

Referencia: NFJ022730

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 737/2006, de 20 de junio de 2006

Sala de lo Penal

Rec. n.º 473/2005

SUMARIO:

Delitos contra la Hacienda Pública. Animo de defraudar. Para que se produzca el delito de defraudación tributaria no basta el mero impago de las cuotas, sino que requiere además un elemento de mendacidad. 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. La introducción abierta de gastos reales como deducibles que luego no son tales, no implica engaño ni supone, por tanto, conducta «defraudatoria». Sólo es delictiva la elusión del pago de tributos alcanzada a través de medios engañosos. **Sujetos responsables.** *Presentación y firma de las declaraciones.* No debe confundirse quien realiza la presentación de las declaraciones que formalmente aparece como firmante, con quien toma la decisión de que se haga, autor intelectual de las declaraciones en que se sustenta el delito fiscal, que era quien llevaba la gestión financiera. **Medios de prueba. Presunciones.** La determinación de la cuota tributaria defraudada puede hacerse valer a través de cualesquiera medios de prueba válidos, entre los que se encuentra la estimación indirecta.

Testigos y peritos. *Valor probatorio de los informes periciales de la Inspección.* Los dictámenes e informes periciales de la Inspección no constituyen documentos probatorios, a efectos casacionales, salvo que tratándose de varios dictámenes coincidentes la Audiencia haya llegado a conclusiones divergentes con las de los citados informes o, incluso, diametralmente opuestas o contrarias, lo que no ha ocurrido en el supuesto examinado, ya que el Tribunal de instancia ha podido valorar otros dictámenes periciales, distintos, así como otros medios de prueba.

Delitos de apropiación indebida. El hecho de que se oculten unos ingresos a la Agencia Tributaria no supone necesariamente ni permite deducir de forma inequívoca que el contribuyente -Administrador de la sociedad- se haya apropiado de los mismos, siendo posible la reinversión de los fondos ocultados en el negocio societario. Se considera incongruente que se absuelva de los delitos contra la Hacienda Pública y no se excluyan los de apropiación indebida.

PRECEPTOS:

Ley Orgánica 10/1985 (Código Penal), arts. 252 y 305.

Ley 230/1963 (LGT), art. 50.

PONENTE:

Don Carlos Granados Pérez.

Excmos. Sres.:

D. Joaquín Delgado García

D. Carlos Granados Pérez

D. Julián Sánchez Melgar

D. Francisco Monterde Ferrer

D. Diego Ramos Gancedo

En nombre del Rey

La Sala Segunda de lo Penal, del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. mencionados al margen, en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que la Constitución y el pueblo español le otorgan, ha dictado la siguiente

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veinte de Junio de dos mil seis.

En los recursos de casación por infracción de preceptos constitucionales, quebrantamiento de forma e infracción de Ley que ante Nos pende, interpuestos por la ABOGACIA DEL ESTADO, y la acusación particular en nombre de J... F... L... y CORPORACION SYNETHAIA, S.A., por el acusado L... V... R... y la entidad responsable civil subsidiaria PROUNIVERSIDAD S.A., contra sentencia dictada por la Sección 2.ª de la Audiencia Provincial de Madrid que condenó al acusado L... V... R..., por tres delitos contra la Hacienda Pública y un delito continuado de apropiación indebida, los componentes de la Sala Segunda del Tribunal Supremo que al margen se expresan se han constituido para la votación y fallo

bajo la Presidencia del primero de los indicados y Ponencia del Excmo. Sr. D. Carlos Granados Pérez, siendo también partes el Ministerio Fiscal, la Abogacía del Estado, la acusación particular en nombre de J... F... L..., representado por la Procuradora Sra. M... M..., y CORPORACION SYNETHEIA, S.A., representada por el Procurador Sr. M... D... y estando el acusado recurrente representado por la Procuradora Sra. R... M...

I. ANTECEDENTES

Primero.

El Juzgado de Instrucción número 5 de Móstoles instruyó Procedimiento Abreviado con el número 529/1997 y una vez concluso fue elevado a la Audiencia Provincial de Madrid que, con fecha 15 de septiembre de 2004, dictó sentencia que contiene los siguientes HECHOS PROBADOS: «L... V... R..., mayor de edad nacido el día 27 de octubre de 1938, titular del DNI..., constituyó en 1989 junto con J... F... L..., ostentando cada uno de ellos el 18% del capital social e indirectamente el propio L... V... R... el 25% del capital a través de la entidad Iniciativas Culturales de España S.A. -de la que era titular del 100% de las acciones- y J... F... el mismo porcentaje a través de la entidad Corporación Synetheia S.A. -cuya titularidad la ostentaba de una manera conjunta con su esposa R... P...-, la entidad Prouniversidad S.A. con domicilio social y fiscal en Villaviciosa de Odón, entidad que tenía por objeto esencial la enseñanza académica. La entidad mencionada, Prouniversidad S.A. explotó posteriormente la licencia de universidad privada a nombre de la Universidad Europea CEES. Ambos socios fueron nombrados administradores solidarios si bien llevaron a cabo un reparto de la actividad desempeñada por cada uno de ellos de forma que L... V... R... se encargó de la administración financiera de la sociedad y J... F... se dedicó a otras áreas -fundamentalmente, los aspectos docentes-. En la situación mencionada y actuando de una manera conjunta se mantuvieron hasta el verano de 1996 en que comenzaron las diferencias entre los socios mayoritarios -los minoritarios, por otro lado, lo eran C... F... H... y L... C... M...- diferencias que concluyeron definitivamente el 5 de febrero de 1997 día en que, por motivo de determinada Junta Extraordinaria y de determinado pacto de sindicación entre L... V... R... y los socios minoritarios, J... F... fue removido en sus cargos nombrándose administrador único de la sociedad a L... V... R... De cualquier modo, el éxito de la sociedad fue claro desde prácticamente el principio de su actividad generando Prouniversidad S.A. un volumen de negocio extraordinario. No obstante el mencionado volumen de negocio, L... V... R..., actuando en la mencionada gestión de la actuación financiera de la entidad mercantil Prouniversidad, presentó durante los ejercicios fiscales correspondientes a las anualidades de 1993, 1994 y 1995 y con la decidida intención de evitar el pago de las cantidades que efectivamente hubiera tenido que satisfacer al erario público por consecuencia del Impuesto de Sociedades, las correspondientes declaraciones del mencionado impuesto en unas cuantías que no eran adecuadas tanto por omitir determinados ingresos que, efectivamente, la entidad había percibido cuanto por incluir de forma improcedente gastos no deducibles fiscalmente. Así las cosas, las cuotas defraudadas al erario público fueron (s.e.u.o.) las siguientes:

- 1993, 87.063.948 ptas. (523.264,87 euros).
- 1994, 115.994.000 ptas. (697.137,98 euros).
- 1195, 130.835.085 ptas. (786.334,70 euros).

Por otro lado, L... V... R... con la decidida intención de procurarse una indebida ventaja patrimonial percibió a lo largo de todo el período al que ha venido haciendo mención determinados ingresos, que, por un lado, no declaró y, por otro, vino a hacer suyo en perjuicio de la sociedad obteniendo, en definitiva, de tal modo una cifra inconcreta de dinero que se considera no inferior a 70 millones de ptas.»

Segundo.

La sentencia de instancia dictó el siguiente pronunciamiento: «FALLAMOS: Que debemos CONDENAR Y CONDENAMOS a L... V... R... como autor criminalmente responsable de un delito CONTRA LA HACIENDA PUBLICA sin concurrir en el mismo circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal a las penas de UN AÑO DE PRISION MENOR y multa de 174.127.896 pesetas (1.046.529,73 euros) con tres meses de arresto sustitutorio para el caso de impago; de otro delito contra la HACIENDA PUBLICA sin concurrir en el mismo circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal a las penas de UN AÑO DE PRISION MENOR y multa de 231.980.000 pesetas (1.394.227,88 euros) con tres meses de arresto sustitutorio para el caso de impago; de otro delito contra la HACIENDA PUBLICA sin concurrir en el mismo circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal a las penas de UN AÑO DE PRISION MENOR y multa de 261.670.170 pesetas (1.572.669,40 euros), con tres meses de arresto sustitutorio para el caso de impago; y como autor criminalmente responsable de un delito continuado de APROPIACION INDEBIDA a las penas de DOS AÑOS de PRISION MENOR. Las penas de prisión mencionadas llevarán aparejadas las accesorias de suspensión de cargo público, presión u oficio y derecho de sufragio durante el tiempo de la condena y las correspondientes a los tres primeros delitos la accesoria específica de pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito fiscal y del derecho de gozar de beneficio o incentivos fiscales durante cinco años. L... V... R... habrá de satisfacer cuatro séptimas partes de las costas procesales causadas en el presente procedimiento excluyéndose, en tres cuartas partes de la mencionada cuota, las generadas por la acusación particular

que sólo comprenderá una cuarta parte de la mencionada cuota. L... V... R... indemnizará y, como responsable civil subsidiario, la entidad Prouniversidad S.A., a la Hacienda Pública en la cantidad de 333.893.053 pesetas (2.006.737,66 euros) más los intereses desde el plazo en el que concluyó la declaración del impuesto de sociedades correspondiente a la anualidad de 1993. L... V... R..., indemnizará a J... F... L... en la cantidad de 12,6 millones de pesetas (75.727,53 euros) y a la entidad "Corporación Synetheia" en la de 19,6 millones de pesetas (117.798,37 euros) absolviendo a la entidad Prouniversidad S.A. de la reclamación en su contra formulada por tal concepto. Que debemos absolver y absolvemos a L... V... R... de los otros delitos contra la Hacienda Pública por los que venía siendo acusado así como del resto de pretensiones deducidas en su contra, debiéndose declarar de oficio tres séptimas partes de las costas procesales causadas en el presente procedimiento. Y que declaramos no haber lugar a promover actuación ninguna ni a deducir testimonio ninguno por las declaraciones verificadas ante Notario por F... J... M... de G... M... Notifíquese esta sentencia a las partes haciéndoles saber que contra la misma pueden interponer Recurso de Casación ante la Sala Segunda del Tribunal Supremo, por infracción de Ley o quebrantamiento de forma, en el plazo de CINCO DIAS, a contar desde la última notificación».

Tercero.

Notificada la sentencia a las partes, se prepararon recursos de casación por infracción de preceptos constitucionales, quebrantamiento de forma e infracción de Ley, que se tuvieron por anunciados, remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo las certificaciones necesarias para su sustanciación y resolución, formándose el rollo y formalizándose los recursos.

Cuarto.

El recurso interpuesto por la ABOGACIA DEL ESTADO se basó en el siguiente MOTIVO DE CASACION: Unico. En el único motivo del recurso, formalizado al amparo del artículo 5.º 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y número 1 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción de los artículos 24.1 y 125 de la Constitución, en relación con los artículos 19.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y 270 y 240 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y artículo 124 del Código Penal.

El recurso interpuesto por la acusación particular en nombre de J... F... L... se basó en los siguientes MOTIVOS DE CASACION: Primero. En el primer motivo del recurso, formalizado al amparo del número 2 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca error en la apreciación de la prueba basado en documentos que obran en autos que demuestran la equivocación del juzgador sin resultar contradichos por otros elementos probatorios. Segundo. En el segundo motivo del recurso, formalizado al amparo del número 1 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción del artículo 305 del Código Penal. Tercero. En el tercer motivo del recurso, formalizado al amparo del número 2 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca error en la apreciación de la prueba basado en documentos que obran en autos que demuestran la equivocación del juzgador sin resultar contradichos por otros elementos probatorios. Cuarto. En el cuarto motivo del recurso, formalizado al amparo del número 1 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción del artículo 529.7 del Código Penal de 1973 o artículo 250.6 del Código Penal de 1995. Quinto. En el quinto motivo del recurso, formalizado al amparo del número 1 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción de los artículos 109, 110 y 112 del Código Penal de 1995 o concordantes del Código Penal de 1973.

El recurso interpuesto por otra acusación particular en nombre de CORPORACION SYNETHEIA, S.A. se basó en los siguientes MOTIVOS DE CASACION: Primero. En el primer motivo del recurso, formalizado al amparo del número 2 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca error en la apreciación de la prueba basado en documentos que obran en autos que demuestran la equivocación del juzgador sin resultar contradichos por otros elementos probatorios. Segundo. En el segundo motivo del recurso, formalizado al amparo del número 1 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción del artículo 305 del Código Penal. Tercero. En el tercer motivo del recurso, formalizado al amparo del número 2 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca error en la apreciación de la prueba basado en documentos que obran en autos que demuestran la equivocación del juzgador sin resultar contradichos por otros elementos probatorios. Cuarto. En el cuarto motivo del recurso, formalizado al amparo del número 1 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción del artículo 529.7 del Código Penal de 1973 o artículo 250.6 del Código Penal de 1995. Quinto. En el quinto motivo del recurso, formalizado al amparo del número 1 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción de los artículos 109, 110 y 112 del Código Penal de 1995 o concordantes del Código Penal de 1973.

El recurso interpuesto por el acusado L... V... R... se basó en los siguientes MOTIVOS DE CASACION: Primero. En el primer motivo del recurso, formalizado al amparo del artículo 5.º 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción del artículo 24.1 de la Constitución por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. Segundo. En el segundo motivo del recurso, formalizado al amparo del artículo 5.º 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y artículo 852 de la ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca vulneración del artículo 24.2 de la Constitución, en relación con el artículo 120.3 de ese mismo texto constitucional. Tercero. En el tercer motivo del recurso, formalizado al amparo del artículo 5.º 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y artículo 852 de la ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca violación del artículo 24.2 de la Constitución. Cuarto. En el cuarto motivo del recurso, formalizado al amparo del artículo 851.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca quebrantamiento de forma. Quinto. En el quinto

motivo del recurso, formalizado al amparo del artículo 851.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca quebrantamiento de forma. Sexto. En el sexto motivo del recurso, formalizado al amparo del artículo 851.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca quebrantamiento de forma. Séptimo. En el séptimo motivo del recurso, formalizado al amparo del número 2 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca error en la apreciación de la prueba basado en documentos que obran en autos que demuestran la equivocación del juzgador sin resultar contradichos por otros elementos probatorios. Octavo. En el octavo motivo del recurso, formalizado al amparo del artículo 5.º 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y artículo 852 de la ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca violación del artículo 24.2 de la Constitución, en relación con el artículo 120.3 del mismo texto constitucional. Noveno. En el noveno motivo del recurso, formalizado al amparo del número 1 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción del artículo 50 LGT 230/1963, en relación con el artículo 305 del Código Penal. Décimo. En el décimo motivo del recurso, formalizado al amparo del número 1 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción del artículo 50 LGT 230/1963, en relación con el artículo 305 del Código Penal. Undécimo. En el undécimo motivo del recurso, formalizado al amparo del número 1 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción del artículo 305 del Código Penal. Duodécimo. En el duodécimo motivo del recurso, formalizado al amparo del artículo 5.º 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción del artículo 24.2 de la Constitución que reconoce el derecho de presunción de inocencia. Decimotercero. En el decimotercer motivo del recurso, formalizado al amparo del número 2 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca error en la apreciación de la prueba basado en documentos que obran en autos que demuestran la equivocación del juzgador sin resultar contradichos por otros elementos probatorios. Decimocuarto. En el decimocuarto motivo del recurso, formalizado al amparo del artículo 5.º 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y artículo 852 de la ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción del artículo 24.2 de la Constitución que reconoce el derecho de presunción de inocencia. Decimoquinto. En el decimoquinto motivo del recurso, formalizado al amparo del número 1 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción del artículo 74.1 del Código Penal.

El recurso interpuesto por la entidad PROUNIVERSIDAD, S.A. como responsable civil subsidiario se basó en los siguientes MOTIVOS DE CASACION: Primero. En el primer motivo del recurso, formalizado al amparo del artículo 5.º 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, se invoca vulneración del derecho de presunción de inocencia que proclama el artículo 24.2 de la Constitución. Segundo. En el segundo motivo del recurso, formalizado al amparo del número 1 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción, por aplicación indebida, del artículo 349 Código Penal de 1973, en relación con el artículo 50 de la Ley General Tributaria 230/1963. Tercero. En el tercer motivo del recurso, formalizado al amparo del número 2 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca error en la apreciación de la prueba basado en documentos que obran en autos que demuestran la equivocación del juzgador sin resultar contradichos por otros elementos probatorios. Cuarto. En el cuarto motivo del recurso, formalizado al amparo del número 1 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción, por aplicación indebida, del artículo 22 del Código Penal de 1973, o artículo 120 del Código Penal de 1995.

Quinto.

Instruido el Ministerio Fiscal y demás partes de los recursos interpuestos, la Sala admitió los mismos, quedando conclusos los autos para señalamiento del fallo cuando por turno correspondiera.

Sexto.

Hecho el señalamiento para el fallo, se celebró la votación prevenida el día 14 de junio de 2006.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

Recurso interpuesto por la Abogacía del Estado

Unico.

En el único motivo del recurso, formalizado al amparo del artículo 5.º 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y número 1 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción de los artículos 24.1 y 125 de la Constitución, en relación con los artículos 19.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y 270 y 240 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y artículo 124 del Código Penal.

Se dicen producidas tales infracciones al no haberse incluido en la condena en costas las causadas por la Abogacía del Estado como acusador particular.

El motivo, que es apoyado por el Ministerio Fiscal, debe ser estimado.

Como bien se señala por el Ministerio Fiscal, el hecho de que el Real Decreto 997/2003, de 25 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Servicio Jurídico del Estado entrase en vigor cuando este proceso ya se había iniciado, ello no afecta a la presente cuestión, en cuanto la normativa que estaba en vigor con anterioridad a dicho Real Decreto, sustancialmente integrada por el Decreto de 27 de julio de 1943 por el que se aprueba el Reglamento de la Dirección General

de lo Contencioso y del Cuerpo de Abogados del Estado, así como el Real Decreto 850/1985, de 5 de junio, de Organización de los Servicios Jurídicos del Estado, permitía la extensión de la condena en costas a las causadas por el Abogado del Estado cuando interviene como acusación particular.

En esa misma línea se pronuncia la jurisprudencia de esta Sala, como es exponente la Sentencia 1731/1999, de 9 de diciembre en la que se declara que resulta indudable que las costas derivadas del ejercicio de la acusación particular por la Abogacía del Estado en el delito de contrabando, en que resultan perjudicados los intereses de la Hacienda Pública, están correctamente incluidas en la condena.

Y en el Auto de esta Sala, de fecha 19 de febrero de 2000, se expresa que en relación con la minuta formulada por el Sr. Abogado del Estado, alega el recurrente «la improcedencia de que un Abogado del Estado, actuando en calidad de tal, pretenda cobrar costas»; la impugnación debe ser desestimada por imperativo legal, pues es el art. 13 de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, sobre Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas, el que dispone que «la tasación de las costas en que fuere condenada la parte que actúe en el proceso en contra del Estado, sus Organismos públicos, los Organos constitucionales o personas defendidas por el Abogado del Estado, se regirá, en cuanto a sus conceptos e importe, por las normas generales». Asimismo, en el párrafo segundo, se añade que las costas a que fuere condenada la parte que actúe en el proceso contra el Estado, Organismos públicos y órganos constitucionales, se aplicarán al presupuesto de ingresos del Estado. En el supuesto actual consta de modo expreso en la Minuta formulada por la Abogacía del Estado que la cantidad reclamada «se ingresará a favor del Tesoro Público por cualquier medio en la cuenta abierta a nombre de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, haciendo constar expresamente que el ingreso se efectúa exclusivamente por el concepto de costas a favor del Estado, honorarios del Abogado del Estado». En consecuencia carece de fundamento la impugnación realizada pues la reclamación de las costas de la Abogacía del Estado se ha formulado conforme a lo dispuesto en la Ley, adaptándose a las reglas generales y con destino al Tesoro Público.

Es asimismo doctrina de esta Sala -cfr. Sentencia 430/99, de 23 de marzo de 1999-, que la doctrina consolidada respecto a la imposición de las costas de la acusación particular no se ha visto afectada por la reforma operada en el artículo 124 del Código Penal de 1995, señalando que el citado precepto, que impone la obligatoriedad de la inclusión de los honorarios de la acusación particular en los delitos solamente perseguibles a instancia de parte, no se pronuncia en lo que se refiere a los demás hechos delictivos, dejando subsistentes los criterios jurisprudenciales en esta materia. Conforme a éstos, la exclusión de las costas de la representación de la parte perjudicada por el delito únicamente procederá cuando su actuación haya resultado notoriamente inútil o superflua, o bien gravemente perturbadora por mantener posiciones absolutamente heterogéneas con las de la acusación pública y con las aceptadas en la sentencia o pretensiones manifiestamente inviables. Situación esta última que no puede afirmarse en el presente caso.

Por todo lo que se deja expresado y acorde con la jurisprudencia de esta Sala que se ha dejado mencionada, procede la estimación del motivo y la inclusión, por consiguiente, de las costas causadas por el Abogado del Estado.

Recurso interpuesto por la acusación particular en nombre de J... F... L...

Primero.

En el primer motivo del recurso, formalizado al amparo del número 2 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca error en la apreciación de la prueba basado en documentos que obran en autos que demuestran la equivocación del juzgador sin resultar contradichos por otros elementos probatorios.

Se dice que el Tribunal de instancia ha incurrido en error al no incluir como defraudada la cuota del impuesto sobre Sociedades relativa a las «ventas no declaradas» correspondientes al ejercicio 1996 y que ascienden a la cifra de 225.828.942 pesetas y que determinarían una cuota a ingresar de 79.040.129 pesetas (el 35% de las ventas ocultadas).

Se señala para acreditar el error el propio informe de la Inspección, de fecha 24 de junio de 1999, firmado por los Inspectores A... M... M..., J... M... J... G... y M... B... R... que obra a los folios 3347 a 3433 de las actuaciones, ratificado en el Juzgado de Instrucción (folios 10.392), como en el acto del juicio oral. También se refiere a otro informe de F... C... M... que obra a los folios 2633 y ss., obtenido en vía civil, y se discrepa de las razones que se exponen en la sentencia recurrida para considerar no acreditado la conducta delictiva en ese ejercicio de 1996.

El motivo debe ser desestimado.

Es doctrina reiterada de esta Sala que no constituyen documentos, a estos efectos casacionales, los dictámenes periciales, en cuanto se trata de pruebas personales que no pierden dicho carácter por el hecho de aparecer documentadas en las actuaciones, con la única excepción de que la prueba pericial sea única e inequívoca y el Tribunal sentenciador la haya incorporado de modo incompleto o fragmentariamente o que tratándose de varios dictámenes coincidentes la Audiencia ha llegado a conclusiones divergentes con las de los citados informes o, incluso, diametralmente opuestas o contrarias a lo expuesto por los peritos.

Y ciertamente eso no sucede en el supuesto que examinamos ya que el Tribunal de instancia ha podido valorar otros dictámenes periciales distintos a aquellos en los que se apoya el presente motivo así como otros medios de prueba que permiten alcanzar la convicción que se refleja en los hechos que se declaran probados en la sentencia recurrida. Así, el Tribunal sentenciador, refiriéndose a los ejercicios excluidos, señala, al final del apartado A) del primero de los fundamentos jurídicos, que las afirmaciones realizadas por la URI 46 que se contienen en el dictamen que figura en los folios 4369 y

siguientes de la causa, es lo cierto que el criterio, a través del cual ha llegado a las conclusiones que expone, no es el mismo que el empleado para el cálculo de los otros ejercicios fiscales que partió de determinada documentación, los listados informáticos, que se han tenido por ciertos de tal manera que, sin negar la aplicación del régimen de estimación indirecta por el que opta, tiene este Tribunal la duda razonable cuando se han relativizado, en los términos indicados, determinadas partidas empleadas para la conformación de la cuota, y que no ha visto razón para no acoger, llegado el caso, determinada alegación expuesta por la defensa en cuanto a la contabilidad de determinada partida -lo que ha supuesto la desestimación del delito fiscal correspondiente a la anualidad de 1992- y no ha sido, por último, el mencionado dictamen de la URI 46 objeto de prueba específica -a salvo la mera ratificación genérica de los miembros de la mencionada URI 46-.

Lo cierto es que, como ha señalado esta Sala en numerosas sentencias, (293/2006, de 13 de marzo y 1340/2202, de 12 de julio, entre otras), que el motivo de casación que examinamos exige los siguientes requisitos: en primer lugar ha de fundarse en una verdadera prueba documental, quedando excluidas las pruebas personales aunque estén documentadas en la causa; en segundo lugar, que el documento sea literosuficiente, es decir, que evidencie el error cometido por el juzgador al consignar algún elemento fáctico o material de la sentencia, por su propio contenido, sin tener que recurrir a otras pruebas ni a conjeturas o complejas argumentaciones; en tercer lugar, que sobre el mismo extremo no existan otros elementos de prueba, pues en ese caso se trata de un problema de valoración sometido a las reglas generales que le son aplicables; y, finalmente, en cuarto lugar, que el dato o elemento acreditado por el particular del documento designado por el recurrente tenga virtualidad para modificar alguno de los pronunciamientos del fallo, pues si afecta a elementos fácticos carentes de tal virtualidad el motivo no puede prosperar ya que, como reiteradamente tiene dicho esta Sala, el recurso se da contra el fallo y no contra los argumentos de hecho o de derecho que no tienen aptitud para modificarlo. Resulta esencial, por consiguiente, que la exigida literosuficiencia del documento significa autonomía probatoria, es decir, que por su propio contenido y condición tenga capacidad demostrativa autónoma sin necesidad de acudir a conjeturas o argumentaciones ni precisar adición de otras pruebas (Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de mayo de 1998).

Y esa literosuficiencia no puede afirmarse en el presente caso ya que, como antes se ha indicado, los dictámenes periciales en los que se apoya no dejan de ser una prueba personal y por otra parte no reúnen esa capacidad demostrativa autónoma que la exigida literosuficiencia precisa.

Segundo.

En el segundo motivo del recurso, formalizado al amparo del número 1.º del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción del artículo 305 del Código Penal.

Este motivo se presenta subsidiario del anterior y condicionado a su estimación, por lo que tampoco puede prosperar.

Tercero.

En el tercer motivo del recurso, formalizado al amparo del número 2 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca error en la apreciación de la prueba basado en documentos que obran en autos que demuestran la equivocación del juzgador sin resultar contradichos por otros elementos probatorios.

Se dice cometido error en la sentencia recurrida al no incluir como cantidades que el acusado hizo suyas en perjuicio de la sociedad PROUNIVERSIDAD, S.A. los ingresos o ventas no declarados a los efectos del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1993, 1994 y 1995 y no contabilizados y que ascendieron a las sumas de 120.368.670 pesetas en 1993; 225.220.967 pesetas en 1994 y 223.149.964 en 1995, cifras que resultan del dictamen de la URI 46 y que la Sala utiliza para determinar la cuota defraudada y sin embargo se reduce la cantidad distraída a 70.000.000 de pesetas, cantidad que es contradictoria con lo que resulta de dicho dictamen.

Este motivo carece de contenido caso de estimarse -como así se ha decidido- el formalizado por la defensa respecto a la inexistencia del delito de apropiación indebida.

Esta Sala, al examinar ese motivo va a tener en cuenta que el hecho de que se oculten unos ingresos a la Agencia Tributaria no supone necesariamente ni permite deducir de forma inequívoca que el contribuyente -Administrador de la Sociedad- se haya apropiado de los mismos.

No puede prosperar, en consecuencia, el presente motivo.

Cuarto.

En el cuarto motivo del recurso, formalizado al amparo del número 1 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción del artículo 529.7 del Código Penal de 1973 o artículo 250.6 del Código Penal de 1995.

Se alega, que al estimarse las cantidades que se interesan en el motivo anterior, procedería la apreciación del subtipo agravado previsto en el número 7 del artículo 529 del Código Penal o del número 6 del artículo 250 del Código Penal de 1995, con su correspondiente consecuencia penológica.

Las razones que se han tenido en cuenta para desestimar el anterior motivo son de reproducir en el presente que tampoco puede prosperar.

Quinto.

En el quinto motivo del recurso, formalizado al amparo del número 1 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción de los artículos 109, 110 y 112 del Código Penal de 1995 o concordantes del Código Penal de 1973.

Relacionado con el motivo tercero, se alega que la condena por responsabilidad civil a consecuencia del delito de apropiación indebida debería ascender al menos a la cifra de 1.082.066.027 de pesetas, con sus intereses legales.

Es de reiterar lo expresado para rechazar los dos anteriores motivos, éste debe correr la misma suerte desestimatoria.

Recurso interpuesto como acusación particular por la entidad CORPORACION SYNETHEIA, S.A.

Unico.

Los cinco motivos formalizados por esta acusación particular son idénticos de los que lo han sido por la ejercida en nombre de J... H... L... por lo que es de reproducir todo lo expresado para rechazar los mismos cinco motivos.

Recurso interpuesto por el acusado L... V... R...

Primero.

En el primer motivo del recurso, formalizado al amparo del artículo 5.º 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y artículo 852 de la ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción del artículo 24.1 de la Constitución por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.

Se dice producida tal infracción con indefensión al recurrente al haberse aceptado en la tramitación de la causa que quien ostentaba la condición de imputado ocupara al mismo tiempo la condición de acusador particular y formulara acusación.

El motivo no puede prosperar.

Como se reconoce en el presente motivo, quien ejerció la acusación particular no tenía la condición de imputado cuando se superó la fase de instrucción, siendo de reproducir los razonamientos expresados por el Tribunal de instancia, en Auto de fecha 6 de mayo de 2006, al rechazar igual cuestión, resolución en la que se declaró que con relación al Sr. F... L... nunca se ha dirigido acusación ni se ha dispuesto en su contra la apertura del juicio oral, que es el acto formal de inculpación que fija fáctica y subjetivamente el objeto de la causa.

Por otra parte, no se ha aportado razón alguna por la que se infiera que sus derechos de defensa o cualquier otro, se hubieran visto vulnerados porque se hubiera recibido al Sr. F... declaración asimismo como imputado, situación en la que dejó de estar con posterioridad.

Y respecto al ejercicio de la acusación particular por la entidad CORPORACION SYNETHEIA no hay que olvidar que esa entidad ostenta jurídicamente personalidad diferente de sus socios y diferenciada por consiguiente del Sr. F... que no era su único socio, independientemente de los cargos que tuviera en esa sociedad. No se ha producido el fraude procesal que se denuncia respecto al ejercicio de la acusación por esta entidad.

Segundo.

En el segundo motivo del recurso, formalizado al amparo del artículo 5.º 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y artículo 852 de la ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca vulneración del artículo 24.2 de la Constitución, en relación con el artículo 120.3 de ese mismo texto constitucional.

Se alega, en defensa del motivo, que ha sido condenado por un delito de apropiación indebida sin fundamentar la presencia de los elementos que caracterizan esa figura delictiva.

Este motivo carecería de contenido si se estimase el siguiente en el que se invoca la vulneración del derecho a la presunción de inocencia con relación a esta figura delictiva, de ahí que sea procedente el examen anticipado del siguiente motivo.

Ciertamente, en el tercer motivo del recurso, formalizado al amparo del artículo 5.º 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y artículo 852 de la ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca violación del artículo 24.2 de la Constitución.

Se dice, en defensa de este motivo, que el recurrente ha sido condenado por un delito de apropiación indebida sin que exista la más mínima prueba de cargo que permita establecer que se apropió de alguna parte de los ingresos de PROUNIVERSIDAD, S.A. no declarados a la Hacienda Pública.

El Ministerio Fiscal apoya el recurso entendiéndolo que no puede afirmarse que sea concluyente la deducción de los indicios que ha hecho el Tribunal de instancia. Se alega por el MF que los datos indiciarios pueden tener otra explicación en otras hipótesis igualmente probables que no comporten ineludiblemente la distracción o apropiación de fondos. No siempre que hay una ocultación de ingresos a la Hacienda Pública esos fondos son distraídos del patrimonio social, siendo posible la reinversión en el negocio societario. La propia Audiencia reconoce que no todas las cantidades tributariamente opacas fueron objeto de distracción, refiriéndose al mantenimiento de los fondos en la propia sociedad aunque a espaldas de la Hacienda

Pública. No está constatada la salida injustificada de dinero en beneficio del acusado ni su enriquecimiento. En definitiva, se argumenta por el Ministerio Fiscal, que la deducción realizada por el Tribunal de instancia no es suficientemente concluyente en el sentido de que subsisten otras hipótesis alternativas igualmente probables.

Examinada la sentencia de instancia, los únicos razonamientos expresados para construir el delito de apropiación indebida se sustentan en el desfase entre los ingresos reales y los ingresos declarados a la Hacienda Pública e inclusive se reduce lo que se dice apropiado respecto a la cuota tributaria defraudada, habiéndose optado por lo que se llama «prudente cifra de 70 millones de ptas. porque, aun no habiendo prueba específica en torno a este punto...».

Lo cierto, como bien se señala por el Ministerio Fiscal, es que no se señala prueba alguna que acredite que el acusado distrajo fondos sociales para usos ajenos a la entidad, y el probado desfase entre los ingresos declarados a la Hacienda Pública y los realmente obtenidos no constituye un indicio inequívocamente incriminatorio de que se hubiese producido esa distracción con relación a la entidad de la que era Administrador, como tampoco reúne esas características el hecho de que el acusado pudiera disponer de los fondos de la sociedad, en cuanto no queda acreditado que los destinara a fines ajenos a la misma ni tampoco se infiere de la declaración de un testigo que atribuye al acusado el manejo de grandes cantidades de dinero.

Así las cosas, acorde con las razones expresadas por el Ministerio Fiscal en apoyo del motivo, debe prevalecer el derecho de presunción de inocencia en relación con el delito de apropiación indebida por el que fue condenado en la sentencia recurrida, condena que se dejará sin efecto al quedar absuelto del mismo, así como los correspondientes pronunciamientos de responsabilidad civil.

Tercero.

La estimación del motivo anterior deja sin contenido el segundo del recurso en el que se denunciaba la ausencia de los elementos que caracterizan el delito de apropiación indebida.

Cuarto.

En el cuarto motivo del recurso, formalizado al amparo del artículo 851.1 de la ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca quebrantamiento de forma.

Se dice producida tal infracción procesal al no expresarse clara y terminantemente el ámbito temporal en el que habían acaecido los actos apropiatorios que imputan al recurrente.

Se dice cometido tal quebrantamiento de forma por la imprecisión temporal en relación a las acciones constitutivas del delito de apropiación indebida. Y además que ello sería contradictorio con el fundamento jurídico en el que se habla de un larguísimo período de tiempo que va desde el año 1991 hasta el año 1996.

Por otra parte se considera incongruente que se absuelva de los delitos contra la Hacienda Pública correspondiente a los ejercicios 1992 y 1996 y que no se excluyan tales años de la secuencia constitutiva del único delito continuado de apropiación indebida.

El motivo no puede prosperar.

Respecto a la conducta de apropiación indebida en cuanto queda sin contenido por las razones expresadas al estimar el motivo anterior.

Y lo alegado con relación a la absolución de los delitos contra la Hacienda Pública, correspondientes a los ejercicios 1992 y 1996, tampoco puede prosperar en cuanto constituye un tema de valoración de la prueba que realiza el Tribunal de instancia, sin que ello pueda servir para sustentar falta de claridad ni quebrantamiento de forma alguno.

Quinto.

En el quinto motivo del recurso, formalizado al amparo del artículo 851.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca quebrantamiento de forma.

Se alega que aparecen consignados como hechos probados conceptos que, por su carácter jurídico, predeterminan el fallo como es la expresión «cuotas defraudadas al erario público».

Es doctrina reiterada de esta Sala que el expresado motivo del recurso de casación presupone el que se consignen como hechos probados aquellos que coincidan con los empleados por el legislador para la descripción del núcleo del tipo, cuyo alcance y significación sólo puede ser conocido por quien tenga conocimientos jurídicos y que han sustituido a los hechos de tal medida que de suprimirse mentalmente el relato fáctico quedaría desposeído de la base necesaria para efectuar la correspondiente calificación jurídica antecedente del fallo. Y eso no sucede en el supuesto que examinamos ya que de suprimirse la frase cuestionada en nada se alteraría el relato fáctico en el que se sustenta la calificación jurídica de delito contra la Hacienda Pública, ya que como bien señala el Ministerio Fiscal, al impugnar el motivo, las expresiones señaladas en apoyo del motivo hay que situarlas en un contexto en el que se aclara perfectamente en que consiste la defraudación a la Hacienda Pública, es decir en aras de la brevedad se designa de forma sintética «defraudación» a esa operación que ya ha sido descrita por lo que no se comete el quebrantamiento de forma denunciado.

El motivo no puede prosperar.

Sexto.

En el sexto motivo del recurso, formalizado al amparo del artículo 851.1 de la ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca quebrantamiento de forma.

Se dice cometida falta de claridad en todo lo concerniente a los incrementos por ventas no declaradas, esencial para determinar lo que la Sala considera cuotas defraudadas no aclarando en forma alguna qué ingresos considera que dejó de declarar el acusado a la Hacienda Pública.

Es decir, se queja de la falta de concreción de las fuentes de cada uno de los ingresos percibidos y no declarados a la Hacienda Pública.

No se denuncia, pues, falta de claridad en el relato fáctico sino lo que se viene a afirmar es que no se ha razonado sobre el origen de las cantidades que se dicen ingresadas y ocultadas a la Hacienda Pública.

No existe, por consiguiente el quebrantamiento de forma alegado y se está refiriendo a la valoración que de las pruebas periciales, que se sustentan en listados informáticos y en otros elementos probatorios, y documentales puede haber realizado el Tribunal sentenciador, cuestión que escapa al defecto casacional invocado.

Por otra parte, como señala el Ministerio Fiscal, además de deducirse de la prueba pericial practicada no debe olvidarse que la determinación de los hechos relevantes en los delitos contra la Hacienda Pública no se extiende a la concreción de las fuentes de cada renta o ingreso.

El motivo debe ser desestimado.

Séptimo.

En el séptimo motivo del recurso, formalizado al amparo del número 2 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca error en la apreciación de la prueba basado en documentos que obran en autos que demuestran la equivocación del juzgador sin resultar contradichos por otros elementos probatorios.

Se dice que el Tribunal de instancia incurre en error al declarar como hecho probado que el recurrente presentó durante los ejercicios fiscales correspondientes a las anualidades de 1993, 1994 y 1995 las declaraciones del Impuesto de Sociedades, lo que aparece contradicho por los documentos consistentes en los ejemplares de las referidas declaraciones del Impuesto de Sociedades de los ejercicios 1993 (folios 1281 y ss., Tomo II) y 1995 (folios 1644 y ss., Tomo III).

Se argumenta que como la primera de esas declaraciones aparece firmada exclusivamente por J... F... en su página inicial y conjuntamente por el citado y el recurrente en las restantes páginas y que la de 1995 sólo por J... H..., se concluye que no fueron presentadas por el recurrente.

Como señala el Ministerio Fiscal, al impugnar este motivo, no debe confundirse lo que se entiende por presentación de las declaraciones por quien toma la decisión de que se haga y en las condiciones en las que se hace, respecto a la persona que formalmente aparece como firmante de una de esas declaraciones cuando se ha acreditado, por la prueba practicada, que el autor intelectual de todas las declaraciones en las que se sustenta el delito fiscal, incluida la de ese año, ha sido el recurrente, que era quien llevaba la gestión financiera que atribuye esa autoría de las declaraciones.

No se ha incurrido en el error que se denuncia y el motivo no puede prosperar.

Octavo.

En el octavo motivo del recurso, formalizado al amparo del artículo 5.º 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y artículo 852 de la ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca violación del artículo 24.2 de la Constitución, en relación con el artículo 120.3 del mismo texto constitucional.

Se alega que el Tribunal de instancia declara, sin la debida motivación, que el recurrente se encargó de la Administración financiera de la Sociedad y actuando en dicha gestión presentó las declaraciones de los impuestos de Sociedades de PROUNIVERSIDAD, S.A., de los ejercicios 1993, 1994 y 1995.

No lleva razón el recurrente ya que el Tribunal de instancia explica los elementos de convicción que ha tenido en cuenta para atribuir al recurrente la llevanza de la Administración financiera y en el ejercicio de esa Administración y siguiendo sus indicaciones se hicieron las declaraciones a la Hacienda Pública correspondientes a los años que se indican.

Así, son de señalar las declaraciones del querellante y otros testigos, testimonios a los que se hace mención en el primero de los fundamentos jurídicos de la sentencia recurrida, unido al cargo que ostentaba en la sociedad y el contenido de sus propias manifestaciones, todo ello ha permitido al Tribunal de instancia alcanzar la convicción de que el ahora recurrente era el responsable de la Administración financiera de la entidad.

El motivo debe ser desestimado.

Noveno.

En el noveno motivo del recurso, formalizado al amparo del número 1 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción del artículo 50 LGT 230/1963, en relación con el artículo 305 del Código Penal.

Se combate en este motivo la declaración de la Sentencia recurrida por la que se considera procedente determinar las bases impositivas o rendimientos obtenidos por PROUNIVERSIDAD S.A., en los ejercicios 1993, 1994 y 1995 por el régimen de estimación indirecta.

El motivo no puede prosperar.

La normativa que reglamenta el método de la estimación indirecta de bases tributarias y los presupuestos para su utilización ni es en rigor norma de carácter sustantivo sino de tipo probatorio, ni tampoco puede calificarse de norma que deba ser observada en la aplicación de la ley penal.

No obstante ello, tampoco lleva razón el recurrente al cuestionar la valoración que de la deuda tributaria defraudada ha realizado el Tribunal de instancia.

A los efectos de contrarrestar el derecho de presunción de inocencia, la determinación de la cuota tributaria defraudada puede hacerse valer a través de cualesquiera medios de prueba válidos y entre esos medios de prueba se encuentra, sin duda, la prueba indiciaria o de presunciones o indirecta a que se refiere el art. 1.249 CC y hoy recogida en el art. 386 de LEC. La fórmula de la estimación indirecta de bases tributarias puede ser reconducida a la técnica de la prueba indiciaria o indirecta y serán los requisitos y estándares de la prueba indiciaria fijados jurisprudencialmente los que han de servir de punto de referencia para concluir si la decisión judicial es correcta, y no los art. 50 y ss. de la Ley General Tributaria.

Por eso, como correctamente señala el Ministerio Fiscal al impugnar el motivo, el Tribunal de instancia incurre en error al considerar que la fijación de la base imponible y, por ende, de la cuota tributaria, a los efectos de determinar la responsabilidad penal tiene un régimen especial diferente del resto de los delitos, aunque también es cierto que de la propia sentencia de instancia se desprende que los criterios manejados para fijar la cuota son conformes con el sistema probatorio penal pues arranca de unos datos documentales -listados informáticos- cuya veracidad ha sido razonablemente argumentada y que conducen a unos resultados que rebasan en mucho la cuantía fijada en el art. 305 CP como frontera entre el delito y la infracción administrativa. Y además, al omitirse determinados ingresos, ello no permite a la administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases impositivas o de los rendimientos, lo que constituye presupuesto sobrado, según la literalidad del art. 50 para la aplicación del régimen de estimación indirecta.

No se han producido, por consiguiente, las infracciones legales que se denuncian en el presente motivo.

Décimo.

En el décimo motivo del recurso, formalizado al amparo del número 1º del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción del artículo 50 LGT 230/1963, en relación con el artículo 305 del Código Penal.

Se combate la determinación de la cuota que se dice supuestamente defraudada, concretamente al fijar el importe de la partida ventas no declaradas en los ejercicios 1993, 1994 y 1995.

Es de reiterar lo expresado para rechazar el anterior motivo, siendo de recordar que el cauce procesal esgrimido exige un riguroso respeto al relato fáctico de la sentencia de instancia y en él concurren los elementos que caracterizan el delito de defraudación tributaria apreciado, obtenido de pruebas legítimamente practicadas.

Undécimo.

En el undécimo motivo del recurso, formalizado al amparo del número 1 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción del artículo 305 del Código Penal.

Se dice infringido dicho precepto en cuanto la sentencia recurrida estima que determinados gastos declarados como deducibles por PROUNIVERSIDAD, S.A., en los ejercicios de 1993, 1994 y 1995 y que no admite que lo sean, integran la cuota defraudada como elemento objetivo del tipo delictivo descrito en el precitado artículo 305 del Código Penal.

Se cuestiona la utilización de los gastos no deducibles para la fijación de la cuota defraudada.

El Ministerio Fiscal apoya parcialmente el motivo y con arreglo a su entender deberá reducirse la cuota defraudada y la consiguiente disminución tanto de las multas como de la responsabilidad civil, aunque no afecta a la subsunción típica realizada por el Tribunal sentenciador, sin perjuicio de que se dejará subsistente la facultad de la Administración Tributaria de fijar y, en su caso, proceder a ejecutar la deuda tributaria que pueda ser procedente en virtud de esas deducciones de gastos que, no siendo delictivos, puedan ser improcedentes y no ajustados a la legislación tributaria.

Como señala el Ministerio Fiscal al apoyar el motivo, 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 (SSTS 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. La introducción abierta de gastos reales como deducibles que luego no son tales, no implica engaño ni supone, por tanto, conducta «defraudatoria».

Así las cosas, lleva razón el recurrente en lo atinente a esos gastos correspondientes a la prestación de servicios de limpieza y mantenimiento facturados por FIVE HOLDING que se han tenido en cuenta, por el Tribunal de instancia, a los efectos de cuantificar la «cuota defraudada», y aunque sea correcto el criterio del Informe de la Unidad Inspectora en cuanto a la procedencia de aplicar el art. 16 del Impuesto de Sociedades y reducir en esa medida el importe del gasto deducible, ello no

significa que la inclusión de esos gastos reales, sin disimular o tratar de esconder las relaciones entre ambas sociedades, suponga una actividad mendaz, que integre la conducta que se tipifica en el artículo 305 del Código Penal.

Como señala el Ministerio Fiscal, se puede hablar de cuotas impagadas pero no de cuotas defraudadas y deben ajustarse las cuantías defraudadas en esas cifras, lo que en ninguno de los ejercicios (como viene a admitir el recurrente al hilo del motivo décimo cuarto) supone que la cuota defraudada descienda por debajo de los 120.000 euros (20 millones de pesetas). Subsisten, pues, los tres delitos contra la Hacienda Pública, pero han de reducirse las multas que se fijan proporcionalmente en atención a la cuantía defraudada y no a la cuantía impagada y la responsabilidad civil nacida del delito, pues sólo es delictiva la elusión del pago de tributos alcanzada a través de medios engañosos.

Queda subsistente la facultad de la Administración Tributaria de fijar y, en su caso, proceder a ejecutar la deuda tributaria que pueda ser procedente en virtud de esas deducciones de gastos que, no siendo delictivas, puedan ser improcedentes y no ajustadas a la legislación tributaria.

Con este alcance el motivo debe ser estimado.

Duodécimo.

En el duodécimo motivo del recurso, formalizado al amparo del artículo 5.º 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y artículo 852 de la ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción del artículo 24.2 de la Constitución que reconoce el derecho de presunción de inocencia.

Se alega, en defensa del motivo, que la sentencia de instancia mantiene que los listados incorporados a la querella son la contabilidad informatizada de PROUNIVERSIDAD, S.A., y que se dice por el Tribunal de instancia que está dotada de veracidad y eficacia cuando entiende el recurrente que se ha hecho una valoración de la prueba contraria a la ciencia, a la experiencia y a las reglas de la sana lógica y esa declaración fáctica constituye el elemento esencial en el que se fundamenta la condena.

El motivo debe ser desestimado.

El recurrente no niega la existencia de prueba sino que trata de descalificar la utilizada y en concreto los listados informáticos de los que se han extraído gran parte de los datos que han servido de base a las diferentes pruebas periciales

El Tribunal de instancia explica con suficiencia sobre las razones que ha tenido en cuenta para otorgar credibilidad a los listados informáticos, especialmente el procedimiento a través del cual se han incorporado a las actuaciones, como asimismo se razona sobre los testimonios depuestos sobre quien era la persona responsable de la administración financiera y, en consecuencia, de las declaraciones tributarias en los años que se señalan, así como los dictámenes periciales que han venido a conformar la cuantía a la que se extiende el desfase entre los ingresos y las cantidades realmente declaradas.

El recurrente discrepa de la valoración que de esas pruebas, legítimamente obtenidas, ha realizado el Tribunal sentenciador, pero ello no impide que el derecho de presunción de inocencia haya sido contrarrestado con pruebas válidas y obtenidas en el acto del plenario.

Decimotercero.

En el decimotercer motivo del recurso, formalizado al amparo del número 2 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca error en la apreciación de la prueba basado en documentos que obran en autos que demuestran la equivocación del juzgador sin resultar contradichos por otros elementos probatorios.

Se alega que el Tribunal de instancia incurre en error al afirmar que los datos de los listados que se han adjuntado a la querella concuerdan con la realidad, cuando a juicio del recurrente esos listados contienen un cúmulo de errores.

Se designan como documentos para acreditar ese error en la apreciación de la prueba los siguientes:

- el denominado «análisis de los documentos 10, 13, 16, 19, 22 y 23 de la querella», se refiere a los reiterados listados, obrante en los folios 2074 y ss. con los documentos que anexan al mismo.

- el documento obrante en los folios 3992 a 4202 de las actuaciones denominado «Resumen General de las Revisiones de la Contabilidad de los años 1991 a 1995 en relación a los listados aportados con la querella».

- el dictamen pericial emitido por el perito Auditor de Cuenta Sr. T... M... aportado por la representación del acusado con su escrito de 15 de junio de 2004 (obran en el Rollo de Sala).

- el informe emitido por la Unidad de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, de 23 de julio de 1997 con sus anexos obrantes al Tomo I, folios 292 a 357 y su complementaria corrección a los folios 363 a 365.

Se viene a reiterar lo alegado en defensa del motivo anterior, en cuanto se ofrece una valoración de los listados informáticos distinta de la realizada por el Tribunal de instancia, y ese valor probatorio, alcanzado por el Tribunal sentenciador, no queda desvirtuado por los documentos que se señalan en defensa del motivo, en cuanto ha contado con otras pruebas que le han permitido construir el relato fáctico.

Lo cierto es que los documentos reseñados no gozan de la literosuficiencia que requiere de los documentos una autonomía probatoria que en este caso no puede afirmarse, es decir, que por su propio contenido y condición tenga capacidad

demonstrativa autónoma sin necesidad de acudir a conjeturas o argumentaciones ni precisar adición de otras pruebas (Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de mayo de 1998).

El motivo no puede prosperar.

Decimocuarto.

En el decimocuarto motivo del recurso, formalizado al amparo del artículo 5.º 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y artículo 852 de la ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción del artículo 24.2 de la Constitución que reconoce el derecho de presunción de inocencia.

Se alega vulnerado tal derecho constitucional al reducir la sentencia recurrida los gastos deducibles declarados por PROUNIVERSIDAD, S.A., por los conceptos de prestación de Servicios de Limpieza y Mantenimiento facturados por FIVE HOLDING e integrar esa reducción de tales gastos a los efectos de cuantificar la «cuota defraudada» lo que se hace, se dice, sin apoyo o prueba alguna de cargo.

Son de dar por reproducidas las razones expresada para estimar el undécimo motivo del recurso y éste debe ser igualmente estimado con el mismo alcance.

Decimoquinto.

En el decimoquinto motivo del recurso, formalizado al amparo del número 1.º del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción del artículo 74.1 del Código Penal.

Se alega, en defensa del motivo, que la sentencia recurrida describe la conducta del recurrente de forma unitaria y caracterizadora de la figura del «delito continuado» y sin embargo le impone las penas de forma individualizada.

El motivo no puede prosperar.

El motivo contradice una firme línea jurisprudencial que niega la posibilidad de delito continuado en los delitos de defraudación tributaria, cuando se refiere a distintos períodos impositivos, con la base del principio de estanqueidad impositiva.

Así en la Sentencia de esta Sala 2115/2002, de 3 de enero de 2003, se declara que se establece en el apartado 2 del art. 305 CP que, a los efectos de determinar la cuantía de quince millones de pesetas -ahora 120.000 euros-, a partir de la cual la defraudación a la Hacienda Pública se convierte en delito, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones periódicos o de declaración periódica. Resulta lógico deducir de esta norma que si las defraudaciones cometidas en distintos períodos y referidas al mismo impuesto no pueden sumarse para que la cuantía total de las mismas convierta en delito lo que de otra forma sería una pluralidad de infracciones administrativas, no puedan sumarse tampoco las cantidades defraudadas en delitos cometidos en distintos períodos para que la pluralidad de delitos sea castigada como uno solo continuado. Con igual criterio se expresa la Sentencia 2476/2001, de 26 de diciembre.

Los hechos que se declaran probados se refieren a defraudaciones a la Hacienda Pública cometidos en tres períodos impositivos o ejercicios fiscales distintos, lo que impide, acorde con la doctrina expresada, la continuidad delictiva que se postula.

Recurso interpuesto por la entidad PROUNIVERSIDAD, S.A. como responsable civil subsidiaria

Primero.

En el primer motivo del recurso, formalizado al amparo del artículo 5.º 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, se invoca vulneración del derecho de presunción de inocencia que proclama el artículo 24.2 de la Constitución.

Se niega la existencia de prueba de cargo bastante a los efectos de establecer la responsabilidad civil subsidiaria y se denuncia, asimismo, la falta de coherencia y la ausencia de suficiente motivación en orden a enervar el derecho a la presunción de inocencia.

El motivo debe ser desestimado.

Ya se ha examinado, con respecto al acusado recurrente, las pruebas de cargo legítimamente obtenidas que han permitido al Tribunal de instancia alcanzar la convicción que queda reflejada en el relato fáctico sobre la defraudación tributaria y la cuantía de ese fraude.

Esa prueba debe ser igualmente tenida en cuenta al rechazar el presente motivo en cuanto no plantea cuestión que el acusado principal actuó como administrador financiero de la entidad ahora recurrente cuando realizó las declaraciones y conductas que se subsumen en los delitos de fraude tributario, tratándose precisamente de las declaraciones correspondientes a la entidad ahora recurrente.

Segundo.

En el segundo motivo del recurso, formalizado al amparo del número 1 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción, por aplicación indebida, del artículo 349 Código Penal de 1973, en relación con el artículo 50 de la Ley General Tributaria 230/1963.

Se alega que no resulta acreditada la existencia de ingresos no declarados ni de gastos ficticios no deducibles, de modo que no existe conducta típica y que la utilización del sistema de estimación indirecta para construir el tipo penal debe ser considerada una vía presuntiva inadmisibile.

Son de dar por reproducidos los razonamientos expresados para rechazar iguales alegaciones realizadas por el acusado L... V... R... en su recurso, si bien debe tenerse en cuenta que la cuota defraudada debe modificarse por las razones que se expresan en la sentencia de casación en la que se decide eliminar de la base imponible las cantidades que se reseñan como incrementos por gastos no deducibles, por los conceptos de limpieza y mantenimiento, en los ejercicios 1993, 1994 y 1995.

Con este alcance, el motivo debe ser parcialmente estimado.

Tercero.

En el tercer motivo del recurso, formalizado al amparo del número 2 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca error en la apreciación de la prueba basado en documentos que obran en autos que demuestran la equivocación del juzgador sin resultar contradichos por otros elementos probatorios.

Se alega que el Tribunal de instancia incurre en error al decir que las declaraciones fiscales correspondientes a los ejercicios 1993, 1994 y 1995 no eran adecuadas.

Y para acreditar ese error se designan los siguientes documentos:

- el informe emitido por la Unidad de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, de 23 de julio de 1997 con sus anexos obrantes al Tomo I, folios 292 a 357 y su complementaria corrección a los folios 363 a 365.

- el informe de PROUNIVERSIDAD, S.A., sobre los listados que se aportaron con la querrela denominado «Resumen General de las Revisiones de la Contabilidad de los años 1991 a 1995, en relación a los listados aportados con la querrela», obrante al Tomo VIII, folios 3992 a 4202.

- el informe pericial emitido por el perito Auditor de Cuenta Sr. T... M... aportado por la representación del acusado con su escrito de 15 de junio de 2004 (obrante en el Rollo de Sala).

Es de dar por preproducido lo expresado para rechazar igual motivo formalizado por el acusado L... V... R...

Este motivo debe correr la misma suerte desestimatoria.

Cuarto.

En el cuarto motivo del recurso, formalizado al amparo del número 1 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción, por aplicación indebida, del artículo 22 del Código Penal de 1973, o artículo 120 del Código Penal de 1995.

Se alega que de la inexistencia de responsabilidad penal, de la que pueda derivar una responsabilidad civil directa, determina que sea imposible afirmar la responsabilidad civil subsidiaria de la entidad recurrente.

Como se ha afirmado al desestimar anteriores motivos, sí existe responsabilidad penal por parte del acusado en relación a los tres delitos contra la Hacienda Pública, que genera la correspondiente responsabilidad civil en los términos expresados en esta sentencia de casación al dar respuesta al undécimo de los motivos del recurso formalizado por el acusado L... V... R..., que actuaba como administrador y en nombre de la entidad ahora recurrente, y todo ello deja sin fundamento el presente motivo que tampoco puede prosperar.

III. FALLO

DEBEMOS DECLARAR Y DECLARAMOS HABER LUGAR AL RECURSO DE CASACION por infracción de Ley interpuesto por el Abogado del Estado y parcialmente los recursos formalizados por el acusado L... V... R... y la entidad PROUNIVERSIDAD, S.A. como responsable civil subsidiaria, contra sentencia de la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Madrid, de fecha 15 de septiembre de 2004, en causa seguida por delitos contra la Hacienda Pública y apropiación indebida, que casamos y anulamos, declarando de oficio las costas correspondientes a esos recursos.

DEBEMOS DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS LOS RECURSOS DE CASACION por infracción de precepto constitucional, quebrantamiento de forma e infracción de Ley interpuestos por la acusación particular en nombre de J... F... L... y CORPORACION SYNETHEIA, S.A., contra la ya mencionada sentencia de la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Madrid. Condenamos a estos recurrentes al pago de las costas ocasionadas con sus respectivos recursos.

Y remítase certificación de esta sentencia y de la que a continuación se dicta a la mencionada Audiencia a los efectos procesales oportunos.

Así por esta nuestra sentencia que se publicará en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

Joaquín Delgado García

Carlos Granados Pérez

Julián Sánchez Melgar

Francisco Monterde Ferrer

Diego Ramos Gancedo

SEGUNDA SENTENCIA

Excmos. Sres.:

D. Joaquín Delgado García
D. Carlos Granados Pérez
D. Julián Sánchez Melgar
D. Francisco Monterde Ferrer
D. Diego Ramos Gancedo

En nombre del Rey

La Sala Segunda de lo Penal, del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. mencionados al margen, en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que la Constitución y el pueblo español le otorgan, ha dictado la siguiente

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veinte de Junio de dos mil seis.

En el Procedimiento Abreviado incoado por el Juzgado de Instrucción número 5 de Móstoles, con el número 529/97 y seguida ante la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Madrid por delitos contra la Hacienda Pública y apropiación indebida y en cuya causa se dictó sentencia por la mencionada Audiencia con fecha 15 de septiembre de 2004, que ha sido casada y anulada por la pronunciada en el día de hoy por esta Sala Segunda del Tribunal Supremo, integrada por los Excmos. Sres. expresados al margen y bajo la Ponencia del Excmo. Sr. D. Carlos Granados Pérez, hace constar lo siguiente:

I. ANTECEDENTES

Unico.

Se aceptan y reproducen los antecedentes de hecho de la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Madrid, a excepción del último párrafo, en el que se dice: «Por otro lado, L... V... R... con la decidida intención de procurarse una indebida ventaja patrimonial percibió a lo largo de todo el período al que se ha venido haciendo mención determinados ingresos que, por un lado, no declaró y, por otro, vino a hacer suyos en perjuicio de la sociedad obteniendo, en definitiva, de tal modo una cifra inconcreta de dinero que se considera no inferior a 70 millones de ptas.». Párrafo que es de eliminar del relato fáctico.

De la cantidad que se refleja en los hechos que se declaran probados, como cuota no ingresada en los años 1993, 1994 y 1995, habrá que excluir aquellas cantidades que se corresponden a gastos no deducibles, por los conceptos de limpieza y mantenimiento, y ello, tras las operaciones oportunas, determina una cuota tributaria menor, que ajustándose a los cálculos que se efectúan en la sentencia de instancia supone para el año 1993 una cuota no ingresada de 58.608.447 pesetas, en su equivalente de 352.243,86 euros; en el año 1994 la cuota no ingresada es de 74.917.803 pesetas en su equivalente de 450.265,06 euros; y en el año 1995 la cuota no ingresada es de 94.965.707 pesetas en su equivalente de 570.755,39 euros.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

Unico.

Se aceptan y reproducen los fundamentos jurídicos de la sentencia recurrida a excepción del primero, segundo, tercero y cuarto, en todos aquellos extremos referidos al delito de apropiación indebida que se sustituyen por el fundamento jurídicos segundo de la sentencia de casación; y respecto a la utilización de los gastos no deducibles para la fijación de la cuota defraudada, es de eliminar lo expresado en la sentencia recurrida respecto al cómputo de esos gastos para determinar la cuota defraudada que se sustituye por el fundamento jurídico undécimo de la sentencia de casación respecto al recurso formalizado por el acusado L... V... R..., como por el fundamento jurídico segundo de la sentencia de casación respecto al recurso de casación formalizado por la entidad PROUNIVERSIDAD, S.A., como responsable civil subsidiaria.

La absolución por el delito de apropiación indebida determina que se dejen sin efecto las penas, medidas cautelares y responsabilidad civil acordadas en la sentencia de instancia respecto a esa figura delictiva, declarándose de oficio las costas correspondientes.

La disminución de la cuota tributaria defraudada como consecuencia de excluir para su cuantificación los gastos por limpieza y mantenimiento determina que se reduzca en la misma cantidad la que corresponde pagar por el acusado L... V... R... en concepto de responsabilidad civil y multa y la misma disminución respecto a la entidad PROUNIVERSIDAD, S.A., como responsable civil subsidiario, en los siguientes términos:

Respecto al primer delito contra la Hacienda pública, correspondiente al ejercicio del año 1993, acorde con la cuota no ingresada, el acusado L... V... R... abonará 58.608.447 pesetas, en su equivalente de 352.243,86 euros, en concepto de responsabilidad civil, y de la misma cantidad, en su caso, la entidad PROUNIVERSIDAD, S.A., como responsable civil subsidiario.

Respecto al segundo delito contra la Hacienda pública, correspondiente al ejercicio del año 1994, acorde con la cuota no ingresada, el acusado L... V... R... abonará 74.917.803 pesetas, en su equivalente de 450.265,06 euros, en concepto de responsabilidad civil, y de la misma cantidad, en su caso, la entidad PROUNIVERSIDAD, S.A., como responsable civil subsidiario.

Respecto al tercer delito contra la Hacienda pública, correspondiente al ejercicio del año 1995, acorde con la cuota no ingresada, el acusado L... V... R... abonará 94.965.707 pesetas, en su equivalente de 570.755,39 euros, en concepto de responsabilidad civil, y de la misma cantidad, en su caso, la entidad PROUNIVERSIDAD, S.A., como responsable civil subsidiario.

Con relación a las multas que corresponde abonar al acusado L... V... R..., que están cuantificada en el duplo de la cantidad no ingresada, lo que supone respecto al primer delito contra la Hacienda pública, correspondiente al ejercicio del año 1993, una multa de 117.216.894 pesetas, en su equivalente de 704.487,72 euros; respecto al segundo delito contra la Hacienda pública, correspondiente al ejercicio del año 1994, una multa de 149.835.606 pesetas, en su equivalente de 900.530,13 euros; y respecto al tercer delito contra la Hacienda pública, correspondiente al ejercicio del año 1995, una multa de 189.931.414 pesetas, en su equivalente de 1.141.510,79 euros.

Como se ha expresado al examinar el undécimo de los motivos del acusado, debe quedar subsistente la facultad de la Administración Tributaria de fijar y, en su caso, proceder a ejecutar la deuda tributaria que pueda ser procedente en virtud de esas deducciones de gastos que, no siendo delictivas, puedan ser improcedentes y no ajustadas a la legislación tributaria.

Acorde con lo que se expresa en la sentencia de casación al estimar el único motivo del Abogado del Estado procede incluir, en la condena en costas, las causadas por el Abogado del Estado.

III. FALLO

Manteniendo y ratificando los restantes pronunciamientos de la sentencia anulada, procede absolver al acusado L... V... R... del delito de apropiación indebida del que fue acusado, dejándose sin efecto las penas, medidas cautelares y responsabilidad civil acordadas en la sentencia de instancia respecto a esa figura delictiva, declarándose de oficio las costas correspondientes.

Igualmente, procede la disminución de la cuota tributaria defraudada señalada en la sentencia de instancia para los ejercicios 1993, 1994 y 1995 como consecuencia de excluir para su cuantificación a los gastos por limpieza y mantenimiento que la sentencia incluyó en los mencionados ejercicios como gastos deducibles, y en la misma cantidad se reducirá la multa y la cantidad que corresponde abonar a la Hacienda Pública, en concepto de responsabilidad civil, tanto por el acusado L... V... R... como por parte de la entidad PROUNIVERSIDAD, S.A., en su caso, como responsable civil subsidiario, lo que supone las siguientes cantidades que sustituyen a las fijadas en la sentencia de instancia, manteniéndose el pronunciamiento con relación a los intereses:

a) Respecto al primer delito contra la Hacienda pública, correspondiente al ejercicio del año 1993, acorde con la cuota no ingresada, el acusado L... V... R... abonará 58.608.447 pesetas, en su equivalente de 352.243,86 euros, en concepto de responsabilidad civil, y de la misma cantidad, en su caso, la entidad PROUNIVERSIDAD, S.A., como responsable civil subsidiario.

b) Respecto al segundo delito contra la Hacienda pública, correspondiente al ejercicio del año 1994, acorde con la cuota no ingresada, el acusado L... V... R... abonará 74.917.803 pesetas, en su equivalente de 450.265,06 euros, en concepto de responsabilidad civil, y de la misma cantidad, en su caso, la entidad PROUNIVERSIDAD, S.A., como responsable civil subsidiario.

c) Respecto al tercer delito contra la Hacienda pública, correspondiente al ejercicio del año 1995, acorde con la cuota no ingresada, el acusado L... V... R... abonará 94.965.707 pesetas, en su equivalente de 570.755,39 euros, en concepto de responsabilidad civil, y de la misma cantidad, en su caso, la entidad PROUNIVERSIDAD, S.A., como responsable civil subsidiario.

Con relación a las multas que corresponde abonar al acusado L... V... R..., que están cuantificada en el duplo de la cantidad no ingresada, lo que supone respecto al primer delito contra la Hacienda pública, correspondiente al ejercicio del año 1993, una multa de 117.216.894 pesetas, en su equivalente de 704.487,72 euros; respecto al segundo delito contra la Hacienda pública, correspondiente al ejercicio del año 1994, una multa de 149.835.606 pesetas, en su equivalente de 900.530,13 euros; y respecto al tercer delito contra la Hacienda pública, correspondiente al ejercicio del año 1995, una multa de 189.931.414

pesetas, en su equivalente de 1.141.510,79 euros, manteniéndose el pronunciamiento de la sentencia de instancia respecto a la responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago.

Procede incluir, en la condena en costas, las causadas por el Abogado del Estado como acusación particular.

Comuníquese esta Sentencia a la Administración Tributaria a los efectos de que pueda fijar y, en su caso, proceder a ejecutar la deuda tributaria que pueda ser procedente en virtud de esas deducciones por los gastos de limpieza y mantenimiento que, no siendo delictivos, puedan ser improcedentes y no ajustadas a la legislación tributaria.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

Joaquín Delgado García

Carlos Granados Pérez

Julián Sánchez Melgar

Francisco Monterde Ferrer

Diego Ramos Gancedo

PUBLICACION. Leídas y publicadas han sido las anteriores sentencias por el Magistrado-Ponente Excmo. Sr. D. Carlos Granados Pérez, mientras se celebraba audiencia pública en el día de su fecha la Sala Segunda del Tribunal Supremo, de lo que como Secretario certifico.