre determinados aspectos controvertidos interesados por las partes y se acomode a las normas tributarias en la determinación de la cuota en lugar de prescindir arbitrariamente de la normativa fiscal, o bien dicte esta Sala sentencia, pronunciándose sobre el fondo del asunto.

1. Para optar por esta última decisión habría que comprobar su procedencia a la vista de la conocida doctrina constitucional que limita las posibilidades de revisión de sentencias absolutorias por vía de recurso.

Los criterios a tener en cuenta, extraídos de la gran cantidad de sentencias recaídas desde la S.T.C. 167/2002 , nos lo ofrece la S.T.S. 370/2014 de 9 de mayo .

Extractamos los siguientes puntos:

1) El respeto a los principios de publicidad, intermediación y contradicción imponen inexorablemente que toda condena se fundamente en una actividad probatoria examinada directa y personalmente por el Tribunal que dicta la sentencia en un delito público en el que se respete la posibilidad de contradicción sobre la totalidad del acervo probatorio.

2) Por tanto, en las cuestiones de hecho planteadas referidas a la valoración o ponderación de las pruebas personales de las que dependa la condena o absolución del acusado, deviene imprescindible la celebración de vista pública en segunda instancia.

3) Queda a salvo la valoración estricta de las cuestiones jurídicas, respetando el relato fáctico de la sentencia.

4) Cuando a partir de los hechos probados el núcleo de discrepancia entre la sentencia absolutoria y la condenatoria sea una cuestión estrictamente jurídica, para su resolución no resulta necesario oír al acusado en un juicio público, sino que el Tribunal puede decidir adecuadamente sobre la base de lo actuado.

2. Trasladando estos criterios al caso que nos ocupa la primera comprobación que debemos efectuar, se refiere a la suficiencia del relato fáctico, en su apartado XIII, para su subsunción en el art. 305 C.P .

En dicha descripción fáctica se tropieza con la afirmación, fruto de la valoración personal del Tribunal de instancia, según la cual "....., sin que se haya determinado el importe de la deuda tributaria en las diferentes anualidades en la que los hechos imposables se desarrollaron ", manifestación no alterada en esta instancia por la vía del art. 849.2º L.E.Cr .

Sin embargo, al deslizarse errores iuris en la recurrida que deben ser corregidos, junto con criterios interpretativos arbitrarios e irracionales a la hora de determinar la infracción denunciada por el Abogado del Estado y el Fiscal, es la tutela judicial efectiva la atacada en la vertiente de motivación no razonable o arbitraria.

Entre los errores iuris deslizados en el caso mencionados:

- a) La posibilidad de comisión del delito por dolo eventual.
- b) Delimitación conceptual del término típico "defraudar" que concreta el tipo objetivo del injusto.
- c) Indebida traslación del dolo del delito fiscal al delito de apropiación indebida cometido con anterioridad.

Junto a ello la Sala de instancia:

a) No ha dado explicación satisfactoria a los informes de los peritos judiciales, que no han sido atacados eficazmente por las partes. Debemos, por tanto, entender que se califican de erróneos, y ello a pesar de haberse exigido dicha explicación por la sentencia previa de esta Sala declarando la nulidad.

b) El apartamiento arbitrario de las normas tributarias en base a las cuales se debe determinar la cuota tributaria, confundiendo la necesidad de que las comprobaciones sobre la cuantificación del impuesto queden sometidas a las normas tributarias (precepto penal en blanco), con el hecho de que su determinación probatoria se realice en el juicio oral por el órgano jurisdiccional con criterios valorativos de la prueba propios del proceso penal.

c) Injustificada inaplicación de las normas específicas reguladoras de la declaración y determinación de la cuota a pagar en supuestos de construcciones urbanísticas, en las que deben tomarse en consideración los datos de otros ejercicios.

Con todo ello procede estimar el recurso del Abogado del Estado en la primera de sus alternativas, y sin perjuicio de confirmar la recurrida, declarándola firme respecto al delito de apropiación indebida, se proceda de nuevo a redactar los aspectos controvertidos arbitrariamente resueltos a que hace referencia el apartado 2º del fundamento jurídico 9º.

#### **Décimo.**

La estimación de ambos motivos del Abogado del Estado, a los que se adhirió el Fiscal, procede desestimar los recursos relativos al delito de apropiación indebida en cuyo particular, ante la confirmación de la sentencia, debe reputarse firme y ejecutoria, declarando la nulidad de la sentencia en las aspectos relativos a los delitos contra la Hacienda pública imputados al Sr. Víctor Eutimio , cuya sentencia deberá completarse (incluso en el apartado XIII del factum si hubiere lugar a ello) dando respuesta y corrigiendo la arbitraria argumentación, en lo que la Audiencia estime necesario, con el propósito de que con libertad de criterio subsanen los aspectos que estimen oportunos de los relatados en el fundamento 9º ap. 2º de la presente resolución.

Se imponen las costas, en la parte correspondiente al delito de apropiación indebida a los dos recurrentes por su desestimación ( art. 901 L.E.Cr .).

### III. FALLO

Que debemos desestimar los motivos interpuestos por los dos recurrentes, referidos al delito de apropiación indebida confirmando la sentencia en tal particular y alcanzando la firmeza, con costas a los recurrentes. Se declaran nulos los pronunciamientos sobre el delito fiscal por el que se acusa a Victor Eutimio . La Audiencia deberá pronunciarse de nuevo sobre los mismos con racionalidad y ajuste a la ley. Comuníquese esta resolución a la mencionada Audiencia, a los efectos legales oportunos, con devolución de la causa que en su día remitió.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección Legislativa lo pronunciamos, mandamos y firmamos Andres Martinez Arrieta Jose Ramon Soriano Soriano Juan Ramon Berdugo Gomez de la Torre Luciano Varela Castro Joaquin Gimenez Garcia

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.