



Roj: **STS 5182/2016** - ECLI: **ES:TS:2016:5182**

Id Cendoj: **28079120012016100889**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Penal**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **25/11/2016**

Nº de Recurso: **536/2016**

Nº de Resolución: **892/2016**

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **ANTONIO DEL MORAL GARCIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAP M 1005/2016,**
STS 5182/2016

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veinticinco de Noviembre de dos mil dieciséis.

Esta sala ha visto el recurso de casación nº 536/2016 interpuesto por **el MINISTERIO FISCAL y el ABOGADO DEL ESTADO** contra la sentencia número 77/2016 de fecha diez de febrero de dos mil dieciséis dictada por la Sección nº 16 de la Audiencia Provincial de Madrid procedente del Juzgado de Instrucción nº 20 de Madrid, que absolvió a Luis Miguel de dos delitos contra la hacienda pública. Ha sido parte recurrida Luis Miguel representado por la procuradora D.ª Soledad Fernández Urias y bajo la dirección letrada de D. Esteban Mestre Delgado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Antonio del Moral Garcia.

I. ANTECEDENTES

1.- El Juzgado de Instrucción núm. 20 de Madrid incoó Diligencias Previas (PA nº 3104/2006), contra Luis Miguel por un delito contra la hacienda pública. Una vez conclusas las remitió a la Audiencia Provincial de Madrid (Sección nº 16) que con fecha diez de febrero de dos mil dieciséis dictó sentencia que contiene los siguientes **Hechos Probados**:

<< PRIMERO.- *Probado, y así se declara expresamente, que Luis Miguel, con DNI nº NUM000, mayor de edad, con antecedentes penales no computables a efectos de esta causa, fue incluido en el Plan de Inspección de la Delegación Especial de Madrid con fecha 20 de julio de 2001, comunicándosele el inicio de actuaciones el día 15 de abril de 2002 respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes a los ejercicios 1997 a 2000, en ambos casos posteriormente ampliadas al año 2001, al determinarse que el sujeto pasivo no ha presentado declaración por el primero de los conceptos expresados en los periodos 2000 y 2001 tras alegar ser residente a efectos fiscales en Portugal y aportar certificado de residencia fiscal expedido por la Dirección de Servicios de Beneficios Fiscales correspondiente a la Dirección General de Impuestos del Ministerio de Finanzas de Portugal, según el cual figura como domiciliado en la RUA000, NUM001 de Cascais, en aplicación del Convenio sobre Doble Imposición para los referidos ejercicios fiscales, y ello por estimar la Unidad inspectora que los hechos comprobados determinan que debiera ser considerado como residente legal en España, entendiéndose que las cuotas a ingresar por rendimientos del trabajo, rendimientos del capital y ganancias patrimoniales son superiores a 120.000 euros.*

SEGUNDO *.- Y a tal efecto, como resultado de esta inspección, se efectúa una primera propuesta de liquidación, a la vista de las declaraciones de rendimientos (IRS) realizadas por el obligado tributario en Portugal, en los siguientes términos:*



a) Correspondientes al año 2000: 39.244,61 euros por rendimientos del trabajo, 473,09 euros por rendimiento del capital mobiliario, ganancias patrimoniales por importe de 898.374,86 euros y ganancias patrimoniales no justificadas por importe de 1.916.397,05 euros, lo que representa una cuota defraudada total de 1.081.682,25 euros.

b) Correspondientes al año 2001: 7.908,68 euros por rendimientos del trabajo, 389,40 euros por rendimiento del capital mobiliario, ganancias patrimoniales por importe de 41.469,83 euros y ganancias patrimoniales no justificadas por importe de 1.598.178,88 euros, lo que representa una cuota defraudada total de 769.918,64 euros.

Y con carácter previo al acto del juicio oral, dicha Unidad inspectora propone otra nueva liquidación, la cual resulta de excluir de la partida de ganancias no justificadas de patrimonio la concesión de un préstamo el día 28 de mayo de 1998 por importe de 58.323,94 euros, de lo que resultaría una cuota defraudada de 1.053.686,76 euros en el ejercicio del año 2000 y de 762.918,64 euros en el siguiente.

E incluso si de dicha partida se excluyesen los préstamos concedidos a sociedades vinculadas y los desembolsos en efectivo en operaciones societarias, la cuota defraudada, según esta misma Inspección, sería de 137.932,28 euros en el año 2000 y de 926.639,31 euros en el año 2001.

TERCERO .- No queda suficientemente acreditado cuál era el domicilio fiscal del acusado como obligado tributario durante los ejercicios 2000 y 2001, ni si las liquidaciones practicadas por el Servicio de Inspección se corresponden a partidas y conceptos que buscasen eludir el pago de sus obligaciones tributarias respecto a la Hacienda Pública española>>.

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

<<Que debemos ABSOLVER y ABSOLVEMOS a Luis Miguel de los delitos contra la hacienda pública por los que venía siendo acusado, declarándose de oficio las costas de este procedimiento, y dejando sin efecto cuantas medidas cautelares se hubiera acordado.

Así por esta nuestra sentencia, contra la que cabe interponer recurso de casación, para ante la Sala Segunda del Tribunal Supremo, en el término de cinco días, y de la que se llevará certificación al rollo de Sala, lo pronunciamos, mandamos y firmamos>>.

3.- Notificada la Sentencia a las partes, se preparó recurso de casación por infracción de ley y vulneración de precepto constitucional, por el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado en nombre de la AEAT, que se tuvieron por anunciados; remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo las certificaciones necesarias para su sustanciación y resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose el recurso, alegando los motivos siguientes:

Motivos aducidos por el Ministerio Fiscal.

Motivo único.- Por infracción de precepto constitucional al amparo de los arts. 5.4 LOPJ y 852 LECrim por vulneración de precepto constitucional por infracción del derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 en relación con el artículo 9.3 CE .

Motivos aducidos por el Abogado del Estado.

Motivo primero.- Por infracción de precepto constitucional al amparo del art. 852 LECrim por violación del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24 CE . **Motivo segundo** .- Por infracción de ley al amparo del art. 849.1º LECrim por infracción de un precepto penal de carácter sustantivo u otra norma legal del mismo carácter que deba ser tenida en cuenta en la aplicación de la ley penal (art. 305 CP , art. 9 ley 40/1998 de fecha 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas y otras normas tributarias y art. 4 del Convenio entre el Reino de España y la República de Portugal para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia tributaria, firmado en Madrid el 26 de octubre 1993 y, publicado en el BOE 7 noviembre de 1995). **Motivo tercero** .- Por infracción de ley al amparo del art. 849.2º por error en la apreciación de la prueba, basado en documentos que obren en autos, que demuestren la equivocación del Juzgador sin resultar contradichos por otros elementos probatorios.

4.- La representación legal de D. Luis Miguel se instruyó de los recursos interpuestos por el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado, solicitando la inadmisión e **impugnando subsidiariamente todos sus motivos** ; la Sala admitió los recursos, quedando conclusos los autos para señalamiento y Fallo cuando por turno correspondiera.

5.- Realizado el señalamiento para Fallo se celebró la deliberación y votación prevenidas el día diecinueve de octubre de dos mil dieciséis.



6.- Con fecha 2 de noviembre del corriente se dictó auto de prórroga por un plazo de diez días.

7.- Se pasa el texto de la sentencia ya redactada por el ponente para firma del resto de componentes de la Sala el día 17 de noviembre.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Recurren la sentencia las dos acusaciones. La Abogacía del Estado en representación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) articula tres motivos, aunque estrechamente vinculados, que sustentan una doble pretensión: casación de la sentencia para sustituirla en esta sede por otra condenatoria; o, subsidiariamente, su anulación para que se dicte nueva sentencia por el órgano *a quo*. El Ministerio Público canaliza su discrepancia frente a la sentencia a través de un único motivo cuya petición coincide solo parcialmente con la de la otra acusación: anulación para la celebración de un nuevo juicio ante una Sala de composición diferente.

Para analizar escalonadamente las distintas cuestiones implicadas hemos de invertir el orden en que vienen enunciados los motivos. Comenzaremos por el motivo tercero de la Abogacía del Estado que contiene su petición preferente y que habrá de ser rechazado. Sus argumentos, no obstante, pueden ser rescatados al afrontar los otros motivos.

Al hilo del examen de cada uno abordaremos igualmente, en cuanto sea menester, los óbices de admisibilidad que han sido opuestos por el recurrido en su escrito de impugnación (SSTS 863/2014, de 11 de diciembre y 794/2016, de 13 de octubre y STC 24/2016, de 15 de febrero)

SEGUNDO.- Bajo la fórmula impugnativa del *error facti* (art. 849.2 LECrim), ese tercer motivo se apoya en una pluralidad de pruebas documentales que se presentan como demostrativas de que el acusado no tenía su residencia en Portugal sino en Madrid.

Son conocidos los estrictos y rígidos condicionantes legales del art 849.2. LECrim (prueba documental en sentido estricto; con autarquía demostrativa; y ausencia de otra prueba discrepante). En la actualidad a ello se une la regla a tenor de la cual usando como palanca el art. 849.2, LECrim no se puede revertir una respuesta absolutoria en condena.

La conocida y ya consolidada doctrina del TEDH, TC y TS sobre la imposibilidad de variaciones fácticas *contra reo* a través de un recurso devolutivo, menos si es de carácter extraordinario sin posibilidad por tanto de audiencia directa a los afectados, se erige en obstáculo insalvable para el éxito de este motivo.

Lo proclamó así, entre otras, la STS 146/2014, de 14 de febrero, de la que tomamos prestadas algunas de las consideraciones que siguen y que recogen la evolución de tal doctrina y su recepción por esta Sala Segunda. El recurrido cita la más reciente STS 22/2016, de 27 de enero, que participa sustancialmente del mismo discurso exegético.

La doctrina constitucional limitando las posibilidades de revisión de sentencias absolutorias por vía de recurso arrancó con la STC 167/2002, de 18 de septiembre. Se ha reiterado en numerosas Sentencias posteriores (entre muchas otras, SSTC 21/2009, de 26 de enero, 24/2009, de 26 de enero, o la más reciente 191/2014, de 17 de noviembre: más de un centenar). El eje argumentativo discurre por las exigencias derivadas de los principios de publicidad, inmediación y contradicción, integrados en el contenido esencial del derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE). Toda condena, si quiere guardar absoluta fidelidad a esos principios, debe fundarse en una actividad probatoria examinada directa y personalmente por el Tribunal que la dicta; y practicada en una audiencia pública en que se dé al acusado oportunidad de contradecir la totalidad del acervo probatorio. Por tanto, cuando en apelación (u otro tipo de recurso devolutivo) se plantean cuestiones de hecho relacionadas directa o indirectamente con la valoración de pruebas personales de las que dependa la condena *ex novo* del acusado, no puede prescindirse de la celebración de una vista pública en segunda instancia para que el órgano *ad quem* pueda resolver tomando conocimiento directo e inmediato de dichas pruebas. Los tres principios apuntados exigen que el Tribunal de apelación oiga personalmente a testigos, peritos y acusados, dado el carácter personal de estos medios de prueba, para su propia valoración y ponderación. Solo así quedan investidos de capacidad para corregir el juicio histórico efectuado por el órgano de instancia. No cabe una modificación de los hechos probados que conduzca a una condena que revierte la absolución o agrava la recaída, si tal mutación no viene precedida del examen directo y personal de los acusados o testigos en un debate público con posibilidad de contradicción. Ese axioma queda reforzado por el derecho de defensa que aconseja conferir al acusado la posibilidad de dirigirse personal y directamente al Tribunal.

Estas pautas, elaboradas inicialmente en torno a la apelación, han de proyectarse al recurso de la casación.



La doctrina del TC hunde sus raíces en una jurisprudencia mucho más antigua del TEDH. La primera resolución que abordó esta materia fue la STEDH de 26 de mayo de 1988 (caso *Ekbatani contra Suecia*). Tres SSTEDH que comparten fecha -29 de octubre de 1991- (caso *Helmerts contra Suecia*, caso *Jan-Ake Anderson contra Suecia* y caso *Fejde contra Suecia*) refrendarían una doctrina que fue consolidándose en pronunciamientos posteriores: SSTEDH de 8 de febrero de 2000 (caso *Cooke contra Austria* y caso *Stefanelli contra San Marino*); 27 de junio de 2000 (caso *Constantinescu contra Rumania*) y 25 de julio de 2000 (caso *Tierce y otros contra San Marino*). Cuando el Tribunal de apelación ha de conocer tanto de cuestiones de hecho como de derecho, y, en especial, cuando ha de estudiar en su conjunto la culpabilidad o inocencia del acusado, no se puede resolver según los estándares de un proceso justo sin un examen directo y personal del acusado que niega haber cometido la infracción punible.

El TEDH llegó más lejos de lo que había sostenido nuestro Tribunal Constitucional en los primeros años de recepción: impone la audiencia directa del acusado por el Tribunal *ad quem* antes de resolver aunque la decisión del recurso se base en prueba documental o en una revisión de inferencias. Las modulaciones y precauciones que el TC manejó al iniciar en 2002 este camino interpretativo han acabado por derrumbarse avasalladas por la casi ausencia de todo matiz en el TEDH. Éste deja a salvo solo lo que es discrepancia en estrictas cuestiones jurídicas.

Contrastemos estas premisas con el cauce casacional que intenta la Abogacía del Estado, el art. 849.2º LECrim.

Una serie de pronunciamientos de los últimos años del TEDH referidos precisamente a España hacen descarrilar la perdurabilidad de una interpretación amplia del art. 849.2 LECrim en el sentido de mantener su capacidad de operar *contra reo* en materia penal. Particularmente significativa es la STEDH de 16 de noviembre de 2010 (asunto *García Hernández c. España*). La sentencia absolutoria fue revocada en apelación por la Audiencia Provincial en un supuesto de mala praxis médica, basándose en pruebas periciales. El Tribunal Constitucional rechazó el recurso de amparo. Para el Tribunal Europeo existió violación del artículo 6.1 del Convenio. Conclusiones idénticas se derivan de la muy reciente STEDH de 29 de marzo de 2016 (asunto *Gómez Olmedo c. España*).

En nuestra práctica judicial no se cuestionó abiertamente la capacidad del art. 849.2º para mutar en condena una absolución hasta el acuerdo del Pleno no Jurisdiccional de esta Sala Segunda de 19 de diciembre de 2012. Se sentó la imposibilidad de habilitar un trámite en casación para oír al acusado ante la eventualidad de la revocación de una sentencia absolutoria por razones probatorias. Una audiencia de ese tipo es compatible con la naturaleza de la casación. El camino innovador (audiencia del acusado o reproducción de la prueba personal) que en algún momento ha sugerido la jurisprudencia constitucional (vid. STEDH de 20 de septiembre de 2016 asunto *Hernández Ray o c. España*), solo cabe implantarlo en apelación; no en la casación.

Con ese acuerdo esta Sala Segunda indirectamente cercenó drásticamente la viabilidad del art. 849.2º LECrim en perjuicio del reo. La doctrina del TEDH no deja ninguna otra puerta abierta. O, al menos, cancela su viabilidad salvo correctivos interpretativos.

A esa conclusión llegaría tempranamente la STS 976/2013, de 30 de diciembre: *"El examen de toda impugnación casacional que, por la vía del art. 849.2 de la LECrim, tenga por objeto dejar sin efecto una sentencia absolutoria y sustituirla por un pronunciamiento de condena, topa con el obstáculo de una jurisprudencia del TEDH, constitucional y de esta misma Sala, que ha contribuido a una ruptura histórica con el entendimiento tradicional del error de hecho en la valoración de las pruebas, cuando aquél se deriva de documentos que obran en la causa y que demuestran la equivocación del órgano decisorio...*

*...Los pronunciamientos que, con uno u otro matiz, definen el actual estado de cosas en el ámbito del recurso de casación, permiten algunas conclusiones que cuentan con un alto grado de aceptación y que inspiran buena parte de las resoluciones más recientes de esta misma Sala y del Tribunal Constitucional. **La primera, que el carácter extraordinario del recurso de casación descarta arbitrar un trámite de audiencia del acusado absuelto, que carece de cobertura legal y que se concilia mal con el significado procesal de la impugnación ante el Tribunal Supremo (cfr. STC 201/2012, 12 de noviembre ; 21/2009, 20 de abril y 29/2008, de 20 de febrero , entre otras).** Así lo hemos proclamado en el reciente acuerdo de Pleno no jurisdiccional de fecha 10 de enero de 2013. En segundo lugar, que la revocación de un pronunciamiento absolutorio sin haber presenciado las pruebas personales practicadas durante el plenario contraviene elementales exigencias asociadas al principio de inmediación y puede menoscabar, en determinados casos, el contenido material de los derechos de defensa, a la presunción de inocencia y a un proceso con todas las garantías. A partir de esas dos premisas, las consecuencias en el ámbito de la casación penal se proyectan de manera obligada sobre los motivos por infracción de ley que contempla el art. 849 de la LECrim.*



En efecto, en aquellas ocasiones en las que por la vía que ofrece el apartado 1º de ese precepto se postule la rectificación de un erróneo juicio de subsunción que haya llevado en la instancia a la absolución del imputado, ningún obstáculo existirá para que, sin alterar la resultancia fáctica, los hechos encajables en un tipo penal indebidamente inaplicado, den pie a una sentencia condenatoria, casando y anulando aquella que erróneamente absuelva en la instancia al acusado. El debate jurídico sobre el que convergen líneas argumentales que se construyen a partir de la observancia del *factum* permite un desenlace condenatorio en casación sin que se resienta ninguno de los principios que presiden la valoración probatoria.

Cuando la infracción de ley hecha valer por el recurrente invoque como cobertura el apartado 2º del art. 849 de la LECrim, esto es, cuando se atribuya a la sentencia de instancia que ha absuelto al acusado un error en la valoración de la prueba, la cuestión ofrece otros matices. En efecto, la posibilidad de rectificar el hecho probado con adiciones o supresiones que tengan por fundamento algunos de los documentos que obren en la causa y que "...demuestren la equivocación del juzgador", ha sido consustancial al significado del recurso de casación. Sin embargo, conviene tener presente que la valoración de documentos por esa vía impugnativa no puede entenderse sin el inciso final del mencionado art. 849.2 de la LECrim. En él se exige que esos documentos no resulten "...contradichos por otros elementos probatorios". Quiere ello decir que la aproximación del Tribunal de casación a la valoración del documento en el que se pretende fundar el error sufrido en la instancia, no puede realizarse sin el contraste con otros elementos probatorios, entre los que se incluye, como no podía ser de otro modo, el resultado arrojado por las pruebas personales practicadas en el plenario. **Se entra así de lleno en el terreno de la prohibición ya consolidada en la jurisprudencia constitucional y del TEDH de valorar pruebas personales - aunque sean de simple contraste para concluir acerca de la suficiencia probatoria del documento invocado- que no han sido presenciadas por el órgano jurisdiccional que va a dejar sin efecto un pronunciamiento absolutorio".**

Todo indica, por tanto, que sólo en aquellos casos en los que la valoración probatoria asumida en la instancia resulte absolutamente arbitraria, ajena a las máximas de experiencia, las reglas de la lógica y, en fin, alejada del canon constitucional de valoración racional de la prueba, el pronunciamiento absolutorio podrá ser impugnado con fundamento en el derecho a la tutela judicial efectiva, logrando así el reconocimiento de la vulneración de un derecho constitucional y la reparación adecuada mediante la anulación del pronunciamiento absolutorio".

Estimar el motivo con el alcance que le confiere la recurrente supondría violentar la doctrina que se ha tratado de sintetizar. La capacidad revisora del art. 849.2º LECrim ha de entenderse ya extremadamente reducida cuando se utiliza *contra reo*; salvo que reinterpretemos el art. 902 LECrim considerándolo inoperante en esos casos. No cabe como regla general dictar segunda sentencia condenatoria o agravatoria como consecuencia de la estimación de un motivo apoyado en el art. 849.2º LECrim.

TERCERO.- Como se sugiere en la citada STS 976/2013 cabe reenfocar la petición de condena sostenida en el art. 849.2º hacia metas diferentes. No puede esta Sala dictar *ex novo* una segunda sentencia condenatoria; pero sí estaría facultada, cuando aprecie un apartamiento irrazonado y arbitrario de una prueba documental, para anular la sentencia y devolver el examen al Tribunal de instancia a efectos de una valoración racional de ese o esos documentos.

Esa salida concuerda más con el motivo de casación previsto en el art. 852 LECrim amparado en una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva en la forma en que viene formulado por la propia Abogacía del Estado (motivo primero). Un recurso basado en el art. 849.2º LECrim *contra reo*, salvo casos excepcionales, solo podrá conducir a la anulación de la sentencia; no al dictado de segunda sentencia. Podría prosperar cuando el error en la valoración del documento constituya algo más que una mera discrepancia. Ha de ser una arbitrariedad, un error (advertido o inadvertido) de entidad suficiente como para constituir una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. De esa forma los motivos *contra reo* canalizables por la vía del art. 849.2º vienen a confundirse con un motivo por conculcación del derecho a la tutela judicial efectiva cobijado en el art. 852 LECrim. Es aventurado generalizar absolutamente cerrando el paso a toda excepción. Pero como premisa general pueden sentarse tales postulados.

Ambas vías (art. 849.2º ó art. 852) llevarán a la misma respuesta: anulación de la sentencia y reenvío al Tribunal de instancia; nunca pronunciar una segunda sentencia como hasta ahora imponía (con alguna excepción) la estimación de cualquier motivo por infracción de ley.

CUARTO.- En este supuesto, confluyen además otras poderosas razones -falta de literosuficiencia y concurso de pruebas divergentes- para rechazar el motivo. La desarrollada en los anteriores fundamentos opera tan solo a mayor abundamiento, como refuerzo definitivo de la inviabilidad de la pretensión impugnativa. El escrito de impugnación del recurrido resalta esos otros impedimentos de fuste que le llevaron a reclamar la inadmisión del motivo.



No solo existen elementos de prueba contradictorios (otros documentos; declaraciones del acusado y varios testigos), sino que además del elenco de documentos enarbolado no se infiere automática e indubitadamente la conclusión que quiere alcanzar el impugnante.

Se blanden documentos relativos a consumos realizados en la vivienda de Portugal; otros, referentes a facturas de unas obras realizadas en la finca de la C/ DIRECCION000 , que evocarían más una vivienda particular que una oficina; el testimonio extraprocésal -en el expediente tributario-, luego corregido en sede judicial, del portero del inmueble, así como el del conserje de la finca sita en la CALLE000 ; el informe de la AEAT sobre los certificados de residencia en Portugal que cuestiona que se acomoden a la realidad; otros documentos que demostrarían la estancia del acusado en España en determinadas fechas; así como facturas, datos de teléfonos móviles; declaraciones del impuesto de sociedades de determinadas entidades...

A partir de ese abigarrado conjunto de actuaciones (algunas son propiamente documentos; otras son pruebas personales documentadas; otras, valoraciones características de un informe inidóneas para integrar la base del art. 849.2º) se quiere demostrar que la Sala se equivoca al dudar de que el acusado tuviese su residencia en España en los años indicados.

El razonamiento, que se desarrolla de forma secuenciada, escapa de los angostos contornos del art. 849.2º por razones varias:

a) Algunas de las pruebas que se invocan no son documentos en el sentido exigido por el art. 849.2º, sino manifestaciones personales documentadas; o valoraciones de unos actuarios sobre unas pruebas que no pueden sustituir o suplantar la valoración del Tribunal. Éste no está vinculado por aquéllas, salvo que renunciase a lo que es su responsabilidad: valorar autónomamente las pruebas.

b) Ese conjunto probatorio puede suponer un mosaico indiciario que avala la tesis de la Abogacía del Estado, pero solo a base de efectuar deducciones que son connaturales a la prueba indiciaria y que por definición excluyen la autarquía demostrativa. El art. 849.2 exige una prueba documental que sea literosuficiente, es decir que demuestre por sí misma y sin necesidad de deducciones o inferencias ulteriores lo que se pretende acreditar. Una prueba indiciaria, por esencia, aunque algunos de los indicios vengan reflejados en prueba documental, no es idónea para rellenar las exigencias del art. 849.2º LECrim .

c) Algunos de los elementos documentales se invocan precisamente para descartar su valor acreditativo (manifestaciones de uno de los conserjes) lo que es esquema (descalificación de una prueba documentada) que está en las antípodas de la fórmula del art. 849.2 (documentos que acreditan directamente una realidad negada silenciada o contradicha por la sentencia).

d) Concurren elementos de prueba de todo tipo (documentales y personales: declaraciones del acusado y testimonios de terceros) que contradicen lo que se lucha por acreditar. El tenor literal del art. 849.2º reclama que lo demostrado por el documento no entre en contradicción con otros medios de prueba. El propio discurso argumental del motivo lo pone de manifiesto una y otra vez al razonar por qué no debiera haber dado más valor la Sala a otras pruebas o a las declaraciones del acusado.

Es patente por ello la **inviabilidad de este motivo** tanto por razones procesales estrictamente legales, como por otras de raíces constitucionales que han quedado expuestas. Eso no obsta a que podamos recuperar algunos de los argumentos para tenerlos en cuenta al analizar la posible afectación del derecho a la tutela judicial efectiva en la forma que se ha anunciado.

QUINTO.- El segundo motivo del recurso interpuesto por la Agencia Estatal de Administración Tributaria discurre a través del art. 849.1 LECrim : denuncia inaplicación indebida del art. 305 CP ; así como aplicación errónea del art. 9 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del art. 4 del Convenio entre el Reino de España y la República de Portugal para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta firmado en Madrid el 26 de octubre de 1993 (BOE de 7 de noviembre de 1995).

Es factible fundar un motivo de esta naturaleza en legislación extrapenal: son normas que han de ser tenidas en cuenta en la aplicación de la ley penal; máxime cuando, como en este caso, nos enfrentamos a una norma penal en blanco como es el delito de defraudación tributaria. Solo acudiendo a otras ramas del ordenamiento puede perfilarse el tipo penal.

Esa realidad no nos exime de atenernos a las exigencias básicas de este cauce casacional y entre ellas, de forma significada, el más escrupuloso respeto a los hechos que la Audiencia reputa probados. Así se desprende a la propia literalidad del precepto (*dados los hechos que se declaren probados*) y, más nítidamente, de lo previsto en el art. 884.3º LECrim como causa de inadmisión, que es certeramente invocada por el recurrido.



Desde el momento en que la Audiencia considera de manera expresa que no ha quedado *suficientemente acreditado cuál era el domicilio fiscal del acusado durante los ejercicios 2000 y 2001* pierde toda base fáctica el delito de defraudación tributaria que resultaría de la aplicación de la LIRPF: si no era residente en España (alternativa más beneficiosa y, por tanto, aunque no sea en materia estrictamente penal, hipótesis a la que nos conduce el principio *in dubio* que alcanza a todos los hechos que de forma directa e indirecta puedan tener repercusión penal, aunque no sean los estrictamente integrantes del tipo penal) no estaría obligado a tributar en razón de tal impuesto (art. 8 LIRPF), lo que echa por tierra la posible inaplicación indebida del art. 305 CP . Solo modificando el hecho probado se podría arribar a esa conclusión: acoplarlo en el art. 305.

Es verdad que la Sala de instancia va más lejos y se excede en la argumentación plural que despliega para negar el encaje de los hechos en el art. 305 CP . Algún pasaje de la sentencia trasluce una concepción del tipo subjetivo del art. 305 CP no del todo compatible con las tesis imperantes en la jurisprudencia. El art. 305 exige *defraudar* , lo que es algo más que dejar de pagar. Implica un cierto componente de artificio, ardid o engaño. En abstracto, aparentar que el lugar de residencia es distinto del efectivo, logrando hacerse con certificaciones en tal sentido para conseguir así disminuir las obligaciones tributarias es sin duda mecanismo del que *prima facie* cabe predicar ese componente del delito del art. 305 CP . Una *deslocalización* simulada para ocultar bases tributarias es en principio una modalidad defraudatoria capaz de rellenar las exigencias del tipo del art. 305 CP . Pero este debate pierde toda practicidad desde el momento en que la razón básica para la absolución es otra que se sitúa en un escalón previo. Éste es solo un refuerzo argumental a mayor abundamiento que, desde luego, tal y como parece expresarse, no sería aceptable. Pero la cuestión se puede orillar. Es argumento prescindible. La absolución se funda en algo previo: la no sujeción al IRPF por no ser residente en España. Idéntica consideración nos disculpa también de adentrarnos en valoraciones sobre el art. 14 CP (que, además, obligarían a indagar sobre la naturaleza -tipo o prohibición- del error sobre una norma extrapenal y sobre el papel del asesor fiscal en estos delitos y la debatida posibilidad del castigo del *extraneus* cuando el *intraneus* opera sin dolo en hipótesis que no siempre será tan descabellada, ni fáctica ni jurídicamente, como insinúa el recurso de la Abogacía del Estado. No en vano tanto la sentencia como el recurso del Ministerio Público sugieren una cierta perplejidad por la no acusación del asesor fiscal. Aunque basta el dolo eventual, es imaginable y no extravagante la hipótesis del contribuyente que actúa confiando plenamente en las indicaciones de quien le presta asesoramiento jurídico; aunque dicho sea incidentalmente y como sugiere el Abogado del Estado, la omisión también de toda tributación por el impuesto de no residentes es muy poco compatible con esa invocada buena fe).

SEXTO.- Puede dotarse no obstante de cierta operatividad o campo de debate a esta denuncia por *error iuris* en la medida en que el hecho probado en esa mención final no es totalmente neutro o jurídicamente aséptico. Esa aseveración -no queda acreditado el *domicilio fiscal*- encierra incorrectamente un concepto jurídico, aunque sea una noción jurídica extrapenal y aunque no tenga virtualidad para determinar la nulidad ex art. 851.1 LECrim (no solo porque no ha sido objeto de denuncia expresa, sino sobre todo porque en la medida en que en la fundamentación jurídica se aclara qué datos fácticos han servido para consignar esa afirmación el defecto deja de serlo, al tratarse de una integración del hecho probado con elementos de la fundamentación *pro reo*). La locución *domicilio fiscal* que recoge el hecho probado (seguramente de redacción muy perfectible como apunta el recurso del Fiscal: se limita a relatar las indagaciones y conclusiones de la AEAT sin realizar ni asumir afirmaciones narrativas apodícticas propias de un hecho probado) es concepto jurídico. Pero los elementos factuales que llevan a la Sala a efectuar esa afirmación se recogen tanto en el fundamento de derecho segundo: (no se ha probado que el acusado permaneciese en territorio español más de 183 días en los años controvertidos ni que tuviese vivienda a su disposición permanente en España); como en el tercero (en cuanto al rechazo de que en España se situase el núcleo principal o centro de intereses económicos); y los fundamentos cuarto y quinto (valoración fáctica de la prueba sobre ese extremo).

Es fácil adivinar ya que el motivo está condenado al fracaso. No obstante brinda la ocasión de entrar a precisar, desde la argumentación del Abogado del Estado, cómo integrar el concepto *domicilio fiscal* , lo que será indispensable para discutir luego sobre la arbitrariedad o no de las conclusiones fácticas de la Audiencia (motivo primero).

Son dos los preceptos a manejar. Están correctamente invocados por la entidad recurrente: el art. 9 LIRPF y el art. 4 del Convenio. No son coincidentes. Se solapan solo parcialmente. El art. 9 LIRPF permite considerar residente en España a estos efectos a aquella persona física cuyo *núcleo principal o centro de intereses económicos* esté ubicado en territorio español. Basta constatar eso para que se considere que fiscalmente está domiciliado en España.

Nótese sin embargo que el art. 4 del Convenio acude a ese criterio solo subsidiariamente, para el caso de que el contribuyente tenga vivienda permanente a su disposición tanto en España como en Portugal. El tenor del Convenio ha de prevalecer sobre la ley interna. De su redacción se desprende que para que tenga relevancia



el centro de intereses vitales o económicos, ha de constatarse previamente que el afectado tiene vivienda permanente a su disposición *en ambos Estados*. Si solo la tiene en uno de ellos -y eso es lo que ha estimado aquí la Sala de instancia- el domicilio fiscal será el del Estado en que radique la misma.

El propio recurrente reconoce al argumentar (lo que evidencia la concurrencia de la causa de inadmisión del art. 884.3º) que la Audiencia ha estimado improbable la existencia de una vivienda permanente el territorio español: *"La AEAT parte de la premisa de que es imposible acreditar que el Sr. Luis Miguel se ha encontrado en territorio español durante el tiempo exigido por la Ley, y vincula su residencia en nuestro Estado a la localización en el mismo de su núcleo de intereses económicos y personales. Sobre la prueba aportada por esta parte concerniente a esta cuestión nos referiremos con posterioridad.*

Una vez que la AEAT considera que el Sr. Luis Miguel es residente en territorio español, si el contribuyente se declara residente en Portugal, es cuando procede aplicar el Convenio con Portugal. Y consecuencia accesoria de la infracción del artículo 9, es la vulneración del artículo 4 del Convenio.

El artículo 4.2.a del Convenio dispone que: "2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera: a) Esa persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales)."

La forma que articula el Convenio para resolver el conflicto, es acudir en primer lugar a la existencia, tanto en territorio español como portugués, de una vivienda permanente a disposición del obligado. Expresión deliberadamente diferente del concepto de vivienda habitual, o de residencia, pues sólo es preciso que una vivienda se encuentre permanentemente a disposición del obligado.

En nuestro caso se ha negado que el Sr. Luis Miguel dispusiera de vivienda permanente en territorio portugués, pues nada se prueba al respecto. Y aun en el caso de que pudiera admitirse que dispone de tal vivienda, la AEAT consideró que también disponía de vivienda permanente a su disposición en España, luego, había que ubicar la solución en el seno de los intereses principales, los cuales son flagrantes.

La Audiencia sin embargo, no va tan lejos, y no llega a pasar el filtro de la vivienda permanente en territorio español; y en cualquier caso, considera que hay dudas, y que tales dudas deben despejarse a favor del reo. Pues bien, entendemos que aquí se vulneran por derivación el principio acusatorio, la presunción de inocencia y el principio in dubio pro reo. *Considera esta parte que el acusado se encontraba en disposición de probar su residencia en Portugal; pocas pruebas más fáciles pueden existir que la de la demostración del lugar en el que uno reside. Sin embargo, cómodamente y bajo la distribución de la carga probatoria (en su máxima expresión) se limitó la defensa a esperar (con aportación de informe pericial, como hace cualquier buena defensa en el ámbito del delito fiscal), pues entendía que toda la obligación probatoria correspondía a la acusación (ya lo hizo también en vía administrativa). Entendemos, a diferencia de la defensa y de la Audiencia, que la residencia y la disposición de una vivienda en un Estado es un hecho objetivo, ajeno a la actuación criminal, que es la defraudación en sentido estricto. Y que en este caso, al Sr. Luis Miguel correspondía la prueba de su lugar de residencia, siendo una prueba de descargo. Así consideramos que lo habría entendido el Tribunal Constitucional, si leemos su Sentencia 18/2005".*

Esa apreciación no puede compartirse. Antes se apuntó ya incidentalmente. El principio *in dubio* no alcanza solo a los elementos factuales conformadores del tipo penal, sino también a aquellos otros, extrapenales en principio, pero que en concreto tienen trascendencia penal. Cuando el TC razona en la forma que recuerda el recurrente es porque se ha llegado a una certeza a base de prueba indiciaria o indirecta que no es desvirtuada por el acusado (doctrina *Murray*) o porque respeta la posición del Tribunal que no otorgó crédito alguno a las alegaciones exculpatorias del acusado en el supuesto concreto; pero no porque entienda que la duda del Tribunal pueda ser resuelta en el sentido más perjudicial para el acusado, lo que es una herejía en derecho penal. Ni porque considere que el *onus probandi* corre de cuenta de la parte pasiva del proceso penal. No es extrapolable el razonamiento del TC. Que en un caso concreto un Tribunal haya negado todo crédito a unas manifestaciones exculpatorias del allí acusado por no haberlas acompañado de prueba más fehaciente (gastos deducibles) no significa que, en abstracto, la falta de probanza de los alegatos exculpatorios haya de ser resuelta contra reo; sólo cuando existe certeza de su futilidad o no correspondencia con la realidad (lo que puede venir reforzado por la pasividad del acusado para aportar pruebas que estaban a su alcance).

El motivo es inadmisibles, lo que en este momento procesal se convierte en causa de **desestimación**.

En todo caso ha servido para identificar el foco central de la controversia, que es un tema fáctico: si es o no arbitrario a la vista del conjunto de la prueba considerar *dudoso* que el acusado tuviese una vivienda



permanente a su disposición en territorio nacional. Es ese el núcleo del primer motivo de casación de la Abogacía del Estado y del único del recurso entablado por el Fiscal (art. 852 LECrim) que pasamos a estudiar.

SÉPTIMO.- Hay que volcar inicialmente unas consideraciones sobre los condicionantes de un motivo amparado en el derecho a la tutela judicial efectiva frente a una sentencia absolutoria.

No es admisible la invocación de lo que ha venido en bautizarse como "presunción de inocencia invertida", es decir un control en casación de una supuestamente errónea aplicación de ese derecho fundamental que ha servido de fundamento una sentencia absolutoria de la que se discrepa. El recurso de casación por infracción de derechos fundamentales no es "reversible" (STS 1043/2012, de 31 de noviembre). No cabe casación por *abuso* del derecho a la presunción de inocencia (según expresión que tomamos del recurso de la Abogacía del Estado). El legislador solo abre las puertas del recurso a la vulneración de un precepto constitucional, consistente en una aplicación de la ley que violenta el contenido del derecho fundamental menoscabándolo (vulneración). Cuando se aplica indebidamente una norma constitucional otorgándole un alcance mayor del que se derivaría de su cabal entendimiento (abuso o exceso al dimensionar las exigencias de un derecho fundamental) no existirá vulneración de un precepto constitucional. No se viola por exceso el derecho fundamental -tan solo la ley, en su caso- es decir cuando se extiende su eficacia. La decisión solo será fiscalizable si ese exceso es controlable por otra vía casacional (o, por la misma -art. 852- es decir, si el exceso implica vulneración de otra norma constitucional).

Desde esta perspectiva la casación ex art. 852 por vulneración de un derecho fundamental presenta cierta simetría con el recurso de amparo constitucional erigiéndose en la protección ante la jurisdicción ordinaria prevista en el art. 53 CE . Titular de la presunción de inocencia es el sujeto pasivo del proceso penal. Las partes acusadoras no gozan de un derecho fundamental, basado en la misma norma, consistente en que no se confiera a la presunción de inocencia una amplitud desmesurada (abuso), o a que se condene siempre que exista prueba de cargo practicada con todas las garantías susceptible de ser considerada "suficiente" para lograr la convicción de culpabilidad (SSTS 1273/2000 de 14 de julio , 577/2005 de 4 de mayo , 1022/2007 de 5 de diciembre ó 1043/2012, de 21 de noviembre , entre otras). Por definición las partes acusadoras carecen de legitimación para invocar la presunción de inocencia. No existe un reverso de ese derecho fundamental. Las discrepancias contra la sentencia absolutoria habrán de buscar otro *agarradero* casacional. Para traer a casación la discrepancia con la sentencia absolutoria las acusaciones habrán de buscar acomodo en alguno de los cauces establecidos en las diferentes vías de recurso que abren las leyes procesales (en casación, arts. 849 a 852).

Las SSTS 10/2012, de 18 de enero y 1377/2011, de 23 de diciembre proclaman en ese sentido que "*... sólo el imputado tiene derecho a la presunción de inocencia, este derecho no lo tiene la parte acusadora, no hay -por decirlo plásticamente un derecho a la presunción de inocencia invertida a favor de la acusación - STS 1532/2004, de 22-12 , 258(2003, de 25-2; 390/2003, de 18-3; y TC, S. 141 /2006, 176/2006 ...)*". En igual dirección SSTC 141/2006 de 8 de mayo , ó 285/2005, de 7 de noviembre .

El derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE en relación con el art. 852 LECrim) sí que abre una puerta para franquear las murallas de la casación y reabrir el debate sobre valoración probatoria aunque condicionado poderosamente por un marco muy específico. Recoge el recurso del Fiscal una acertada síntesis de esa doctrina. El derecho a la tutela judicial efectiva tal y como viene siendo perfilado en la jurisprudencia constitucional permite anular aquellas decisiones judiciales basadas en criterios no racionales, o apartados de toda lógica, o ajenas a cualquier parámetro de interpretación sostenible en derecho; pero no autoriza a corregir cualquier supuesta deficiencia en la aplicación del derecho o en la valoración de la prueba. Otorgar al derecho a la tutela judicial efectiva mayores dimensiones significaría convertir el recurso de casación y, lo que todavía sería más disfuncional desde la perspectiva del reparto de funciones constitucionales, también el recurso de amparo en un medio ordinario de impugnación. El derecho a la tutela judicial efectiva no garantiza el acierto en la decisión judicial, aunque sí repele aquellas respuestas ofrecidas por los órganos jurisdiccionales que se aparten de unos estándares mínimos de "razonabilidad". De esa manera el enunciado enfático y cuasi-sacramental de ese derecho no se queda en una mera proclamación retórica, sino que cobra perfiles concretos y adquiere un definible contenido esencial del que pueden extraerse consecuencias específicas en relación con asuntos singulares. Tal derecho queda satisfecho con la obtención de una respuesta judicial fundada aunque se desestime la pretensión que se reclamaba del Tribunal. Pero no cualquier respuesta judicial colma las exigencias de ese derecho: sólo aquellas que se muevan dentro de ciertos cánones elementales de razonabilidad y que se funden en una interpretación de la norma jurídica no extravagante, sino defendible, aunque se aparte de otras posibles igualmente sostenibles. La desviación frente a otras eventuales interpretaciones jurídicas incluso más correctas o defendibles u otras valoraciones probatorias más convincentes en abstracto serán cuestiones ajenas a las exigencias de tal derecho fundamental. Solo cuando tal apartamiento desborda lo "razonable" o lo "defendible" desde el punto de vista del ordenamiento



jurídico o de la racionalidad, el atentado a la legalidad adquiere una dimensión nueva, se transforma en algo más: la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. Desde esa óptica el Tribunal Constitucional en su función no de intérprete de la legalidad, que no lo es, sino de máximo intérprete de la Constitución y valedor de la eficacia de los derechos fundamentales es desde la que puede corregir sin invadir la legalidad ordinaria esas desviadas aplicaciones del derecho que por ello infringen también el art. 24.1 de la Constitución .

Aunque este Tribunal de casación se sitúa en la esfera de la jurisdicción ordinaria, lo que le confiere una mayor holgura y espacios más amplios, no mucho más allá puede llegar su perspectiva para el enjuiciamiento en casación de supuestos que acceden a ella de la mano del art. 852 LECrim por vulneración de un derecho fundamental. El derecho fundamental no puede ser amoldable o extensible según sea examinado por la jurisdicción ordinaria o por la constitucional. Sus exigencias son igual de fuertes e igual de limitadas en uno u otro ámbito (al margen del diferente canon de admisibilidad). También este Tribunal Supremo, aunque ha de recalcarse que su ubicación en la pirámide de la jurisdicción ordinaria y por tanto defensor no solo de la legalidad constitucional sino también de la ordinaria, le confiere una mayor capacidad fiscalizadora, ha de respetar el ámbito funcional de los Tribunales inferiores sin invadir los territorios que les reservan la legislación orgánica y procesal. Y ha de respetar los perfiles del derecho a la tutela judicial efectiva que corresponde definir al Tribunal Constitucional (art. 123 CE). No podemos convertir ese derecho fundamental en una especie de "comodín" cuya simple mención facultaría para revisar todas y cada una de las cuestiones probatorias, jurídicas, procedimentales o sustantivas implicadas en un asunto.

Si no estableciéramos esa autorrestricción, la tutela judicial efectiva se convertiría en una ancha puerta por la que accederían a la casación (y por ende al recurso de amparo) todas aquellas cuestiones que no habrían podido ser introducidas por las más estrechas ventanas de los arts. 849 a 851 LECrim , demoliendo la tradicional arquitectura de la casación y disolviendo su carácter de recurso extraordinario.

Una impugnación de una sentencia absolutoria desde el prisma de la tutela judicial efectiva no puede expansionarse hasta abarcar todas las discrepancias sobre valoración de la prueba o aplicación del derecho. Ha de limitarse a la corrección de aquellas decisiones que por su irrazonabilidad supongan no solo un quebranto de la legalidad o de máximas de experiencia o aplicación de discutibles criterios de valoración, sino una efectiva conculcación del derecho a la tutela judicial efectiva. Solo cuando una sentencia absolutoria sea arbitraria, incurra en un error patente, carezca de motivación, introduzca una motivación extravagante o irracional o realice una aplicación de la presunción de inocencia absolutamente disparatada y al margen de sus racionales contornos, podrá anularse por la fuerza del derecho a la tutela judicial efectiva.

Estas pautas han inspirado la reforma del recurso de apelación operada por la Ley 41/2015 al limitar también en esa modalidad impugnativa las posibilidades de censura de las partes acusadoras basadas en errores en la valoración de la prueba. No pueden intentar la condena en la segunda instancia si la sentencia fue absolutoria por no entender probados los hechos o la participación del acusado. Tan solo está a su alcance un novedoso motivo de apelación que solo llevará a la anulación de la sentencia si se justifica la insuficiencia o la falta de racionalidad en la motivación fáctica, el apartamiento manifiesto de las máximas de experiencia o la omisión de todo razonamiento sobre alguna o algunas de las pruebas practicadas que pudieran tener relevancia o cuya nulidad haya sido improcedentemente declarada (art. 790 LECrim).

OCTAVO.- Otra precisión se hace necesaria en el acercamiento al análisis de la cuestión suscitada: el nivel de motivación de las sentencias absolutorias es menos intenso que el de las condenatorias. Las sentencias absolutorias, en relación con la constatación de la inexistencia de arbitrariedad o error patente, precisan de una motivación distinta de la que exige un pronunciamiento condenatorio. En este supuesto es imprescindible que el razonamiento sobre la prueba conduzca como conclusión a la superación de la presunción de inocencia. Las sentencias absolutorias también precisan de una motivación razonable (STS 1547/2005, de 7 de diciembre). Se hacen eco de esa exigencia los párrafos introductorios del recurso del Ministerio Público *"De un lado porque la obligación constitucional de motivar las sentencias contenida en los artículos 24.2 y 120.3 de la Constitución , así como en las Leyes que los desarrollan, no excluyen las sentencias absolutorias. De otro, porque la tutela judicial efectiva también corresponde a las acusaciones en cuanto al derecho a una resolución fundada. Y de otro, porque la interdicción de la arbitrariedad afecta a todas las decisiones del poder judicial, tanto a las condenatorias como a las absolutorias, y la inexistencia de tal arbitrariedad puede ponerse de manifiesto a través de una suficiente fundamentación de la decisión.*

Sin embargo, no puede dejarse de lado que las sentencias absolutorias no necesitan motivar la valoración de pruebas que enerven una presunción existente a favor del acusado, contraria a su culpabilidad. Antes al contrario, cuentan con dicha presunción, de modo que en principio, para considerar suficientemente justificada una absolución debería bastar con la expresión de la duda acerca de si los hechos ocurrieron como sostiene la acusación. O, si se quiere, para ser más exactos, de una forma que resulte comprendida en el relato acusatorio.



Pues de no ser así, no sería posible la condena por esos hechos" (STS 2051/2002, de 11 de diciembre) . La absolución se justifica con la duda, con la falta de razones para condenar.

Una síntesis de pronunciamientos del TC que refuerzan esas consideraciones servirán para cerrar este preámbulo, largo pero imprescindible para dimensionar nuestra capacidad de fiscalización.

El Tribunal Constitucional en materia de recursos de amparo contra sentencias absolutorias (SSTC 45/2005 de 28 de febrero , ó 145/2009 de 15 de junio), ha recordado que la víctima de un delito no tiene un derecho fundamental a la condena penal de otra persona (por todas SSTC, 157/90 de 18 de octubre , 199/96 de 3 de diciembre , 215/99 de 29 de noviembre , ó 168/2011 de 16 de julio). Meramente es titular del *ius procedatur* , es decir del derecho a poner en marcha un proceso, substanciando de conformidad con las reglas del proceso justo, en el que pueda obtener una respuesta razonable y fundada en Derecho (por todas, STC 120/2000, de 10 de mayo). La función del TC se limita a enjuiciar si las resoluciones judiciales impugnadas han respetado el *ius ut procedatur* del justiciable que ha solicitado protección penal de los derechos que las Leyes en vigor reconocen (SSTC 215/99, de 29 de noviembre , 168/2001, de 16 de julio), o si la sentencia absolutoria ha incurrido en arbitrariedad, irrazonabilidad o error patente, no satisfaciendo así las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva (STC 45/2005 de 8 de febrero).

Nos sirven esas precisiones también para un recurso de casación basado en el art. 852 por vulneración del art. 24.1 CE . Tanto el Fiscal como el Abogado del Estado en sus respectivos recursos recogen una selección de pronunciamientos constitucionales y de esta Sala que con unas u otras palabras enuncian esos principios.

Este desarrollo pone de manifiesto la absoluta inviabilidad de aplicar a este motivo la causa de inadmisión del art. 884.3 LECrim invocada por el recurrido. El motivo se dirige precisamente a encauzar una discrepancia con el hecho probado.

NOVENO.- Eran inevitables estas consideraciones para fijar el limitado marco de análisis con que ha de operar esta Sala Segunda al examinar los motivos por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.

Desde esa óptica la conclusión es que la sentencia de la Audiencia atacada en casación es racional, se atiene a parámetros de lógica, y aplica el derecho a la presunción de inocencia en términos correctos que podrán ser matizados, o perfilados pero que no pueden tildarse de contrarios a la lógica o arbitrarios o irracionales y, por tanto, vulneradores del derecho a la tutela judicial efectiva. Se adelanta, así pues, que el destino de los dos motivos no puede ser otro que su **desestimación**. El meritorio esfuerzo argumental realizado por los recurrentes tendría mayor espacio en otro escenario procesal. Pero en casación y sustentados por la invocación del derecho a la tutela judicial efectiva no es suficiente para echar abajo los razonamientos de la sentencia de instancia: desbordan los contornos de lo argumentable bajo el manto de ese derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. No podemos adentrarnos sin restricciones en el debate propuesto por los recurrentes so pena de traspasar las funciones que la ley residencia en este Tribunal en detrimento de las correspondientes a otros órganos jurisdiccionales.

a) El Fiscal busca apoyo en el apartado b) del art. 9 de la LIRPF : solo desde una valoración arbitraria de la actividad probatoria podría rechazarse o considerarse no acreditado que el núcleo principal de las actividades o intereses económicos del acusado estaba en España lo que situaría su domicilio fiscal en nuestro territorio. La Sala no habría examinado más que superficialmente ese argumento, centrándose en la cuestión del domicilio o residencia y otorgando un valor desmesurado a las certificaciones emitidas por el Consulado de España en Lisboa y por las autoridades portuguesas. Esas certificaciones no serían más que una exteriorización y confirmación documental de la añagaza urdida por el acusado para eludir el pago de impuestos: simular una residencia en Portugal que no era efectiva o tan persistente o que no excluía su residencia también en España. A este punto, quizás el más trascendente, dedicaremos el fundamento siguiente.

b) En un pasaje posterior ataca igualmente al Fiscal otros argumentos que transitan la sentencia aunque con un desarrollo más confuso. Como se apuntó antes, son de segundo orden: ni constituyen la *ratio* esencial de la absolución, ni su desaparición de la sentencia alteraría el sentido de la parte dispositiva (equivoca referencia a que no habría defraudación en sentido estricto o a un hipotético error por parte del acusado; o a las supuestas dudas sobre el monto de la cuota o al acreditamiento del ejercicio a imputar los incrementos patrimoniales no, justificados).

c) El Abogado del Estado, por su parte, protesta por una de las líneas argumentativas de la sentencia: las sucesivas *liquidaciones* (no en sentido administrativo técnico, sino informes de posibles liquidaciones) presentadas por la AEAT generarían dudas. También esta línea impugnativa está presente en el recurso del Fiscal. Asiste la razón en este punto a la Abogacía del Estado: esas sucesivas liquidaciones (o mejor, informes sobre la liquidación que habría procedido) no son fruto de una incertidumbre que nos llevaría a un estado de duda, sino de los datos con que van contando los peritos en fases escalonadas. Cada nueva versión responde



al conocimiento de nuevos elementos o, en algún caso, a abrir una alternativa que dependerá de una necesaria opción previa en cuanto a la valoración de la prueba (entender rota o no la presunción legal sobre la cronología a aplicar a los incrementos patrimoniales no justificados). No hay ninguna incorrección en ello, ni de ahí cabe racionalmente deducir que no está claro que las cantidades defraudadas superen los 120.000 euros en cuanto habrían sido diversas las tesis mantenidas por la AEAT al respecto. Es justo el reproche que dirige a la sentencia la entidad recurrente. No es afortunado ese razonamiento de la Audiencia ni, desde luego, puede considerarse zigzagueante o poco congruente la actuación de la AEAT, aunque es exagerado inferir que la sentencia le atribuye una ilegalidad. Pero eso no aboca a la estimación del recurso pues subsiste lo que es el argumento primario de la respuesta absolutoria: no era sujeto obligado por el IRPF al no tener domicilio fiscal en España. El recurso otorga a ese otro argumento (dudas sobre el monto defraudado) un peso en la decisión final que no tiene; hiperboliza su importancia que es más retórica que real.

d) Igual irrelevancia tienen las cuestiones referidas al supuesto error, o al concepto de *defraudación*. Ya se habló de ello. Que acompañe la razón a los recurrentes en algunas de sus apreciaciones sobre esos puntos, no es suficiente para estimar el recurso pues no se consigue derribar la premisa primera sobre la que se construye la absolución ligada al domicilio fiscal del acusado.

e) Las valoraciones, al parecer erróneas, sobre otras decisiones de la Audiencia Nacional referidas a ejercicios anteriores tampoco condicionan de ninguna forma el resultado final. Es una cuestión marginal, colateral y de valor muy accesorio. Su influencia en la decisión de fondo es nula.

f) Desliza la Abogacía del Estado otras quejas sobre la forma en que se ha valorado la prueba dispensando una extremada indulgencia frente a las pruebas favorables a la defensa, no equiparable al rigor y reticencias y recelos con que se acogen las probanzas de la acusación (declaraciones no ratificadas en juicio por no ser llamado el testigo; otorgar alguna credibilidad a testimonios de personas claramente posicionadas en favor del acusado...). Ciertamente es así: pero eso no deja de ser una consecuencia del régimen de valoración de prueba que impera en el proceso penal. La igualdad de partes es, en verdad, relativa. Pero eso no puede fundar una queja. Así debe ser. Al acusado le basta con generar una duda en el Tribunal. La acusación se ve obligada a generar una certeza más allá de toda duda razonable. Cualquier elemento que milita en favor de la defensa ha de ser sopesado, aunque su crédito sea *a priori* cuestionable. La acusación viene obligada no solo a acreditar su hipótesis acusatoria, sino a tratar de refutar la prueba de descargo que la contradice o que abona otra hipótesis exculpatoria, hasta lograr desacreditarla. Sí: hay que ser más rigurosos en la valoración de la prueba de la acusación, en cuanto se le exige carácter concluyente. Es una desigualdad procesal, pero es legal y justa. No puede exigirse en la jurisdicción penal *igualdad en el reparto de las cargas probatorias* como se pide en el recurso de la AEAT.

DÉCIMO .- En un fundamento anterior se explicó -y en este punto descarrila el elaborado y documentado razonamiento del Fiscal- como tal domicilio fiscal (pieza clave en la controversia procesal) queda regulado por el art. 4 del Convenio de referencia, cuyo criterio ha de prevalecer en lo no coincidente sobre el art. 9 de la legislación nacional. Por tanto, no habiéndose considerado probado que el acusado tuviese una vivienda permanente a disposición en España, el domicilio fiscal queda normativamente situado en Portugal por imperativo de la norma convencional en la cual el dato del núcleo de sus actividades económicas y vitales solo es relevante si en los dos países consta una vivienda a disposición con un carácter estable. Desde esa premisa normativa está condenado al fracaso el esfuerzo indagador para identificar ese centro de intereses económicos.

Se trata así pues en esencia de determinar si la conclusión de la Audiencia de que no consta suficientemente acreditado que el acusado tuviese una residencia con carácter estable o permanente en España es una apreciación arbitraria; es decir, si a la vista de la prueba practicada podía estimarse que estaba rotunda e indiscutiblemente acreditado lo contrario y que solo desde la irracionalidad o la deliberada ceguera ante la prueba se podría hablar de un dato incierto.

Existen desde luego poderosos indicios que nutren la hipótesis fáctica de las acusaciones: no era una acusación en absoluto infundada. Pero ninguno de ellos es de una fuerza tal que descalifique de forma radical, contundente, indubitada e irrefutable la hipótesis contraria, respaldada no solo por las manifestaciones del acusado sino también por otras pruebas testificales y documentales. En esas condiciones no podemos inmiscuirnos en ese debate probatorio al que la legislación no nos invita, para, sin haber oído al acusado, sin haber presenciado la prueba, proclamar que las dudas manifestadas por la Sala son irracionales o arbitrarias. Es hiperbólico -aunque la dialéctica procesal ampare esa retórica- calificar la decisión de *profundamente irracional* (recurso de la AEAT).

Hay, en efecto, muchos datos accesorios que no son mencionados por la sentencia (residencia de la madre, algunos elementos documentales...). Pero no es exigible que se recojan en la sentencia todos y cada uno de



los matices, detalles o perfiles de los distintos indicios blandidos. Es cierto que el argumento colateral sobre el IVA en relación a la supuesta vivienda es muy poco consistente. Pero algún valor periférico pudiera tener y es prescindible. Son muchos otros los elementos que llevan a la duda.

Después de una valoración global y suficiente, aunque no sea exhaustiva, se llega a una conclusión: las acusaciones no han logrado convencer al Tribunal de que el acusado disponía de una vivienda a su disposición de forma estable en España. No sería procedente ofrecer a las acusaciones otra oportunidad, la posibilidad de que lo intenten de nuevo ante un nuevo tribunal con lo que eso supone de incidencia en el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley.

UNDÉCIMO.- Que el acusado no tuviese su domicilio Fiscal en España no significa que estuviese exento de tributar en nuestro país, pero sería otro tipo de impuesto: el que grava las rentas de no residentes (Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo).

¿Puede exigirse ahora lo debido por ese impuesto (que el propio informe de la defensa admite)? ¿podría haberlo valorado la Audiencia los hechos desde ese otro enfoque tributario?

A nivel penal no habría mutación del hecho. Hay identidad fáctica pues se parte de los mismos ingresos. Por tanto, se interrumpió la prescripción en el momento en que se incoaron diligencias penales. En teoría podría efectuarse en sede judicial la liquidación por tal impuesto para dilucidar si la cifra defraudada supera los 120.000 euros. Tiene razón el Abogado del Estado cuando, partiendo del *iura novit curia*, reprocha a la Audiencia que decline efectuar la liquidación correspondiente, viniendo a lamentar de alguna forma que no la hubiese efectuado la AEAT.

Pero no es que nos enfrentemos a dificultades tales como la ausencia de datos suficientes; ni que muy probablemente, dada la diferencia de tipos de gravamen, nunca llegásemos al dintel de los 120.000 euros (amén de otros problemas como el tratamiento desde esa perspectiva de las ganancias patrimoniales no justificadas problema nada sencillo ante el silencio del Convenio -vid. no obstante sus arts. 13 y 22- y del Impuesto sobre la Renta de no residentes).

Topamos sobre todo con un problema de **principio acusatorio** : una acusación basada en el IRPF no puede sustituirse por una condena fundada en otro concepto tributario. Aunque no pueda hablarse de prescripción (interrumpida por el seguimiento de acciones penales por esos idénticos hechos: ocultación de capacidad económica e ingresos a la Hacienda para eludir el pago de tributos), existiría falta de congruencia entre acusación y condena y vulneración del derecho a ser informado de la acusación del art. 24 CE . Ello no obsta a que por la Administración Tributaria puedan realizarse las comprobaciones oportunas, sin que esto suponga condicionar la interpretación de las normas que rigen los expedientes administrativos (vid art. 68.9 LGT según su vigente redacción).

En todo caso ni es jurídicamente inviable, como sostiene el órgano recurrente, ni es actuación insólita en la práctica de la AEAT que se haga una doble propuesta liquidatoria basada en dos conceptos tributarios diferentes cuando la valoración fáctica no es concluyente y deja abiertas dos alternativas (de manera paralela a lo que son las conclusiones alternativas en el proceso penal).

DUODÉCIMO .- Desestimándose los recursos interpuestos procede condenar a la Agencia Tributaria a las costas, declarándose de oficio las causadas por el recurso del Ministerio Público (art. 901 LECrim).

III. FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey, por la autoridad conferida por la Constitución, esta Sala ha decidido:

1.-DESESTIMAR el recurso de casación interpuesto por el **MINISTERIO FISCAL** contra Sentencia número 77/2016 de fecha diez de febrero de dos mil dieciséis dictada por la Sección nº 16 de la Audiencia Provincial de Madrid procedente del Juzgado de Instrucción nº 20 de Madrid, que absolvió a Luis Miguel de un delito contra la hacienda pública; con declaración de las costas de este recurso de oficio.

2.- DESESTIMAR el recurso de casación interpuesto por el **ABOGADO DEL ESTADO** contra Sentencia y Audiencia arriba reseñadas: condenándole al pago de las costas ocasionadas en su recurso.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso.

Comuníquese esta resolución al Tribunal Sentenciador a los efectos procesales oportunos, con devolución de la causa que en su día remitió, interesándole acuse de recibo.



Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección Legislativa lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Andres Martinez Arrieta Miguel Colmenero Menendez de Luarca Antonio del Moral Garcia Andres Palomo Del Arco Joaquin Gimenez Garcia

PUBLICACION .- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D Antonio del Moral Garcia , estando celebrando audiencia pública en el día de su fecha la Sala Segunda del Tribunal Supremo, de lo que como Letrado/a de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ