

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091974

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 951/2023, de 21 de diciembre de 2023

Sala de lo Penal

Rec. n.º 6945/2021

SUMARIO:

Delito contra la Hacienda Pública. Delito fiscal. Cuantía defraudada. *Fijar la cuota tributaria es una obligación ineludible del órgano penal sentenciador.* Los hechos enjuiciados se refieren, sustancialmente, al comportamiento de los administradores de una empresa constructora que presenta las liquidaciones de los impuestos de Sociedades e IVA, mediante la aportación de multitud de facturas falsas, con objeto de aminorar la cuota tributaria, siendo así que el importe de los trabajos o materiales ficticiamente adquiridos o proporcionados sirve para reducir la base imponible del IS y el IVA supuestamente soportado en la correspondiente liquidación del propio tributo. Considera la Sala que para la correcta determinación de la cuota defraudada no puede equipararse la cuota solamente con parte del sustraendo, que es lo que hace la Sala de instancia, sino que es necesario restarlo al minuendo (previa determinación conforme a Derecho), arrojando el resultado, que corresponde a la cuota tributaria. A la hora de fijar la cuota tributaria, que es una obligación ineludible del órgano penal sentenciador, el Tribunal debe realizar, partiendo de la prueba ofrecida por las partes, y entre ellas, los peritajes correspondientes, que tanto pueden ser de la Administración Tributaria como de los particulares acusados. **Medios de prueba. Testigos y peritos.** *Valor del dictamen pericial emitido por los inspectores de la Agencia Tributaria.* Recuerda el tribunal que no es posible, en ningún caso, admitir como válido que se tiene por tal al resultado del informe del actuario correspondiente «es erróneo considerar a los funcionarios de la Agencia Tributaria como peritos» ya que se trata de una opinión de los funcionarios de la Agencia Tributaria que, en el mejor de los casos, se trata «de una prueba testifical» y por tanto considera la Sala que respecto al IVA y el IS del ejercicio 2007 se ha infringido los principios presunción de inocencia y la tutela judicial efectiva, pues no explica el modo en el que ha llegado a la determinación de la cuota tributaria anual correspondiente a dicho tributo, al asumir acríticamente el informe de la AEAT. Y no solamente eso, al señalar que, si así no fuera, ya se encargarían los correspondientes órganos administrativos de señalar cuál fuese la cuota correcta, cuando tal aspecto es ineludiblemente un componente esencial del delito, por afectar a su punibilidad. Por otro lado, a tenor de las pruebas practicadas concluye la sentencia que la responsabilidad en la toma de decisiones de la sociedad y en la contratación y subcontratación no era desempeñada en exclusiva por el acusado, sino que era una actuación compartida y consentida de todos los acusados, de modo de que los cuatro acusados tenían poder de disposición en la sociedad, no sólo formal por su condición de miembros del consejo de administración, sino de forma efectiva y además también tenían conocimiento de la marcha de la empresa, por ello a pesar de anular y casar la sentencia impugnada se mantiene algunas condenas respecto a varios acusados como autores criminalmente responsables de dos delitos contra la Hacienda Pública agravados, relativos al IS y al IVA correspondientes al ejercicio de 2006, en concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, si bien se les absuelve por los dos delitos contra la Hacienda Pública, IS e IVA 2007.

PRECEPTOS:

Ley Orgánica 10/1995 (CP), arts. 31, 53, 305 y 305 bis.

Ley Orgánica 6/1985 (LOPJ).

RD de 14 de septiembre de 1882 (LECrim.), arts. 456, 471, 741, 849 y 852.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 50, 51 y 99.

Constitución Española, art. 24.

PONENTE:

Don Julián Sánchez Melgar.

Magistrados:

Don JULIAN ARTEMIO SANCHEZ MELGAR

Don ANTONIO DEL MORAL GARCIA

Doña CARMEN LAMELA DIAZ

Don EDUARDO DE PORRES ORTIZ DE URBINA
Don ANGEL LUIS HURTADO ADRIAN

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 951/2023

Fecha de sentencia: 21/12/2023

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 6945/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 04/10/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Julián Sánchez Melgar

Procedencia: SEC. 7 A.P. MADRID

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. Tomás Yubero Martínez

Transcrito por: BDL

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 6945/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Julián Sánchez Melgar

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. Tomás Yubero Martínez

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 951/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Julián Sánchez Melgar
D. Antonio del Moral García
D.ª Carmen Lamela Díaz
D. Eduardo de Porres Ortiz de Urbina
D. Ángel Luis Hurtado Adrián

En Madrid, a 21 de diciembre de 2023.

Esta sala ha visto el recurso de casación por infracción de Ley y de precepto constitucional interpuesto por las representaciones legales de los acusados DON Carlos Daniel, DON Miguel Ángel, DON Abel, DON Adolfo, DON Agustín, DON Alejo, DON Alfonso, DON Juan Carlos, DON Alvaro, y la entidad GENYRET, OBRAS Y SERVICIOS, SL. como responsable civil subsidiario, frente a la Sentencia 324/2021, de 7 de julio de 2021 de la Sección Séptima de la Audiencia Provincial de Madrid dictada en el Rollo de Sala PA 1859/2018 dimanante del PA núm. 1140/2011 del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción núm. 8 de Getafe (Madrid), seguido por delito contra la Hacienda Pública relativo al Impuesto de Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido y delito continuado de falsedad documental, contra DON Carlos Daniel, DON Miguel Ángel, DON Abel, DON Adolfo, DON Agustín, DON Alejo, DON Alfonso, DON Juan Carlos, DON Alvaro, DOÑA Agueda, DON Benito, DON Bernardino, DON Blas, DON Carlos

Daniel, DON Alvaro y la entidad GENYRET, OBRAS Y SERVICIOS, SL como responsable civil subsidiario. Los Excmos. Sres. Magistrados de la Sala Segunda del Tribunal Supremo que al margen se expresan se han constituido en Sala para la deliberación y fallo del presente recurso de casación. Han sido parte en el presente procedimiento: el Ministerio Fiscal; como recurrentes DON Carlos Daniel, representado por la Procuradora Doña María Isabel Ramos Cervantes, DON Miguel Ángel representado por la Procuradora Doña Lucía Agulla Lanza, DON Abel representado por la Procuradora Doña María Jesús Fernández Salagre, DON Adolfo, DON Agustín, DON Alejo, DON Alfonso estos cuatro recurrentes representados por la Procuradora Doña Inés María Álvarez Godoy, DON Juan Carlos representado por la procuradora Doña Aranzazu Fernández Pérez, DON Alvaro representado por el Procurador Don José Miguel Martínez-Fresneda Gamba, y la entidad GENYRET, OBRAS Y SERVICIOS, SL. como responsable civil subsidiario representada por la Procuradora Doña Inés María Álvarez Godoy; y como recurridos la Abogacía del Estado en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y el acusado Don Bernardino representado por la Procuradora de los Tribunales Doña Nuria Feliú Suárez.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Julián Sánchez Melgar.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El Juzgado de Primera Instancia e Instrucción núm. 8 de Getafe (Madrid) incoó PA 1140/2011 por delito contra la Hacienda Pública relativo al Impuesto de Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido y delito continuado de falsedad documental, contra DON Carlos Daniel, DON Miguel Ángel, DON Abel, DON Adolfo, DON Agustín, DON Alejo, DON Alfonso, DON Juan Carlos, DON Alvaro, DOÑA Agueda, DON Benito, DON Bernardino, DON Blas, DON Carlos Daniel, DON Alvaro y la entidad GENYRET, OBRAS Y SERVICIOS, SL como responsable civil subsidiario, y una vez concluso lo remitió a la Sección Séptima de la Audiencia Provincial de Madrid que con fecha 7 de julio de 2021 dictó Sentencia núm. 324/2021, cuyos HECHOS PROBADOS son los siguientes:

"PRIMERO. SE CONSIDERA PROBADO, que la mercantil Genyret Obras y Servicios, S.L., se constituyó el día 1 de abril de 2004, siendo su objeto social la realización de trabajos de urbanización, parcelación de inmuebles así como los de encofrados y reticulados, obra civil, y todo lo relacionado con el ámbito de la construcción.

Los acusados Adolfo Agustín Alejo y Alfonso, integraban el consejo de administración de dicha empresa, y también los cuatro acusados, tenían poder de disposición y decisión en Genyret, no sólo formal por su condición de miembros del consejo de administración, sino que también participaban de forma directa en el capital social, y de forma efectiva en la gestión y dirección de la mercantil, y además también tenían conocimiento de la marcha de la empresa.

Los cuatro acusados, a través de esta mercantil y con ánimo de obtener un ilícito beneficio y de no pagar las cantidades que realmente debía esta sociedad en concepto de Impuesto sobre Sociedades y de Impuesto sobre el Valor Añadido, presentaron para los ejercicios fiscales 2006 y 2007 sendas declaraciones de dichos impuestos, deduciendo de forma indebida facturas emitidas por proveedores que no se correspondían con prestaciones de servicios reales.

A estos efectos, la sociedad presentó declaración del Impuesto sobre Sociedades con un resultado a ingresar en 2006 de 5.002.423,48 euros, y 698.892,61 euros en 2007.

A los mismos efectos, la sociedad presentó declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido con un resultado a ingresar de 12.116.397,92 euros en 2006, y 8.145.168,96 euros en 2007.

Con la intención de justificar formalmente la deducción de gastos a los que no tenía derecho y así minorar la base imponible y la cuota a ingresar en ambos impuestos, los cuatro acusados a través de Genyret, por sí mismos, o a través de terceras personas, se concertaron con las siguientes personas:

SEGUNDO. La entidad Refor Rehabilitación y Obras S.L., proporcionó en 2006 facturas de esta mercantil a Genyret Obras y Servicios, S.L., por unos presuntos trabajos de albañilería que no fueron realmente prestados, emitiendo facturas por importe de 1.859.951 euros, con conocimiento de que Genyret las iba a aportar ante la Agencia Tributaria como justificantes de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido del año 2006, figurando como gastos del impuesto sobre Sociedades 1.603.406 euros, y una cuota soportada en IVA de 256.545 euros.

No ha quedado probado que la acusada Agueda, con el resto de datos de filiación que constan en esta resolución, en su condición de administradora única de la empresa Refor Rehabilitación y Obras, S.L., tuviera conocimiento de la emisión de las anteriores facturas a cargo de Genyret Obras y Servicios con la finalidad antes expuesta, dado que no ha resultado probado que tuviera conocimiento o participación alguna en los aspectos legales, materiales, contables o fiscales de Refor.

TERCERO. El acusado Juan Carlos, con el resto de datos de filiación que constan en esta resolución, era el administrador de Montealina Construcciones y Reformas, S.I., y de Monteclaro Reformas y Construcciones, S.L., y en tal condición emitió facturas a Genyret Obras y Servicios, S.L., por unos trabajos o servicios que no fueron realmente prestados, emitiendo Montealina facturas en 2006 y en 2007 para que Genyret las aportara ante la Agencia Tributaria como justificantes de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicios 2006-2007, reflejando a tal efecto como gastos en el Impuesto sobre Sociedades de los años 2006 y 2007, la cantidad de 1.647.106,23 euros y 4.271.664,89 euros, respectivamente, y como cuotas soportadas de IVA 2006-2007, de 263.536,99 y de 683.466,38 euros, respectivamente.

CUARTO. El acusado Miguel Ángel, con el resto de datos de filiación que constan en esta resolución, era el administrador de Alfar Técnicos de Formación, S.L. y emitió en 2006 facturas de esta mercantil a Genyret Obras y Servicios, S.L., por cursos de formación y labor de intermediación en la búsqueda de clientes, que en realidad nunca prestó, emitiendo facturas por importe de 1.393.160 euros, para que Genyret las aportara ante la Agencia Tributaria como justificantes de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicios del año 2006, figurando como gastos del impuesto de Sociedades 1.201.000 euros, y una cuota soportada en IVA de 192.160 euros.

QUINTO. El acusado Benito, con el resto de datos de filiación que constan en esta resolución, era el administrador de la entidad Instalaciones Eléctricas Cano, S.L., empresa cuya objeto social, era la realización de trabajos de alicatado, forjado y cerramiento, así como la realización de trabajos en estructura en general, la realización de trabajos de albañilería en general, la realización de instalaciones eléctricas en general, y la compraventa de materiales para la construcción, y estaba dada de alta en el IAE en el epígrafe 504.1 "Instalaciones Eléctricas en general", mientras que dicho acusado figuraba como autónomo matriculado en el Impuesto de Actividades Económicas en el epígrafe 504.1, y también en el 501.3 "albañilería y pequeños trabajos construcción".

Durante 2006 el acusado facturó a Genyret tanto en nombre propio como a nombre de la empresa de la que era administrador, un total de catorce facturas por importes de 564.258,68 euros, sin que haya logrado acreditarse que dichas facturas no respondieran a efectivos trabajos desempeñados ni que las mismas se emitieran para que Genyret las aportara a la AEAT en sus declaraciones tributarias del IS y del IVA 2006 para conseguir fraudulentamente pagar menos de lo debido a la Hacienda Pública.

SEXTO. El acusado Abel, con el resto de datos de filiación que constan en esta resolución, emitió 12 facturas durante cada uno de los meses del año 2007 por un importe total de 159.592 euros a las que dio apariencia de realidad por servicios de transporte no prestados a Genyret, para que esta empresa las aportara ante la Agencia Tributaria como justificantes de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicios del año 2007 figurando como gastos del impuesto de Sociedades 138.480 euros, y una cuota soportada en IVA de 22.156,80 euros.

SÉPTIMO. El acusado Bernardino, con el resto de datos de filiación que constan en esta resolución, trabajaba como asesor fiscal para varios empresarios durante 2006 y 2007, no habiéndose probado que durante este periodo elaborara para Genyret una serie de facturas a las que dio aspecto de autenticidad por servicios no prestados por las siguientes personas, conceptos e importes:

	Gasto IS 2006	Cuota soportada Gasto EVA 2006	IS 2007	Cuota soportada IVA 2007
Carlos	60.553,75	9.688,60	0,00	0,00
Juan	64.735,50	10.357,68	0,00	0,00
Anibal	63.727,00	10.196,32	0,00	0,00
Santiago	48.196,00	7.711,36	12.756,00	2.040,96
Hugo	64.775,00	10.364,00	38.230,00	6.116,80
TOTAL	301.987,25	48.317,96	50.986,00	8.157,76

Sin embargo, sí ha resultado acreditado que estas cinco personas no facturaron esos servicios porque no fueron prestados por ellos, si bien Genyret las aportó ante la Agencia Tributaria como justificantes de las declaraciones del IS y del IVA presentadas en los años 2006 y 2007.

OCTAVO. El acusado Blas, con el resto de datos de filiación que constan en esta resolución, durante el año 2006 emitió un total de 12 facturas a Genyret que declaró fiscalmente por importe total de 59.713,32 euros, de los que 51.477 euros son de base imponible del IS, y 8.236,32 euros de cuota de IVA, y durante el año 2007 emitió un total de 3 facturas a Genyret por importe total de 26.216 euros, de los que 22.600 euros son de base imponible del IS, y 3.616 euros de cuota de IVA, con conocimiento de su falta de veracidad, y por servicios supuestamente prestados a Genyret que nunca se llegaron a realizar, utilizando esta entidad dichas facturas como justificantes ante

la Agencia Tributaria en relación con las declaraciones de IS e IVA presentadas en los años 2006 y 2007, contribuyendo con ellas y con el conocimiento de los emisores a eludir el pago debido.

NOVENO. El acusado Alvaro, con el resto de datos de filiación que constan en esta resolución, emitió un total de 6 facturas a Genyret en los meses de marzo, abril, y junio a septiembre de 2006, por importe total de 57.529,24 euros, de los que 49.594,17 euros son de base imponible del IS, y 7.935,07 euros de cuota de IVA, por servicios que no fueron realmente prestados por el mismo y con conocimiento de que Genyret las iba a aportar ante la Agencia Tributaria como justificantes de las declaraciones del Impuesto de Sociedades y de IVA del año 2006, contribuyendo con ellas y con el conocimiento de los emisores a eludir el pago debido; la cifra señalada fue transferida por Genyret a la cuenta bancaria del acusado, quién a los pocos días dispuso de una parte muy importante de dicha transferencia.

DÉCIMO. El acusado Carlos Daniel, con el resto de datos de filiación que constan en esta resolución, emitió un total de 6 facturas en los meses de marzo, abril, y junio a septiembre de 2006, por importe total de 57.286,02 euros, de los que 49.384,50 euros son de base imponible del IS, y 7.901,52 euros de cuota de IVA, por servicios que no fueron realmente prestados por el mismo y con conocimiento de que Genyret las iba a aportar ante la Agencia Tributaria como justificantes de las declaraciones del Impuesto de Sociedades y de IVA del año 2006, contribuyendo con ellas y con el conocimiento de los emisores a eludir el pago debido; la cifra señalada fue transferida por Genyret a la cuenta bancaria del acusado, quién a los pocos días dispuso de una parte muy importante de dicha transferencia.

UNDÉCIMO. Se ha defraudado conscientemente a la Hacienda Pública en el año 2006 la cantidad de 1.716.384,42 euros y de 784.632,89 euros correspondientes, respectivamente, a la cuota del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido y en el año 2007 la cantidad de 2.768.299,50 euros y de 1.362.855,15 euros, correspondientes, respectivamente, a la cuota del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido.

DUODÉCIMO. Estas actuaciones se incoaron como diligencias previas por auto de 25 de noviembre de 2011 y tras la práctica de diligencias de instrucción se dictaron tres autos de acomodación de la tramitación a las normas del procedimiento abreviado, el último con fecha 13 de noviembre de 2015 confirmado por la Audiencia Provincial de Madrid por auto de 30 de junio de 2017; la apertura del juicio oral se acordó por auto de 16 de marzo de 2018 remitiéndose las actuaciones para su enjuiciamiento que fueron recibidas en esta Sección de la Audiencia Provincial el día 19 de diciembre de 2018, y finalmente se ha celebrado el juicio oral en el mes de mayo de 2021".

Segundo.

La Audiencia de instancia dictó el siguiente pronunciamiento:

"Que debemos condenar y condenamos a los siguientes acusados, en los términos que se fijan a continuación:

1) A Adolfo, como autor criminalmente responsable de cuatro delitos contra la Hacienda Pública agravados, relativos al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a los ejercicios 2006 y 2007 en concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en todos ellos la circunstancia atenuante muy cualificada de la responsabilidad criminal de dilaciones indebidas, a la pena, por cada uno de los cuatro delitos contra la hacienda pública agravados, de UN AÑO Y 1 DIA DE PRISIÓN, con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y pena de MULTA del 101% de la cuota defraudada; 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 plazo de dos años y un día.

2) A Agustín, como autor criminalmente responsable de cuatro delitos contra la Hacienda Pública agravados, relativos al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a los ejercicios 2006 y 2007 en concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en todos ellos la circunstancia atenuante muy , cualificada de la responsabilidad criminal de dilaciones indebidas, a la pena, por cada uno de los cuatro delitos contra la hacienda pública agravados, de UN AÑO Y 1 DIA DE PRISIÓN, con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y pena de MULTA del 101% de la cuota defraudada; 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 plazo de dos años y un día.

3) A Alejo, como autor criminalmente responsable de cuatro delitos contra la Hacienda Pública agravados, relativos al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a los ejercicios 2006 y 2007 en concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en todos ellos la circunstancia atenuante muy cualificada de la responsabilidad criminal de dilaciones indebidas, a la pena, por cada uno de los cuatro delitos contra la hacienda pública agravados, de UN AÑO Y 1 DIA DE PRISIÓN, con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y pena de MULTA del 101% de la cuota defraudada;

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 plazo de dos años y un día.

4) A Alfonso, como autor criminalmente responsable de cuatro delitos contra la Hacienda Pública agravados, relativos al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a los ejercicios 2006 y 2007 en concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en todos ellos la circunstancia atenuante muy cualificada de la responsabilidad criminal de dilaciones indebidas, a la pena, por cada uno de los cuatro delitos contra la hacienda pública agravados, de UN AÑO Y 1 DÍA DE PRISIÓN, con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y pena de MULTA del 101% de la cuota defraudada; y a la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales Jele la Seguridad Social, durante el plazo de dos años y un día.

5) A Juan Carlos, como cooperador necesario responsable de tres delitos contra la Hacienda Pública agravados, relativos al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2006 y 2007 y al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2007, en concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en todos ellos la circunstancia atenuante muy cualificada de la responsabilidad criminal de dilaciones indebidas, se acuerda imponer la pena, por cada uno de los tres delitos contra la Hacienda Pública agravados, de SEIS MESES Y UN DÍA DE PRISIÓN, con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y pena de MULTA del 51% del tanto de la cuota defraudada; 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 plazo de un año y un día.

6) A Miguel Ángel, como cooperador necesario responsable de un delito contra la Hacienda Pública agravado, relativo al Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006, en concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en ambos la circunstancia atenuante muy cualificada de la responsabilidad criminal de dilaciones indebidas, se impone la pena de DIEZ MESES Y DIECISÉIS DÍAS de prisión, por un delito continuado de falsedad documental, con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y pena de MULTA DE TRES MESES Y UN DÍA, con una cuota diaria de SEIS EUROS, y responsabilidad personal subsidiaria del artículo 53.1 del Código Penal.

7) A Abel, como cooperador necesario responsable de dos delitos contra la Hacienda Pública agravados, relativos al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes al ejercicio 2007, en concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en todos ellos la circunstancia atenuante muy cualificada de la responsabilidad criminal de dilaciones indebidas, se acuerda imponer la pena, por cada uno de los dos delitos contra la Hacienda Pública agravados, de SEIS MESES Y UN DÍA DE PRISIÓN, con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y pena de MULTA del 51% del tanto de la cuota defraudada; 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 plazo de un año y un día.

8) A Blas como cooperador necesario responsable de tres delitos contra la Hacienda Pública agravados, relativos al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2006 y 2007 y al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2007, en concurso inedia! con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en todos ellos la circunstancia atenuante muy cualificada de la responsabilidad criminal de dilaciones indebidas, se acuerda imponer la peña, por cada uno de los tres delitos contra la Hacienda Pública agravados, de SEIS MESES Y UN DÍA DE PRISIÓN, con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y pena de MULTA del 51% del tanto de la cuota defraudada; 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 plazo de un año y un día.

9) A Alvaro como cooperador necesario responsable de un delito contra la Hacienda Pública agravado, relativo al Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006, en concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en ambos la circunstancia atenuante muy cualificada de la responsabilidad criminal de dilaciones indebidas, se impone la pena de DIEZ MESES Y DIECISÉIS DÍAS de prisión, por un delito continuado de falsedad documental, con inhabilitación , especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y pena de MULTA DE TRES MESES Y UN DÍA, con una cuota diaria de SEIS EUROS, y responsabilidad personal subsidiaria del artículo 53.1 del Código Penal.

10) A Carlos Daniel, como cooperador necesario responsable de un delito contra la Hacienda Pública agravado, relativo al Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006, en concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en ambos la circunstancia atenuante muy cualificada de la responsabilidad criminal de dilaciones indebidas, se impone la pena de DIEZ MESES Y DIECISÉIS DÍAS de prisión, por un delito continuado de falsedad documental, con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y pena de MULTA DE TRES MESES Y UN DÍA, con una cuota diaria de SEIS EUROS, y responsabilidad personal subsidiaria del artículo 53.1 del Código Penal.

En concepto de responsables civiles directos Adolfo, Agustín, Alejo Y Alfonso, deberán indemnizar, conjunta y solidariamente, a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en la cantidad de 784.632,89 euros correspondiente a las cuotas defraudadas del Impuesto sobre el Valor Añadido en el ejercicio fiscal 2006.

Además, en concepto de responsables civiles directos, Adolfo, Agustín, Alejo, Alfonso, Juan Carlos, Miguel Ángel, Blas, Alvaro Y Carlos Daniel, deberán indemnizar, conjunta y solidariamente, a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en la cantidad de 1.716.384,42 euros correspondiente a las cuotas defraudadas del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio fiscal 2006.

También, en concepto de responsables civiles directos, Adolfo, Agustín, Alejo, Alfonso, Juan Carlos, Abel Y Blas, deberán indemnizar, conjunta y solidariamente, a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en la cantidad de 2.768.299,50 euros y de 1.362.855,15 euros, correspondientes, respectivamente, a las cuotas defraudadas en el Impuesto de Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio fiscal 2007.

Se imponen los intereses de demora devengados de conformidad con el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria y los intereses previstos en el artículo 576 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Se declara la responsabilidad civil subsidiaria de GENYRET OBRAS Y SERVICIOS S.L.

Debemos ABSOLVER y ABSOLVEMOS a Da. Agueda, D. Benito y a D. Bernardino, de los delitos por los que venían siendo acusados.

Debemos ABSOLVER y ABSOLVEMOS a D. Juan Carlos, D. Miguel Ángel, D. Blas, D. Alvaro Y A Carlos Daniel, del delito contra la Hacienda Pública agravado. por defraudación del IVA 2006, por el que venían siendo acusados.

En materia de costas, se emite el siguiente pronunciamiento:

Por el delito de falsedad documental, se declaran de oficio tres treceavas partes de un quinto de las costas, y se imponen a Adolfo, Agustín, Alejo, Alfonso, Juan Carlos, Alvaro, Abel, Blas, Carlos Daniel, Miguel Ángel, a cada uno de ellos, una treceava parte de un quinto de las costas.

Por el delito contra la Hacienda Pública por defraudación del IVA 2006, se declaran de oficio ocho doceavas partes de un quinto de las costas, y se imponen a Adolfo, Agustín, Alejo Y Alfonso, a cada uno de ellos, una doceava parte de un quinto de las costas.

Por el delito contra la Hacienda Pública por defraudación del Impuesto sobre Sociedades 2006, se declaran de oficio tres doceavas partes de un quinto de las costas, y se imponen a Adolfo, Agustín, Alejo, Alfonso, Juan Carlos, Miguel Ángel, Blas, Alvaro Y Carlos Daniel una doceava parte de un quinto de las costas.

Por el delito contra la Hacienda Pública por defraudación del IVA 2007, se declara de oficio una octava parte de un quinto de las costas, y se imponen a Adolfo, Agustín, Alejo, Alfonso, Juan Carlos, Abel y Blas, a cada uno de ellos, una octava parte de un quinto de las costas.

Por el delito contra la Hacienda Pública por defraudación del IS 2007, se declara de oficio una octava parte de un quinto de las costas, y se imponen a Adolfo, Agustín, Alejo, Alfonso, Juan Carlos, Abel, y Blas, a cada uno de ellos, una octava parte de un quinto de las costas.

Las costas impuestas incluyen las devengadas por la acusación particular.

Una vez firme la presente, expídase testimonio de la sentencia dictada, con la recaída en su caso en casación, a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Madrid con expresa orden de proceder a la ejecución de la responsabilidad civil declarada en la misma a su favor y con obligación de informar a este Tribunal de la marcha de tal ejecución.

Así por esta nuestra sentencia, contra la que puede interponerse recurso de casación ante la Sala 2a del Tribunal Supremo, anunciado ante esta Audiencia dentro del plazo de cinco días, a contar desde el siguiente al de la última notificación, y de la que se llevará certificación al Rollo de Sala, la pronunciamos, mandamos y firmamos".

Tercero.

La anterior resolución fue aclarada por Auto de la misma Sala y Sección de fecha 6 de septiembre de 2021, cuya Parte dispositiva es la siguiente :

"LA SALA ACUERDA:

Ha lugar a aclarar la Sentencia dictada con fecha 7 de julio de 2021 en el exclusivo sentido de subsanar el error de transcripción cometido en el Folio 3 de la misma donde pone "6. Juan Carlos defendido por el Letrado D. Jose A. Choclán Montalvo" debe decir: "6. Juan Carlos defendido por la Letrada Da MARIA ANGELES RAMIRO MORALES" manteniéndose íntegramente el resto de los pronunciamientos de la Sentencia.

Notifíquese la presente al Ministerio Fiscal y a las partes personadas.

Contra esta resolución no cabe recurso alguno.

Así por este nuestro Auto, lo pronunciamos, mandamos y firmamos".

Cuarto.

Notificada la anterior resolución a las partes personadas se preparó recurso de casación por infracción de Ley y de precepto constitucional por las representaciones legales de los acusados DON Carlos Daniel, DON Miguel Ángel, DON Abel, DON Adolfo, DON Agustín, DON Alejo, DON Alfonso, DON Juan Carlos, DON Alvaro, y la entidad GENYRET, OBRAS Y SERVICIOS, SL. como responsable civil subsidiario, que se tuvo 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.

El recurso de casación formulado por la representación legal del acusado DON Carlos Daniel, se basó en los siguientes MOTIVOS DE CASACIÓN:

Motivo primero.- Infracción de precepto constitucional al amparo del art. 5.4 de la LOPJ y del art. 852 de la LECrim., vulneración del art. 9.3 de la CE interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, en relación con el 24.1 de la CE tutela judicial efectiva.

Motivo segundo. Infracción de Ley al amparo del art. 849.1 de la LECrim. por aplicación indebida de precepto penal sustantivo en concreto del art. 305 del C.P.

Motivo tercero. Infracción de Ley al amparo del art. 849.2 de la LECrim., error de hecho den la apreciación de la prueba, informes y ratificaciones de los peritos de la Agencia Tributaria.

El recurso de casación formulado por la representación legal del acusado DON Miguel Ángel, se basó en los siguientes MOTIVOS DE CASACIÓN:

Motivo único. Infracción de Ley al amparo del art. 849.1 de la LECrim. infracción de precepto penal sustantivo en concreto del art. 21.6 del C.P: dilaciones indebidas muy cualificadas, en relación con el art. 66 del C.P.

El recurso de casación formulado por la representación legal del acusado DON Abel, se basó en los siguientes MOTIVOS DE CASACIÓN:

Motivo primero. Infracción de precepto constitucional al amparo del art. 852 de la LECrim y 5.4 de la LOPJ infracción del art. 24.2 de la CE tutela judicial efectiva, presunción de inocencia proceso con todas las garantías con interdicción de la arbitrariedad.

Motivo segundo. Infracción de precepto constitucional al amparo del art. 852 de la LECrim. y 5.4 de la LOPJ infracción del art. 24.2 de la CE tutela judicial efectiva, presunción de inocencia, culpabilidad y responsabilidad penal personal.

Motivo tercero. Infracción de Ley del art. 849.1 de la LECrim. infracción de precepto penal sustantivo en concreto del art. 21.6 del CP en relación con el art. 66 del CP.

Motivo cuarto. Infracción de Ley al amparo del art. 849.2 de la LECrim., error de hecho en la valoración de la prueba basado en documentos que obran en autos.

El recurso de casación formulado por la representación legal de los acusados DON Adolfo, DON Agustín, DON Alejo, DON Alfonso, y la entidad GENYRET OBRAS Y SERVICIOS S.L, se basó en los siguientes MOTIVOS DE CASACIÓN:

Motivo primero. Por infracción de Ley al amparo del art. 849.1 de la LECrim. por infracción del art. 305.2 del CP. en cuanto al cálculo de la cuota defraudada en tributos periódicos.

Motivo segundo. Por infracción de precepto constitucional al amparo de los arts. 5.4 de la LOPJ y 852 de la LECrim. infracción del art. 24 de la CE tutela judicial efectiva, presunción de inocencia y proceso con todas las garantías con interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Motivo tercero. Por infracción de precepto constitucional al amparo de los arts. 5.4 de la LOPJ y 852 de la LECrim. infracción del art. 24 de la CE tutela judicial efectiva, presunción de inocencia y proceso con todas las garantías con interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Motivo cuarto. Por infracción de precepto constitucional al amparo de los arts. 5.4 de la LOPJ y 852 de la LECrim. infracción del art. 24 de la CE tutela judicial efectiva, presunción de inocencia y proceso con todas las garantías con interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

El recurso de casación formulado por la representación legal del acusado DON Juan Carlos, se basó en los siguientes MOTIVOS DE CASACIÓN:

Motivo primero. Por infracción de Ley al amparo del art. 849.1 de la LECrim. aplicación indebida de los arts. 21-6, 66, 305, 131 y 132 del C.P.

Motivo segundo. Infracción de precepto constitucional al amparo de los arts. 5.4 de la LOPJ y 852 de la LECrim., vulneración del art. 24.2 de la CE presunción de inocencia.

Motivo tercero. Infracción de precepto constitucional al amparo de los arts. 5.4 de la LOPJ y 852 de la LECrim., del art. 9 de la CE relativo al principio de la interdicción de arbitrariedad de los poderes públicos.

El recurso de casación formulado por la representación legal del acusado DON Alvaro, se basó en los siguientes MOTIVOS DE CASACIÓN:

Motivo primero. Infracción de precepto constitucional al amparo de los arts. 5.4 de la LOPJ y 852 de la LECrim., del art. 9.3 de la CE relativo al principio de la interdicción de arbitrariedad de los poderes públicos, y 24.1 tutela judicial efectiva.

Motivo segundo. Por infracción de Ley al amparo del art. 849.1 de la LECrim. aplicación indebida del art. 305 del C.P.

Motivo tercero. Infracción de Ley al amparo del art. 849.2 de la LECrim., error de hecho en la valoración de la prueba basado en documentos que obran en autos.

Sexto.

El Ilmo. Sr. Letrado de la Administración de Justicia de esta Sala dicta Decreto de 18 de enero de 2022 , cuya Parte dispositiva dice:

"TENER POR DESIERTO el recurso que se preparó por D. Blas (10) contra sentencia de la Sección 7 de la Audiencia Provincial de Madrid a que se refiere el presente rollo, lo que se comunicará a dicha Audiencia, interesando acuse de recibo".

Séptimo.

Son recurridos en la presente causa el acusado DON Bernardino, que se persona por escrito de fecha 24 diciembre 2021, y el ABOGADO DEL ESTADO en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, que impugna los recursos por escrito de fecha 1 de marzo de 2022.

Octavo.

Instruido el MINISTERIO FISCAL de los recursos interpuestos, estimó procedente su resolución sin celebración de vista, y solicitó la INADMISIÓN de los mismos y subsidiariamente su DESESTIMACIÓN, por las consideraciones que se expresan es su informe de fecha 17 de mayo de 2022; la Sala admitió el recurso quedando conclusos los autos para señalamiento de Fallo cuando por turno correspondiera.

Noveno.

Los recurrentes D. Agustín, D. Adolfo, D. Alfonso, D. Alejo y la mercantil GENYRET OBRAS Y SERVICIOS S.L , por escrito de fecha 18 de febrero de 2022 se dan por instruidos en los recursos de casación interpuestos por el resto de los condenados recurrentes, y se adhieren a los mismos.

Décimo.

El recurrente DON Abel por escrito de fecha 25 de febrero de 2022 se da por instruido de los recursos a los que se adhiere.

Undécimo.

El recurrente DON Carlos Daniel por escrito de fecha 28 de febrero de 2022 se da por instruido de los recursos, a los que se adhiere.

Duodécimo.

Por Providencia de esta Sala de Fecha 20 de julio de 2023 se señala el presente recurso para deliberación y fallo para el día 4 de octubre de 2023; prolongándose los mismos hasta el día de la fecha debido a la complejidad de la causa, y habiéndose dictado Auto de prórroga del plazo para dictar Sentencia, con la propia fecha de 4 de octubre de 2023.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

La Sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Madrid (Sección 7ª), el día 7 de julio de 2021, dimanante del Procedimiento abreviado 1440/2011, procedente del Juzgado de instrucción nº 8 de Getafe, seguido por los delitos de falsedad documental y contra la Hacienda Pública, condenó a los acusados que figuran en nuestros antecedentes, y a los que luego nos referiremos, a diversos delitos fiscales y de falsedad documental, habiendo interpuesto este recurso de casación la representación de los condenados Adolfo, Agustín, Alejo, Alfonso, Carlos Daniel, Miguel Ángel, Abel, Juan Carlos, Alvaro y la responsable civil GENYRET OBRAS Y SERVICIOS SL, frente a cuya resolución judicial ha interpuesto este recurso de casación los referidos acusados, recursos que pasamos seguidamente a analizar y resolver.

Los hechos enjuiciados se refieren, sustancialmente, al comportamiento de los administradores de una empresa constructora que presenta las liquidaciones de los impuestos de Sociedades e IVA, mediante la aportación de multitud de facturas falsas, con objeto de aminorar la cuota tributaria, siendo así que el importe de los trabajos o materiales ficticiamente adquiridos o proporcionados sirve para reducir la base imponible del IS y el IVA supuestamente soportado en la correspondiente liquidación del propio tributo.

Se condena en la instancia por la comisión de cuatro delitos contra la Hacienda Pública por defraudación del IS e IVA, ejercicios fiscales 2006 y 2007, y por un delito continuado de falsedad documental.

Por el delito de falsedad documental, fueron trece los acusados, habiendo resultado absueltos tres acusados y condenados diez. Por el delito contra la Hacienda Pública por defraudación del IVA 2006, doce los acusados, resultandos absueltos ocho y condenados cuatro. Por el delito contra la Hacienda Pública por defraudación del IS 2006, fueron doce los acusados, resultandos absueltos tres de ellos, y condenados nueve acusados. Por el delito contra la Hacienda Pública por defraudación del IVA 2007, fueron ocho los acusados, resultando uno absuelto y siete los condenados. Por el delito contra la Hacienda Pública por defraudación del IS 2007, fueron ocho los acusados, resultando uno absuelto y siete condenados.

En concreto, son condenados Adolfo, Agustín, Alejo y Alfonso, como autores criminalmente responsables de cuatro delitos contra la Hacienda Pública agravados, relativos al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a los ejercicios 2006 y 2007 en concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en todos ellos la circunstancia atenuante muy cualificada de la responsabilidad penal de dilaciones indebidas, a las penas, por cada uno de los cuatro delitos contra la Hacienda Pública agravados, de un año y 1 día de prisión, con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y pena de multa del 101% de la cuota defraudada; 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 plazo de dos años y un día.

También fueron condenados: Juan Carlos, como cooperador necesario responsable de tres delitos contra la Hacienda Pública agravados, relativos al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2006 y 2007 y al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2007, en concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en todos ellos la circunstancia atenuante muy cualificada de la responsabilidad criminal de dilaciones indebidas, acordándose imponerle la pena, por cada uno de los tres delitos contra la Hacienda Pública agravados, de seis meses y un día de prisión, con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y pena de multa del 51% del tanto de la cuota defraudada; 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 plazo de un año y un día.

Miguel Ángel, como cooperador necesario responsable de un delito contra la Hacienda Pública agravado, relativo al Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006, en concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en ambos la circunstancia atenuante muy cualificada de la responsabilidad criminal de dilaciones indebidas, se impone la pena de diez meses y dieciséis días de prisión, por un delito continuado de falsedad documental, con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y pena de multa de tres meses y un día, con una cuota diaria de seis euros, y responsabilidad personal subsidiaria del artículo 53.1 del Código Penal.

Abel, como cooperador necesario responsable de dos delitos contra la Hacienda Pública agravados, relativos al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes al ejercicio 2007, en

concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en todos ellos la circunstancia atenuante muy cualificada de la responsabilidad criminal de dilaciones indebidas, se acuerda imponer la pena, por cada uno de los dos delitos contra la Hacienda Pública agravados, de seis meses y un día de prisión, con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y pena de multa del 51% del tanto de la cuota defraudada; 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 plazo de un año y un día.

Blas como cooperador necesario responsable de tres delitos contra la Hacienda Pública agravados, relativos al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2006 y 2007 y al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2007, en concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en todos ellos la circunstancia atenuante muy cualificada de la responsabilidad criminal de dilaciones indebidas, se acuerda imponer la pena, por cada uno de los tres delitos contra la Hacienda Pública agravados, de seis meses y un día de prisión, con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y pena de multa del 51% del tanto de la cuota defraudada; 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 plazo de un año y un día.

Alvaro como cooperador necesario responsable de un delito contra la Hacienda Pública agravado, relativo al Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006, en concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en ambos la circunstancia atenuante muy cualificada de la responsabilidad criminal de dilaciones indebidas, se impone la pena de diez meses y dieciséis días de prisión, por un delito continuado de falsedad documental, con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y pena de multa de tres meses y un día, con una cuota diaria de seis euros, y responsabilidad personal subsidiaria del artículo 53.1 del Código Penal.

Carlos Daniel, como cooperador necesario responsable de un delito contra la Hacienda Pública agravado, relativo al Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006, en concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en ambos la circunstancia atenuante muy cualificada de la responsabilidad criminal de dilaciones indebidas, se impone la pena de diez meses y dieciséis días de prisión, por un delito continuado de falsedad documental, con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y pena de multa de tres meses y un día, con una cuota diaria de seis euros, y responsabilidad personal subsidiaria del artículo 53.1 del Código Penal.

Todo ello junto a las responsabilidades civiles y costas que se declaran en la sentencia recurrida.

Segundo. *Recurso de Adolfo, Agustín, Alejo, Alfonso, y de la entidad GENYRET OBRAS Y SERVICIOS S.L.*

En el primer motivo de estos recurrentes, que está íntimamente relacionado con el segundo motivo, se denuncia, por infracción de Ley, al amparo de lo dispuesto en el artículo 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, la infracción del artículo art. 305.2 CP en cuanto al cálculo de la cuota defraudada en tributos periódicos.

En ambos motivos, la parte recurrente se refiere exclusivamente al IVA, no al IMPUESTO DE SOCIEDADES, salvo lo que se dirá en su motivo tercero.

El recurso se ha formalizado por infracción de ley, y deben, en consecuencia, respetarse los hechos probados de la sentencia recurrida.

Los hechos probados dicen literalmente:

"PRIMERO. SE CONSIDERA PROBADO, que la mercantil Genyret Obras y Servicios, S.L., se constituyó el día 1 de abril de 2004, siendo su objeto social la realización de trabajos de urbanización, parcelación de inmuebles así como los de encofrados y reticulados, obra civil, y todo lo relacionado con el ámbito de la construcción.

Los acusados Adolfo, Agustín, Alejo y Alfonso, integraban el consejo de administración de dicha empresa, y también los cuatro acusados, tenían poder de disposición y decisión en Genyret, no sólo formal por su condición de miembros del consejo de administración, sino que también participaban de forma directa en el capital social, y de forma efectiva en la gestión y dirección de la mercantil, y además también tenían conocimiento de la marcha de la empresa.

Los cuatro acusados, a través de esta mercantil y con ánimo de obtener un ilícito beneficio y de no pagar las cantidades que realmente debía esta sociedad en concepto de Impuesto sobre Sociedades y de Impuesto sobre el Valor Añadido, presentaron para los ejercicios fiscales 2006 y 2007 sendas declaraciones de dichos impuestos, deduciendo de forma indebida facturas emitidas por proveedores que no se correspondían con prestaciones de servicios reales.

A estos efectos, la sociedad presentó declaración del Impuesto sobre Sociedades con un resultado a ingresar en 2006 de 5.002.423,48 euros, y 698.892,61 euros en 2007.

A los mismos efectos, la sociedad presentó declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido con un resultado a ingresar de 12.116.397,92 euros en 2006, y 8.145.168,96 euros en 2007.

Con la intención de justificar formalmente la deducción de gastos a los que no tenía derecho y así minorar la base imponible y la cuota a ingresar en ambos impuestos, los cuatro acusados a través de Genyret, por sí mismos, o a través de terceras personas, se concertaron con las personas que se citan en la resultancia fáctica de la sentencia recurrida.

Alega la parte recurrente que el Tribunal sentenciador ha eludido determinar el IVA devengado y no se ha practicado la preceptiva liquidación de IVA referida "al año natural", sino que ha calculado la cuota teniendo en cuenta solo operaciones concretas, tomando en consideración únicamente el IVA soportado correspondiente a las facturas que se consideran simuladas, eludiendo la determinación del IVA devengado en el ejercicio fiscal y remitiendo esta cuestión (con indebida cesión de jurisdicción) a una inexistente vía administrativa.

Añade e insiste el recurrente que la sentencia ha establecido la cuota teniendo en cuenta únicamente el IVA resultante de las facturas que se consideran simuladas, pero sin integrarlas y determinar la base imponible del ejercicio anual del IVA de la empresa GENYRET, de modo que no se dispone de una liquidación tributaria anual del IVA devengado en el ejercicio, con infracción del art. 305.2 del Código Penal.

Se reprocha en este motivo la afirmación de la sentencia recurrida, del tenor siguiente: "si ese IVA declarado como soportado es falso y superior a 120.000 euros, es indiferente el momento del devengo porque nunca existió el hecho imponible; el resto de cuestiones discutidas vinculadas al momento del devengo del IVA declarado de forma anticipada por Genyret, y el resultado a compensar que se defiende por la defensa de Genyret podrá ser, en su caso, objeto de revisión y recursos a nivel administrativo y/o jurisdiccional contencioso-administrativo, ocurriendo exactamente lo mismo con el reproche metodológico que hace la defensa de Genyret a la aceptación por la AEAT del devengo del IVA incluyendo las retenciones efectuadas por las contratistas clientes de Genyret".

En realidad, la sentencia recurrida declara al respecto:

"En todo caso, y tanto en el aspecto del objetado enriquecimiento de la Hacienda Pública, como en el supuesto discutido vehementemente en el juicio sobre el momento del devengo del IVA, considera este Tribunal que en el supuesto enjuiciado es un debate vacío e inane, y ello porque ese debate sería uno de los elementos nucleares si efectivamente los servicios se hubieran prestado y entonces hubiera que determinar el momento de devengo del IVA para ver si el posible ilícito penal superaba o no la franja de los 120.000 euros exigidos al efecto, y consecuencia de ello, siguiendo la tesis de las defensas en relación al momento del devengo del IVA que estaría mal declarado por Genyret de forma anticipada a su real devengo, aceptado indebidamente por la Hacienda Pública, resultaría una cuota a compensar o devolver en los dos ejercicios siguientes y no concurrían los elementos típicos del delito objeto de acusación.

Pero este no es el caso; este Tribunal, considera, que no tiene que recalcular las declaraciones del IVA efectuadas en 2006 y 2007 por Genyret, aceptadas en cuanto a su devengo por la AEAT, y ello con la finalidad de suprimir en esos años el IVA repercutido por Genyret a sus clientes contratistas por haberlo devengado antes de lo exigible legal y doctrinalmente, no, sino que en este supuesto hay que valorar si probatoriamente la cuota soportada de IVA por Genyret no deducida por la Hacienda Pública es ficticia por no corresponderse a servicios reales prestados, y tenía como finalidad minorar la cuota a ingresar en cuantía superior a 120.000 euros; es decir, si ese IVA declarado como soportado es falso y superior a 120.000 euros, es indiferente el momento del devengo porque nunca existió el hecho imponible; el resto de cuestiones discutidas vinculadas al momento del devengo del IVA declarado de forma anticipada por Genyret, y el resultado a compensar que se defiende por la defensa de Genyret podrá ser, en su caso, objeto de revisión y recursos a nivel administrativo y/o jurisdiccional contencioso-administrativo, ocurriendo exactamente lo mismo con el reproche metodológico que hace la defensa de Genyret a la aceptación por la AEAT del devengo del IVA incluyendo las retenciones efectuadas por las contratistas clientes de Genyret".

Tercero.

Entrando, pues, en el examen del motivo, ciertamente de mucha enjundia jurídica, al recurrente le asiste en parte la razón de su reproche casacional, en los aspectos que veremos a continuación.

Primero, en la denunciada cesión de la jurisdicción que acoge indebidamente el Tribunal sentenciador, al señalar, como hemos visto, que "el resto de cuestiones discutidas vinculadas al momento del devengo del IVA declarado de forma anticipada por Genyret, y el resultado a compensar que se defiende por la defensa de Genyret podrá ser, en su caso, objeto de revisión y recursos a nivel administrativo y/o jurisdiccional contencioso-administrativo, ocurriendo exactamente lo mismo con el reproche metodológico que hace la defensa de Genyret a la aceptación por la AEAT del devengo del IVA incluyendo las retenciones efectuadas por las contratistas clientes de Genyret".

Nuestra jurisprudencia rechaza ese punto de vista.

Así, entre otras, en la STS 267/2014, de 3 de abril, o en la STS 456/2014, de 5 de junio, esta Sala ha afirmado que el cálculo de la cuota es responsabilidad y competencia del Tribunal penal y que, por lo tanto, debe

hacerse en el proceso penal. No existe una especie de prejudicialidad administrativa tributaria, de forma que haya de partirse de la liquidación efectuada por las autoridades o funcionarios de la Agencia Tributaria, o que ésta sea necesaria para la causa penal (STS 267/2014, de 3 de abril).

Rechazada esa determinación del Tribunal "a quo", el siguiente aspecto que debe ser analizado es el correspondiente a la cuota tributaria y su forma de determinación.

Ciertamente, para la correcta determinación de la cuota defraudada en el ejercicio cuestionado no basta con señalar si el IVA declarado como soportado falsamente es superior a 120.000 euros. La cuota es el resultado o diferencia de una operación aritmética de reducir el minuendo (IVA devengado) con el sustraendo (IVA soportado). No puede equipararse la cuota solamente con parte del sustraendo, que es lo que hace la Sala de instancia, sino que es necesario restarlo al minuendo (previa determinación conforme a Derecho), arrojando el resultado, que corresponde a la cuota tributaria.

En realidad, la consignación en el fallo de una multa del 101 por 100 de la cuota defraudada, da a entender que no se ha determinado la cuota, pero en puridad, no es así. Lo que ocurre es que el Tribunal sentenciador en vez de realizar esta operación en el lugar adecuado, lo lleva a cabo en sede de responsabilidad civil, pero no por ello, deja de ser la cuota defraudada lo que se calcula en dicho apartado de la sentencia recurrida. Y como tal se expresa incluso en los hechos probados de la sentencia recurrida.

En efecto, tal dato figura en los hechos probados, intangibles en esta vía casacional, dado el cauce elegido por el recurrente:

UNDÉCIMO. Se ha defraudado conscientemente a la Hacienda Pública en el año 2006 la cantidad de 1.716.384,42 euros y de 784.632,89 euros correspondientes, respectivamente, a la cuota del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido, y en el año 2007 la cantidad de 2.768.299,50 euros y de 1.362.855,15 euros, correspondientes, respectivamente, a la cuota del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido.

Y así, se consigna lo siguiente respecto al ejercicio de 2006, y en lo tocante al IVA.

IVA	AÑO 2006	
BASE IMPONIBLE (16 %)	84.859.104,06	
CUOTA DEVENGADA (16 %)	13.577.456,64	
CUOTA DECLARADA	SOPORTADA	1.461.058,72
CUOTA DECLARADA NO DEDUCIBLE	SOPORTADA	828.553,06
Liquidación A0177531243	provisional	Acta 43.920,17
7.1.1.A IRREGULARES RECONOCIDAS	FACTURAS	48.317,96
7.1.1.B IRREGULARES NO RECONOCIDAS	FACTURAS	280.617,94
7.1.1.C IRREGULARES NO COMPARECIENTES	FACTURAS	455.696,99
RESULTADO GENERAL	REGIMEN	13.022.164,78
CANTIDADES POR EL OBLIGADO	INGRESADAS	12.116.397,92
Regularización 77531243	Acta	A01- 43.920,17
CUOTA INGRESAR	RESULTANTE	A 784.632,89

Como es de ver, el Tribunal sentenciador no asume en este caso directamente (y de modo acrítico) el informe pericial de Hacienda, sino que lo analiza y lo reduce, de modo que razona que hay que poner de relieve que las acusaciones interesaron en concepto de responsabilidad civil por defraudación del IVA 2006 la cantidad de 961.846,69 euros, pero se considera que se parte de un error, a la vista del informe de la AEAT, páginas 93 y siguientes, dado que la cuota resultante a ingresar se fijó en 861.846,69 euros, cifra que ha sido reducida en la sentencia recurrida por las explicaciones contenidas en ella.

Por lo expuesto, la Sala sentenciadora de instancia concluye que se ha defraudado conscientemente a la Hacienda Pública en el año 2006 la cantidad de 1.716.384,42 euros y de 784.632,89 euros, correspondientes, respectivamente, a la cuota del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido.

Distinto es el caso del IVA de 2007, en donde la sentencia recurrida carece de cualquier rigor en este extremo, pues se limita señalar lo siguiente: "... y en el año 2007 la cantidad de 2.768.299,50 euros y de 1.362.855,15 euros, correspondientes, respectivamente, a la cuota del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido, dado que se asume en su integridad el cálculo efectuado por la AEAT para 2007, a los efectos de determinar la cuota defraudada".

Esta forma de actuación debe ser rechazada por esta Sala Casacional.

En efecto, la determinación de la cuota tributaria corresponde exclusivamente al Tribunal penal, de forma que debe explicar, como lo hizo en el ejercicio anterior de 2006, para el IVA, los cálculos referidos a los diferentes conceptos tributarios, sin que valga una simple asunción del cálculo efectuado por la AEAT para dicho año de 2007, máxime tomando en consideración de denunciante a tal Agencia, y dada la condición de los peritos que intervienen en tal determinación, y menos cuando la propia Audiencia trata de abrir una indebida vía al análisis y control administrativo de esta cuota, que no olvidemos, sirve para integrar la punibilidad de los hechos, a una especie de segundo grado jurisdiccional donde se podría llegar a otras consecuencias o determinaciones legales de la cuota tributaria defraudada, de modo que no es de recibo señalar seguidamente que "... ya como se explicó, las posibles compensaciones que pudieran corresponder por las posiciones enfrentadas de las partes dado que la defensa de los acusados administradores de Genyret se sostiene que la empresa realizó declaraciones impositivas por el IVA declarando unas cantidades que todavía no se habían devengando en los términos expuestos en esta sentencia, que como se dijo, podrá ser objeto de debate y resolución en la vía administrativa o contencioso-administrativa, pero que no afecta a las cuotas tributarias defraudadas ya que fueron inexistentes y el debate técnico introducido sobre el momento del devengo, resulta, a los efectos de esta jurisdicción, absolutamente artificioso".

Nos planteamos qué pasaría si en ese tan hipotético como inexistente recurso administrativo, una vez judicializados los hechos, se dijera que el importe de la cuota defrauda fuere inferior a la cifra mínima de punibilidad marcada por el Código Penal.

Por ello, repetimos que ni la determinación del porcentaje de una cuota como multa, sin concreta fijación pecuniaria, es una operación correcta, ni la cuota, aunque sea en sede de responsabilidad civil, no puede determinarse sin un mínimo análisis judicial, que ofrezca a las partes el modo en que el Tribunal sentenciador ha llegado a calcular tal cuota, que es un elemento objetivo de punibilidad. Solamente mediante tal detalle, podrá el acusado plantear en sus recursos las discrepancias que tenga por conveniente.

Es bien sabido que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional exige, como presupuesto de la culpabilidad, que es necesario que la responsabilidad penal surja por la realización de un hecho antijurídico doloso imputable a una persona concreta por haber quedado así acreditado "más allá de toda duda razonable" (SSTC 81/1998 de 2 de abril, 145/2005 de 6 de junio y 141/2006 de 8 de mayo), y lo que es más, que la necesaria concurrencia de ese específico elemento subjetivo intencional que llamamos dolo, debe quedar suficientemente acreditado, lo que solo sucede si existe un enlace directo y preciso entre los hechos probados y la intención perseguida por el acusado con la acción, enlace que debe justificarse a través de una argumentación lógica, razonable y especificada motivadamente en la resolución judicial (SSTC 91/1999 de 26 de mayo, 267/2005 de 24 de octubre y 8/2006 de 16 de enero, entre otras muchas).

Volviendo con lo anterior, y dicho de otra forma: a la hora de fijar la cuota tributaria, que es una obligación ineludible del órgano penal sentenciador, el Tribunal debe realizar, partiendo de la prueba ofrecida por las partes, y entre ellas, los peritajes correspondientes, que tanto pueden ser de la Administración Tributaria (en la posición de la jurisprudencia actual), como de los particulares acusados, las operaciones correspondientes para el cálculo de la cuota, sobre la base de la determinación del hecho imponible, las reglas legales de aplicación, que tome en consideración la configuración legal de la Ley General Tributaria, las deducciones que sean pertinentes, hasta llegar a la cuota tributaria, que será el elemento esencial para llegar a precisar la condición objetiva de punibilidad de la que parte el Código Penal, y todo ello, mediante una operación propia del Tribunal sentenciador, más o menos amplia, pero reconocible, en función de las características del supuesto concreto enjuiciado, sin que sea posible, en ningún caso, admitir como válido que se tiene por tal al resultado del informe del actuario correspondiente (informe del denunciante), pues al admitirse como tal, acriticamente, la parte acusada no tiene posibilidades de desmontar, no el juicio de tales peritos, que no conforman la decisión, y que en muchos casos tiene implicaciones directas con la acusación, sino el juicio del Tribunal sentenciador, que es el que ha de cuantificar tal cuota tributaria.

También se ha dicho que los informes técnicos que a la Inspección de Tributos "le soliciten otros Órganos y servicios de la Administración o los Poderes Legislativo y Judicial en los términos previstos por las Leyes" (artículo 99.7 LGT/2003 y artículo 100 del RGAT) carecen de tal consideración, tratándose sólo del "dictamen de un funcionario de la Agencia Tributaria" que no es sino una declaración de conocimiento sobre un fenómeno jurídico, es decir, una opinión (Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de junio de 2008, Recurso número 4235/2004).

Incluso en los casos en los que los Inspectores de Hacienda se manifiestan "sobre los resultados de su propia actuación como funcionarios", hemos dicho que "es erróneo considerar a los funcionarios de la Agencia Tributaria como peritos" (STS 13/2006, de 20 de enero) y, por lo mismo se opone a que se le otorgue el carácter de prueba pericial a la que "no es sino una declaración testifical de funcionarios de la Agencia Tributaria (...).

Se trata de una opinión de los funcionarios de la Agencia Tributaria que, en el mejor de los casos, se trata "de una prueba testifical" (STS de 28 de enero de 2005). En igual sentido, la STS 2069/2002, de 5 de diciembre.

Desde su redacción original, la LECrim acepta la presencia de un perito de la defensa en la práctica del informe pericial encargado por el Juez de instrucción (cfr. art. 471 de la LECrim). La exigencia de que la prueba pericial, incluso desde la fase de investigación, esté filtrada por el principio de contradicción ha sido también reivindicada por la jurisprudencia del TEDH que admite la vulneración del derecho a un proceso justo cuando ese informe haya resultado decisivo en la fijación del hecho probado (cfr. 18 marzo 1997, c. Mantovanelli c. Francia).

Por consiguiente, la presencia de un punto de contraste al razonamiento técnico ofrecido por los peritos oficiales de la Hacienda Pública es más que saludable desde la perspectiva del derecho a un proceso con todas las garantías (STS 785/2023, de 24 de octubre).

De hecho, no falta alguna resolución aislada de esta Sala que ha llegado a cuestionar la idoneidad de los peritos oficiales, entendiendo por tales, aquellos funcionarios que suscriben las actas de inspección. Se trata de la STS 13/2006, 20 de enero. En ella puede leerse: "...los funcionarios de la Agencia Tributaria no pueden ser considerados peritos y sus declaraciones, en todo caso, sólo pueden ser tenidas en cuenta a los efectos de ratificar y ampliar, si corresponde, los hechos constatados en las actas de la Inspección. La constatación de los hechos basados en una comprobación de circunstancias fácticas, inclusive las contablemente documentadas, no requieren, en principio, especiales conocimientos científicos o artísticos en el sentido del art. 456 LECrim. y por tal razón es erróneo considerar a los funcionarios de la Agencia Tributaria como peritos. Por otra parte, cuando estos conocimientos sean necesarios, por ir más allá de la mera constatación, la designación de peritos contables deberá recaer en personas que no estén afectadas por las causas de recusación previstas en el art. 468 LECrim".

Sin embargo, esta resolución no ha tenido continuidad y hemos proclamado en numerosos precedentes la incuestionable capacidad de los funcionarios al servicio de la Hacienda Pública para asumir la condición de peritos (cfr. SSTS 20/2001, 28 de marzo; 30 de abril de 1999 núm. 643/1999; 1599/2005, 14 de noviembre; 737/2006, 20 de junio; 192/2006, 1 de febrero, esta última con cita de las SSTS 1688/2000, 6 de noviembre; 643/1999, 30 de abril; 20/2001, 28 de marzo; 472/03, 28 de marzo; 2115/2002, 3 de enero; y 2069/2002, 5 de diciembre).

Pero ello no quiere decir (STS 700/2016, de 9 de septiembre) que, como hemos igualmente razonado, tiene razón la defensa cuando critica la deficiente técnica de la sentencia recurrida. La Sala también constata que el juicio histórico acoge una censurable transcripción de dictámenes periciales tal y como fueron elaborados en la instrucción [énfasis nuestro]. Su lectura sugiere que el Tribunal a quo hace suyas, de forma absolutamente acrítica, las conclusiones suscritas por algunos de los peritos que dictaminaron en la causa. Sin el más mínimo matiz, los pasajes de distintos informes periciales transmutan su significado procesal y pasan a engrosar un relato fáctico en el que, por momentos, no se distingue bien lo que los Jueces de instancia proclaman como probado -en ejercicio de la función valorativa que les impone el art. 741 de la LECrim - y lo que no son sino opiniones de expertos que, en buena técnica jurisdiccional, nunca deberían incorporarse al factum como afirmaciones apodícticas".

Añade la Sentencia citada que, en el caso enjuiciado, la Sala también constata que el juicio histórico acoge una censurable transcripción de dictámenes periciales tal y como fueron elaborados en la instrucción. Su lectura sugiere que el Tribunal a quo hace suyas, de forma absolutamente acrítica, las conclusiones suscritas por algunos de los peritos que dictaminaron en la causa. Sin el más mínimo matiz, los pasajes de distintos informes periciales transmutan su significado procesal y pasan a engrosar un relato fáctico en el que, por momentos, no se distingue bien lo que los Jueces de instancia proclaman como probado -en ejercicio de la función valorativa que les impone el art. 741 de la LECrim- y lo que no son sino opiniones de expertos que, en buena técnica jurisdiccional, nunca deberían incorporarse al factum como afirmaciones apodícticas. Por si fuera poco, algunos de esos informes periciales, a partir de los cuales se ha concluido el carácter típico de la conducta imputada, han sido tan útiles para los Jueces de instancia como innecesarios en el plano conceptual. (...) El Tribunal a quo incurre en el extendido error de valerse de peritajes jurídicos para resolver aquello que tenía que haber resuelto por sí solo. (...) La prueba pericial -cfr. art. 456 LECrim- resulta procedente cuando para conocer o apreciar algún hecho o circunstancia importante en el proceso, fueran necesarios o convenientes conocimientos científicos o artísticos.

Sigue razonando el precedente esgrimido, que la sentencia no respondía a un criterio de ordenación sistemática que facilite su análisis casacional. Algunas de sus ideas nucleares, una vez expuestas, se diluyen entre consideraciones carentes de relación entre sí, para volver a aparecer en un momento posterior, obligando al lector a saltos analíticos que no favorecen precisamente el examen sistematizado de las cuestiones que son objeto de recurso. Es probable que la complejidad de los hechos enjuiciados y sus implicaciones económico-contables estén en el origen de algunas de las deficiencias técnicas que se han apuntado. Sea como fuere, la Sala ha concluido que las carencias sistemáticas y analíticas que se detectan en la sentencia recurrida no afectan a su validez estructural como acto jurisdiccional de terminación del proceso.

Esta jurisprudencia es plenamente aplicable a nuestro caso, pues la sentencia recurrida no analiza críticamente el informe pericial que nutre la determinación de la cuota tributaria del año 2007, en ambos tributos, y por ello, debe ser estimado el motivo, parcialmente, en lo que afecta al ejercicio fiscal de 2007, relativo al IVA, por lo que procede la absolución por este delito, tanto a estos recurrentes, como al resto de cooperadores, pues no se puede ser partícipe de un inexistente delito.

Cuarto.

El segundo motivo, formalizado al amparo de lo autorizado en el art. 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, por infracción de derechos fundamentales, denuncia la conculcación del derecho a la tutela judicial efectiva, a la presunción de inocencia y a un proceso con todas las garantías con interdicción de la arbitrariedad, garantizadas por el artículo 24 de la Constitución Española, por valoración ilógica, incoherente e irracional de las pruebas de las que dispuso la Sala de instancia en cuanto a la determinación de la Base Imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que resultaba necesario para determinar con certeza si la cuota eludida alcanzaba el umbral del delito.

El motivo ha sido, en realidad ya estudiado y estimado, en el reproche casacional anterior, pero referido al tributo correspondiente al IVA de 2007, que ya hemos razonado que infringe la presunción de inocencia y la tutela judicial efectiva, pues no explica el modo en el que ha llegado a la determinación de la cuota tributaria anual correspondiente a dicho tributo, al asumir acriticamente el informe de la AEAT. Y no solamente eso, al señalar que, si así no fuera, ya se encargarían los correspondientes órganos administrativos de señalar cuál fuese la cuota correcta, cuando tal aspecto es ineludiblemente un componente esencial del delito, por afectar a su punibilidad.

Con respecto al ejercicio de 2006, nos remitimos a nuestra argumentación anterior para su desestimación en este extremo, en tanto que la Audiencia ha actuado con toda corrección.

Quinto.

El tercer motivo también se encauza por vulneración constitucional (art. 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal), invocándose como conculcados, igual que antes, el derecho a la tutela judicial efectiva, a la presunción de inocencia y a un proceso con todas las garantías con interdicción de la arbitrariedad, garantizados por el artículo 24.2 de la Constitución Española, por valoración ilógica, incoherente e irracional de las pruebas de las que dispuso la Sala de instancia en cuanto a la determinación de la Base Imponible en el Impuesto de Sociedades.

La parte recurrente denuncia en este apartado que la Sala sentenciadora de instancia ha realizado una valoración ilógica, incoherente e irracional de las pruebas de las que dispuso a la hora de determinar la base imponible del Impuesto de Sociedades, al conducir a resultados irracionales, sin tener en cuenta, además, las propias limitaciones que reconoció el funcionario de la AEAT en la fijación de la cuota defraudada en el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007, al admitir la incertidumbre fáctica en cuanto a la posible existencia de gastos por mano de obra "irregular".

Este extremo coloca a esta Sala Casacional en la tesitura de valorar un material probatorio que está fuera de las posibilidades de un recurso extraordinario como el que resolvemos, y que sería propio de un recurso de segundo grado jurisdiccional y no de un recurso de casación. Para comprobarlo, véase que, en el desarrollo del motivo, se expone lo siguiente:

"... Este punto quedó corroborado por el perito Sr. Alejandro, con relación a la estimación indirecta. Tras relatar los requisitos para aplicar el régimen de estimación indirecta, el perito señaló lo siguiente:

"(...) una contabilidad donde en teoría se afirma que son facturas falsas o irregulares es que ni la contabilidad ni las cuentas reflejan el resultado real o verídico de la compañía, y si es una contabilidad falsa, la estimación indirecta es uno de los medios que habilita la ley para aplicar este régimen de tributación indirecta. Es un método subsidiario, para estas circunstancias de contabilidad irregular sí se puede aplicar".

Inciendo en este punto, el perito Sr. Basilio señaló que (12:40:57):

"(...) la estimación indirecta no es un método alternativo como se ha dicho, es un método subsidiario, está pensado para ajustar a la realidad aquello que no se puede ajustar por método de estimación directa. Para llegar a la estimación indirecta la ley habla de anomalías o irregularidades sustanciales debe ser valorado y racionalizado. La directa no nos sirve porque no refleja la realidad".

Y El perito Sr. Alejandro concluyó (12:41:54):

"solo la posibilidad de que pueda haber pagos en B u otros tipos de subcontratos para eso está la estimación indirecta...".

El motivo no puede ser estimado desde esta perspectiva, en tanto que pretende una completa revalorización del material probatorio practicado en el plenario. Y es de ver que, por el contrario, la Audiencia, a la hora de evaluar la cuota tributaria defraudada en el Impuesto de Sociedades, al menos del año 2006, ha señalado que en lo relativo a la corrección del régimen de estimación directa utilizado por la A.E.A.T. para alcanzar la base imponible que

debería haberse declarado, se ha decantado por el sistema de estimación directa utilizado por la referida AEAT, la sentencia recurrida entiende que el método utilizado por la A.E.A.T. es absolutamente correcto y el adecuado.

Razona la Audiencia que 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 presentaciones 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.

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.

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

La Audiencia considera que el sistema elegido para la determinación del IVA repercutido y soportado por parte los peritos de la AEAT es correcto, habiendo explicado ampliamente en el plenario, las operaciones realizadas y las conclusiones obtenidas, especialmente en el extremo de considerar por qué se consideraban incorrectos los gastos declarados por la sociedad que nos ocupa, lo que no implicaba que tuviera que recurrirse al método de estimación indirecta ya que la Agencia Tributaria tenía toda la información necesaria para cuantificar con exactitud la cuota defraudada, aseverando que al tener la información de todos los clientes, de las ventas y de lo percibido, junto con las operaciones legalmente repercutidas, podía fijarse la cuota a través de la estimación directa, habiéndose concretado la misma a tenor de distintas pruebas e inferencias disponibles suficientes para descontar la cuota soportada declarada no deducible respecto de los hechos o facturaciones irreales o ficticios.

Reconoce la Audiencia que se trata de determinar qué cuantía se ha defraudado para que la misma tenga la categoría de delito, esto es, que la cuota defraudada supere la cantidad de 120.000 euros, y en punto a su argumentación, no identificamos ni podemos declarar arbitrariedad alguna en la respuesta de la Audiencia, en tanto que mantiene que ningún error jurídico se ha sido cometido al realizar una liquidación de la cuota a partir del régimen de estimación directa, cuando del ejercicio del año 2006 se trata. 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). 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. Véase al respecto la STS 1027/2003, 14 de julio.

La STS 756/2018, 13 de marzo, con cita de la STS 138/2003, 21 de febrero, recordaba 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 precisaba 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 el Tribunal Supremo 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).

No hay, pues, desde esta perspectiva, falta de motivación, a salvo lo que se dirá más adelante.

En efecto, no significa esa exigencia constitucional relativo a la tutela judicial efectiva que las resoluciones deban contener un razonamiento exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que tengan las partes de la cuestión que se decida, sino que es suficiente, desde este prisma constitucional, que las resoluciones jurídicas vengán apoyadas en razones que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales fundamentadores de la decisión, o, lo que es lo mismo, su "ratio decidendi" (SSTC 215/1998 de 11 de noviembre; 68/2002 de 21 de marzo; 128/2002 de 3 de junio; 119/2003 de 16 de junio; 69/2005 de 4 de abril; y 143/2006 de 8 de mayo).

Por lo cual, la obligación de motivar -como manifestación del derecho a la tutela judicial efectiva que ampara a todo justiciable-, supone la necesidad de valorar tanto las pruebas de cargo presentadas por la acusación, como las de descargo practicadas a instancia de la defensa. De suerte que una sentencia cuya decisión esté fundada en el análisis solo de la prueba de cargo o de la de descargo no daría satisfacción a las exigencias constitucionales del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la CE (SSTS 485/2003, de 5 de abril; 540/2010, de 8 de junio; 1016/2011, de 30 de septiembre; y 249/2013, de 19 de marzo).

La valoración de las pruebas de descargo es un elemento nuclear de los derechos a la tutela judicial efectiva y a la presunción de inocencia (cfr. SSTS de 8-2 y 14-7-2016), pero una cosa es su valoración y otra bien distinta la obligada aceptación de la prueba de descargo en detrimento del principio de libre valoración de la prueba. En el caso que nos ocupa la sentencia ha examinado y valorado hasta el mínimo detalle la prueba pericial de descargo practicada a instancias de las defensas, motivando minuciosamente las razones por las que sus conclusiones no han sido asumidas.

Ninguna objeción puede ponerse a la determinación objetiva del impuesto de sociedades en el ejercicio del año 2006. Y a tal efecto, se expone en el siguiente cuadro:

IS	AÑO 2006
Resultado contable declarado	12.889.396,19
Incrementos incluidos liquidación provisional	372.664,25
7.1.A facturas irregulares reconocidas	301.987,25
7.1.B facturas irregulares no reconocidas	1.753.861,99
7.1.C facturas irregulares no comparecientes	2.848.106,23
Resultado contable	18.166.015,91
CORRECCIONES	
Aumento por I. Sociedades	6.940.876,20
Aumento por operaciones arrendamiento financiero	802,47
BASE IMPONIBLE	25.107.694,57

IS	AÑO 2006
BASE IMPONIBLE	25.107.694,57
Tipo de gravamen	35%
Cuota íntegra previa	8.787.693,10
Cuota líquida positiva	8.787.693,10
Retenciones e ingresos a cuenta	77,27
Cuota del ejercicio	8.787.615,83
Pago fracc. y cuota imput.	1.938.375,45
Cuota diferencial	6.849.240,38
Ingresado en declaración	-5.002.423,48
Regularización Acta	-130.432,48
CUOTA A INGRESAR	1.716.384,42

Pero a la hora de razonar el ejercicio de 2007, se incurre en el mismo déficit que con el IVA de 2007, que no se analizan las cuantías en concreto que van referidas a determinar la cuota tributaria defraudada, puesto que se asume acríticamente el informe de la AEAT, sin que el Tribunal, como le es exigible, explique en la resolución judicial recurrida cuáles son los elementos en concreto para llegar a esa cuota, por la vía la estimación directa, como se afirma que se ha hecho, lo que puede ser, de hacerse así, controlado en esta sede casacional, al tratarse de un elemento esencial de la definición del delito y fundamento de su punibilidad. Al no haberlo hecho así, es evidente se han vulnerado los derechos fundamentales esgrimidos por los recurrentes, pues en dos líneas la Audiencia dice que se asume el criterio de Hacienda, sin mayores explicaciones, y lo que es peor, se afirma incorrectamente que siempre quedará la vía administrativa para discutir este aspecto, con las siguientes palabras:

"... ya que como se explicó, las posibles compensaciones que pudieran corresponder por las posiciones enfrentadas de las partes dado que la defensa de los acusados administradores de Genyret se sostiene que la empresa realizó declaraciones impositivas por el IVA declarando unas cantidades que todavía no se habían devengando en los términos expuestos en esta sentencia, que como se dijo, podrá ser objeto de debate y resolución en la vía administrativa o contencioso-administrativa, pero que no afecta a las cuotas tributarias defraudadas ya que fueron inexistentes y el debate técnico introducido sobre el momento del devengo, resulta, a los efectos de esta jurisdicción, absolutamente artificioso".

Y todo ello cuando nuestra jurisprudencia ha afirmado con reiteración (STSS 267/2014, de 3 de abril, STS 456/2014, de 5 de junio), que el cálculo de la cuota es responsabilidad y competencia del Tribunal penal y que, por lo tanto, debe hacerse en el proceso penal. No existe una especie de prejudicialidad administrativa tributaria, de forma que haya de partirse de la liquidación efectuada por las autoridades o funcionarios de la Agencia Tributaria, o que ésta sea necesaria para la causa penal (STS 267/2014, de 3 de abril).

En consecuencia, procede estimar parcialmente este motivo, en lo que respecta al ejercicio de 2007 en lo relativo al Impuesto de Sociedades, lo que aprovechará a los demás partícipes, en tanto que no lo pueden ser de un delito inexistente.

Sexto.

En el motivo cuarto, formalizado por infracción constitucional, al amparo de lo autorizado en el art. 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se denuncia la vulneración los derechos fundamentales a la tutela judicial efectiva, a la presunción de inocencia y a un proceso con todas las garantías con interdicción de la arbitrariedad, garantizadas por el artículo 24 de la Constitución Española, por valoración ilógica, incoherente e irracional de las pruebas de las que dispuso la Sala de instancia en cuanto a la participación de Agustín, Alfonso y Alejo.

La sentencia recurrida destina el Fundamento de Derecho Sexto a motivar la participación de cada uno de sus representados. Pero el recurrente afirma, sin rigor, que se ha acusado a todos los miembros del Consejo de Administración, sin haber delimitado adecuadamente quién era el competente en el seno de la empresa para el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias. El art. 31 CP, invocado por la Inspección y las acusaciones para hacer responsables a todos los miembros del Consejo de Administración ha sido indebidamente interpretado, estableciendo una responsabilidad colectiva por la mera pertenencia al Consejo de Administración, vulnerando el principio de la responsabilidad por el hecho de otro.

Consideran los recurrentes que la sentencia recurrida condena a todos los miembros del Consejo de Administración, afirmando que las pruebas practicadas al efecto respaldan la exclusividad en la gestión económica

de la empresa a cargo del Sr. Adolfo, con exclusión de los demás miembros del Consejo, una conclusión irrazonable que, en contra de lo que dice la sentencia, no resulta de las pruebas practicadas en el Juicio oral.

El motivo debe ser desestimado.

La sentencia recurrida explica de manera minuciosa en el fundamento jurídico sexto la valoración de las pruebas que acreditan la responsabilidad penal de los cuatro acusados en aplicación del art. 31 CP, así como el juicio de motivación y razonabilidad que sustenta el juicio de inferencia en virtud del cual considera que todos ellos tenían funciones de administración, de gestión y de disposición efectivas en la empresa GENYRET, y por ello deben responder por hechos propios y no por los hechos de otro.

A tenor de las pruebas practicadas concluye la sentencia que la responsabilidad en la toma de decisiones de la sociedad y en la contratación y subcontratación no era desempeñada en exclusiva por el acusado Adolfo, sino que era una actuación compartida y consentida de todos los acusados, de modo de que los cuatro acusados tenían poder de disposición en Genyret, no sólo formal por su condición de miembros del consejo de administración, sino de forma efectiva y además también tenían conocimiento de la marcha de la empresa.

Como resalta con todo acierto el Ministerio Fiscal, los datos fácticos acreditados en el juicio avalan la conclusión del tribunal:

1. La sociedad GENYRET estaba administrada por un consejo de administración para cuyo ejercicio fueron designados los cuatro acusados, siendo presidente Adolfo, Secretario Alejo y Vocales los otros dos acusados, quienes delegan a favor del Presidente todas y cada una de las facultades atribuidas al consejo de administración excepto las indelegables por imperativo legal; situación que se mantiene hasta que en virtud de escritura pública otorgada el 14 de diciembre de 2009, se elevan a públicos los acuerdos sociales adoptado por GENYRET consistentes en cese de todos los administradores, los cuatro, y nombrar como nuevos miembros del consejo de administración a tres de ellos quedando fuera del consejo de administración Adolfo.

2. El mismo día del otorgamiento de la escritura de constitución societaria, el 1 de abril de 2004, Adolfo en representación de la sociedad y como consejero delegado, otorgó amplios poderes a los otros tres aquí acusados, y expresamente se dice que mancomunadamente dos cualesquiera de ellos, en nombre y representación de la compañía puedan hacer uso de las facultades siguientes y, entre ellas, llevar la representación de la sociedad, administrar en los más amplios términos toda clase de bienes, vender, comprar, dar o recibir en pago o compensación, ceder, permutar, celebrar y suscribir toda clase de contratos, concertar toda clase de préstamos, especialmente los de naturaleza hipotecaria con la garantía de los bienes inmuebles y derechos reales de la sociedad, operar con bancos, cajas y cualesquiera entidades de financiación y, en ellas, abrir, seguir y de crédito, cuentas corrientes y cajas de seguridad, firmando y suscribiendo cheques, recibos y cuantos documentos se precisen, librar, girar, aceptar, avalar, negociar, endosar, intervenir, cobrar y protestar toda clase de letras de cambio, pagarés, cheques y demás documento de giro y crédito bancario.

3. Los cuatro acusados asistían personalmente y no de forma representada a las Juntas Generales Ordinarias y Universales de la sociedad; así resulta de la prueba documental disponible: acta de la Junta General Ordinaria y Universal celebrada el 30 de junio de 2007, sesión a la que asiste el 100% del capital social, y entre ellos, personalmente los cuatro acusados, ostentando la condición de Presidente Adolfo y de Secretario Alejo, sesión en la que se examinan y aprueban las cuentas anuales de la sociedad, así como balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el informe de gestión y la memoria del ejercicio cerrado al 31 de diciembre de 2006, ocurriendo exactamente lo mismo con la Junta General Universal Ordinaria celebrada el 30 de junio de 2008 respecto del ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 2007, obrando las firmas de los cuatro administradores en todos los documentos contables mencionados.

4. También se comprueba que Agustín ha firmado en representación de GENYRET distintos e importantes contratos con empresas contratistas (FCC y Dragados: 19.11.2004; UT M-30: 19.11.2004, 1.2.2005 y anexos de fechas 3.10.2005, 2.11.2005, 3.7.2006 y 15.3.2007) tal y como por otra parte lo venía haciendo con anterior sociedad antecedente (3.2.2003).

Resulta evidente que en el organigrama de la empresa no sólo el acusado Adolfo tenía poder de decisión y de disposición en la empresa, sino que los cuatro acusados tenían amplias facultades de decisión y dirección, pero no sólo formalmente, sino realmente: Adolfo era el encargado de intermediar con terceros para conseguir el personal necesario para poder afrontar la magnitud de las obras encomendadas, y dos de los acusados, Agustín y Alfonso se ocupaban de la organización y ejecución de las obras, ya que según sus propias palabras eran responsables en esta materia; mientras que Alejo se ocupaba de la logística.

En resumen, ninguno de los acusados, además por razones relacionadas por su parentesco, eran ajenos al devenir diario de las obras, lo cual permite inferir razonablemente que las prestaciones de servicios ficticiamente facturadas no podían pasarles desapercibidas ni resultar desconocidas a ninguno de los cuatro acusados.

En primer lugar, se trata de operaciones imaginarias que no sólo se produjeron en un momento puntual o para una obra puntual, sino que se materializaron durante dos años, 2006 y 2007, y para distintas obras, pero es que además, el volumen de operaciones simuladas afectaba a una pluralidad de partícipes, en esta causa acusados:

las personas jurídicas acreditadas probatoriamente (Refor, Montealina, Monteclaro, Alfar), y seis personas físicas probatoriamente contrastadas (Juan Carlos, Miguel Ángel, Abel, Blas, Alvaro y Carlos Daniel).

En segundo lugar, el número de facturas falsamente emitidas y el quantum económico ilícitamente defraudado respaldan la lógica inferencia de que el volumen, entidad e incidencia económica en el devenir de la empresa, como se ha dicho, no podía ser ignorada ni desconocida por ninguno de los cuatro acusados y era aceptada por todos ellos, tal y como se ha dicho, por su presencia personal y directa en la obra, y por su intervención en las Juntas Generales celebradas para aprobar las cuentas y resultados de esos años 2006 y 2007.

Efectivamente, en el año 2006 las facturas que se declaran en esta resolución ficticiamente emitidas sin responder a prestación real de servicios suman un total de 98 facturas, y en 2007 un total de 105 facturas; las entidades o personas que emitieron ilegalmente estas facturas no podían pasar desaparecidas a ninguno de los cuatro acusados, y ello porque atendiendo al volumen de facturación, sin duda serían considerados como proveedores con cierto peso en el marcha de la empresa: Refor facturó en 2006: 1.859.951,35 euros; Montealina facturó en 2006: 1.901.643,22 euros, y en 2007: 4.955.131,27 euros; Monteclaro facturó en 2007: 4.679.571,94 euros; Alfar en 2006 facturó 1.393.160 euros, con unas labores de intermediación o seguidoras de adjudicación de obras bien llamativas por estar relacionadas con importantes empresas contratistas y por el importe simulado de la facturación por ese concepto.

Si a lo anterior se añade que las cuantías desviadas por la obligaba tributaria en base a unas deducciones ilegales, en el Impuesto de Sociedades del 2006 representaba el 41,80% respecto del resultado contable declarado por la entidad, y en el IVA 2006 la cuota soportada no deducible por ilegal representaba el 62% de la cuota soportada declarada, es obvio que todos los elementos indiciarios señalados en un análisis conjunto permiten respaldar la autoría conjunta, concertada, conocida y aceptada por parte de los cuatro acusados administradores de GENYRET.

De nuevo seguimos el documentado informe del Ministerio Fiscal, cuando afirma que la autoría material de los cuatro acusados al amparo del art. 31 CP está perfectamente demostrada, y es acorde con las exigencias típicas de la doctrina jurisprudencial en su labor hermenéutica del referido precepto. Así, la STS 606/2010 de 25 de junio establece respecto de la aplicación del art. 31 CP lo siguiente:

1. Cuando el sujeto, el que reúne la condición -sujeto pasivo tributario- sin la cual no puede ser tenido por autor, es una persona jurídica, la exigencia político criminal de evitar impunidades ha dado lugar al establecimiento de la denominada cláusula de transferencia: en virtud de ésta "transfiere" a un sujeto que no está revestido de ella, pero que actúa en lugar de quién si la posee la cualidad que se requiere para responder a título de autor.

Esta "posibilidad" no implica por sí sola "efectividad" de tal imputación por ese título. Para ello se requiere atender, además, a exigibles criterios de imputación o atribución de responsabilidad penal. Ni basta ser administrador para recibir la transferencia de esa responsabilidad. Ni es necesario ser formalmente administrador para poder recibirla. Ser administrador de una persona jurídica es calidad que sólo le convierte en autor posible del delito cuando la configuración típica de éste exige un sujeto que ha de tener las características que solamente la persona jurídica tiene. Para, además, ser efectivamente responsable, debe satisfacer el criterio de atribución de responsabilidad penal.

2. Por otro lado, también puede devenir intraneus, en virtud de esa transferencia del artículo 31 del Código Penal, quien es administrador de hecho, aunque no se haya producido la investidura formal del cargo. Previsión legal que conjura el riesgo de impunidad para quienes, eludiendo la investidura formal, deciden de hecho la actuación de la persona jurídica, bien en ausencia de administradores formales, bien porque existiendo estos, influyen decisivamente sobre los mismos.

Pueden ser tenidos por administradores de hecho los que actúan como tales sin previo nombramiento o designación, si su actuación como tales administradores, además, se desenvuelve en condiciones de autonomía o independencia y de manera duradera en el tiempo.

La STS 59/2007, de 26 de enero, estima como administrador de hecho a "...quien, sin ostentar formalmente la condición de administrador de la sociedad, ejerza poderes de decisión de la sociedad y concretando en él los poderes de un administrador de derecho. Es la persona que manda en la empresa..."; en el mismo sentido la STS 816/2006 de 26 de junio señala que "...se entenderá penalmente hablando que es administrador de hecho toda persona que, por sí sola o conjuntamente con otras, adopta e impone las decisiones de la gestión de una sociedad, y concretamente las expresadas en los tipos penales...".

Efectivamente, en relación al administrador de hecho indica la STS de 19 de abril de 2012: "En sede doctrinal, se han dado hasta tres concepciones del administrador de hecho. En una primera posición se puede estimar al administrador inicialmente de derecho, pero cuyo nombramiento adolece de alguna irregularidad, como serían los supuestos de nombramiento no aceptado, defectuoso, no inscrito o caducado, no obstante, se objeta que las funciones del administrador pueden ser ejercidas de facto no solo por el administrador irregular, sino por un tercero que utiliza como testaferro a quien formalmente aparece como administrador. Una segunda posición estima, precisamente como administradores de hecho a aquéllos que, de hecho, ejercen realmente las funciones de administración, tanto frente a los administradores de derecho como frente a los administradores irregulares, se

trataría de la persona que "está detrás" del aparente administrador y que, de hecho, controla la sociedad a través del administrador aparente que sería una mera pantalla. Una tercera solución, parte de la consideración de que el concepto de delito especial no está vinculado con la delimitación del autor sino con la fundamentación instrumental de la posición de garante".

De otro lado y como precisan las SSTS 816/2006, de 26 de julio y 598/2012, de 5 de julio, por administradores "de derecho" se entiende en cada sociedad los que administran en virtud de un título jurídicamente válido o, en general, los que pertenezcan al órgano de administración de la Sociedad inscrita en el Registro Mercantil. Los "de hecho" serán todos los demás que hayan ejercido tales funciones en nombre de la sociedad, siempre que esto se acredite, o los que ofrezcan alguna irregularidad en su situación jurídica, por nombramiento defectuoso no aceptado, no inscrito o caducado; o prescindiendo de conceptos extra-penales, se entenderá por administrador de hecho a toda persona que por sí sola o conjuntamente con otras, adopta e impone las decisiones de la gestión de una sociedad, y concretamente los expresados en los tipos penales, quien de hecho manda o gobierna desde la sombra.

Por ello la responsabilidad penal de los administradores de la entidad es exigible siempre que esos administradores hayan tenido real intervención como tales en los hechos típicos, mediante actos de dirección y gestión en la empresa de titularidad social en el ámbito económico.

En aplicación de la doctrina jurisprudencial citada, puede establecerse como conclusión que todas estas condiciones se cumplen en los acusados Adolfo, Agustín, Alejo Y Alfonso, a la vista de la valoración de las pruebas en los términos expuestos en el fundamento de derecho de esta resolución, tanto en concepto de autor del artículo 28 del Código Penal, como del artículo 31 del mismo Código, por aplicación de la doctrina sobre el intraneus en tanto que la responsabilidad penal recae en todos aquellos que, de una u otra manera, tienen capacidad decisoria y han acordado realizar las operaciones o transacciones que generan la deuda tributaria y confeccionar, por sí o por tercero, facturas de contenido falso emitidas por unos servicios no prestados.

En consecuencia, este motivo no puede prosperar.

Séptimo. Recurso de Abel

En su primer motivo, formalizado al amparo de lo autorizado en el artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se denuncia la infracción del artículo 24.2 de la Constitución Española, al lesionar la sentencia recurrida los derechos a la tutela judicial efectiva, a la presunción de inocencia y a un proceso con todas las garantías con interdicción de la arbitrariedad, por omisión de la valoración de la prueba de descargo y por valoración ilógica, incoherente e irracional de las pruebas de las que dispuso la Sala de instancia, con relación al cálculo de las bases imponibles del Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007 (sic). El recurrente no es preciso en esa determinación temporal, pues no se trata, en su caso, de ambos ejercicios, sino del de 2007, como resulta de los hechos probados y ya hemos declarado con anterioridad la incorrección de la determinación de su cuota defraudada, lo que tendrá efectos relevantes en el caso de Abel.

Este motivo coincide con el motivo tercero de los recurrentes anteriores, y como ya hemos razonado más arriba, será estimado en lo referente al IS en el ejercicio del 2007.

Así se dice expresamente en los hechos probados:

" SEXTO. El acusado Abel, con el resto de datos de filiación que constan en esta resolución, emitió 12 facturas durante cada uno de los meses del año 2007 por un importe total de 159.592 euros a las que dio apariencia de realidad por servicios de transporte no prestados a Genyret, para que esta empresa las aportara ante la Agencia Tributaria como justificantes de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicios del año 2007 figurando como gastos del impuesto de Sociedades 138.480 euros, y una cuota soportada en IVA de 22.156,80 euros".

Al limitarse al ejercicio de 2007, no hace falta el estudio de los restantes elementos, y será absuelto de su cooperación delictiva, y también del delito de falsedad documental referida a los elementos documentales que ha falsificado con respecto al ejercicio 2007.

Pero no porque tal acción, de haberse efectuado no constituya un delito continuado de falsedad documental, pues que los documentos falsos se elaboren y entreguen para un ejercicio cuyo delito fiscal no pueda ser condenado, por las razones que sean, especialmente por falta de tipicidad, no quiere decir que tal proceder sea atípico, sino que ya no lo será con respecto a un delito medial sino propio. No tiene sentido dejar de penalizar un comportamiento delictivo, porque el principal no pueda ser sancionado como resultado de que el Tribunal sentenciador no ha determinado adecuadamente la cuota tributaria.

Por lo demás, sus aportaciones a la incorrección de la acrítica valoración del informe pericial de la Agencia Tributaria, son tomadas muy en consideración y las tomamos como acertadas.

Octavo.

Ahora bien, en nuestro caso, desconectados tales hechos del delito principal al que sirven, significará su prescripción, pues no concurre ya el delito compuesto, y los elementos temporales no pueden ser enganchados al delito del que sirven de presupuesto de operatividad, como lo será en el supuesto enjuiciado más abajo, de Juan Carlos, sino porque no existen tampoco propiamente elementos suficientes para tal determinación fáctica.

Es por ello, que procede la absolución de Abel, con declaración de oficio de las costas procesales, sin que sea necesario ya el estudio de los restantes motivos de contenido casacional.

Noveno. Recurso de Juan Carlos

Este acusado era el administrador de Montealina Construcciones y Reformas, S.L., y de Monteclaro Reformas y Construcciones, S.L., y en tal condición emitió facturas a Genyret Obras y Servicios, S.L., por unos trabajos o servicios que no fueron realmente prestados, emitiendo Montealina facturas en 2006 y en 2007 para que Genyret las aportara ante la Agencia Tributaria como justificantes de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicios 2006-2007, reflejando a tal efecto como gastos en el Impuesto sobre Sociedades de los años 2006 y 2007, la cantidad de 1.647.106,23 euros y 4.271.664,89 euros, respectivamente, y como cuotas soportadas de IVA 2006-2007, de 263.536,99 y de 683.466,38 euros, respectivamente.

En su motivo primero, formalizado por estricta infracción de ley, al amparo de lo autorizado en el artículo 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se basa en la indebida aplicación de los siguientes preceptos penales: arts. 21.6º, 66, 305, 131 y 132 del Código Penal.

Este conglomerado de motivos, que tanto afectan a la tipicidad, como a la prescripción, como a la atenuante de dilaciones indebidas, no puede prosperar. Primeramente, porque las quejas que despliega se refieren, en primer lugar, a déficits probatorios que no tienen cabida en un motivo por estricta infracción de ley. Así ocurre con las alegaciones que polarizan su reproche casacional sobre la base de que no tiene vinculación alguna con las declaraciones presentadas por la mercantil a la Agencia Tributaria, ni respecto del IS de 2.006 y 2.007, ni respecto del IVA de los mismos ejercicios. Alega igualmente que no era el responsable de la gestión fiscal ni de la contabilidad de sus empresas, confiando plenamente en una persona que al cabo de los años le desfalcó y arruinó por completo, a quien echa la culpa de lo ocurrido. La relación que dicha persona, que no ha podido ser localizada, tuviera con Genyret respecto de su contabilidad fiscal era desconocida por el recurrente.

Este recurrente ha sido condenado como cooperador necesario responsable de tres delitos contra la Hacienda Pública agravados, relativos al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2006 y 2007 y al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2007, en concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en todos ellos la circunstancia atenuante muy cualificada de la responsabilidad criminal de dilaciones indebidas, por los que se le impuso, como pena, por cada uno de los tres delitos contra la Hacienda Pública agravados, la de seis meses y un día de prisión, con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y la pena de multa del 51% del tanto de la cuota defraudada; 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 plazo de un año y un día, por cada delito.

Subsidiariamente aduce que, al haberse enjuiciado unos hechos acaecidos en 2006 y 2007, con obligación tributaria respectivamente los años 2007 y 2008, y habiéndose celebrado el juicio y dictándose sentencia en el año 2021, es decir 13 años después, debería de haberse aplicado como muy cualificada la atenuante del artículo 21.6 del Código Penal (como ya lo ha sido, por cierto, pero con otras consecuencias, que es lo que ahora solicita).

Por último, en cuanto a la prescripción deberían de haberse aplicado los artículos 131 y 132 del Código Penal, en su redacción anterior a la modificación introducida por la Ley 1/2015, de 30 de marzo, más beneficiosa para el acusado, por lo que podría considerarse prescritos los delitos por los que se le acusó y condenó.

Con respecto a la indebida aplicación del art. 305 del Código Penal, no la cuestiona el recurrente mediante un análisis del *factum* descrito por la sentencia recurrida, sino desde la ausencia de prueba de cargo que acredite la realidad de la tipicidad, lo que sitúa la pretensión en el ámbito de la infracción del derecho a la presunción de inocencia, y por consiguiente, fuera de la ortodoxia casacional correspondiente a la queja formalizada por este recurrente.

Por lo que hace a la pretensión de que se aplique la atenuante de dilaciones indebidas del art. 21.6ª CP como muy cualificada, imponiendo la pena inferior en otro grado al individualizado por la Audiencia, no es posible, pues el marco temporal transcurrido (desde 2011) lo impide, siendo así que ratificamos el razonamiento del Tribunal sentenciador. Y nos remitimos igualmente a los argumentos que dejamos expuestos más abajo, en nuestro fundamento jurídico undécimo.

Con respecto a la posible concurrencia de la prescripción como causa extintiva de la responsabilidad criminal, la sentencia recurrida explica con meridiana claridad las razones por las cuales debe ser rechazada esta concreta pretensión a la luz de los datos fácticos constatados en el procedimiento:

El día 16 de noviembre de 2011 el Ministerio Fiscal interpuso denuncia ante el Juzgado Decano de Getafe por hechos relativos al Impuesto de Sociedades y al Impuesto sobre el Valor añadido de los ejercicios 2006 y 2007 contra Adolfo, Agustín, Alejo, Alfonso y contra Genyret Obras y Servicios, S.L., explicando que Genyret Obras y Servicios, S.L. se había deducido como gasto en el IS y había hecho constar como cuota soportada en el IVA facturas que no se corresponden con servicios verdaderamente prestados aminorando ficticiamente la deuda tributaria en cantidades que superan los 120.000 euros, haciendo referencia al informe-denuncia recibido de la A.E.A.T.

Por Auto de 25 de noviembre de 2011 se incoaron diligencias previas acordando oír en declaración a las cinco personas denunciadas.

Mediante comparecencia del Ministerio Fiscal fechada el 21 de marzo de 2012 se interesa la citación en calidad de imputados de Bernardino y de las personas a que se refiere el cuadro que figura en la página 26 del informe de la Agencia Tributaria y de las que también figuran en la página 41 del mismo informe y, en caso de las personas jurídicas deberán declarar los administradores y el representante legal.

En el Informe de la A.E.A.T., en la página 26 se identifica a: Blas, Abel, Alvaro, Carlos Daniel y a Refor Rehabilitación y Obras, S.L., y en la página 41 se identifica a Montealina Construcciones y Reformas, S.L., Monteclaro Reformas y Construcciones, S.L., Alfár Técnicos en Formación, S.L., Instalaciones Eléctricas Cano, S.L. y a Benito; a lo largo de este informe se identifica a los administradores de las mercantiles: así se hace constar que entre otros posibles implicados están: Montealina Construcciones y Reformas, y S.L., Monteclaro Reformas y Construcciones, S.L., cuyo administrador es Juan Carlos; Refor Rehabilitación y Obras, S.L., cuya administradora es Agueda, y a Alfár Técnicos en Formación, S.L., cuyo administrador es Miguel Ángel.

Por providencia de 22 de marzo de 2012 atendiendo a las declaraciones efectuadas por los imputados y vista la comparecencia efectuada por el Ministerio Fiscal, se interesa que se cite a declarar como imputados a: Bernardino, Blas, Abel, Alvaro, Carlos Daniel, Refor Rehabilitación y Obras, S.L., Montealina Construcciones y Reformas, S.L., Monteclaro Reformas y Construcciones, S.L., Alfár Técnicos en Formación, S.L., Instalaciones Eléctricas Cano, S.L. y Benito.

En cumplimiento de la anterior resolución judicial, se libraron sendas cédulas de citación, en la que se identifican a la administradora de Refor Rehabilitación y Obras, S.L. Agueda, al administrador de Montealina Construcciones y Reformas, S.L. y de Monteclaro Reformas y Construcciones, S.L., Juan Carlos, al administrador de Alfár Técnicos en formación, S.L. Miguel Ángel, al administrador de Instalaciones Eléctricas Cano, S.L. Benito.

En definitiva, la resolución dictada, providencia de 22 de marzo de 2012, era absolutamente apta y hábil para producir la interrupción del plazo prescriptivo de cinco años.

Frente a las objeciones formales alegadas por las defensas de los acusados, hay que indicar que el artículo 132 del Código Penal, exige que la resolución judicial, para que potencialmente encierre virtualidad interruptora de la prescripción, debe estar motivada y debe encerrar un contenido decisorio que suponga dirigir el procedimiento contra una persona determinada o determinable por unos hechos suficientemente identificados en sus coordenadas básicas y supuestamente delictivos.

La sentencia recurrida cita en su apoyo la STS 690/2014, de 22 de octubre, a tenor de la cual:

"Conforme a la nueva regulación de la prescripción, lo esencial de cara a su interrupción es el acto judicial de dirección del procedimiento. Y se entenderá dirigido el procedimiento contra una persona determinada desde el momento en que, al incoar la causa o con posterioridad, se dicte resolución judicial motivada en la que se le atribuya su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito o falta (artículo 132.2.1ª CP).

La interpretación sistemática de la norma pone manifiestamente de relieve que "entre las resoluciones previstas en este artículo" que tienen la virtualidad para interrumpir la prescripción o ratificar la suspensión producida por la presentación de la querrela o denuncia en la que se atribuya a persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito o falta, la más caracterizada es precisamente el auto de admisión de dicha querrela o denuncia. Resolución que necesariamente tiene que ser motivada por su naturaleza de auto, y que determina la incoación de un procedimiento penal contra el querrellado, precisamente porque le atribuye su presunta participación en los hechos objeto de la querrela o denuncia, y se considera judicialmente que éstos hechos pueden revestir los caracteres de delito o falta.

En consecuencia, admitida judicialmente la querrela, e incoada una causa penal contra el querrellado, por su participación en los hechos que se le imputan en la misma, la prescripción queda interrumpida y no se requiere un auto adicional de imputación formal, así lo afirma entre otras la STS 832/2013 de 24 de octubre ya citada.

En definitiva, lo que ha de entenderse por dirección del procedimiento no es un acto judicial estricto de imputación, o lo que es lo mismo la atribución de la condición de sujeto pasivo de una pretensión punitiva, que aún

no se ha ejercitado formalmente, sino que basta con la atribución indiciaria de su presunta participación en un hecho, que se está investigando o que se comienza a investigar en tal momento.

Respecto a la necesidad de motivación de esa resolución que implique la dirección del procedimiento a los fines de tener por integradas las exigencias del artículo. 132.2. 1ª del CP en su actual redacción, viene necesariamente delimitada por el momento procesal en el que se dicta esa resolución. Generalmente será la que dé comienzo a las investigaciones, por lo que solo contará como elementos de contraste con los que la correspondiente denuncia o querrela incorporen. De ahí que lo exigible es un juicio de verosimilitud sobre la apariencia delictiva de los hechos denunciados y su presunta atribución al querrellado o denunciado. Como dijo la STS 885/2012 de 12 de noviembre, no es posible "que en tal momento procesal puedan llevarse a cabo mayores explicaciones ni probanzas, en tanto dicha resolución judicial es precisamente la que abre la investigación judicial; carecería de sentido, en consecuencia, exigir mayor motivación que la expuesta."

Ni siquiera es necesaria una toma de postura respecto a la adecuada calificación jurídica de los hechos. Como recordó la STS 832/2013, lo que interrumpe la prescripción es la imputación de unos determinados hechos (debe entenderse los relatados en la denuncia o querrela), no la calificación formal de los mismos.

En conclusión, la sentencia recurrida entiende que la providencia de 22 de marzo de 2012 colmaba las exigencias mencionadas al revelar esta providencia que el Instructor efectuó un juicio de verosimilitud favorable de la ampliación subjetiva de la denuncia inicial.

Finalmente y abordando la última de las alternativas introducidas por la defensa de uno de los acusados, pero a la que se adhirieron otras defensas de los acusados, en concreto la relativa a que la prescripción del concurso medial depende de la prescripción del delito principal entendiendo que el delito más grave no es el delito fiscal sino el delito continuado de falsedad documental que permite imponer pena superior en grado, de manera que si éste es el delito a considerar como más grave el plazo de prescripción no empezaría en el delito fiscal sino en el delito de falsedad documental, de manera que teniendo en cuenta que la fecha de expedición de la última factura NUM000 es la de 29 de diciembre de 2006, entonces habría prescrito el día 29 de diciembre de 2011 toda la conducta delictual global.

La doctrina jurisprudencial no avala esta tesis ya que establece que en los supuestos de enjuiciamiento de un comportamiento delictivo complejo que constituye una unidad delictiva íntimamente cohesionada de modo material, por lo que plantear el problema de la prescripción separada puede conducir al resultado absurdo del enjuiciamiento aislado de una parcela de la realidad delictiva prescindiendo de aquella que se estimase previamente prescrita y que resulta imprescindible para la comprensión, enjuiciamiento y sanción de un comportamiento delictivo unitario.

Constituye doctrina reiterada y consolidada que en estos supuestos la unidad delictiva prescribe de modo conjunto de modo que no cabe apreciar la prescripción aislada del delito instrumental mientras no prescriba el delito más grave o principal. Y ello porque no concurren los fundamentos en que se apoya la prescripción pues ni el transcurso del tiempo puede excluir la necesidad de aplicación de la pena para un único segmento subordinado de la conducta cuando subsiste para la acción delictiva principal, tanto si se contempla desde la perspectiva de la retribución como de la prevención general o especial, ni, por otro lado, en el ámbito procesal, puede mantenerse la subsistencia de dificultades probatorias suscitadas por el transcurso del tiempo que sólo afecten a un segmento de la acción y no a la conducta delictiva en su conjunto (cfr. SSTS de 6 de mayo de 2.004 y 1182/2006, de 29 de noviembre).

En la STS 675/2019, de 21 de enero se afirma que "El artículo 131.5 del Código Penal vigente, que es la norma cuya aplicación pretende el recurrente, dispone desde la entrada en vigor de la reforma operada por la L.O. 5/2010, que en los casos de concurso de infracciones o de infracciones conexas el plazo de prescripción será el que corresponde al delito más grave. Tal disposición es coincidente con la doctrina jurisprudencial que venía aplicando este Tribunal. Así se recordaba en la STS 1100/2011, con cita de la STS nº 912/2010, que "... no cabe operar la prescripción, en supuestos en los que se condena por varios delitos conexas, ya que hay que considerarlo como una unidad, al tratarse de un proyecto único en varias direcciones y, por consiguiente, no puede aplicarse la prescripción por separado, cuando hay conexión natural entre ellos y mientras el delito más grave no prescriba tampoco puede prescribir el delito con el que está conectado, no pudiendo apreciar la prescripción autónoma de las infracciones enjuiciadas...". Criterio igualmente mantenido en la STS nº 627/2009, en la que se decía que "... en los supuestos de enjuiciamiento de un comportamiento delictivo complejo que constituye una unidad íntimamente cohesionada de modo material, supuesto de delitos instrumentales, se ha planteado el problema de la prescripción separada, que podría conducir al resultado absurdo del enjuiciamiento aislado de una parcela de la realidad delictiva prescindiendo de la que se estimase previamente prescrita y que resulte imprescindible para la comprensión, enjuiciamiento y sanción de un comportamiento delictivo unitario, de forma que en estos casos la unidad delictiva prescribe de modo conjunto, no siendo posible apreciar la prescripción aislada del delito instrumental mientras no prescriba el delito más grave o principal".

Proyectando la doctrina jurisprudencial al caso sujeto a examen casacional, la prescripción no puede ser aceptada. Al tratarse de un concurso medial entre el delito continuado de falsedad en documento mercantil y el delito

contra la Hacienda Pública, en tanto que la falsedad fue un medio necesario para la comisión del delito contra la Hacienda Pública, resulta evidente que la unidad delictiva prescribe de modo conjunto y no cabe apreciar la prescripción aislada del delito instrumental mientras no prescriba el delito más grave, en este caso el delito contra la Hacienda Pública, debiendo recordar que el delito continuado de falsedad documental por aplicación de los artículos 392 y 74, contempla una pena de seis meses a tres años de prisión que será castigado en la mitad superior, siendo también facultativa la imposición de la pena hasta la mitad inferior de la pena superior en grado, nunca superior a la franja penológica del delito contra la hacienda pública.

En consecuencia, el motivo no puede prosperar.

Décimo.

Con respecto a su queja casacional relativa a la vulneración de la derecho a la presunción de inocencia, alega el recurrente que del acervo probatorio no puede sostenerse la tesis de su participación delictiva, pues las pruebas practicadas son endeble en esa línea convictiva.

Como dice acertadamente el Ministerio Fiscal, el recurrente centra su esfuerzo impugnatorio en el juicio de suficiencia de la prueba y en el juicio de motivación y razonabilidad, que la sentencia recurrida desarrolla de modo minucioso y detallado en el fundamento jurídico quinto, apartado 2º. Dos son las impugnaciones de naturaleza probatoria que el recurrente formula: 1ª) la prueba acreditativa de los servicios prestados a la empresa GENYRET que provocaron la emisión de facturas ficticias cuyos importes fueron indebidamente deducidos por ésta en las liquidaciones tributarias del impuesto de sociedades y del valor añadido en los ejercicios 2006 y 2007; y 2ª) la prueba demostrativa de la autoría del acusado recurrente.

Desde ambos planos, el motivo no puede prosperar.

El recurrente valora las declaraciones del propio acusado y de los coacusados administradores de la empresa GENYRET, para concluir que no aportaron claridad ni elementos que permitieran respaldar la efectiva prestación de los trabajos indebidamente deducidos en las liquidaciones tributarias de los impuestos de sociedades y del IVA. Pero los peritos de la AEAT que comparecieron al juicio, ratificaron sus informes, y en relación a las empresas Montealina y Monteclaro, volvieron a reiterar que los servicios prestados no fueron reales, que eran sociedades vacías, no tenían personal ni medios materiales para realizar la actividad y lo que hacían en sus declaraciones era hacer figurar como proveedores suyos a otras sociedades que a su vez tampoco tenían la infraestructura necesaria para realizar la actividad, que existía una cadena de emisión en cadena de facturas falsas, emitían facturas falsas y los supuestos proveedores también eran emisores de facturas falsas, se caracterizaban porque no disponían de personal ni tenían medios materiales para realizarlos; en este caso el proveedor principal era FRUJOMAR que era una sociedad inactiva, no tenía personal ni actividad y no presentaba declaraciones, tenían cuenta bancaria pero sin movimientos, que Montealina y Monteclaro no tienen trabajadores y los supuestos proveedores que podrían haber hecho los servicios tampoco tienen capacidad ni personal para realizar el trabajo; también se explicó que la mecánica sobre las facturas y el ingreso responde al mismo esquema, hay ingresos de Genyret en las cuentas de esas dos empresas y a continuación el mismo día o en un espacio breve de tiempo hay retiradas de importes bastante semejantes, bastante iguales al importe que se había ingresado, los bancos les remitieron la información de todos los movimientos de las cuentas bancarias a nombre de estas empresas, y en relación a los proveedores en el informe emitido sí se hace mención a los movimientos de los proveedores y si tienen trabajadores viene en la base de datos de la AEAT.

Esta prueba pericial resultó convincente, no sólo por su objetividad y respaldo documental, sino por las razones antes expuestas, porque los postulados de los otros dos peritos de parte pivotaban fundamentalmente en una serie de cuestiones generales que están relacionadas con el método de estimación utilizado por la AEAT y por el momento del devengo del IVA, así como por el porcentaje de beneficio atribuido a Genyret por la Inspección Tributaria.

Y si al material probatorio ya citado se une la documental disponible, incorporada en formato CD con el nombre Montealino y Monteclaro, aparte de la que también obra en el CD con nombre identificativo Genyret, se alcanza la convicción de que efectivamente las facturas emitidas por Montealina y Monteclaro no respondieron a trabajos verdaderamente prestados.

Es decir, tanto Montealina como Monteclaro, facturaron importantes cantidades a Genyret pero declararon cuotas muy bajas por tener muchos gastos que compensarían esos ingresos de Genyret, pero esos pagos a las dos empresas cuyo administrador es el acusado Juan Carlos, sobre todo a su principal proveedor Frujomar, S.L. ha de señalarse que esta empresa no tenía trabajadores para realizar esos servicios y por tratarse de una empresa inactiva, respecto de cuyos representantes legales ni siquiera se ha intentado que fueran identificados y localizados en este procedimiento penal a fin de conocer esa declarada intensa relación comercial, argumento deductivo de incuestionable contribución a la inferencia probatoria.

Pero lo más determinante es que según la información disponible de la Seguridad Social se destaca la ausencia de trabajadores empleados en Monteclaro y de tres trabajadores en Montealina, aparte del acusado y dos

familiares suyos; si a ello unimos la empresa fantasma Frujomar, S.L., verdaderamente resulta inverosímil que se pudieran prestar servicios por los trabajos facturados a Genyret, ni con los medios propios de las dos mercantiles ni con medios ajenos subcontratados.

Además, examinadas 66 facturas emitidas por Montealina S.L., facturadas a cargo de Genyret en 2006 y 2007, y las 48 facturas emitidas por Monteclaro en 2007 a cargo de Genyret, se comprueba que muchas de ellas dan respaldo a conceptos vinculados a gastos facturados superiores a 40.000 euros, cada una, inclusive alguna de estas facturas reflejan conceptos facturados por importes superiores, cada una, a 100.000 euros, facturas alguna de ellas vinculadas al soterramiento de la M-30 o a la prolongación de las líneas metropolitanas 1 y 4, entre otras, que pretenden respaldar a un muy importante volumen métrico de actuaciones o de unidades que resulta extraordinariamente llamativo si tenemos en cuenta la falta de personal y la falta de rastro de actividad empresarial y económica alguna por parte del principal proveedor de estas empresas, Frujomar, S.L. además de la carencia de personal en las dos empresas; también llama la atención una factura emitida por Montealina a nombre de Genyret, 63/2007, por importe de 279.415,65 euros, IVA incluido, que identifica los trabajos realizados durante los meses de agosto a octubre de 2007, cuantificando 8.345 unidades "Oficial de albañilería, a 26 euros" cifra que resulta absolutamente dispar a las barajadas para un oficial de 1ª en el informe del perito Sr. Alejandro en los términos expuestos al inicio de esta resolución.

No resulta extraño por ello que la sentencia afirme que las pruebas anteriores en los términos en que han sido valoradas, conducen a dar por acreditado que las entidades Montealina y Monteclaro, S.L., proporcionaron facturas a Genyret Obras y Servicios, S.L., por unos presuntos trabajos o servicios que no fueron realmente prestados, emitiendo Montealina facturas en 2006 y en 2007 con conocimiento de que Genyret las iba a aportar ante la Agencia Tributaria como justificantes de las declaraciones del Impuesto de Sociedades de 2006-2007 e IVA 2006-2007, como gastos en el IS de 1.647.106,23 euros y 4.271.664,89 euros, respectivamente, y como cuotas soportadas de IVA 2006-2007, de 263.536,99 y de 683.466,38 euros, respectivamente.

Realizando idéntica actuación y con la misma finalidad en la empresa Monteclaro año 2007, por importe de 4.034.113,73 euros IS, y una cuota de IVA soportada de 645.458,21 euros, respectivamente.

En cuanto a la cuestión relativa a la prueba de la autoría del acusado recurrente, el Tribunal considera acreditado, a través de las pruebas de cargo practicadas, identificadas en el apartado anterior que participó en los hechos con conocimiento de la incidencia de sus actos a efectos fiscales; no sólo era el administrador único de derecho de las dos empresas, es que también tenía el 99% de sus participaciones, y además ha dispuesto durante meses de los fondos existentes en las cuentas bancarias a nombre de dichas empresas, y ha firmado distintos contratos de ejecución de obra con Genyret Obras y Servicios, S.L. tanto como representante de Montealina como de Monteclaro, en sucesivas fechas y Prolongaciones líneas 1 y 4, modificaciones líneas C3 y C4 (20 de febrero, 20 de mayo, 25 de agosto, 29 de octubre de 2007).

A todo ello se une que no hay un solo rastro documental para respaldar la contratación de los servicios objeto de facturación, lo que dada la dimensión de facturación resulta imposible salvo que sea irreal, circunstancias todas estas que constituyen pruebas directas e indirectas que permiten desvirtuar la presunción de inocencia de este acusado; la legítima, y comprensible, excusa aducida por este acusado sobre que Adolfo (Aquilino le llevaba la contabilidad y la gestión de la empresa y que le limpió las cuentas, desde luego no es objeto de esta causa y no logran debilitar las pruebas disponibles en los términos expuestos, ya que todos los elementos que demuestran que el acusado tuvo poder de decisión y disposición permiten vincularle directamente con la comisión de los hechos enjuiciados.

Tampoco puede prosperar la censura casacional relacionada con la interdicción de la arbitrariedad. En efecto, ya hemos comprobado que la argumentación judicial de instancia es suficiente para tener por enervada a presunción de inocencia, pero, es más, es que ha sido motivada con un razonamiento que hemos hecho nuestro, luego malamente podemos declarar ahora que tal argumentación ha sido arbitraria.

En consecuencia, el motivo no puede prosperar.

Finalmente, hemos de poner de manifiesto que, naturalmente, no es posible su colaboración en los delitos que se incardinan en el ejercicio de 2007, tanto IS como IVA, por lo que únicamente puede ser condenado por el ejercicio del IS del año 2006, procediendo la absolución de los otros dos delitos, razón por lo cual será condenado, como cooperador necesario responsable de un delito contra la Hacienda Pública agravados, relativos al Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio de 2006, en concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en todos ellos la circunstancia atenuante muy cualificada de la responsabilidad criminal de dilaciones indebidas, se acuerda imponer la pena de seis meses y un día de prisión, con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y la propia pena de multa del 51% del tanto de la cuota defraudada, que habrá de ser determinada concretamente por la Audiencia conforme a lo declarado en los hechos probados de la sentencia recurrida; 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 plazo de un año y un día.

Undécimo. *Recurso de Miguel Ángel*

Este recurrente, en un motivo único, formalizado al amparo de lo autorizado en el art. 849-1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, denuncia la infracción del art. 21.6ª del Código Penal, atenuante de dilaciones indebidas, interesando el recurrente la rebaja de otro más de los grados posibles, al proceder la aplicación de esta circunstancia modificativa de la responsabilidad criminal.

En los hechos declarados probados en la Sentencia recurrida, en el HECHO DUODÉCIMO se recoge:

"DUODÉCIMO. Estas actuaciones se incoaron como diligencias previas por auto de 25 de noviembre de 2011 y tras la práctica de diligencias de instrucción se dictaron tres autos de acomodación de la tramitación a las normas del procedimiento abreviado, el último con fecha 13 de noviembre de 2015 confirmado por la Audiencia Provincial de Madrid por auto de 30 de junio de 2017 ; la apertura del juicio oral se acordó por auto de 16 de marzo de 2018 remitiéndose las actuaciones para su enjuiciamiento que fueron recibidas en esta Sección de la Audiencia Provincial el día 19 de diciembre de 2018, y finalmente se ha celebrado el juicio oral en el mes de mayo de 2021."

La impugnación es plenamente coincidente con la formulada por el recurrente Abel en el motivo 3º de su recurso, por lo que procede ahora su misma suerte desestimatoria, y nos remitimos a los argumentos anteriormente expuestos.

Y con respecto a la rebaja en dos grados, relativa a la atenuante muy cualificada de dilaciones indebidas, una consolidada doctrina jurisprudencial (cfr. SSTS 668/2016, de 21 de julio; 72/2017, de 8 de febrero; 703/2018, de 14 de enero; 108/2019, de 5 de marzo; 546/2019, de 11 de noviembre), viene señalando que se suele aplicar la atenuante como muy cualificada en las causas que se tramitan en un periodo que supera como cifra aproximada los ocho años de demora entre la imputación del acusado y la vista oral del juicio. Así, por ejemplo, se apreció la atenuante como muy cualificada en las sentencias 291/2003, de 3 de marzo (ocho años de duración del proceso); 655/2003, de 8 de mayo (9 años de tramitación); 506/2002, de 21 de marzo (9 años); 39/2007, de 15 de enero (10 años); 896/2008, de 12 de diciembre (15 años de duración); 132/2008, de 12 de febrero (16 años); 440/2012, de 25 de mayo (diez años); 805/2012, de 9 octubre (10 años); 37/2013, de 30 de enero (ocho años); y 360/2014, de 21 de abril (12 años).

En aplicación de esa reiterada doctrina jurisprudencial, el tribunal de juicio la ha configurado con acierto como muy cualificada otorgándole efectos punitivos reductores de la pena en un grado, sin que se aprecie la concurrencia de otras circunstancias excepcionalísimas que obliguen a la rebaja de la pena en dos grados previa reconsideración del juicio de individualización de la pena.

Las diligencias previas se incoan por auto de 25 de noviembre de 2011. A lo largo de los siguientes meses se realizaron actuaciones tendentes a la citación de los investigados para prestar declaración, suspendiéndose la citación efectuada a petición de alguna de las defensas o por señalamiento preferente, y también a petición directa de alguno de los investigados, luego ilocalizable que determinó acordar su detención; también se tramitó y resolvió la petición de medidas cautelares por auto de 12.6.2012, y con posterioridad se logró recibir declaración como investigados a dos de las personas denunciadas, en septiembre y noviembre de 2012.

Se aprecia que a lo largo de la tramitación de la causa se dictaron tres autos de acomodación de las diligencias previas a las normas del procedimiento abreviado, el primero en fecha 6.2.2013 que fue recurrido por cuatro partes con la consiguiente tramitación, siendo revocado por la Audiencia Provincial de Madrid, Sección 1ª, mediante auto de 10.2.2014; un segundo auto de acomodación de 7.4.2014, nuevamente recurrido y revocado por la Audiencia Provincial por auto de 26.3.2015, para la práctica de diligencias, y entre ellas periciales con necesidad de ampliación de informe por parte de la AEAT, y ratificación pericial a presencia judicial; y finalmente auto de continuación de 13.11.2015, nuevamente recurrido por más de una parte, auto luego confirmado por la Audiencia Provincial por auto de 30 de junio de 2017.

A continuación se dictó auto de apertura de juicio oral en fecha 16 de marzo de 2018, con preceptivos traslados a todas las defensas de los catorce acusados, para finalmente remitirse las actuaciones al órgano sentenciador por diligencia de 15 de octubre de 2018, actuaciones que fueron recibidas en este Tribunal el día 19 de diciembre de 2018; la primera diligencia dictada tiene fecha de 26 de abril de 2019 designando ponente, y luego se libraron distintas comunicaciones al Colegio de Procuradores de Madrid para designación de distintos acusados a lo largo de los meses de junio y diciembre de 2019; con fecha 11 de diciembre de 2020 se dictó auto de admisión de pruebas y por diligencia de ordenación de 17 de diciembre de 2020 se convocó a juicio oral para los días fijados del mes de mayo de 2021.

Así las cosas, lo cierto es que desde que se incoaron las diligencias previas hasta que se ha dictado esta sentencia han transcurrido cerca de diez años, lo que justifica la consideración de la atenuante como muy cualificada, pero sin que se aprecie la concurrencia de razones extraordinariamente excepcionales para anudar a su aplicación una reducción de la pena en dos grados como pretende el recurrente.

En consecuencia, el motivo no puede prosperar.

Con respecto a la posible aplicación del art. 903 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, como quiera que este recurrente ha sido condenado como cooperador necesario responsable de un delito contra la Hacienda Pública

agravado, relativo al Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006, en concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en ambos la circunstancia atenuante muy cualificada de la responsabilidad criminal de dilaciones indebidas, y se impuso la pena de diez meses y dieciséis días de prisión, por un delito continuado de falsedad documental, con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y pena de multa de tres meses y un día, con una cuota diaria de seis euros, y responsabilidad personal subsidiaria del artículo 53.1 del Código Penal.

Al tratarse del IS de 2006, nada cambia con respecto a su penalidad, que expresamente se mantiene.

Duodécimo. *Recurso de Carlos Daniel y Alvaro*

Antes de entrar en el estudio de su reproche casacional, hemos de hacer constar que el acusado Alvaro, emitió un total de 6 facturas a Genyret en los meses de marzo y abril, y de junio a septiembre de 2006, por importe total de 57.529,24 euros, de los que 49.594,17 euros son de base imponible del IS, y 7.935,07 euros de cuota de IVA, por servicios que no fueron realmente prestados por el mismo y con conocimiento de que Genyret las iba a aportar ante la Agencia Tributaria como justificantes de las declaraciones del Impuesto de Sociedades y de IVA del año 2006, contribuyendo con ellas y con el conocimiento de los emisores a eludir el pago debido; la cifra señalada fue transferida por Genyret a la cuenta bancaria del acusado, quién a los pocos días dispuso de una parte muy importante de dicha transferencia.

Por su parte, el otro recurrente, el acusado Carlos Daniel, emitió un total de 6 facturas en los meses de marzo, abril, y de junio a septiembre de 2006, por importe total de 57.286,02 euros, de los que 49.384,50 euros son de base imponible del IS, y 7.901,52 euros de cuota de IVA, por servicios que no fueron realmente prestados por el mismo y con conocimiento de que Genyret las iba a aportar ante la Agencia Tributaria como justificantes de las declaraciones del Impuesto de Sociedades y de IVA del año 2006, contribuyendo con ellas y con el conocimiento de los emisores a eludir el pago debido; la cifra señalada fue transferida por Genyret a la cuenta bancaria del acusado, quién a los pocos días dispuso de una parte muy importante de dicha transferencia.

Décimo tercero.

En el primer motivo, al amparo del art. 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, invocando como infringido el art. 9.3 de la Constitución Española, que establece la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, y en la vulneración de la tutela judicial efectiva, ex art. 24.1 de la Constitución Española.

Reprochan el juicio de inferencia de la Audiencia, al no haberse atendido las alegaciones y explicaciones de los mismos sobre la veracidad de las facturas y trabajos realizados efectuada por el Sr. Alejandro, perito presentado por una de las partes, el cual manifestó con total espontaneidad y sin duda alguna que los trabajos efectuados y los importes facturados por los mismos eran a todas luces verosímiles para una obra de tal magnitud, máxime si atendemos a los ritmos de trabajo.

Sin embargo, la Audiencia entiende que existen otras periciales que sostienen lo contrario, máxime cuando no se han acreditado tales trabajos o servicios y, por lo tanto, en estas condiciones las facturas presentadas para deducir el IVA, o para computarlos como gastos deducibles en el impuesto de sociedades, son simuladas.

Como dice el Tribunal sentenciador, cuando el acusado en un proceso penal no se limita a negar los hechos atribuidos de contrario, sino que proporciona una versión exculpatoria o invoca una coartada, es decir, un relato distinto de lo que ocurrió e incompatible con el de la acusación, siempre que se hayan acreditado mediante pruebas de cargo bastantes los elementos típicos de la acción delictiva y de la participación, no cabe imponer a la parte contraria una probatio diabolica de hechos negativos y exigirle que demuestre la falsedad de unas afirmaciones que carecen de sustento probatorio alguno. El proceso penal también se rige por el principio de igualdad de armas, que es el lógico corolario del principio de contradicción: las partes cuentan con los mismos medios de ataque y defensa, e idénticas posibilidades y cargas de alegación, prueba e impugnación (STC 186/1990, de 15 de noviembre).

Y en el supuesto enjuiciado, no se pueden aceptar las alegaciones sustentadas en la afirmación de los pretendidos gastos computables derivados de pagos a trabajadores subcontratados fuera de todo circuito regular, mínimamente constatable y contrastable porque la realidad de los mismos no ha sido constatada en modo alguno.

En suma, en este motivo se descende a un tema probatorio que este Tribunal Supremo, al analizar un motivo por vulneración constitucional, como es el esgrimido, no puede ir más allá que su estudio con tal perspectiva, descartándose, como es obvio, una nueva valoración de la prueba que solamente al Tribunal sentenciador compete.

En consecuencia, el motivo no puede prosperar.

Décimo cuarto.

En el motivo segundo, formalizado por estricta infracción de Ley al amparo de lo autorizado en el art. 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, reprochando la aplicación indebida del art. 305 del Código Penal.

Los recurrentes impugnan que la Sentencia recurrida les haya condenado como cooperadores necesarios en la comisión de un delito contra la Hacienda Pública de una cuantía de 1.716.384,42 euros correspondiente a las cuotas supuestamente defraudadas del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio fiscal 2006 por la mercantil GENYRET. De esa cantidad supuestamente defraudada se imputa directamente a los recurrentes una cantidad de 49.384,50 euros (en el caso de Carlos Daniel) y 49.594,17 euros (en el caso de Alvaro) pertenecientes a la base imponible del IS de 2006, la cual por sí misma no superaría el límite de los 120.000 euros fijado en el art. 305 del CP para ser considerado delito. Dicha cantidad -alegan los recurrentes- difícilmente puede ser calificada de "necesaria" y eficaz para la comisión de un supuesto delito de defraudación contra la Hacienda Pública por una cuantía de 1.716.384,42 euros.

En síntesis, los recurrentes consideran que su posible contribución a la comisión de un supuesto delito contra la Hacienda Pública es absolutamente ineficaz con independencia de la veracidad de los trabajos efectuados y de las facturas giradas, teniendo en cuenta que el importe de las facturas es realmente muy inferior respecto del mínimo legal propio del delito (cita en su apoyo la sentencia de 2-05-2018 dictada por la Audiencia Provincial de Almería-Sección 2ª).

La sentencia recurrida argumenta en su fundamento jurídico noveno que nuestra doctrina (cfr. SSTS 2403/2001, de 19 de diciembre; 539/2003, de 30 de abril; 17/2005, de 3 de febrero y 774/2005, de 2 de junio) señala que la participación del extraño es posible en la comisión de delitos contra la Hacienda Pública, y que debe ser una cooperación eficaz, necesaria y trascendente en el resultado final entendiéndose que el mero hecho de presentar facturas falsas supone una representación mediante dolo eventual del hecho punible.

Esta solución tiene un evidente fundamento normativo: el partícipe no infringe la norma que respalda el tipo penal de la parte especial, sino la prohibición contenida en las reglas de la participación en el tipo penal. Cualquiera que sea el fundamento que justifique la punición de la participación la solución a este problema será la misma. Si este fundamento se ve en la participación en la ilicitud es evidente que la ilicitud del hecho del autor es también el resultado de la conducta del partícipe que en forma mediata ataca el mismo bien jurídico; si el fundamento de la punibilidad del partícipe se viera en la causación del ilícito, la situación no sería en modo alguno diferente, pues el partícipe contribuye a la producción del acto ilícito.

Que las contribuciones causales declaradas como probadas no lleguen a la suma de 120.000 euros, que es el elemento objetivo de punibilidad en este delito, no significa, sin más, que tal contribución no pueda ser delictiva; ahora bien, para ello es preciso que en el factum de la Sentencia condenatoria se refleje que tal partícipe tenga pleno conocimiento de su aportación al delito. Y esto es a lo que se refiere el factum ya señalado, que explica que se hace con objeto de aportar a Hacienda tal contribución, vacía de contenido, y que lo es con el objeto delictivo enjuiciado. Así, las falsas aportaciones se hacen por servicios que no fueron realmente prestados, se proporcionaron con conocimiento de que Genyret las iba a aportar ante la Agencia Tributaria como justificantes de las declaraciones del Impuesto de Sociedades y de IVA del año 2006, contribuyendo con ellas a eludir el pago debido, pues existió concurso de acción y concurso de voluntades, conciencia de la antijuridicidad de la conducta, representación del resultado e inexistencia de error, vencible o invencible, sobre los elementos del tipo o sobre la ilicitud del hecho punible al que colaboró conscientemente el acusado.

De los hechos probados resulta que tal aportación se lleva a cabo para que Genyret pueda desgravarse ficticiamente facturas irreales y todo ello con la intención de contribuir a un fraude fiscal, cuyos contornos exactos no tiene por qué conocer el partícipe, sino que, exclusivamente, debe saber que está colaborando a la comisión de un ilícito penal, que es lo que debe afirmar el factum, y que, desde luego, en nuestro caso, claramente se deduce que fue así. Tanto se describa un dolo directo, como un incuestionable dolo eventual, pues los partícipes no descartaron en ningún momento que, dado el volumen de la empresa, las consecuencias fiscales que tenían que producirse deberían ser muy cuantiosas, y aunque su aportación no superase los límites legales, ello no quiere decir que no fueran conscientes, al menos desde la perspectiva del dolo eventual, de que contribuían a un fraude acumulado, que iba a ser manejado por los administradores de la empresa para la cual se aportaban las facturas falsas, de modo que, desde esta concreta perspectiva impugnada, el motivo no puede prosperar.

Los recurrentes alegan en este motivo la falta de tipicidad de su comportamiento, y en dicho exclusivo plano, el motivo no puede prosperar.

Décimo-quinto.

Mediante el tercer motivo, estos recurrentes sostienen la infracción de Ley al amparo del art. 849.2º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, al existir, a su juicio, error de hecho en la apreciación de la prueba.

Alegan los recurrentes que la Sentencia basa aparentemente la condena en la apreciación íntegra de lo manifestado por los peritos de la AEAT y en sus informes, sin cuestionar ni valorar críticamente ni un solo punto de sus informes o sus ratificaciones en el acto del juicio.

Concretamente, los peritos de la AEAT concluyen que las facturas son falsas porque el volumen de trabajos no podría ser desempeñado por una sola persona y que además los importes eran considerablemente altos para los supuestos servicios.

En definitiva, fundamentan el error de hecho en la apreciación de la prueba en que el tribunal no ha tomado en consideración las declaraciones de los peritos Sres. Basilio y Alejandro, y en la declaración de los acusados.

El motivo debe ser desestimado.

El cauce casacional del error "facti" que se formaliza al amparo del art. 849.2º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, está sometido a exigencias de prosperabilidad que no concurren en el caso de autos.

La doctrina jurisprudencial de esta Sala -por todas SSTs de 8-2-2000, 26-10- 2006, 9-10-2009 y 15-2-2010- es clara, meridiana y reiterada en relación a la cuestión que se plantea, y viene exigiendo para su estimación la concurrencia de determinados requisitos que configuran su contenido y alcance, en términos absolutamente incompatibles con la conversión de la casación en una nueva instancia, y por tanto con la pretensión de que esta Sala proceda a una nueva valoración del material probatorio con invasión de las funciones que al Tribunal de instancia confiere el artículo 741 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, y que es en definitiva lo que pretende el recurrente.

La jurisprudencia de esta Sala exige para que pueda estimarse este motivo, que concurren los siguientes requisitos: a) que se invoque tal error de hecho en la apreciación de las pruebas, de modo que tenga significación suficiente para modificar el sentido del fallo, pues en caso contrario estaríamos en presencia de una simple corrección de elementos periféricos o complementarios; b) que se citen con toda precisión los documentos en que se base la queja casacional, incorporados a la causa, con designación expresa de aquellos particulares de donde se deduzca inequívocamente el error padecido; c) que tales documentos sean literosuficientes, es decir, que basten por sí mismos para llegar a la conclusión acreditativa que se pretende, evidenciando el objeto de prueba sin necesidad de acudir a otras fuentes probatorias o a complejos desarrollos argumentales; d) que su eficacia probatoria no haya sido desvirtuada o contradicha merced a otras pruebas que obren igualmente en la causa; e) que el recurrente lleve a cabo, al menos, una mínima justificación argumental como causa de la impugnación; f) que el recurrente proponga una nueva redacción del "factum" derivada del error de hecho denunciado en el motivo; y g) que tal rectificación del "factum" no es un fin en sí mismo, sino un medio para crear una premisa distinta a la establecida y, consiguientemente, para posibilitar una subsunción jurídica diferente de la que se impugna.

La previsión del art. 849. 2.º LECRIM exclusivamente autoriza la rectificación del relato de hechos probados, para incluir en él un hecho que el Tribunal omitió erróneamente declarar probado o bien para excluir de dicho relato un hecho que el Tribunal declaró probado erróneamente. En todo caso, es exigencia ineludible que el error fáctico o material se muestre con documentos, sin precisar de la adición de ninguna otra prueba, ni tener que recurrir a conjeturas o complejas argumentaciones; así como que el dato que el documento acredite, no se encuentre en contradicción con otros elementos de prueba.

Sin embargo, los recurrentes suscitan nuevamente su discrepancia con la valoración de la prueba. Pero este cauce casacional no está previsto para llevar a cabo una revisión de la valoración probatoria realizada por el tribunal sentenciador, sino para rectificar el relato histórico si concurren unas específicas condiciones que el propio precepto incluye: a) el error debe fundarse en documentos de acreditada literosuficiencia, condición que no puede predicarse de las declaraciones de los acusados y de los peritos indicados; b) tanto unas como otras declaraciones han sido valoradas por el tribunal, cierto que de un modo diferente -para nada irracional o arbitrario- al que los recurrentes pretenden; c) el tribunal ha fundado la condena en otros elementos probatorios distintos de los que los recurrentes citan.

En consecuencia, el motivo no puede prosperar.

No tiene en el caso de estos recurrentes el efecto señalado en el art. 903 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, por lo que su penalidad permanece inalterada.

Décimo-sexto. Costas procesales

Procediendo la estimación de los recursos de Adolfo, Agustín, Alejo, Alfonso, y de la entidad GENYRET OBRAS Y SERVICIOS S.L., Abel y Juan Carlos, se está en el caso de declarar de oficio las costas procesales de esta instancia casacional (art. 901 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal). Sin embargo, se imponen las costas procesales en los recursos de Miguel Ángel, Benito y Alvaro.

FALLO

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

1º. ESTIMAR el recurso de casación interpuesto por las representaciones legales de los acusados DON Abel, DON Adolfo, DON Agustín, DON Alejo, DON Alfonso, DON Juan Carlos, y la entidad GENYRET, OBRAS Y SERVICIOS, SL. frente a la Sentencia 324/2021, de 7 de julio de 2021 de la Sección Séptima de la Audiencia Provincial de Madrid. Declaramos de oficio las costas procesales ocasionadas en la presente instancia correspondientes a sus respectivos recursos.

2º. DESESTIMAR el recurso de casación interpuesto por las representaciones legales de los acusados DON Carlos Daniel, DON Miguel Ángel, y DON Alvaro, frente a la Sentencia 324/2021, de 7 de julio de 2021 de la Sección Séptima de la Audiencia Provincial de Madrid. Condenamos a referidos recurrentes al pago de las costas procesales ocasionadas en la presente instancia por sus respectivos recursos.

3º. CASAR y ANULAR en la parte que le afecta la referida Sentencia de la Sección Séptima de la Audiencia Provincial de Madrid, que será sustituida por otra más conforme a Derecho.

4º. COMUNICAR la presente resolución y la que seguidamente se dicta a la Audiencia de procedencia, con devolución de la causa que en su día remitió, interesándole acuse de recibo.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

RECURSO CASACION NÚM.: 6945/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Julián Sánchez Melgar

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. Tomás Yubero Martínez

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Segunda Sentencia

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Julián Sánchez Melgar
D. Antonio del Moral García
D.ª Carmen Lamela Díaz
D. Eduardo de Porres Ortiz de Urbina
D. Ángel Luis Hurtado Adrián

En Madrid, a 21 de diciembre de 2023.

Esta sala ha visto el recurso de casación por infracción de Ley y de precepto constitucional interpuesto por las representaciones legales de los acusados DON Carlos Daniel, DON Miguel Ángel, DON Abel, DON Adolfo, DON Agustín, DON Alejo, DON Alfonso, DON Juan Carlos, DON Alvaro, y la entidad GENYRET, OBRAS Y SERVICIOS, SL. como responsable civil subsidiario, (cuyos datos figuran en la causa) frente a la Sentencia 324/2021, de 7 de julio de 2021 de la Sección Séptima de la Audiencia Provincial de Madrid. Sentencia que ha sido recurrida en casación, que ha sido casada y anulada en la parte que le afecta, por la Sentencia dictada en el día de hoy por esta Sala Segunda del Tribunal Supremo. Por lo que los mismos Magistrados que formaron Sala y bajo idéntica presidencia y ponencia, proceden a dictar esta Segunda Sentencia, con arreglo a los siguientes Antecedentes de Hecho y Fundamentos de Derecho.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Julián Sánchez Melgar.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Antecedentes de hecho.*

Se dan por reproducidos los antecedentes de hecho de la Sentencia de instancia, que se han de completar con los de esta resolución judicial.

Segundo. *Hechos probados.*

Damos por reproducidos los hechos probados de la Sentencia recurrida, en su integridad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Único.

A Blas, procede darle el mismo tratamiento que a Juan Carlos, aun no siendo recurrente, de conformidad con lo dispuesto en el art. 903 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Respecto al porcentaje de la cuota tributaria establecida como multa, debe añadirse que se concretará en ejecución de Sentencia, conforme a los datos del factum de la sentencia recurrida.

Los demás pronunciamientos que reflejamos en nuestra parte dispositiva son consecuencia de la argumentación contenida en nuestra anterior Sentencia Casacional, tanto en el mantenimiento de las condenas por los delitos referidos al ejercicio impositivo de 2006, como descartados tales efectos sancionadores respecto al de 2007.

FALLO

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

Que debemos condenar y condenamos a los siguientes acusados, en los términos que se decretan a continuación:

A Adolfo, se le condena, como autor criminalmente responsable de dos delitos contra la Hacienda Pública agravados, relativos al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes al ejercicio de 2006, en concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en todos ellos la circunstancia atenuante muy cualificada de la responsabilidad criminal de dilaciones indebidas, a la pena, por cada uno de los dos delitos contra la Hacienda Pública agravados, de un año y 1 día de prisión, con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y pena de multa del 101% de la cuota defraudada, que se concretará en ejecución de sentencia, conforme a los datos del factum de la sentencia recurrida; 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 plazo de dos años y un día.

Se le absuelve por los dos delitos contra la Hacienda Pública, Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes al ejercicio de 2007, con declaración de oficio de las costas correspondientes a ambos delitos, de conformidad con el criterio ya expresado por el Tribunal sentenciador.

A Agustín, se le condena, como autor criminalmente responsable de dos delitos contra la Hacienda Pública agravados, relativos al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes al ejercicio de 2006, en concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en todos ellos la circunstancia atenuante muy cualificada de la responsabilidad criminal de dilaciones indebidas, a la pena, por cada uno de los dos delitos contra la hacienda pública agravados, de un año y 1 día de prisión, con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y pena de multa del 101% de la cuota defraudada, que se concretará en ejecución de Sentencia, conforme a los datos del factum de la sentencia recurrida; 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 plazo de dos años y un día.

Se le absuelve por los dos delitos contra la Hacienda Pública, Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes al ejercicio de 2007, con la declaración de oficio de las costas correspondientes a ambos delitos, de conformidad con el criterio ya expresado por el Tribunal sentenciador.

A Alejo, se le condena, como autor criminalmente responsable de dos delitos contra la Hacienda Pública agravados, relativos al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes al ejercicio de 2006, en concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en todos ellos la circunstancia atenuante muy cualificada de la responsabilidad criminal de dilaciones indebidas, a la pena, por cada uno de los dos delitos contra la hacienda pública agravados, de un año y 1 día de prisión, con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y pena de multa del 101% de la cuota defraudada, que se concretará en ejecución de Sentencia, conforme a los datos del factum de la sentencia recurrida; 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 plazo de dos años y un día.

Se le absuelve por los dos delitos contra la Hacienda Pública, Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes al ejercicio de 2007, con la declaración de oficio de las costas correspondientes a ambos delitos, de conformidad con el criterio ya expresado por el Tribunal sentenciador.

A Alfonso, se le condena, como autor criminalmente responsable de dos delitos contra la Hacienda Pública agravados, relativos al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes al ejercicio de 2006, en concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en todos ellos la circunstancia atenuante muy cualificada de la responsabilidad criminal de dilaciones indebidas, a la pena, por cada uno de los dos delitos contra la hacienda pública agravados, de un año y 1 día de prisión, con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y pena de multa del 101% de la cuota defraudada, que se concretará en ejecución de sentencia, conforme a los datos del factum de la sentencia recurrida; 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 plazo de dos años y un día.

Se le absuelve por los dos delitos contra la Hacienda Pública, Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes al ejercicio de 2007, con la declaración de oficio de las costas correspondientes a ambos delitos, de conformidad con el criterio ya expresado por el Tribunal sentenciador.

A Juan Carlos, como cooperador necesario responsable de un delito contra la Hacienda Pública agravado, relativos al Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio del año 2006, debiendo ser condenado por dicho delito en concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en todos ellos la circunstancia atenuante muy cualificada de la responsabilidad criminal de dilaciones indebidas, a la pena de seis meses y un día de prisión, con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y la propia pena de multa del 51% del tanto de la cuota defraudada, que habrá de ser determinada específicamente por la Audiencia conforme a lo declarado en los hechos probados de la sentencia recurrida; 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 plazo de un año y un día.

Se le absuelve de dos delitos de cooperación en el ejercicio de 2007, tanto IS como IVA, con la declaración de oficio de las costas correspondientes a ambos delitos, de conformidad con el criterio ya expresado por el Tribunal sentenciador.

A Abel, se le absuelve de los dos delitos contra la Hacienda Pública agravados, relativos al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes al ejercicio 2007, y del delito continuado de falsedad documental, todos ellos imputados y condenados en la instancia. Con respecto a dicha absolución, se declaran de oficio las costas correspondientes a los mismos.

A Blas, como cooperador necesario responsable de un delito contra la Hacienda Pública agravado, relativo al Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio del año 2006, debiendo ser condenado, por dicho delito en concurso medial con un delito continuado de falsedad documental, concurriendo en todos ellos la circunstancia atenuante muy cualificada de la responsabilidad criminal de dilaciones indebidas, a la pena de seis meses y un día de prisión, con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante la condena, y la propia pena de multa del 51% del tanto de la cuota defraudada, que habrá de ser determinada específicamente por la Audiencia conforme a lo declarado en los hechos probados de la sentencia recurrida; 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 plazo de un año y un día.

Se le absuelve de dos delitos de cooperación en el ejercicio de 2007, tanto IS como IVA, con la declaración de oficio de las costas correspondientes a ambos delitos, de conformidad con el criterio ya expresado por el Tribunal sentenciador.

Se mantiene la propia penalidad dispuesta en la sentencia recurrida y demás pronunciamientos respecto a Blas, Alvaro, Miguel Ángel y Carlos Daniel.

Se deja sin efecto la indemnización, en esta vía penal, en concepto de responsables civiles directos, de Adolfo, Agustín, Alejo, Alfonso, Juan Carlos, Abel y Blas , a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por las cantidades correspondientes a las cuotas defraudadas en el Impuesto de Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio fiscal 2007. Y la subsidiaria de GENYRET, OBRAS Y SERVICIOS, SL. respecto al propio ejercicio fiscal.

Se mantienen los demás extremos de la sentencia recurrida, en tanto sean compatibles con lo dispuesto en esta resolución judicial.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.