

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078319

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 357/2020, de 30 de junio de 2020

Sala de lo Penal

Rec. n.º 258/2019

SUMARIO:

Delito contra la Hacienda pública. Elementos objetivo. Cuantía defraudada. IRPF. Base imponible. Rendimientos del trabajo. Estimación directa. *Determinación de las bases imponibles del IRPF a partir del descubrimiento de facturas de ventas clandestinas de pescado no declaradas y respecto de las que no se había retenido el IVA.* El recurrente alega la inadecuación del método de estimación directa. La Sala estima que ningún error jurídico ha sido cometido en la instancia al avalar una liquidación de la cuota a partir del régimen de estimación directa. La LGT hace del sistema de estimación directa la norma general y atribuye a la estimación indirecta un carácter subsidiario respecto de los demás métodos de determinación de las bases imponibles. En el ámbito del derecho penal, la simple locución «estimación indirecta» ya debe poner sobre aviso acerca de la necesidad de que la metodología presuntiva sobre la que ha operado la administración tributaria no convierta en delincuente a quien no merece serlo. El riesgo que encierra la estimación indirecta es precisamente el que acompaña a todo proceso inferencial que se construye sobre indicios o máximas de experiencia. Someterse voluntaria y preferentemente a ese riesgo, como hace ahora el acusado no deja de ser paradójico. Otra de las razones sobre las que se sustenta la queja del recurrente está relacionada con la deducción del IVA en las facturas por ventas no declaradas. A su juicio, las facturas no declaradas no pueden considerarse íntegramente un rendimiento -como hizo la AEAT- y pasar como tal a la base imponible, ya que de la misma debe deducirse el IVA al tipo legal establecido, con la consiguiente reducción de la base imponible y de la cuota defraudada. La cita de la STJUE de 7 de noviembre de 2013, asuntos núms. C-249/12 y C-250/12 (acumulados) (NFJ052522), no es suficiente para derivar el error en el juicio de subsunción al considerar que los hechos son constitutivos de un delito del art. 305.1 y 2 del CP. Lo que se está discutiendo en el presente recurso nada tiene que ver con la incuestionable prevalencia del derecho europeo en el momento de interpretar las normas tributarias que permiten fijar las bases imponibles del IVA. Sí es discutible, que dicha sentencia indique a los órganos de la jurisdicción penal qué criterio han de seguir en el momento de la determinación de la cuota defraudada en el IRPF, que no han quedado afectados, desde luego, por aquella sentencia. De lo que se trata, al fin y al cabo, es de respaldar la decisión de la administración tributaria, luego avalada por el Juzgado de lo Penal y la Audiencia Provincial, cuando entendieron que en la determinación de las bases imponibles del IRPF debe tomarse como referencia el importe íntegro de lo cobrado, sin deducción referida a una cantidad -la retención del IVA- que nunca pensó pagarse y que, hasta el momento de su descubrimiento, había pasado a engrosar el patrimonio del defraudador. La sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013, no acoge en su doctrina supuestos en los que el descubrimiento de maniobras elusivas del pago de tributos haga aflorar rendimientos del trabajo de los que nunca se pensó detraer una cantidad que fue también destinada a incrementar las irregulares ganancias del defraudador. Tampoco se refiere a operaciones fraudulentas que afloran como consecuencia de la labor inspectora. Los antecedentes de esa resolución -de tanta importancia para una interpretación uniforme del régimen jurídico del IVA- dan cuenta de una serie de contratos que no han sido presentados como una estrategia de ocultación urdida para evitar el pago del impuesto. En el supuesto que nos ocupa, sin embargo, se trata de una venta generalizada de pescado cuya existencia misma fue ocultada a la inspección tributaria, con la consiguiente ruptura del principio de igualdad y de competencia en el mercado de la distribución de los productos de la pesca.

PRECEPTOS:

Ley Orgánica 10/1995 (CP), art. 305.

Ley Orgánica 6/1985 (LOPJ), art. 5.

Constitución Española, arts. 9 y 24.

RD de 14 de septiembre de 1882 (LECrím.), arts. 786, 847, 849 a 852, 884 y 885.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 50 y 51.

PONENTE:

Don Manuel Marchena Gómez.

Magistrados:

Don MANUEL MARCHENA GOMEZ
Don ANDRES MARTINEZ ARRIETA
Don JULIAN ARTEMIO SANCHEZ MELGAR
Don MIGUEL COLMENERO MENENDEZ DE LUARCA
Don JUAN RAMON BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE
Don ANTONIO DEL MORAL GARCIA
Don ANDRES PALOMO DEL ARCO
Doña ANA MARIA FERRER GARCIA
Don PABLO LLARENA CONDE
Don VICENTE MAGRO SERVET
Doña SUSANA POLO GARCIA
Doña CARMEN LAMELA DIAZ
Don EDUARDO DE PORRES ORTIZ DE URBINA

RECURSO CASACION núm.: 258/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Marchena Gómez

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 2ª

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

PLENO

Sentencia núm. 357/2020

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Manuel Marchena Gómez, presidente

D. Andrés Martínez Arrieta
D. Julián Sánchez Melgar
D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca
D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre
D. Antonio del Moral García
D. Andrés Palomo Del Arco
Dª. Ana María Ferrer García
D. Pablo Llarena Conde
D. Vicente Magro Servet
Dª. Susana Polo García
Dª. Carmen Lamela Díaz
D. Eduardo de Porres Ortiz de Urbina

En Madrid, a 30 de junio de 2020.

Esta sala ha visto recurso de casación con el nº 258/2019, interpuesto por la representación procesal de los herederos y sucesores procesales de D. Justino, fallecido el pasado 26 de octubre de 2019, que son D^a Eugenia, D. Miguel Ángel, D^a Alicia, D. Aurelio y D. Melchor, contra la sentencia dictada el 6 de noviembre de 2018 por la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Pontevedra, en el Rollo de Sala nº 169/2018, que desestimó el recurso de apelación contra la sentencia de fecha 19 de junio de 2017 dictada en el procedimiento abreviado nº 208/16 del Juzgado de lo Penal nº 1 de Pontevedra, por la que fue condenado el recurrente como autor responsable de un delito contra la Hacienda Pública, habiendo sido parte en el presente procedimiento los recurrentes representados por el procurador D. Pedro Antonio López López; y defendidos por el letrado D. Juan Olegario Gil García, y como parte recurrida el Abogado del Estado, interviniendo asimismo el Excmo. Sr. Fiscal.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Marchena Gómez.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El Juzgado de primera instancia e instrucción nº 2 de Marín instruyó diligencias previas en el procedimiento abreviado nº 784/2013 por delito de Defraudación Tributaria, contra D. Justino; una vez concluido lo remitió al Juzgado de lo Penal nº 1 de Pontevedra, (proc. abreviado nº 208/2016) y dictó Sentencia en fecha 19 de junio de 2017 que contiene los siguientes hechos probados: "ÚNICO.- El acusado Justino, mayor de edad y sin antecedentes penales, es un armador de barcos que ejerce su actividad profesional vendiendo todas sus capturas de pescado a través de la Sociedad Cooperativa Gallega del Mar San Miguel.

Justino presentó en los ejercicios económicos de los años 2008 y 2010 la declaración por el Impuesto sobre la renta de las personas físicas, bajo la opción de declaración individual, con los siguientes datos:

Ejercicios económicos	2008	2010
Rendimientos del trabajo		
Rendimiento neto reducido	5.649,22	8.148,72
Rendimientos del capital mobiliario		
Rendimiento neto reducido	13.168,45	14.491,62
Rendimientos de actividades económicas en régimen de estimación directa		
Ingresos de explotación	690.848,27	674.030,83
Total de ingresos computables	755.212,68	757.086,80
Rendimiento neto total de actividades económicas en régimen de estimación directa	18.551,50	20.284,07
Suma de ganancias patrimoniales	511,07	
Base imponible general	-12.902,28	28.432,79
Base imponible del ahorro	13.679,52	14.491,62
Base liquidable general sometida a gravamen	12.902,28	28.432,79
Base liquidable del ahorro	13.679,52	14.491,62
Cuota íntegra estatal	587,69	4.081,86
Cuota íntegra autonómica	365,32	4.081,86
Cuota líquida incrementada total	953,01	8.163,72
Cuota resultante de la autoliquidación	953,01	8.163,72
Cuota diferencial	-15.207,12	-8.069,08
Resultado	-15.207,12	-8.069,08

El acusado Justino vendió capturas de pescado a la Sociedad Cooperativa Gallega del Mar San Miguel y no las reflejó en su contabilidad ni en sus registros de ingresos, de tal suerte que no declaró a la Hacienda Pública estos rendimientos de su actividad económica con un importe global de ventas ocultas efectuadas en el ejercicio económico del año 2008 de 393.000,57 euros y en el ejercicio económico del año 2010 de 378.588,23 euros. Paralelamente, los gastos no contabilizados relacionados con estas ventas de pescado fueron de 7.474 euros en el año 2008 y de 7.393 euros en el año 2010, de modo que los beneficios no declarados fueron de 385.526,57 euros en el año 2008 y de 371.195,23 euros en el año 2010.

Dichas cantidades, obtenidas de las ventas de pescado efectuadas por el sujeto pasivo a la Sociedad Cooperativa Gallega del Mar San Miguel en los ejercicios económicos de los años 2008 y 2010, se calcularon a partir de las sumas reflejadas en las facturas y en los justificantes de gastos expresados a continuación:

Ejercicio 2008:

Número de liquidación	Fecha	Importe	Gastos	Beneficio
10015	08/01/08	4850,55	102	4748,55
10025	14/01/08	9113,58	184	8929,58
10032	21/01/08	4960,99	102	4858,99
10055	29/01/08	9233,92	178	9055,92
10068	31/01/08	5210,1	180	5030,1
10068	04/02/08	3587,93		3587,93
10076	11/02/08	6846,14	178	6668,14
10094	18/02/08	89652,51	158	8804,51
10115	25/02/08	8959,83	194	8765,83
10128	29/02/08	10622,05	206	10416,05
10146	10/03/08	11956,69	194	11762,69
10161	17/03/08	14287,24	184	14103,24
10173	25/03/08	11539,39	162	11377,39
10196	31/03/08	10132,71	228	9904,71
10213	07/04/08	10795,23	184	10611,23
10227	14/04/08	8405,35	194	8211,35
10245	21/04/08	10596,3	194	10402,3
10260	28/04/08	10993,91	194	10799,91
10275	05/05/08	3478,39	170	3308,39
10275	30/04/08	6096,04		6096,04
10299	13/05/08	10031,47	194	9837,47
10311	19/05/08	6633,98	58	6575,98
10336	27/05/08	8203,1	168	8035,1
10363	03/06/08	546,23	16	530,23
10363	31/05/08	4636,77		4636,77
10397	30/06/08	4343	56	4287
10406	04/07/08	9884,95	158	9726,95
10423	14/07/08	10132,66	168	9964,66
10439	22/07/08	7405,59	112	7293,59
10451	29/07/08	7777,27	194	7583,27

10471	31/07/08	4613,15	160	4453,15
10471	04/08/08	1499,89		1499,89
10491	11/08/08	3640,69	102	3538,69
10508	18/08/08	7640,68	56	7584,68
10524	25/08/08	12250,44	214	12036,44
10542	31/08/08	6718,42	170	6548,42
10570	09/09/08	8814,02	194	8620,02
10587	15/09/08	6821,38	194	6627,38
10605	23/09/08	8592,89	194	8398,89
10617	29/09/08	8551,4	158	8393,4
10634	30/09/08	2650,69	168	2482,69
10634	07/10/08	5641,85		5641,85
10648	13/10/08	8026,89	158	7868,92
10666	20/10/08	8683,51	204	8479,51
10686	27/10/08	7415,53	158	7257,53
10700	31/10/08	9348,5	206	9142,5
10717	10/11/08	8956,81	184	8772,81
10729	18/11/08	9037,82	194	8843,82
10743	24/11/08	9143,75	158	8985,75
10762	29/11/08	5873,96	180	5693,96
10762	02/12/08	2128,36		2182,36
10786	09/12/08	6726,04	112	6614,04
	TOTAL	393000,57	7474	385526,57

Ejercicio 2010

N° de liquidación factura venta	Fecha Importe Beneficio			
100012	12/01/10	8510,78	148	8362,78
100030	19/01/10	4367,72	112	4255,72
100042	26/01/10	8960,8	158	8802,8
100059	30/01/10	6256,84	180	6076,85
100077	09/02/10	5700,51	194	5506,51
100094	16/02/10	6061,9	158	5903,9
100108	23/02/10	6216,28	158	6058,28
100132	27/02/10	1259,05	206	1053,05
100132	09/03/10	7329,8		7329,8
100145	16/03/10	5204,79	184	5020,79
100157	23/03/10	4021,87	112	3909,87
100176	30/03/10	6458,98	168	6290,98
100186	31/03/10	1253,41	124	1129,41
100186	06/04/10	2555,91		2555,91
100203	13/04/10	7573,22	148	7425,22
100217	20/04/10	9477,86	158	9319,86
100224	27/04/10	8025,33	158	7867,33
100237	30/04/10	6879,96	170	6709,96
100260	11/05/10	7193,3	158	7035,3
100268	18/05/10	7947,07	158	7789,07
100383	25/05/10	7074,97	158	6916,97
100300	31/05/10	6689,36	170	6519,36
100312	08/06/10	8770,73	158	8612,73
100324	15/06/10	9243,96	158	9085,96
100438	22/06/10	13377,12	214	13163,12
100404	27/07/10	8175,58	148	8027,58
100415	02/08/10	10642,39	158	10484,39
100440	11/08/10	10712,75	158	10554,75
100451	17/08/10	11867,56	168	11699,56
100464	21/08/10	8324,98	122	8202,98

100477	30/08/10	8358,02	157	8201,02
100490	07/09/10	8362,23	170	8462,23
100503	14/09/10	8546,45	204	8342,45
100517	21/09/10	7388,16	112	7276,16
100530	27/09/10	4510,51	102	4408,51
100552	30/09/10	10341,51	170	10175,51
100552	04/10/10	2359,33		2359,33
100558	11/10/10	8818,92	118	8700,92
100570	15/10/10	8125,22	122	8003,22
100586	26/10/10	9510,28	158	9352,28
100599	30/10/10	9003,51	216	8787,51
100615	09/11/10	6833,98	184	6649,98
100631	16/11/10	6525,77	148	6377,77
100646	23/11/10	11503,49	158	11345,49
100661	30/11/10	8482,57	164	8318,57
100677	30/11/10	4248,87	168	4080,87
100677	06/12/10	3940,83		3940,83
100793	14/12/10	8882,65	158	8724,65
100709	21/12/10	12259,11	194	12065,11
100724	27/12/10	7885,79	112	7773,79
100738	31/12/10	6292,25	114	6178,25
	TOTAL	378588,23	7393	371195,23

Estos datos de capturas de pescado vendidas y no declaradas, llevan consigo la necesaria corrección en las declaraciones del impuesto sobre las rentas de las personas físicas de los años 2008 y 2010 de Justino, por no incluir los beneficios derivados de las ventas de pescado efectuadas a la Sociedad Cooperativa Gallega del Mar San Miguel y que no fueron contabilizadas.

Por esta razón, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se minoró en el ejercicio económico del año 2008 por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, de modo que pasó de la suma de 385.526,57 euros a la cantidad de 382.775,54 euros por la contabilización como gastos deducibles de los gastos generales de la actividad con un promedio anual de 2.750 euros, base imponible que se fija definitivamente en la suma de 354.275,54 euros por la minoración que debe realizarse al no computar la subvención percibida por el acusado por importe de 30.000 euros, respecto de la cual no consta que omitiera su declaración de modo voluntario.

En el caso del año 2010, la base imponible del IRPF debe fijarse en la suma de 381.068,26 euros, en la que se contabilizan gastos deducibles de la actividad con un promedio anual de 2.750 euros.

El acusado Justino, en los ejercicios fiscales de los años 2008, y 2010, presentó las declaraciones por el impuesto sobre la renta de las personas físicas sabiendo que no eran las correctas, y como consecuencia de las operaciones de corrección referidas, de haberse realizado las declaraciones en la forma debida, la liquidación del impuesto sería la siguiente:

AÑO 2008	LIQ. AEAT	NUEVO CÁLCULO
Base imponible general	382.775,54 €	354.275,54 €
Base imponible del ahorro	13.679,52 €	13.679,52 €
Cuota líquida estatal	100.055,79 €	92.323,74 €
Cuota líquida autonómica	58.104,24 €	53.581,29 €
CUOTA LIQUIDA TOTAL	158.160,03 €	145.905,03 €
Cuota resultante autoliquidación	158.160,03 €	145.905,03 €
Cuota diferencial	141.599,91 €	129.744,90 €
Devoluciones acordadas por la administración	15.207,12 €	15.207,12 €
CUOTA A INGRESAR	156.807,03 €	144.952,02 €

AÑO 2010	LIQUIDACIÓN AEAT
Base imponible general	381068,26
Base imponible ahorro	14491,62
Cuota líquida estatal	78943,41
Cuota líquida autonómica	78943,41
Cuota líquida total	157886,82
Cuota resultante de la autoliquidación	157886,82
Cuota diferencial	141654,02
Ingresado/devuelto	-8069,08
Cuota a ingresar	149723,1

Por tanto, la cantidad que la Agencia Tributaria dejó de ingresar en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al año 2008 por el acusado asciende a la suma de 144.952,02 euros, y por la correspondiente al 2010 la suma de 149.723,10 euros."

Segundo.

En la citada sentencia se dictó el siguiente pronunciamiento: "QUE DEBO CONDENAR Y CONDENO a D. Justino, como autor criminalmente responsable de las siguientes infracciones penales:

A. Un DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA, a las penas de UN AÑO Y DOS MESES DE PRISIÓN, con la accesoria de inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, MULTA DE 200.000 EUROS, quedando sujeto a una responsabilidad personal subsidiaria, en caso de impago, de cien días de privación de libertad, y 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 AÑOS Y SEIS MESES, debiendo indemnizar a la HACIENDA PÚBLICA en la suma de 144.952,02 euros, más los intereses del artículo 26 de la ley General Tributaria.

B. Un DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA, a las penas de UN AÑO Y TRES MESES DE PRISIÓN, con la accesoria de inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, MULTA DE 210.000 EUROS, quedando sujeto a una responsabilidad personal subsidiaria, en caso de impago, de ciento cinco días de privación de libertad, y 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 AÑOS Y NUEVE MESES, con imposición de las costas procesales, incluidas las de la acusación particular, debiendo indemnizar a la HACIENDA PÚBLICA en la suma de 149.723,10 euros, más los intereses del artículo 26 de la ley General Tributaria."

Tercero.

Contra la anterior sentencia se interpuso recurso de apelación por la representación procesal del condenado D. Justino, oponiéndose al mismo el Ministerio Fiscal, y el Abogado del Estado, dictándose sentencia núm. 195/2018 por la Sección 2ª de la Audiencia Provincial de Pontevedra en fecha 6 de noviembre de 2018, en el rollo de apelación núm. 169/2018, cuyo Fallo es el siguiente: " Desestimar el Recurso de Apelación formulado, por la representación procesal de D. Justino, contra la Sentencia dictada por el Juzgado de lo Penal Número Uno de Pontevedra, con fecha 19 de junio de 2017, en autos de procedimiento abreviado núm. 208/16 (Rollo de Apelación número 27/18), que se confirma íntegramente, sin hacer expresa imposición de las costas de esta alzada."

Cuarto.

Notificada en forma la anterior resolución a las partes personadas, se preparó recurso de casación por la representación de D. Justino que se tuvo por anunciado, remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo las certificaciones necesarias para su sustanciación y resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose el recurso.

Quinto.

Formado en este Tribunal el correspondiente rollo, la representación legal del recurrente formalizó el recurso alegando los siguientes motivos de casación:

Motivo primero. Por infracción de ley del nº 1 del art. 849 de la LECrim., por indebida aplicación del art. 305.1 y 2 del CP.

Motivo segundo. Al amparo del art. 852 de la LECrim., y art. 5.4 de la LOPJ, en relación con el art. 24.1 de la CE, y art. 786.2 del CP.

Motivo tercero. Al amparo del art. 852 de la LECrim., y art. 5.4 de la LOPJ, en relación con el art. 24.1 de la CE. por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.

Motivo cuarto. Al amparo del art. 852 LECrim. y del art. 5.4 de la LOPJ, en relación con el derecho a la presunción de inocencia del art. 24.2 de la CE.

Sexto.

Conferido traslado para instrucción, el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado por escritos de fecha 20 de mayo y 22 de febrero de 2019 respectivamente, interesaron la desestimación de los motivos, y por ende, la inadmisión del recurso; la Sala lo admitió a trámite, quedando conclusos los autos para señalamiento de fallo cuando por turno correspondiera.

Séptimo.

Con fecha 25 de febrero de 2020, el Procurador D. Pedro Antonio López López, presentó escrito en el que hacía constar que su representado D. Justino, casado en únicas nupcias con Doña. Eugenia, había fallecido el 26 de Octubre de 2019, siendo declarados herederos sus hijos D. Miguel Ángel, Doña Alicia, D. Aurelio y D. Melchor. Se aportaron escritura de declaración de herederos de fecha 25 de noviembre de 2019 y acta de notoriedad de declaración de herederos de fecha 27 de diciembre de 2019, otorgadas ante la Notario de Bueu Dña. María del Carmen Piñeiro Pena, bajo los números 1.831 y 2.017 de su protocolo.

En el referido escrito se alegaba que, según el art. 130.1.1º del CP, la muerte del reo extingue la responsabilidad penal, por lo que se interesaba "... se declare extinta la misma, sin perjuicio de tener por personados

a mis representados en calidad de herederos de aquél y por sucesores procesales del mismo, siguiéndose la tramitación del recurso a efectos de la responsabilidad civil declarada en su día en sentencia".

Con fecha 2 de marzo de 2020, se dictó diligencia de ordenación en la que se acordaba librar oficio a la Audiencia provincial de Pontevedra, Sección Segunda, a fin de que, proceda a extinguir la responsabilidad criminal del fallecido, de conformidad con lo establecido en el art. 130.1.1º del Código Penal. Al propio tiempo, según lo establecido en el art. 854 de la LECrim, se tuvo por personados y parte a Dña. Eugenia, D. Miguel Ángel, Dña. Alicia, D. Aurelio y D. Melchor como herederos y sucesores procesales del fallecido D. Justino, respecto a la responsabilidad civil declarada en sentencia, representados todos ellos por Procurador D. Pedro Antonio López López, con quien se entenderán las sucesivas diligencias.

Octavo.

De conformidad con el artículo 197 LOPJ se convocó Pleno Jurisdiccional de esta Sala para la deliberación y fallo del recurso, lo que se llevó a efecto el día 23 de junio de 2020.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. La sentencia de la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Pontevedra núm. 195/2018, de fecha 6 de noviembre de 2018, dictada en grado de apelación, confirmó la condena impuesta a Justino por el Juzgado de lo Penal núm. 1 de Pontevedra, en sentencia de fecha 19 de junio de 2017. El ahora recurrente fue declarado autor de dos delitos contra la hacienda pública. Por el primero, le ha sido impuesta la pena de 1 año y 2 meses de prisión, con la accesoria de inhabilitación especial durante el tiempo de la condena y multa de 200.000 euros, quedando sujeto a una responsabilidad personal subsidiaria, en caso de impago, de 100 días de privación de libertad, con la 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 3 años y 6 meses. Por el segundo delito, fue condenado a la pena de 1 año y 3 meses de prisión, con la accesoria de inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo, multa de 210.000 euros, quedando sujeto a una responsabilidad personal subsidiaria de 105 días de privación de libertad en caso de impago y a la 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 3 años y 9 meses. También se le condenaba al pago de la responsabilidad civil e intereses en los términos fijados en el fallo.

Contra esta sentencia se interpone recurso por la representación legal de Justino. Se formalizan cuatro motivos de casación: a) por infracción de ley del art. 849.1 de la LECrim, indebida aplicación del art. 305.1 y 2 del CP; b) por infracción de precepto constitucional, al amparo de los arts. 5.4 de la LOPJ y 852 de la LECrim, denunciando vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 de la CE y 786.2 de la LECrim; c) con la misma cobertura del anterior, se denuncia -en los motivos tercero y cuarto- vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) y del derecho constitucional a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE).

2. Con carácter previo, se impone una puntualización acerca de los términos en que ha sido formulado el recurso y a la necesidad de restringir el alcance del discurso crítico de la defensa. En efecto, pese a las vías de impugnación que pretende hacer valer el Letrado, lo cierto es que su discrepancia con la sentencia objeto de recurso sólo puede activarse por el cauce que habilita el art. 847.1.b de la LECrim, que autoriza el recurso de casación contra las sentencias dictadas en apelación por las Audiencias Provinciales, pero sólo en los términos fijados por el art. 849.1 de la LECrim.

Se trata, como es sabido, de la novedosa vía ofrecida por la Ley 41/2015, 5 de octubre, que amplió los límites del recurso extraordinario de casación. Esa reforma ha supuesto una ruptura con el entendimiento histórico de este recurso, justificada por la necesidad de atribuir a esa Sala la posibilidad de unificar la interpretación de preceptos penales que no estaban siendo aplicados con la deseable uniformidad por las Audiencias Provinciales.

Es evidente que esta modificación va más allá de una simple redefinición del objeto del recurso, habiendo afectado a su propia funcionalidad. En efecto, si la falta de desarrollo de la doble instancia ha venido tolerando una relajación de los límites propios del recurso de casación, es lógico que cuando el objeto del recurso no está constituido por una sentencia dictada en primera y única instancia, sino por una resolución de segundo grado que ya ha fiscalizado la apreciación probatoria hecha en la instancia, los límites valorativos no pueden ser los mismos.

No se trata de iniciar un viaje que resucite el modelo casacional decimonónico, pero sí de intentar despojarle de todos los aditamentos que la pereza del legislador ha obligado a añadir a su diseño. Si bien se mira, ese positivo paso hacia un nuevo modelo de impugnación encierra, en el fondo, una vuelta atrás en el papel histórico reservado a este recurso extraordinario. La tantas veces invocada función nomofiláctica del recurso de casación, ha sido progresivamente arrinconada. La reforma de 1949 -que suprimió el acceso a la casación de las sentencias recaídas en juicios de faltas- y la creación en 1988 de los Juzgados de lo Penal, apartaron el recurso de casación de su anclaje histórico. Se ha dicho con razón que la historia de la casación penal es la historia de un constante alejamiento de sus bases fundacionales. Dicho con otras palabras, aquellas reformas han potenciado el carácter judicialista del recurso, apartándolo de un modelo de casación puro. Sea como fuere, justificado o no ese desapoderamiento histórico de la labor integradora de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la reforma abre un espacio que, estamos seguros, contribuirá a mejorar la seguridad jurídica como valor constitucional (art. 9.3 CE).

Cuando el recurso de casación se formaliza por la vía del art. 849.1 de las LECrim, las alegaciones del recurrente -hemos dicho en una histórica e incesante jurisprudencia de cita prescindible- han de ajustarse a un ineludible presupuesto metodológico, que no es otro que la aceptación del relato de hechos probados proclamado en la instancia. El incumplimiento de este punto de partida, opera como causa de inadmisión que ahora se convierte en causa de desestimación (cfr. arts. 884.3 y 4 y 885.1 y 2 LECrim).

El debate sobre si se ha aplicado o no correctamente cualquier precepto penal sustantivo debe aceptar como premisa lo que el juicio histórico declara como probado. No es posible remitirse a lo razonado en el motivo que cuestiona las bases probatorias del *factum* para, a partir de ahí, concluir que se ha vulnerado también, por su incorrecta aplicación, el precepto con el que los hechos han sido calificados. La vía casacional que habilita el art. 849.1 de la LECrim sólo permite discutir el acierto o desacierto del juicio de subsunción, no el sostén probatorio que a esa tipicidad ofrece el relato de hechos probados.

2.1. Esta Sala ya ha tenido ocasión de pronunciarse acerca de los límites con los que ha de ser abordada cualquier impugnación casacional que se haga valer conforme al art. 849.1.b) de la LECrim.

Así lo hicimos en el acuerdo de Pleno no jurisdiccional de 9 de junio de 2016, en el que abordamos la incidencia de la Ley 41/2015, 5 de octubre en el ámbito del recurso de casación. Dijimos entonces que "el art. 847 1º letra b) de la LECrim debe ser interpretado en sus propios términos. Las sentencias dictadas en apelación por las Audiencias Provinciales y la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional solo podrían ser recurridas en casación por el motivo de infracción de ley previsto en el número primero del art. 849 de la LECrim, debiendo ser inadmitidos los recursos de casación que se formulen por los arts. 849 2º, 850, 851 y 852".

Añadíamos la exigencia de que "...los recursos articulados por el art. 849.1º deberían fundarse necesariamente en la infracción de un precepto penal de carácter sustantivo u otra norma jurídica del mismo carácter (sustantivo) que deba ser observada en la aplicación de la Ley Penal (normas determinantes de subsunción), debiendo ser inadmitidos los recursos de casación que aleguen infracciones procesales o constitucionales. Sin perjuicio de ello, podrían invocarse normas constitucionales para reforzar la alegación de infracción de una norma penal sustantiva".

Y concluíamos con una referencia al efecto de inadmisión derivado de un distanciamiento por el recurrente de estas premisas metodológicas: "...los recursos deberían respetar los hechos probados, debiendo ser inadmitidos los que no los respeten, o efectúen alegaciones en notoria contradicción con ellos pretendiendo reproducir el debate probatorio (art. 884 LECrim)".

Son muchas las resoluciones que han aplicado estos criterios. Las SSTS 392/2017, 31 de mayo; 664/2018, 17 de diciembre; 519/2019, 29 de octubre; 217/2019, 25 de abril; 748/2018, 14 de febrero y los AATS 12 marzo 2018; 18 julio 2018 y 1693/2016, 24 de noviembre, son sólo elocuentes ejemplos.

2.2. Así delimitados los términos del recurso de casación contra la sentencia dictada en apelación por la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Pontevedra, el rechazo de algunos de los motivos hechos valer por la defensa de Justino resulta obligado. Es lo que acontece, por ejemplo, con el segundo de ellos, en el que se alega infracción del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, al no haber razonado el Tribunal a quo la improcedencia que atribuyó a la cuestión previa promovida, al amparo del art. 786.2 de la LECrim, sobre la nulidad de la entrada y registro en las dependencias de la Sociedad Cooperativa Gallega del Mar San Miguel.

Esta alegación, abordada en la sentencia recurrida por remisión a lo resuelto por el Juzgado de lo Penal (FJ 1º), desborda los límites del recurso que habilita el art. 849.1 de la LECrim.

El mismo efecto de anticipada exclusión ha de sufrir el tercero de los motivos, que también se formaliza al amparo de los arts. 852 de la LECrim y 5.4 de la LOPJ. En él se denuncia la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), porque la sentencia recurrida no explicita el proceso lógico por el cual se considera indiciariamente acreditado que los documentos obtenidos en la diligencia de entrada y registro son facturas no declaradas y no albaranes, ni se hace referencia alguna a los contraindicios alegados por la defensa.

La inadmisión del cuarto motivo está motivada por la misma razón. Desborda de forma patente el ámbito del art. 849.1 de la LECrim, al invocar una nueva vulneración de alcance constitucional, ahora, el derecho a la presunción de inocencia del art. 24.2 de la CE. Se alude a la falta de lógica de algunas de las inferencias probatorias que proclamó el Juez de lo Penal y que ha validado en apelación la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Pontevedra. También se queja la defensa de la falta de valoración de la prueba de descargo, de mayor consistencia que la prueba indiciaria que ha servido a los Jueces de instancia para afirmar el juicio de autoría.

A esta queja se ha dado respuesta en la instancia y en la apelación. A lo allí resuelto procede remitirse, sin que sea posible adentrarnos en lo que no es objeto de casación.

Nuestro interés, por tanto, ha de centrarse en el primero de los motivos que hace valer el recurrente. En él se invoca el art. 849.1 de la LECrim y se considera indebidamente aplicado el art. 305.1 y 2 del CP.

3. La queja de la defensa se centra en la errónea determinación de la cuota tributaria fijada en el hecho probado, con la consiguiente aplicación indebida del art. 305.1 y 2 del CP. Considera que la fijación de su importe se ha hecho contraviniendo la legislación tributaria integrada por Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio; la Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre y el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La posibilidad de fiscalizar por la vía del art. 849.1 de la LECrim la aplicación de aquellos preceptos que, sin ser normas penales resultan determinantes del juicio de tipicidad, ha sido afirmada de forma constante por esta Sala. Hemos dicho que "... cuando el art. 849.1º alude a otras normas jurídicas del mismo carácter que deban ser observadas en la aplicación de la ley penal está extendiendo el ámbito de la casación a normas sustantivas no penales que han de ser aplicadas por los órganos penales al enjuiciar un asunto penal. La locución 'del mismo carácter' es equívoca, pero en el contexto es patente que se refiere a la naturaleza sustantiva de la norma, y no a su carácter penal" (STSS 714/2013, 3 de octubre; 365/2013, 20 de marzo y 299/2013, 27 de febrero, entre otras muchas).

En el presente caso, el recurrente expone las razones de su discrepancia en cuatro bloques sistemáticos:

a) En primer lugar, la inadecuación del método de estimación directa. La AEAT no ha seguido -se aduce- el método de estimación indirecta, que era el aplicable a la vista de que unos ingresos no declarados suponen la existencia de unos gastos que no pueden acreditarse documentalmente pero que sí existieron, como es el caso, entre otros, de la participación de los marineros en sus capturas.

Al tomar como mayores ingresos esas facturas no declaradas y aplicar el criterio de estimación directa, en el que sólo cabe deducir gastos acreditables documentalmente, la determinación de la base imponible y de la cuota defraudada que realiza la AEAT no se ajusta a la realidad.

b) El segundo error jurídico que habría sido determinante del juicio de tipicidad consiste en no haber procedido a la deducción del IVA en las facturas no declaradas. Es doctrina legal -argumenta la defensa- que las facturas no declaradas no pueden considerarse íntegramente un rendimiento -como hizo la AEAT- y pasar como tal a la base imponible, ya que de la misma manera debe deducirse el IVA al tipo legal establecido, con la consiguiente reducción de la base imponible y de la cuota defraudada.

c) También habría tenido, en perjuicio del reo, una influencia negativa en el juicio de subsunción la no deducción de la retribución "a la parte" de la tripulación. La utilización del método de estimación directa ha impedido que se contemplen como gastos las retribuciones consistentes en la participación de los marineros en las capturas, práctica que está acreditada mediante la nómina de los trabajadores.

d) Por último, la no deducción de las amortizaciones hasta el coeficiente máximo habría sido fruto de un error con incidencia en la calificación de los hechos como constitutivos de un delito fiscal del art. 305 del CP. Alega la defensa que aunque el obligado tributario no hubiese contemplado unas amortizaciones hasta el límite legal máximo y los incentivos a las empresas de reducida dimensión que permiten aplicar el duplo de ese máximo, a

efectos penales dicha posibilidad ha de tenerse en cuenta a la hora de establecer la base imponible y la cuota defraudada, puesto que la determinación de la misma en el ámbito penal es independiente de la que pueda realizar la AEAT.

3.1. El desarrollo del motivo, tal y como ha sido expuesto por la defensa, exige algunas precisiones que, también ahora, limiten la excesiva holgura con la que ha sido formalizada la queja.

3.1.1. Como ya hemos apuntado supra, la impugnación por la vía que ofrece el art. 849.1 de la LECrim obliga a que el razonamiento mediante el que se hace valer la discrepancia no incluya alegaciones ajenas al juicio de tipicidad y se adentren en el terreno vetado de las discrepancias probatorias.

Y esto es lo que la Sala detecta en el presente caso, de modo singular, en los dos últimos bloques argumentales.

En efecto, el hecho de que en la determinación de la cuota no se hayan incluido las retribuciones abonadas a los pescadores que trabajaron en las capturas, no es la consecuencia de una errónea interpretación del tipo penal o de la norma tributaria que lo complementa. Antes al contrario, se trata de una inferencia probatoria que ha llevado al Juez de lo Penal y a la Audiencia Provincial a entender que esos gastos no estaban acreditados. Y esa inferencia es el resultado de la valoración de la prueba documental y del informe pericial que fueron integrados en la apreciación probatoria. No de otra forma puede entenderse el pasaje en el que la sentencia dictada en la instancia razona en los siguientes términos: "...es cierto que en las nóminas de los marineros que aparecen dispersas por el procedimiento (folios 295 y siguientes, por ejemplo) se refleja el concepto "prima de pesca", pero de ahí a que, como afirma el perito, deban aplicarse también a las ventas ocultas, hay un gran paso, pues para ello habría sido necesario acreditar que ello era así, es decir, traer al menos a algún marinero empleado por el acusado que, como testigo en el acto del juicio oral, confirmara que también recibían del armador la cantidad correspondiente al concepto variable por marea o participación porcentual sobre las ventas de las capturas no declaradas. (...) En el acto de la vista manifestó el perito que el contable le dijo que la tripulación percibía el porcentaje sobre las capturas, pero no le facilitó recibos acreditativos de ello, de modo que la única prueba que existe sobre el particular es a todas luces insuficiente: queda acreditado que la tripulación recibe un porcentaje sobre las capturas, pero sólo sobre las declaradas, no sobre las no declaradas".

En la medida en que atender a ese argumento supondría analizar lo que el art. 849.1 de la LECrim prohíbe analizar, resulta obligado el rechazo de las alegaciones del recurrente que aspiran a que esta Sala corrija la determinación de la cuota detrayendo las cantidades pagadas a los pescadores en concepto de "prima de pesca".

3.1.2. Tampoco puede tener acogida la censura del recurrente al hecho de no haber deducido las amortizaciones hasta el coeficiente máximo. El problema suscitado no es si esas amortizaciones han de incluirse o no en la determinación de la cuota, sino la cuantía a la que debe ascender la deducción por ese concepto.

Y para su determinación el Juzgado de lo Penal valoró el contraste entre la prueba pericial ofrecida por Felipe y las explicaciones suscritas por García del Riego. El órgano de instancia hizo suyo el segundo de estos dictámenes y explicó las razones de su opción: "...explicó que los porcentajes de amortización de los principales valores (casco y motor), estaban modificados, y que la amortización acumulada es la misma en dos años distintos, lo cual no es posible, concluyendo que no tenía nada que ver las actas de amortización presentadas en el expediente con las presentadas como anexo al informe del Sr. Felipe, de modo que -añadimos nosotros- si la documental base del informe es incorrecta, el informe también lo es, y ningún valor se le puede otorgar en este punto".

En consecuencia, adentrándose la impugnación en el ámbito de la valoración de la prueba pericial, se está en el caso de rechazar esas alegaciones, en la medida en que aspiran a que examinemos lo que ya ha sido objeto de examen por el órgano de apelación. El estrecho cauce impugnativo que toleran los arts. 847.1.b) y 849.1 de la LECrim, obliga a atender tan solo a los argumentos encaminados a demostrar la pretendida incorrección del juicio de tipicidad.

3.1.3. Hemos de abordar ahora la queja referida al sistema de estimación directa que ha sido utilizado por la AEAT. Sostiene la defensa que, frente al criterio del órgano administrativo de inspección, la falta de elementos para la determinación exacta de la cuota habría obligado a emplear el sistema de estimación indirecta.

Ya hemos apuntado supra la importancia de que la vía del art. 849.1 de la LECrim no ensanche artificialmente su funcionalidad. Esta reflexión adquiere pleno sentido en supuestos como el presente, en el que los preceptos que se dicen erróneamente aplicados - arts. 50, 51 y 53 de la LGT- no son propiamente preceptos penales, sino normas sustantivas que tienen por objeto fijar unas premisas probatorias para la determinación de la base imponible.

Se trata, en definitiva, de un método tributario de cálculo de la cuantía de defraudación. De hecho, algún precedente de esta Sala (cfr. STS 2476/2001, 26 de diciembre) ha calificado como "discutible" la posibilidad de reivindicar, al amparo del art. 849.1 de la LECrim, la eventual infracción de los preceptos que establecen los métodos a seguir para la determinación de la base imponible de cada tributo o de los que regulan el ejercicio de la actuación inspectora por la Administración tributaria.

Sin embargo, en supuestos como el que centra nuestra atención, resulta obligada la admisión de un motivo por infracción de ley del art. 849.1 de la LECrim, cuando se alega la vulneración de las normas que garantizan la correcta aplicación del Derecho penal material con el que se ha fundamentado la condena.

3.1.4. El art. 50 de la Ley General Tributaria admite para la fijación de la base imponible tres métodos distintos: a) estimación directa; b) estimación objetiva y c) estimación indirecta.

El método de estimación directa exige a la administración tributaria la utilización de "... las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria" (art. 51).

Por el contrario, la determinación de la base imponible por el sistema de estimación indirecta se aplicará cuando la administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
- b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.
- c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
- d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

2. Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente:

- a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
- b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.
- c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

3. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 158 de esta ley".

El recurrente subraya en su alegato que la utilización del sistema de estimación directa fue contraria a lo prevenido en el art. 53, concretamente en las letras a) y c) del apartado 1, así como en la letra b) del apartado 2.

A juicio de la defensa, "...si las ventas están parcialmente ocultas, también lo están los gastos -la retribución "a la parte" de la tripulación sería un claro ejemplo de ello-, por lo que no resulta admisible utilizar un método -el de estimación directa- que no admite la admisión de gastos que no se hallen documentados".

La Sala estima que ningún error jurídico ha sido cometido en la instancia al avalar una liquidación de la cuota a partir del régimen de estimación directa. Es cierto que la opción por uno u otro sistema no puede ser fruto de un arbitrio inmotivado por la administración tributaria. La Ley General Tributaria hace del sistema de estimación directa la norma general y atribuye a la estimación indirecta un carácter subsidiario respecto de los demás métodos de determinación de las bases imponibles (art. 50.3 y 4).

Pero admitiendo ese punto de partida, es indispensable no perder de vista la singularidad del proceso penal frente al procedimiento administrativo, por más que los principios legitimadores del poder sancionador del Estado tengan idéntica inspiración. Y es que en el ámbito del derecho penal, la simple locución "estimación indirecta" ya debe poner sobre aviso acerca de la necesidad de que la metodología presuntiva sobre la que ha operado la administración tributaria no convierta en delincuente a quien no merece serlo.

El riesgo que encierra la estimación indirecta es precisamente el que acompaña a todo proceso inferencial que se construye sobre indicios o máximas de experiencia. Someterse voluntaria y preferentemente a ese riesgo,

como hace ahora el acusado -y como consta en el supuesto de hecho que obtuvo respuesta en nuestra STS 1027/2003, 14 de julio-, no deja de ser paradójico.

En la reciente STS 756/2018, 13 de marzo, con cita de la STS 138/2003, 21 de febrero, recordábamos que frente a la pretensión de probar el delito fiscal mediante estimaciones indirectas, las precauciones que se deben observar en el proceso penal son extremas, dado que el derecho a la presunción de inocencia, que rige estrictamente en materia penal, requiere que toda condena penal se base en una prueba real de los hechos que son el fundamento de la culpabilidad jurídico-penal. Esta culpabilidad no es equivalente a la existencia de una deuda tributaria, que, como tal, puede ser establecida mediante criterios de presunciones previstas en el derecho fiscal, pero que no son automáticamente trasladables al derecho penal, donde el principio "in dubio pro reo" rige sin limitaciones y con frecuencia no puede ser satisfecho por medios de prueba puramente estadísticos. Culpabilidad jurídico-penal y deuda tributaria son conceptos diversos y esta diversidad repercute de una manera notoria en el ámbito de la prueba de los hechos .

La misma idea late en la STS 704/2018, 15 de enero, en la que se precisa que la estimación indirecta, siempre de carácter subsidiario, resulta apropiada cuando la Administración no pueda conocer los datos necesarios para calcular de modo completo las bases imponibles, pero en modo alguno como medio para artificialmente calcular una cifra con la que suplantar unos afirmados gastos, ex nihilo surgidos, que a través de concluyente prueba indiciaria se saben mendaces e inexistentes. También en la STS 88/2017, 15 de febrero, cuando advierte de la necesidad de hacer "...un uso ponderado" de la estimación indirecta.

Sólo con estas prevenciones puede ser admitida la legitimidad del sistema de estimación indirecta y siempre que sus resultados puedan ser homologados con los requisitos que esta Sala y el Tribunal Constitucional han exigido para la validez de la prueba indiciaria (cfr. SSTS 22486/2001, 21 de diciembre; 2476/2001, 26 de diciembre; 138/2003, 21 de febrero y 1027, 2003, 14 de julio).

En suma, la determinación final de la cuota a partir de bases imponibles fijadas por el sistema de estimación directa, no implicó arbitrariedad alguna por parte de la AEAT. Fue la consecuencia de la disponibilidad de documentos aportados por el propio acusado en sus incompletas y defraudatorias declaraciones, así como de la documentación obtenida por los servicios de inspección en las entradas y registros judicialmente autorizadas.

No ha existido indebida aplicación del art. 305 del CP, ni error de derecho en la interpretación de los artículos 50, 51 y 53 de la Ley General Tributaria reguladores de los sistemas de estimación directa e indirecta.

3.2. Otra de las razones sobre las que se sustenta la queja del recurrente está relacionada con la deducción del IVA en las facturas por ventas no declaradas. A su juicio, las facturas no declaradas no pueden considerarse íntegramente un rendimiento -como hizo la AEAT- y pasar como tal a la base imponible, ya que de la misma debe deducirse el IVA al tipo legal establecido, con la consiguiente reducción de la base imponible y de la cuota defraudada.

Ese criterio, mantenido en ambas instancias por la defensa, no ha sido acogido, pese a que -se aduce- el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en sentencia de 7 de Noviembre de 2013, asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12, mantenía que no debe incluirse el IVA en la base imponible de las operaciones gravadas por la inspección.

Durante la tramitación del recurso de apelación -añade la defensa- se han dictado sentencias en recursos promovidos por varios miembros de la Cooperativa del Mar San Miguel de Marín y a los que la AEAT practicó las correspondientes liquidaciones sin admitir la deducción del IVA. Así, en la sentencia de la Sala 3ª del TS de fecha 27 de Septiembre de 2017, que resuelve el recurso interpuesto por Pesqueras Pardavila S.L.-miembro de la Cooperativa- contra una resolución de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, se ha establecido doctrina legal en los siguientes términos: "... al determinar la base imponible correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido , en conexión con los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 , relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, y la interpretación que de estos preceptos hace la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013, Tarsila y Ruperto, asuntos acumulados 249/12 y 250/12, debe interpretarse en el sentido de que en los casos en que la Inspección de los Tributos descubra operaciones ocultas sujetas a dicho impuesto no facturadas, ha de entenderse incluido en el precio pactado por las partes por dichas operaciones el Impuesto sobre el Valor Añadido".

Y en el mismo sentido se ha pronunciado la Sala de lo Contencioso en los casos de otros armadores asociados a la Sociedad Cooperativa Gallega del Mar de San Miguel: vid. Sentencias de 19 de Febrero de 2018, recursos 192/2016, 195/2016 y 198/2016; 20 de Febrero de 2018, recurso 196/2016 y 26 de Febrero de 2018, recurso 112/2017.

No tiene razón la defensa.

3.3. Tanto el Fiscal como la Abogacía del Estado coinciden en señalar que la sentencia del TJUE de 7 noviembre de 2013 contrae sus efectos a las ventas realizadas legalmente.

La lectura detenida de esa resolución -que resolvió las cuestiones prejudiciales suscitadas por la Corte de Casación Rumana- no autoriza a la proclamación de una regla general susceptible de ser aplicada al supuesto de hecho que nos ocupa.

En efecto, el litigio que dio lugar a esa cuestión prejudicial se expone en los siguientes términos: "10. la Sra. Tarsila y el Sr. Ruperto celebraron numerosos contratos de compraventa de bienes inmuebles, a saber, respectivamente, ciento treinta y cuatro contratos durante el período comprendido entre 2007 y 2008 y quince contratos entre 2007 y 2009; 11. En la celebración de dichos contratos de compraventa, la Sra. Tarsila y el Sr. Ruperto no dispusieron nada respecto del IVA; 12. Una vez concluidas tales operaciones, la Administración Tributaria comprobó, a raíz de varias inspecciones, que la actividad desarrollada por la Sra. Tarsila y por el Sr. Ruperto presentaba las características de una actividad económica; 13. En consecuencia, la Administración Tributaria, de oficio, calificó tanto a la Sra. Tarsila como al Sr. Ruperto de sujetos pasivos del IVA y practicó sendas liquidaciones en las que les exigió el pago del IVA, calculado, por una parte, sumando su importe al precio pactado por las partes contratantes y, por otra parte, añadiendo los recargos de mora".

El órgano jurisdiccional que promovió la cuestión prejudicial preguntaba que "... habida cuenta de los artículos 73 y 78 de la Directiva IVA , si cuando las partes han establecido el precio de un bien sin ninguna mención del IVA y el proveedor de dicho bien es el deudor del IVA por la operación gravada, debe considerarse que el precio pactado ya incluye el IVA o, por el contrario, que no lo incluye y que el IVA debe añadirse a dicho precio".

El hecho imponible estaba definido por 134 operaciones inmobiliarias de compraventa realizadas durante el período comprendido entre 2007 y 2008 y 15 contratos entre 2007 y 2009. Se discutía si el tipo impositivo debía ser aplicado sobre el precio global pactado o, por el contrario, si en ese precio ya se incluía la cuantía del IVA que habría de ser abonada por el vendedor. Se trataba, en fin, de fijar un criterio para la determinación del IVA cuando las partes no han dispuesto nada sobre dicho impuesto en la fijación del precio del bien entregado.

La solución ofrecida por el TJUE, expresada en el fallo de la sentencia a la que nos referimos, es textualmente la siguiente: " la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en particular sus artículos 73 y 78 , deben interpretarse en el sentido de que, cuando las partes han establecido el precio de un bien sin ninguna mención del impuesto sobre el valor añadido y el vendedor de dicho bien es el deudor del impuesto sobre el valor añadido devengado por la operación gravada, este último impuesto debe considerarse ya incluido en el precio pactado si el vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el impuesto sobre el valor añadido reclamado por la Administración Tributaria".

Además de las dificultades apuntadas para extrapolar la respuesta del TJUE más allá de los límites en que fue formalizada la cuestión prejudicial, lo cierto es que en el supuesto que ahora nos ocupa no se está discutiendo sobre qué base imponible efectuar la determinación del IVA en aquellas operaciones inmobiliarias en las que el precio pactado nada dice sobre el pago del impuesto. Tampoco se discute si nuestro sistema tributario contiene una norma que permita al vendedor, una vez requerido su importe por la hacienda pública, recuperar su cuantía reclamándolo oportunamente al comprador, en realidad, el último adquirente. Lo que está en juego es la determinación de las bases imponibles del impuesto sobre la renta de las personas físicas cuando los rendimientos obtenidos se hallan descritos en facturas clandestinas que, por supuesto, no tributaron por IVA.

De ahí que la cita de esta importante sentencia dictada por el TJUE, por sí sola, no sea suficiente para derivar el error en el juicio de subsunción al considerar que los hechos son constitutivos de un delito del art. 305.1 y 2 del CP.

Lo que se está discutiendo en el presente recurso nada tiene que ver con la incuestionable prevalencia del derecho europeo en el momento de interpretar las normas tributarias que permiten fijar las bases imponibles del IVA. Sí es discutible, en cambio, que la sentencia del TJUE 7 de noviembre de 2013 indique a los órganos de la jurisdicción penal qué criterio han de seguir en el momento de la determinación de la cuota defraudada en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Los criterios para la cuantificación de la cuota defraudada y para

colmar la condición objetiva de punibilidad que integra el art. 305 del CP, cuando se trata del impuesto sobre la renta de las personas físicas, no han quedado afectados, desde luego, por aquella sentencia.

La proclamación de criterios hermenéuticos que singularizan al defraudador tributario tiene también su cobertura en la jurisprudencia del TJUE. Así, la STJUE, de 5 de octubre de 2016 (C-576/15) recuerda que "... los sujetos pasivos que hayan cometido un fraude fiscal consistente, en particular, en ocultar operaciones imponibles e ingresos relativos a las mismas no se hallan en una situación comparable a la de los sujetos pasivos que cumplen sus obligaciones en materia de contabilidad, de declaración y de pago del IVA. Por consiguiente, este principio no puede ser válidamente invocado por un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en tal fraude y ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13 , EU:C:2014:2455 , apartado 48, y de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15 , EU:C:2016:614 , apartado 58)".

Y la STJUE 28 de julio de 2016 (C-332/15) subrayó que "...una denegación del derecho a deducir en circunstancias que demuestran la existencia de un fraude fiscal por parte del sujeto pasivo que pretende disfrutar de este derecho no puede considerarse contraria al principio de neutralidad fiscal, ya que éste no puede ser válidamente invocado por un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en tal fraude y ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA (véanse, por analogía, la sentencia de 7 de diciembre de 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, apartados 51 y 54, así como, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 48)". Y a partir de esta idea, al resolver la cuestión prejudicial suscitada por el Tribunal italiano de Treviso, concluyó lo siguiente: "...procede responder a la segunda cuestión que los artículos 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 y 273 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que permite a la administración tributaria denegar a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA cuando se ha acreditado que éste incumplió fraudulentamente, lo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, la mayoría de las obligaciones formales que le incumbían para poder disfrutar de ese derecho".

En línea similar, la STJUE 18 de diciembre de 2014 (asuntos acumulados C-131/13, C-163/13 y C-164/13) recordó que "... la función central que corresponde al derecho a deducción, previsto en el artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva, en el mecanismo del IVA para garantizar una perfecta neutralidad del impuesto no se opone a que se deniegue tal derecho a un sujeto pasivo en el supuesto de una participación en un fraude (véanse en este sentido, en particular, las sentencias Bonik, EU:C:2012:774 , apartados 25 a 27 y 37, y Maks Pen, EU:C:2014:69 , apartados 24 a 26). Igualmente, la función específica que corresponde al derecho a la devolución del IVA, para garantizar la neutralidad de este impuesto, no puede oponerse a la denegación de este derecho a un sujeto pasivo en tal supuesto".

Más próxima en el tiempo y, lo que es relevante, con posterioridad a la STJUE 7 de noviembre de 2013, en la que se apoya la defensa para argumentar su legítimo discurso exoneratorio, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha vuelto a insistir en que "... los artículos 167 a 169 , 179 , 213, apartado 1 , 214, apartado 1 , y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 , relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que permite a la Administración tributaria denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido cuando se acredita que, debido a los incumplimientos que se le imputan, la Administración tributaria no ha podido disponer de la información necesaria para comprobar que concurren los requisitos materiales que generan el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por dicho sujeto pasivo, o que este último actuó de manera fraudulenta para poder disfrutar de tal derecho, circunstancias que incumbe verificar al tribunal remitente (STJUE 7 de marzo de 2018, C-159/17).

Especialmente significativo es que el Diario Oficial de la Unión Europea de 28 de octubre de 2019 dé cuenta de la cuestión prejudicial suscitada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, con fecha 8 de julio de 2019 (asunto C-521/2019), para determinar si en los supuestos de fraude en los que la operación se ha ocultado a la administración tributaria, es posible considerar, tal y como podría deducirse de las sentencias de 28 de julio de 2016 (asunto C-332/15 Astone), de 5 de octubre de 2016 (asunto C-576/15 Marinova) y de la sentencia de 7 de marzo de 2018, Dobre, C-159/17 , EU:C:2018:161 del TJUE, que las cantidades entregadas y recibidas no incluyen el IVA, para realizar la oportuna liquidación e imponer la correspondiente sanción.

3.4. El mismo rechazo merece la mención que hace la defensa -en su elaborado y minucioso escrito de formalización- de la sentencia de la Sala Tercera del TS de fecha 27 de septiembre de 2017 y a las que, dictadas por la misma Sala de lo Contencioso, han seguido la doctrina anterior.

El carácter controvertido de la cuestión entonces sometida a la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo está reflejado -además de por la existencia de dos votos particulares- en el pasaje en el que se expresa que "... puede no resultar inicialmente explicable el criterio expuesto, sustentando en la doctrina del TJUE, en otros ámbitos impositivos distintos del IVA, en cuanto que entender implícito en el precio convenido por las partes que contratan un impuesto que no solamente no se menciona en la compraventa sino que, incluso, quieren ignorar y ocultar a la Administración, resulta contrario al principio de la autonomía de la voluntad y a la lógica de las presunciones".

Al margen de ello, el razonamiento de esa sentencia -como hemos apuntado supra- se vincula a la aplicación de las bases impositivas del impuesto de sociedades en los casos en los que la inspección tributaria detecta numerosas facturas clandestinas por importes que fueron ocultados y de los que, como es lógico, no se dedujo el IVA. Ni el supuesto de hecho que dio lugar a la cuestión prejudicial promovida por la justicia rumana ante el TJUE (sentencia 7 noviembre 2013), ni el recurso contencioso-administrativo entablado por algunas de las empresas integradas en la cooperativa del Mar San Miguel acerca de la determinación de la cuota del IVA en contratos onerosos, pueden identificarse con el problema al que ahora damos respuesta. De lo que se trata, al fin y al cabo, es de respaldar la decisión de la administración tributaria, luego avalada por el Juzgado de lo Penal y la Audiencia Provincial, cuando entiende que en la determinación de las bases impositivas del impuesto sobre la renta de las personas físicas, debe tomarse como referencia el importe íntegro de lo cobrado, sin deducción referida a una cantidad -la retención del IVA- que nunca pensó pagarse y que, hasta el momento de su descubrimiento, había pasado a engrosar el patrimonio del defraudador.

En definitiva, la sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013, no acoge en su doctrina supuestos en los que el descubrimiento de maniobras elusivas del pago de tributos haga aflorar rendimientos del trabajo de los que nunca se pensó detraer una cantidad que fue también destinada a incrementar las irregulares ganancias del defraudador. La sentencia dictada en respuesta a la cuestión prejudicial suscitada por las autoridades judiciales rumanas no se refiere a operaciones fraudulentas que afloran como consecuencia de la labor inspectora. Los antecedentes de esa resolución -de tanta importancia para una interpretación uniforme del régimen jurídico del IVA- dan cuenta de una serie de contratos que no han sido presentados como una estrategia de ocultación urdida para evitar el pago del impuesto. Más bien se trata de negocios de transmisión de la propiedad inmobiliaria que no incluían previsión alguna sobre el pago de aquel impuesto. En el supuesto que nos ocupa, sin embargo, se trata de una venta generalizada de pescado cuya existencia misma fue ocultada a la inspección tributaria, con la consiguiente ruptura del principio de igualdad y de competencia en el mercado de la distribución de los productos de la pesca.

Por cuanto antecede, procede la desestimación del motivo (art. 885.1 LECrim).

4. La desestimación del recurso conlleva la condena en costas, en los términos establecidos en el art. 901 de la LECrim.

FALLO

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

Que debemos declarar y declaramos NO HABER LUGAR al recurso de casación, interpuesto por la representación legal de Justino, contra la sentencia de la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Pontevedra núm. 195/2018, de fecha 6 de noviembre de 2018, dictada en grado de apelación, que confirmó la condena impuesta a Justino por el Juzgado de lo Penal núm. 1 de Pontevedra, en sentencia de fecha 19 de junio de 2017, en la causa seguida por un delito contra la hacienda pública. Condenamos al recurrente al pago de las costas causadas.

Declarada extinguida la responsabilidad criminal del recurrente por su fallecimiento y conforme a lo ya acordado en cuanto a la sucesión procesal de los herederos, la presente resolución contrae sus efectos a la declaración de responsabilidad civil proclamada en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

D. Manuel Marchena Gómez, presidente D. Andrés Martínez Arrieta D. Julián Sánchez Melgar
D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre
D. Antonio del Moral García D. Andrés Palomo Del Arco D^a. Ana María Ferrer García
D. Pablo Llarena Conde D. Vicente Magro Servet D^a. Susana Polo García
D^a. Carmen Lamela Díaz D. Eduardo de Porres Ortiz de Urbina

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.