

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia n.º 1359/2025 de 28 de junio de 2025

Sala de lo Penal

Recurso n.º 7277/2022

SUMARIO:

Delitos contra la Hacienda Pública. IVA. Necesidad de defraudación. En el procedimiento abreviado ante el Juzgado de Instrucción nº 47 de Madrid, seguido ante la Audiencia Provincial de Madrid, se dictó sentencia absolutoria para los acusados como responsables de un delito contra la Hacienda Pública. Mediante escritura pública formalizaron una ampliación de capital por la que las sociedades del grupo controlado por uno de los acusados realizan aportaciones no dinerarias de capital a otra sociedad, consistentes en la entrega de unos inmuebles generando a la vez, unas cuotas de IVA a soportar por la adquirente, que solicitó la devolución de la cuota de IVA generado que fue denegada por la AEAT, al constarle que no se había abonado por el obligado tributario el IVA derivado de las operaciones. La tesis de la AEAT consistía en que la solicitud de la devolución del IVA, era fraudulenta, porque la operación relativa a las aportaciones no dinerarias de capital se trataba de una operación simulada, con la idea de generar un IVA a compensar o devolver en ejercicios siguientes, que se materializó en la solicitud de 2015. Consistiría en una operación ficticia a fin de generar de manera espuria el hecho imponible del que derivaría la ulterior y fraudulenta solicitud de devolución. Se somete a la consideración del Tribunal la revisión de una sentencia absolutoria en la instancia y confirmada en apelación. La revocación pretendida por la Abogacía del Estado, con la condena del absuelto, mediante el recurso de casación solo resulta posible si el gravamen en que se basa adquiere una sustancial dimensión normativa. En el caso, la sentencia recurrida es exhaustiva en el juicio de revisión que le corresponde sobre la motivada valoración de la prueba que realiza la de instancia, debiendo centrarse nuestro cometido de control casacional en el examen de la racionalidad de la motivación realizada por el tribunal de apelación, a la que no cabe poner reproche alguno. No habiéndose dado por probado el carácter simulado de las operaciones, aunque otro fuera el criterio de la AEAT, y expuestas las razones de ello en la sentencia de instancia y ratificada en la sentencia de apelación, no ha de entrar en más consideraciones este Tribunal para desestimar el segundo motivo de recurso formulado al amparo del art. 852 LECrim, en que la queja es por irracional valoración de la prueba. El recurrente aduce que se deberían introducir lo que considera que son unos elementos nuevos, que definirían el fraude que precisa el tipo contemplado en el art. 305 CP, no recogidos en los hechos probados, que acreditarían la voluntad de engaño por parte del acusado, sobre los que desarrolla sus consideraciones para llegar a la conclusión de que concurren todos sus requisitos, y lo hace a base de la valoración de la prueba que él mismo propone, en cuya dinámica no se ha de entrar. Viene recordando este Tribunal que plantear un motivo de casación por *error iuris*, del art. 849.1º LECrim., obliga a pasar por el más absoluto respeto a los hechos declarados probados, pues se trata de un motivo sustantivo penal, que solo tolera una revisión sobre el juicio de subsunción que corresponda al *factum* de la sentencia cuestionada. Las sentencias que nos han precedido afirman que no existe la intención defraudatoria que exige el tipo, y es que la conducta que en él se describe ni siquiera equivale a cualquier conducta irregular, como puede ser el fraude de ley. En este caso no se aprecia fraude de ley en la actuación del acusado y ni siquiera se consideró que hubiera existido simulación alguna en las operaciones que realizó, por lo que se debe ratificar el pronunciamiento absolutorio que viene de la instancia. El relato histórico de la sentencia de instancia, desde el momento que no recoge simulación alguna en las operaciones que describe, requisito indispensable según la jurisprudencia tanto constitucional como de esta Sala, no contiene los elementos para ser subsumido en el delito contra la Hacienda Pública del art. 305 CP, que es a partir del que se pretende la condena, aunque sea en relación con los arts. 92 y 97 Ley IVA. Dice la sentencia de instancia que "no acreditándose el carácter simulado de la transmisión aflora la tesis alternativa sostenida por la Abogacía del Estado al modificar sus conclusiones

Síguenos en...



provisionales, consistente en que, aun cuando la transmisión fuera lícita, existiría el fraude, por pretender obtener la devolución de un IVA que no se había abonado", y explica más adelante: "... la pretensión de obtener la devolución por parte del contribuyente que no pagó, por más que pueda estimarse improcedente no puede constituir fraude en el sentido típico del art.305 CP, pues no se atisba dónde se encontraría el engaño o ardid", argumento que se encuentra en línea con la cita de la STC 120/2005, y que nos lleva al punto de salida, como es que, para la subsunción de los hechos en el referido delito, se precisa un cierto componente de ardid o engaño, que no aparece en los hechos probados.

TRIBUNAL SUPREMO

SENTENCIA

Magistrados/as

JUAN RAMON BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE
MANUEL MARCHENA GOMEZ
ANDRES PALOMO DEL ARCO
ANA MARIA FERRER GARCIA
ANGEL LUIS HURTADO ADRIAN

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 587/2025

Fecha de sentencia: 26/06/2025

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 7227/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 25/06/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Luis Hurtado Adrián

Procedencia: T.S.J.MADRID CIVIL/PENAL

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María del Carmen Calvo Velasco

Transcrito por: IGA

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 7227/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Luis Hurtado Adrián

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María del Carmen Calvo Velasco

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 587/2025

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre

D. Manuel Marchena Gómez

D. Andrés Palomo Del Arco

D.ª Ana María Ferrer García

D. Ángel Luis Hurtado Adrián

En Madrid, a 26 de junio de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 7227/2022 interpuesto por el Abogado del Estado en representación de la **Agencia Estatal de la Administración Tributaria**, contra la sentencia nº 340, dictada con fecha 4 de octubre de 2022, por la Sala Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que resuelve la apelación (Rollo de apelación nº 289/2022) contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid Sección nº 29, de fecha 20 de mayo de 2022. Los Excmos. Sres. Magistrados componentes de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, que al margen se expresan se han constituido para la deliberación y fallo bajo la Presidencia del primero de los indicados.

Ha sido parte recurrida el Ministerio Fiscal, Nicanor, representado por la Procuradora de los Tribunales D.ª Cristina Matud Juristo y bajo la dirección letrada de D. Rafael Jorge Muñoz Cortés, y Pascual, representado por la Procuradora de los Tribunales D.ª Beatriz López-Amor Ruano y bajo la dirección letrada de D. Lorenzo Salvá Romartínez.

Síguenos en...



Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Luis Hurtado Adrián.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el procedimiento abreviado nº 126/2022 (dimanante del PA 616/2019 del Juzgado de Instrucción nº 47 de Madrid), seguido ante la Audiencia Provincial de Madrid, Sección 29ª, con fecha 20 de mayo de 2022, se dictó sentencia absolutoria para los acusados Nicanor y Pascual como responsables de un delito contra la Hacienda Pública, que contiene los siguientes **Hechos Probados**:

"Mediante escritura pública de fecha 11 de marzo de 2011, se eleva a público la ampliación de capital realizada por PATRESUR SL, por la que las sociedades del grupo controlado por Nicanor, HOTEL ALMERÍA S.L y HANNOVER NEGOCIOS S.L realizan aportaciones no dinerarias de capital consistentes en la entrega de unos inmuebles a PATRESUR, generando a la vez, unas cuotas de IVA a soportar PATRESUR.

PATRESUR, en la autoliquidación del cuarto trimestre del ejercicio 2015, solicitó la devolución de la cuota de IVA generado, por importe de 1.029.924,64 euros, devolución que fue denegada por la AEAT, al constarle que no se había abonado por el obligado tributario el IVA derivado de las operaciones".

SEGUNDO.- La Audiencia de instancia dictó el siguiente pronunciamiento:

"Que absolvemos a los acusados, Nicanor y Pascual de los delitos contra la Hacienda Pública que eran objeto de acusación.

No cabe hacer imposición de costas.

Contra esta resolución cabe interponer recurso de apelación del que conocerá la Sala de apelación del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el plazo de diez:, días hábiles a contar desde el siguiente a su notificación.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio al Rollo de Sala, lo pronunciamos, mandamos y firmamos".

TERCERO.- Interpuesto recurso de apelación por la Abogacía del Estado contra la sentencia anteriormente citada, la Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictó sentencia nº 340, de fecha 4 de octubre de 2022, con los siguientes antecedentes de hecho:

"TERCERO. Notificada la misma, interpuso contra ella recurso de apelación por el Abogado del Estado siendo impugnado por el Ministerio Fiscal y por las representaciones de don Nicanor y don Pascual.

CUARTO.- Admitido el recurso interpuesto en ambos efectos y tramitado de acuerdo con lo dispuesto en el vigente artículo 790, al que se remite ambos de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se elevaron las actuaciones a esta Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

QUINTO. - Una vez recibidos los autos en este Tribunal y personadas las partes, en diligencia de ordenación de fecha 12/07/2022 se acordó formar el oportuno rollo, se designó Magistrada ponente y se señaló en diligencia de ordenación de fecha 22/10/2022 para el inicio de la deliberación de la causa el día 4/10/2022".

Y el FALLO de la sentencia de la Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 4 de octubre de 2022 es del siguiente tenor literal: "Se desestima el recurso de apelación interpuesto por la representación de la Abogacía del Estado en nombre y representación de la Administración Tributaria contra la sentencia 257/2022 de fecha 20 de mayo de 2022 dictada por la sección 29ª de la Audiencia Provincial de Madrid, en el procedimiento abreviado 126/2022, sin imposición de las costas de esta alzada, que se declaran de oficio."

CUARTO.- Notificada en forma la anterior resolución a las partes personadas, se preparó recurso de casación por la Abogacía del Estado, que se tuvo por anunciado, remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo las actuaciones y certificaciones necesarias para su sustanciación y resolución, formándose el rollo y formalizándose los recursos.

QUINTO.- La representación legal de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria alegó los siguientes **motivos de casación**:

1. "MOTIVO PRIMERO. Por la vía del art. 849.1º LECrim denuncia infracción de los arts. 92 y 97 de la Ley 37/1992 de IVA, en relación con el art. 305 CP".

2. "MOTIVO SEGUNDO. Por la vía del art. 852 LECrim denuncia infracción del art. 24 CE, por infracción del derecho a la tutela judicial efectiva, ante la valoración irracional de la prueba".

Síguenos en...

SEXTO.- Conferido traslado para instrucción, la representación procesal de Nicanor presenta escrito impugnando el recurso. El Ministerio Fiscal interesó la inadmisión y, subsidiariamente, su desestimación, de conformidad con lo expresado en su informe de fecha 24 de febrero de 2023; la Sala lo admitió a trámite, quedando conclusos los autos para señalamiento de fallo cuando por turno correspondiera.

SÉPTIMO.- Hecho el señalamiento para el fallo, se celebró la deliberación y votación prevenida el día 25 de junio de 2025.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Aunque formula su segundo motivo la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, "al amparo del artículo 852 LECrim, por infracción de precepto constitucional, al haberse vulnerado el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución Española por valoración irracional de la prueba", en la medida que se está cuestionado tal valoración, comenzaremos por él.

1. En efecto, se nos quiere hacer ver que esa valoración de la prueba realizada por el tribunal de instancia y convalidada por el de apelación, efectivamente, es irracional, al objeto de que anulemos sus sentencias y acordemos la retroacción de actuaciones, para que, por el mismo Tribunal que celebró el juicio, se dicte nueva sentencia, valorando como prueba de cargo la aportada por la AEAT en el Expediente Administrativo junto con las restantes pruebas que se han practicado en el acto del juicio oral, y, subsidiariamente, se case la sentencia impugnada y se dicte otra en su lugar por la que se condene a los acusados por un delito contra la Hacienda Pública, del art. 305 CP.

Dos consideraciones previas: la primera para decir que observamos que la sentencia de instancia, en el exhaustivo examen que realiza de la prueba practicada a su presencia, se extiende tanto en la de cargo como es el Expediente Administrativo, como en el resto de las demás pruebas, entre ellas las de carácter personal, que han sido determinantes a la hora de formar su criterio, y ello es fundamental tenerlo presente, porque nos encontramos ante una sentencia absolutoria, que, además, ha superado el juicio de revisión, tras haber pasado por un recurso de apelación.

La segunda consideración es que, caso de que prosperase este motivo, no nos correspondería a nosotros dictar nueva sentencia, que fuera de signo condenatorio, como, subsidiariamente, se interesa, sino la devolución al tribunal sentenciador para que fuera él quien la dictase, y ello tendría que ser a partir de considerar irracional su discurso en la valoración que ha realizado de la prueba practicada a su presencia, lo que, en ningún caso, se puede considerar que así sea, pues el hecho de que el recurrente discrepe de tal valoración no se debiera elevar a la categoría de una falta de racionalidad, o arbitrariedad valorativa, que lleve a unos efectos tan traumáticos, como es la declaración de una nulidad.

2. Como decimos, se somete a nuestra consideración la revisión de una sentencia absolutoria en la instancia y confirmada en apelación, ante lo que no está de más recordar la doctrina asentada en cuanto a su tratamiento, que tomamos de la Sentencia del Pleno de esta Sala 618/2022 del Pleno de 22 de junio de 2022, en la que, avanzando que tal pretensión de condena de quien viene absuelto en dos instancias condiciona el análisis del motivo, decíamos como sigue:

"A modo de contexto decisional, cabe recordar que la doctrina que arranca con la STC 167/2002 y que trae causa y fundamento de la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos -vid. SSTEDH, caso Spinu c. Rumanía, de 29 de abril de 2008; caso García Hernández c. España, de 16 de noviembre de 2010; caso Lacadena c. España de 22 de noviembre de 2011; caso Sánchez Contreras c. España, de 20.3.2012; caso Niculescu DellaKeza c. Rumanía, de 26 de marzo de 2013; caso Pardo Campoy y Lozano Rodríguez c. España, de 14 de enero de 2020; y, la más reciente, caso Centelles Mas y otros c. España, de 7 de junio de 2022- reconfiguró el espacio revisorio que el efecto devolutivo atribuye al recurso cuando de lo que se trata es de la pretendida modificación de pronunciamientos absolutorios basados en una valoración directa y plenaria de las llamadas pruebas personales.

En estos casos, para la doctrina constitucional, la inmediatez de la que goza el juez de instancia constituiría una suerte de precondition valorativa, cuya ausencia impide a los tribunales superiores subrogarse en la labor determinativa de la eficacia probatoria de tales medios. El legislador se hizo eco de la doctrina constitucional estableciendo mediante la reforma de 2015 -Ley 41/2015- un modelo fuertemente restrictivo de revisión -incluso llegando más allá que lo que

las exigencias convencionales imponían- hasta el punto de privar al tribunal superior de toda facultad de revalorar la prueba sobre la que el tribunal inferior funda su decisión absolutoria para revocar y condenar al absuelto.

De tal modo, el alcance de la facultad revisora de las decisiones absolutorias o que declaran menor responsabilidad que la pretendida basada en la valoración de la prueba, debe limitarse a identificar si la decisión del tribunal de instancia se funda en bases cognitivas irracionales o incompletas, ordenando, en estos casos, el reenvío de la causa para que el tribunal a quo reelabore la sentencia racional o informativamente inconsistente o, excepcionalmente, se repita de nuevo el juicio.

La revocación pretendida, con la condena del absuelto, mediante el recurso de casación solo resulta posible si el gravamen en que se basa adquiere una sustancial dimensión normativa. Esto es, que de los hechos que se declaran probados, sin ningún elemento fáctico aditivo ni revalorización de las informaciones probatorias, se identifiquen todos los elementos normativos y descriptivos que permitan el juicio de subsunción en el tipo que ha sido objeto de acusación - vid. SSTC 209/2003, 272/2005, 201/2012, 105/2016-. Condición que adquiere, en puridad, el valor de presupuesto de admisión del propio recurso formulado.

Es, por tanto, el hecho declarado probado y solo este, el que delimita el campo de juego en el que puede operar el motivo, constituyendo, a la postre, el fundamental elemento de la precomprensión necesaria para la identificación e interpretación de la norma aplicable al caso.

Debiéndose recordar que el hecho declarado probado a estos efectos se extiende también a las circunstancias fácticas que, pudiendo beneficiar a la persona acusada, aparezcan insertas en la fundamentación jurídica. Es, por tanto, el hecho global fijado respecto del que puede operar el motivo por infracción de ley".

3. Decíamos más arriba que, previo a éste de casación, ha habido uno de apelación, por lo que, para que se comprenda el sentido y alcance de nuestra resolución, son precisas ciertas consideraciones doctrinales, asentadas por este Tribunal en orden al tratamiento de dicho recurso, que giran en torno dos ideas fundamentales: una, que la sentencia que es objeto de recurso es la dictada por el TSJ, no la de instancia, y otra, que el recurso de casación no es un recurso ordinario, como lo es el de apelación, sino extraordinario y, por lo tanto, no se puede enfocar como si fuera una doble segunda instancia, que se suma a la anterior.

Viene recordando este Tribunal que, tras la reforma operada por Ley 41/2015, en línea ya seguida en los recursos de apelación contra sentencias dictadas en procedimientos ante el Tribunal del Jurado, ha variado sustancialmente el régimen de la casación, porque lo que se ha de impugnar es esa sentencia de segunda instancia, esto es, la que resuelve el recurso de apelación, que es frente a la que deberá mostrar su discrepancia quien recurra. Por esta razón, no debe consistir el recurso de casación en una reiteración del contenido del previo recurso de apelación, porque esto supone convertir la casación en una nueva apelación, ni tampoco en plantear cuestiones nuevas no introducidas en la apelación, porque, al no haber sido discutidas con ocasión de ésta, se trata de cuestiones ya consentidas.

El recurso de casación ha de entablar, pues, un debate directo con la sentencia de apelación, tratando de rebatir o contradecir sus argumentos. Indirectamente ello supondrá también cuestionar otra vez la sentencia dictada en primera instancia, pero lo que no es correcto es reproducir en casación lo ya desestimado en la apelación, por cuanto que esos mismos argumentos ya ha habrán sido objeto de estudio con ocasión del primer recurso, y tenido respuesta en él, lo que no quita para que no se deba ignorar la primera sentencia.

Esta es la doctrina seguida por esta Sala en diferentes sentencias, de entre las cuales acudimos a la STS 495/2020, de 8 de octubre, en la que decíamos lo siguiente:

"A partir de la reforma de 2015 lo impugnado en casación es la sentencia dictada en segunda instancia, es decir la que resuelve la apelación (art. 847 LECrim). Cuando es desestimatoria, la casación no puede convertirse en una apelación bis o una segunda vuelta del previo recurso, como un nuevo intento en paralelo y al margen de la previa impugnación fracasada. El recurso ha de abrir un debate directo con la sentencia de apelación, tratando de rebatir o contradecir sus argumentos. Indirectamente ello supondrá también cuestionar otra vez la sentencia dictada en primera instancia. Pero no es correcto limitar la casación a una reproducción mimética del recurso contra la sentencia de instancia, ignorando la de apelación; actuar como si no existiese una resolución dictada por un Tribunal Superior; es decir, como si se tratase del primer recurso y los argumentos aducidos no hubiesen sido ya objeto de un primer examen que el recurrente aparca y desprecia sin dedicarle la más mínima referencia.

El recurso de casación ha de proponerse como objetivo rebatir las argumentaciones vertidas en esa primera fiscalización realizada en la apelación; no combatir de nuevo la sentencia de

instancia como si no se hubiese resuelto ya una impugnación por un órgano judicial como es el Tribunal Superior de Justicia. Cuando éste ha dado respuesta de forma cumplida y la casación es un clon de la previa apelación se deforma el sistema de recursos. Si esta Sala considera convincentes los argumentos del Tribunal Superior de Justicia y nada nuevo se arguye frente a ellos, no podremos más que remitirnos a la respuesta ofrecida por el Tribunal Superior de Justicia, si acaso con alguna adición o glosa. Pero en la medida en que no se introduce argumentación novedosa, tampoco es exigible una respuesta diferenciada en tanto estén ya satisfactoriamente refutados esos argumentos que se presentan de nuevo".

4. En el caso, la sentencia recurrida es exhaustiva en el juicio de revisión que le corresponde sobre la motivada valoración de la prueba que realiza la de instancia, debiendo centrarse nuestro cometido de control casacional en el examen de la racionalidad de la motivación realizada por el tribunal de apelación, a la que no cabe poner reproche alguno.

Trata de convencer el recurrente de que se deberían introducir lo que considera que son unos elementos nuevos, que definirían el fraude que precisa el tipo contemplado en el art. 305 CP, no recogidos en los hechos probados, que acreditarían la voluntad de engaño por parte del acusado, sobre los que desarrolla sus consideraciones para llegar a la conclusión de que concurren todos sus requisitos, y lo hace a base de la valoración de la prueba que él mismo propone, en cuya dinámica no se ha de entrar por las razones que venimos exponiendo.

En los hechos probados se describe una operación de ampliación de capital realizada por PATRESUR SL en escritura elevada a pública el 11 de marzo de 2011, por la que las sociedades del grupo controlado por Nicanor, HOTEL ALMERÍA SL y HANNOVER NEGOCIOS SL. realizan aportaciones no dinerarias de capital, que generaron unas cuotas de IVA a soportar por PATRESUR, y que ésta, en la autoliquidación del cuarto trimestre del ejercicio 2015, solicitó la devolución de la cuota de IVA generado, por importe de 1.029.924,64 euros, devolución que fue denegada por la AEAT, al constarle que no se había abonado por el obligado tributario el IVA derivado de las operaciones.

La tesis de la AEAT consistía en que la solicitud por parte de PATRESUR, mediante esa autoliquidación de 2015, de la devolución del IVA, era fraudulenta, porque la operación relativa a las aportaciones no dinerarias de capital se trataba de una operación simulada, con la idea de generar un IVA a compensar o devolver en ejercicios siguientes, que se materializó en la solicitud de 2015. Consistiría en una operación ficticia a fin de generar de manera espuria el hecho imponible del que derivaría la ulterior y fraudulenta solicitud de devolución.

La sentencia de instancia dedica su segundo fundamento a determinar si existió esa simulada transmisión de bienes, porque considera que "es el argumento esencial para estimar concurrente el engaño constitutivo de la defraudación", y pasa a examinar la prueba practicada, comenzando por el informe emitido por la Inspección de Hacienda, así como lo declarado en juicio por el Inspector que lo elaboró, y por otro Inspector más, en línea de considerar simulada la operación, tras lo cual pasa al examen de la prueba personal, comenzando por la declaración del acusado y continuando por la de dos testigos, tras cuya valoración de conjunto de toda esa prueba, concluye el tribunal que "no estimamos que tal carácter simulado se haya probado", extendiéndose, a continuación, en las razones por las cuales es esa su conclusión, que valida el tribunal de apelación, por razonables, en la verificación que, como cometido de su juicio de revisión, le corresponde hacer.

Y así lo hace repasando, incluso, la prueba ya valorada por el tribunal sentenciador, hasta decir que "con dicho resultado probatorio, siendo en esencia la prueba descrita la única practicada en orden a acreditar la simulación de las transmisiones de bienes que generarían, a la postre, el derecho a la indebida devolución finalmente frustrada, el Tribunal a quo no estima que tal carácter simulado se haya probado".

En resumen, no habiéndose dado por probado el carácter simulado de las operaciones, aunque otro fuera el criterio de la AEAT, y expuestas las razones de ello en la sentencia de instancia y ratificada tal opinión de manera igualmente razonable en la sentencia de apelación, no ha de entrar en más consideraciones este Tribunal para desestimar el segundo motivo de recurso formulado al amparo del artículo 852 LECrim, en que la queja es por irracional valoración de la prueba.

SEGUNDO.- Como primer motivo, se formula "al amparo del artículo 849.1 de la LECrim, por infracción de precepto penal de carácter sustantivo u otra norma jurídica del mismo carácter que deba ser observada en la aplicación de la Ley penal. En particular, por vulneración del artículo 92 y 97 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con el artículo 305 del Código Penal".

Como es sabido, plantear un motivo de casación por *error iuris*, del art. 849.1º LECrim., obliga a pasar por el más absoluto respeto a los hechos declarados probados, pues se trata de un motivo sustantivo penal, que solo tolera una revisión sobre el juicio de subsunción que corresponda al *factum* de la sentencia cuestionada, que, en el caso, así ha de ser, habida cuenta que en el fundamento anterior se ha rechazado la pretensión para alteración de los mismos que instaba la recurrente

A la luz del relato histórico, explican las sentencias que nos han precedido que no existe la intención defraudatoria que exige el tipo, y es que la conducta que en él se describe ni siquiera equivale a cualquier conducta irregular, como puede ser el fraude de ley.

En este sentido el TC en Sentencia 120/2005, hace consideraciones como que "procede asimismo señalar que el concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término "fraude" como acompañante a la expresión "de Ley" acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas", de manera que, aun existiendo fraude de ley, puede no darse la simulación defraudatoria que exigiría el tipo contemplado en el art. 305 CP, y tras las consideraciones que va realizando para diferenciar estas situaciones, añadía: "Pues bien: a la vista de lo anteriormente expuesto respecto de la improcedencia de acudir a la figura del fraude de ley para proceder a una extensión de los tipos penales a supuestos no específicamente previstos en ellos, así como de que, si bien la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria no conduce necesariamente a su atipicidad penal, sí constituye, en cambio, un factor indicativo de esta última, ya que lo contrario representaría un hecho excepcional en la pauta general de relaciones de progresión cuantitativa entre la infracción tributaria y el delito fiscal, y habida cuenta también de la muy extendida opinión doctrinal acerca de la atipicidad penal de dicho comportamiento, cabe concluir que la exigencia de previsibilidad de una condena a título de delito fiscal no queda satisfecha en aquellos supuestos en que dicha condena venga fundamentada exclusivamente en un comportamiento calificable como fraude de ley tributaria".

Trasládese la anterior consideración al caso que nos ocupa, en que no ya no se aprecia fraude de ley en la actuación del acusado, sino que ni siquiera se consideró que hubiera existido simulación alguna en las operaciones que realizó, poco más nos queda por decir para ratificar el pronunciamiento absolutorio que viene de la instancia.

Por su parte, en la jurisprudencia de la Sala, se viene observando una línea que considera que "la acción típica no es no pagar, sino defraudar eludiendo el pago de cuotas", que encontramos en STS 957/2023, de 21 de diciembre de 2023, en la que, con recuerdo de la STS 1046/2009, de 27 de octubre de 2009, se puede leer:

"Esa exégesis del verbo "defraudar" se ha teorizado hasta la saciedad en torno al delito de defraudación tributaria de estructura paralela al delito de fraude a la Seguridad Social. Son delitos de omisión pero exigen algo más que el simple impago. Tal y como la describe el art. 305.1 CP, la conducta típica en el delito fiscal puede consistir en una acción o en la mera omisión. La jurisprudencia repudió desde sus primeros acercamientos a esta figura penal el mero impago como conducta típica por sí sola (SSTS de 28 de Junio y 20 de noviembre de 1.991 y de 31 de Mayo de 1.993, por citar las primeras en el tiempo). Es necesario un elemento de mendacidad, ocultación de bases tributarias, comunicación de datos incompletos. Aunque no faltaron otros pronunciamientos más esporádicos negando que el delito fiscal requiriese de algún artificio, mecanismo engañoso o mise en scene, considerando típica la mera omisión sin necesidad de tergiversación o manipulación de los datos que configuran las correspondientes bases impositivas (SSTS de 2 de Marzo de 1.988, 20 de Noviembre de 1.992 y 25 de Febrero de 1.998) es la primera tesis la que se ha acabado asentando en la jurisprudencia.

A ella se adscribe la solución dada en ese precedente de 2009 al delito contra la Seguridad Social (por todas, STS 737/2006, de 20 de junio): "para que se produzca la conducta tipificada en el artículo 305 del Código Penal , no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto el delito de defraudación tributaria (STS 28/6/1991 , 20/11/1991 , 31 de mayo 1993) requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes".

En definitiva, el relato histórico de la sentencia de instancia, desde el momento que no recoge simulación alguna en las operaciones que describe, requisito indispensable según la jurisprudencia tanto constitucional como de esta Sala, no contiene los elementos para ser

subsumido en el delito contra la Hacienda Pública del art. 305 CP, que es a partir del que se pretende la condena, aunque sea en relación con los arts. 92 y 97 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En efecto, en relación con la posición de la acusación articulada en base a estos artículos, dice la sentencia de instancia que "no acreditándose el carácter simulado de la transmisión aflora la tesis alternativa sostenida por la Abogacía del Estado al modificar sus conclusiones provisionales, consistente en que, aun cuando la transmisión fuera lícita, existiría el fraude, por pretender obtener la devolución de un IVA que no se había abonado", y explica más adelante: "... la pretensión de obtener la devolución por parte del contribuyente que no pagó, por más que pueda estimarse improcedente no puede constituir fraude en el sentido típico del art. 305 CP, pues no se atisba dónde se encontraría el engaño o ardid", argumento que se encuentra en línea con la cita de la STC más arriba transcrita, y que nos lleva al punto de salida, como es que, para la subsunción de los hechos en el referido delito, se precisa un cierto componente de ardid o engaño, que no aparece en los hechos probados.

En este sentido, en STS 785/2023, de 24 de octubre de 2023, avalando los razonamientos de la sentencia recurrida, decía este Tribunal, que ella, pese a no descartar un fraude de ley en la tributación de los rendimientos obtenidos, los hechos carecían de virtualidad para alterar el fallo absolutorio, porque no concurría el elemento de la simulación propio del dolo típico para definir el delito, y lo hace asumiendo el pasaje que transcribe de la sentencia recurrida: "Es cierto que esas declaraciones tributarias del acusado no dan cuenta de los rendimientos por la explotación de sus derechos de imagen; pero no es menos cierto que revelan -así lo entiende la Sala a quo- un ánimo de no ocultación que, trascendiendo la indebida interpretación del art. 92 LIRPF, impide apreciar la simulación expresiva del dolo típico".

Igualmente, en STS 518/2021 de 14 de junio de 2021, decíamos: "[...] la conducta defraudatoria que exige el tipo no equivale a cualquier conducta irregular, ni tan siquiera a la utilización de mecanismos de fraude de ley que busquen eludir o reducir el alcance de la obligación amparándose en una norma que, sin embargo, no resulta ajustada a dicha realidad. Sobre esta cuestión, resulta obligado partir de la STC 120/2005 en la que el Tribunal traza una nítida frontera entre el mecanismo del fraude de ley y el fraude típico exigido por el artículo 305 CP, figura hermanada con la que hoy nos ocupa".

Procede, por tanto, la desestimación del motivo.

TERCERO.- De conformidad con lo dispuesto en el art. 901 LECrim., procede condenar al recurrente al pago de las costas ocasionadas con su recurso.

F A L L O

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

NO HABER LUGAR al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra la sentencia 340/2022, dictada con fecha 4 de octubre de 2022 por la Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en recurso de Apelación 289/2022, que se confirma, con imposición al recurrente las costas del recurso.

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

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

