



Roj: **STS 4214/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:4214**

Id Cendoj: **28079120012017100772**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **23/11/2017**

Nº de Recurso: **2036/2016**

Nº de Resolución: **751/2017**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **ANDRES MARTINEZ ARRIETA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAP M 12571/2016,**  
**STS 4214/2017,**  
**AATS 5962/2018**

RECURSO CASACION núm.: 2036/2016

Ponente: Excmo. Sr. D. Andres Martinez Arrieta

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Josefa Lobón del Río

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Penal**

#### **Sentencia núm. 751/2017**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Andres Martinez Arrieta

D. Miguel Colmenero Menendez de Luarca

D. Luciano Varela Castro

D. Antonio del Moral Garcia

Dª. Ana Maria Ferrer Garcia

En Madrid, a 23 de noviembre de 2017.

Esta sala ha visto el recurso de casación infracción de ley y quebrantamiento de forma, interpuesto por **El abogado del estado**, y **Dña. Diana** ésta última representada por el procurador D. Rodrigo Pascual Peña y defendida por el letrado D. Carlos Herrera Neira; **D. David** representado por el procurador D. Francisco José Abajo Abril y defendido por el letrado D. Javier Sánchez-Vera Gómez-Trelles; **D. Hipolito y Nicolas** ambos representados por el procurador D. Antonio Rafael Rodríguez Muñoz y defendidos por el letrado D. Rafael García Merino contra la sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Madrid, Sección Décimo Sexta, de fecha 30 de septiembre de 2016, que condenó a Dña. Diana, D. David y D. Hipolito y Nicolas por delito continuado de estafa en grado de tentativa, siendo también parte el Ministerio Fiscal.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Andres Martinez Arrieta.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** El Juzgado de Instrucción nº 1 de Madrid instruyó Procedimiento Abreviado 1266/2015 contra Dña. Diana, D. David y D. Hipolito y Nicolas, por delito continuado de estafa en grado de tentativa, y una vez concluso lo remitió a la Audiencia Provincial de Madrid, Sección Décimo Sexta, que con fecha 30 de



septiembre de 2016 dictó sentencia que contiene los siguientes **HECHOS PROBADOS**: Se declara probado que los acusados Hipolito , su hijo Nicolas , David y su pareja Diana , todos ellos mayores de edad y sin antecedentes penales , puestos de acuerdo entre ellos , con la finalidad de crear una apariencia de realidad ante la Agencia Tributaria con el objetivo último de generar unas cuotas soportadas de IVA a los efectos de obtener un lucro indebido con su reclamación y el consecuente perjuicio a la Hacienda Pública por un importe total de 862.183,38 euros llevaron a cabo las siguientes operaciones societarias e inmobiliarias simuladas , revestidas de formalidad notarial que aparentaban responder a la realidad.

La entidad INDEAL ALAMEDA S.L. a través de sus administradores de hecho y de derecho , los acusados Hipolito y su hijo Nicolas , siendo el primero socio principal de la sociedad INDEAL ALAMEDA ,SL con una participación del 99 ,99 % en su capital y socio mayoritario de la entidad PROMOCIONES INMOBILIARIAS CASADO CARO S.L. con un 98 % del accionariado de la misma , siendo propietaria esta última sociedad propietaria de la entidad DESARROLLO INMOBILIARIO DEL ALTO MANZANARES con una participación del 99 % , adquirió de forma simulada sin corriente monetaria y con la finalidad de generar cuotas de IVA soportado ficticias , una serie de activos a las siguientes sociedades durante el ejercicio del ario 2010 ; así de DESARROLLO INMOBILIARIO PUERTO SL., en concreto el día 28 de abril de 2010, un inmueble dedicado a oficina sito en la C/ Soto Hidalgo n.º 8 1º A de Madrid por importe de 723.294 euros y una cuota de IVA soportado al 16 % de 115.727 ,04 euros , el 29 de abril de 2010 dos inmuebles dedicados a vivienda en la C/ DIRECCION000 NUM000 n. NUM001 y NUM002 de Sevilla por importe de 705.000 euros y una cuota soportada de a IVA al 7 % de 49.350 euros y el 28 de abril de 2010 cesión de derechos de cobro de aprovechamientos urbanísticos sobre finca sita en C/ DIRECCION001 del Puerto de Santa María por un importe de 3000 euros y una cuota de IVA soportado al 16 % de 480 euros ; de DESARROLLO INMOBILIARIO DEL ALTO MANZANARES S.L., en concreto, mobiliario diverso en fecha 29 de abril de 2010 por importe de 6.600 euros y una cuota soportada de IVA al 16 % de 1056 euros, de PROMOCIONES INMOBILIARIAS CASADO CARO, S.L., en concreto, mobiliario y material informático el 28 de abril de 2010 por un importe total de 18.195,11 euros y una cuota soportada de IVA al 16 % de 2.911 ,20 euros. De tal forma que las precitadas sociedades transmitentes se convertían en generadoras de un derecho de crédito a favor de INDEAL ALAMEDA, SL, por el importe de unas cuotas de IVA supuestamente soportado.

Transcurrida una semana desde las anteriores operaciones, el día 4 de mayo de 2.010, se procede a la venta de las acciones de las sociedades y de las fincas registrales, realizado todo ello en el mismo lugar y momento, con arreglo al número de protocolo de las escrituras, vendiéndose primero las fincas y después las sociedades. De esta manera, en el mencionado día 4 de mayo de 2010 , el acusado Hipolito , a los efectos de deshacerse mediante una venta simulada de las sociedades que habían devengado un IVA en las mencionadas operaciones que debía ser ingresado , vende las participaciones que tiene en PROMOCIONES INMOBILIARIAS CASADO CARO, S.L., un 98 % , entidad que a sus vez era propietaria de las otras tres sociedades vendedoras y devengadoras de cuotas de IVA, esto es, de DESARROLLO INMOBILIARIO PUERTO, S.L., DESARROLLO INMOBILIARIO DEL ALTO MANZANARES SL. a favor de COMASA INMUEBLES S.L., la cual era administrada por la acusada Diana , y donde participaba su pareja el también acusado David , mayor de edad y sin antecedentes penales, como socio con un 40 % de su capital social , mediante escritura de compraventa de acciones .

El referido día 4 de mayo de 2010 la sociedad DESARROLLO INMOBILIARIO DEL ALTO MANZANARES S.L. vende a TARENE INVERSIONES ,S.L., por lo que repercute IVA, las fincas n.º NUM003 y n.º NUM004 en la C/ DIRECCION002 de Manzanares El Real , a TURON MARILLO , S.L. las fincas n.º NUM005 , NUM006 y NUM007 en la misma calle y a RESIDENCIAL MIRADOR DEL YELMO S.L. las fincas con n.º NUM008 y NUM009 en idéntica calle y a INVERSIONES Y ESTUDIOS MANZANARES S.L. las fincas n.º NUM010 , NUM011 y NUM012 también en la C/ DIRECCION002 de Manzanares El Real. Las cuatro sociedades eran propiedad al 100 % de la entidad CONTRAPARTIDA HIPOTECARIA SL participada al 100 % por el acusado David .

Al objeto de recuperar los inmuebles de Manzanares el Real que habían salido del control de los acusados Hipolito y su hijo el también acusado Nicolas , el mismo día 4 de mayo de 2010, la entidad CONTRAPARTIDA HIPOTECARIA ,SL vende a INDEAL -ALAMEDA S.L. la sociedad TURÓN MARILLO SL que era propietaria a su vez de TARENE INVERSIONES S.L., RESIDENCIAL MIRADOR DEL YELMO S.L. y RESIDENCIAL Y ESTUDIOS MANZANARES al 100 % , recuperando de esta manera los referidos acusados Nicolas Hipolito los bienes inmuebles, y al adquirir las mencionadas sociedades , adquieren un derecho a reclamar a la AEAT la devolución de IVA repercutido en la adquisición de las fincas de Manzanares el Real .

El acusado Hipolito es nombrado administrador único de las referidas sociedades de las que hasta la fecha había sido titular el acusado David de manera indirecta a través de la titularidad del 100% de CONTRAPARTIDA HIPOTECARIA, S.L. que a su vez tenía la totalidad de las mismas.

En definitiva, el 4 de mayo de 2010, los activos inmobiliarios comprendidos en la adquisición de PROMOCIONES INMOBILIARIAS CASADO CARO, S.L., una vez llegados al círculo del acusado David , fueron redistribuidos a



través de las compraventas entre la sociedad TURÓN MARILLO S.L. y las sociedades dependientes de ésta y recuperadas el mismo 4 de mayo de 2010 mediante la adquisición por la entidad a INDEAL -ALAMEDA S.L. de TURÓN MARILLO S.L. y las demás dependientes de ésta; y, de esta forma, el acusado Hipólito como administrador y el acusado Nicolás, como socio, recuperaron la titularidad de los inmuebles que anteriormente habían enajenado.

Con la manera de actuar descrita, las entidades compradoras solicitan la devolución de IVA soportado en los siguientes términos: RESIDENCIAL MIRADOR DEL YELMO S.L. en la cantidad de 179.176,62 euros, TURÓN MARILLO S.L. en 179.953,32 euros, TARENE INVERSIONES S.L. en 139.086,85 euros, INVERSIONES Y ESTUDIOS MANZANARES S.L., en 188.481,08 euros, INDEAL ALAMEDA, S.L. en 175.485,51 euros, resultando en total la cantidad a devolver de 862.183,38 euros, cantidad que, en definitiva, los acusados pretendieron obtener su devolución de la Hacienda Pública como I.V.A. soportado, pese a conocer que el I.V.A. repercutido no se ingresó, ni se ingresaría en la Hacienda Pública.

La Agencia Estatal de la Administración Tributaria, pese a la formalidad notarial con que fueron revestidas las operaciones, advirtió, previo examen conjunto de las mismas y de su documentación, que el derecho a la deducción se había creado artificialmente de una manera aparente con las actuaciones simuladas de los acusados, por lo que la devolución no llegó a llevarse a cabo".

**SEGUNDO.-** La Audiencia de instancia dictó el siguiente pronunciamiento: Que debernos CONDENAR y CONDENAMOS a los acusados Hipólito, Nicolás, David y a Diana, todos ellos como criminalmente responsables en concepto de autores, los dos primeros como autores directos y los dos segundos como cooperadores necesarios, de un delito continuado de estafa en grado de tentativa con la aplicación del subtipo agravado de exceder la cuantía objeto de defraudación los 50.000 euros, ya definido, sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a cada uno de ellos a las penas de ocho meses de prisión con la accesoria legal de inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, y cinco meses multa con una cuota diaria de 20 euros con responsabilidad personal subsidiaria de un día de privación de libertad por cada dos cuotas impagadas; con la obligación de abonar cada uno 1/4 de las costas procesales causadas.

Contra esta Sentencia cabe interponer recurso de casación del que conocerá la Sala 2ª del Tribunal Supremo, y que deberá ser anunciando ante esta Audiencia en el plazo de cinco días hábiles a contar desde el siguiente a su notificación".

**TERCERO.-** Notificada la sentencia a las partes, se preparó recurso de casación por el Abogado del Estado y las representaciones de Dña. Diana, D. David y D. Hipólito y Nicolás, que se tuvo por anunciado remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo las certificaciones necesarias para su sustanciación y resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose los recursos.

**CUARTO.-** Formado en este Tribunal el correspondiente rollo, el Abogado del Estado y las representaciones de los recurrentes, formalizaron los recursos, alegando los siguientes MOTIVOS DE CASACIÓN:

El Abogado del Estado:

ÚNICO.- Por infracción de ley del artículo 849.1 LECrim, por vulneración de los artículos 305 y 305 bis de la LOPJ 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (en adelante, el "CP"), en relación con el principio de especialidad del artículo 8 CP respecto del delito de estafa previsto en los artículos 248 y 250 CP.

La representación de Diana:

PRIMERO.- Por infracción de ley del art. 849-1º de la LECr, en relación con el art. 786.2 de la misma ley; igualmente en relación con los arts. 5.4 y 238.3 de la LOPJ, al entender que vulnera el art. 779.1.4º de la LECr y el art. 24 de la CE.

SEGUNDO.- También por infracción de ley del art. 849-1º de la LECr. La recurrente entiende como infligidos los arts. 786.2 y 892 de la LECr. en relación con los arts. 678 y 728 de la misma ley.

TERCERO.- También por infracción de ley del art. 849-1º de la LECr. en relación con el art. 250.1 y 5 del CP. A pesar de que el motivo invoca la infracción de ley por error de derecho, contiene una invocación a los arts. 5.4 de la LOPJ y 24 de la CE.

CUARTO.- Por vulneración del derecho a la presunción de inocencia al amparo del art. 24 de la CE en relación con el art. 852 de la LECr. en lo que se refiere al juicio de inferencia hecho por el Tribunal respecto de la autoría de la recurrente.

La representación de David:



PRIMERO.- Por vulneración de la presunción de inocencia al amparo del art. 24.2 de la CE en relación con el art. 852 de la LECr .

SEGUNDO.- Por vulneración, una vez más, de la presunción de inocencia al amparo de los arts. 24.2 de la CE en relación con el art. 852 de la LECr . El recurrente pretende que no existe valoración racional de la prueba y que se ha limitado a copiar literalmente el escrito de conclusiones del Ministerio Fiscal.

TERCERO.- Por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva al amparo de los arts. 24.1 de la CE , 5.4 de la LOPJ y 852 de la LECr . Porque entiende el recurrente que no existe prueba de cargo suficiente.

CUARTO.- Por infracción de ley del art. 849.1 de la LECr . por aplicación indebida del art. 248 del CP (estafa). El recurrente pretende que no existió simulación.

QUINTO.- Por infracción de ley del art. 849.1 de la LECr . por falta de aplicación del art. 21.6ª del CP (circunstancia atenuante de dilaciones indebidas).

La representación de Nicolas y Nicolas y de las entidades INDEA ALAMEDA, TURÓN MARILLO, TARENE INVERSIONES, RESIDENCIAL MIRADOR DEL YELMO E INVERSIONES Y ESTUDIOS DEL MANZANARES:

PRIMERO.- Por vulneración del derecho a la presunción de inocencia, al derecho a un juez imparcial y a un juicio justo con todas las garantías, al amparo de los arts. 852 de la LECr . y 24.2 de la CE .

SEGUNDO.- Por infracción de ley del art. 849.1 de la LECr por indebida aplicación de los arts. 248 , 250.1 y 5 del CP .

TERCERO.- Por infracción de ley del art. 849.2 de la LECr . por error en la apreciación de la prueba derivado de documentos que revelan la equivocación del Juzgador.

CUARTO.- Por quebrantamiento de forma del art. 851.1 inciso primero de la LECr . Por no expresar la Sentencia clara y terminantemente cuáles de los hechos se declaran probados.

QUINTO.- Por quebrantamiento de forma del art. 851.1 inciso tercero de la LECr . por consignarse en los hechos probados conceptos que predeterminen el fallo. Los recurrentes señalan expresiones tales como operaciones societarias, simulación, IVA repercutido, derecho a las deducciones, etc.

SEXTO.- Por quebrantamiento de forma del art. 851.3 de la LECrim ., por no resolver todos los puntos objeto del debate.

**QUINTO.-** Instruido el Ministerio Fiscal del recurso interpuesto, la Sala admitió el mismo, quedando conclusos los autos para señalamiento de fallo cuando por turno correspondiera.

**SEXTO.-** Por Providencia de esta Sala de fecha 3 de octubre de 2017 se señala el presente recurso para fallo para el día 26 de octubre del presente año, prolongándose la deliberación del mismo hasta el día de la fecha.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### RECURSO DEL ABOGADO DEL ESTADO

**PRIMERO.-** La sentencia condena a los acusados como autores de un delito intentado de estafa y acuerda la absolución por un delito fiscal, también intentado, por el que el abogado del Estado y el Ministerio fiscal, con carácter alternativo, habían formulado acusación y ahora, en casación el abogado del Estado formaliza su impugnación reproduciendo su pretensión de condena por un delito fiscal intentado.

El abogado del Estado formaliza un motivo único, al amparo del art. 849.1 de la ley de enjuiciamiento criminal , en el que denuncia la inaplicación de los arts. 305 y 305 bis del Código penal . Cuestiona un apartado de la argumentación de la sentencia impugnada: cuando refiere que los hechos de la acusación, y que el tribunal declara probados, son legalmente constitutivos de un delito continuado de estafa en grado de tentativa y excluye la calificación en el delito contra la Hacienda pública, porque no existe obligado tributario ni relación jurídica objeto de tributación, con expresa cita de la Sentencia de esta Sala 163/2008 . El recurrente sostiene que el art. 305 del Código penal es de aplicación al relato fáctico, porque las entidades que han solicitado la devolución del IVA son entidades reales que han aparentado una relación jurídica, de la que se deriva que la solicitud de devolución indebida del IVA sea simulada. Consecuentemente, la tipificación procedente es la de delito fiscal intentado porque a pesar de la apariencia y la maquinación urdida, la Hacienda pública detectó el engaño y no realizó el abono.

Le asiste razón al recurrente en su alegación por error de derecho aunque el motivo sea, finalmente, desestimado por las razones que expresamos seguidamente. Decimos que tiene razón el recurrente porque la sentencia de instancia afirma que no existe delito fiscal porque no ha sido cometido por un obligado tributario.



Ello es una obviedad, pues la modalidad delictiva del delito fiscal imputada no es la realizada por quien tiene una obligación de pagar impuestos, sino que la modalidad imputada es la pretensión de una devolución indebida en la que el sujeto activo aparenta ser un acreedor de un IVA soportado y, en tal sentido, solicita la devolución por un importe superior a los 800.000 euros. Es una persona que no es realmente obligada tributario pero aparenta ser sujeto de una relación jurídica tributaria.

En la modalidad comisiva de solicitud de devolución indebida, como la que refiere el hecho probado, el sujeto que reclama la devolución -a través de una apariencia de realidad simulada- no es un obligado tributario, es una persona que se integra, de forma defraudatoria, como sujeto de una relación jurídica tributaria, en virtud de la que solicita una devolución de un IVA que se dice soportado y que sabe no ha sido pagada.

Es cierto que en nuestra jurisprudencia hemos afirmado la naturaleza especial del delito fiscal asentado en una triple situación. De una parte, una la relación jurídica tributaria, pues el impago o lo indebidamente reclamado se integra en una relación jurídica de naturaleza tributaria; de otra, porque la tipicidad exige una cuantía a la que se concreta la relación tributaria, 120.000 euros; en tercer lugar, porque la Hacienda es uno de los sujetos de la relación.

Del primer elemento señalado, la relación jurídica tributaria, cuando ésta se integra por la modalidad de impago, éste sólo puede ser cometido por el obligado tributario que es quien infringe el deber, por lo tanto, es un sujeto con un elemento especial de autoría. Sin embargo, en la modalidad consistente en la obtención indebida de devoluciones realizadas por quien aparenta ser titular de un derecho de devolución no real, el autor no es obligado tributario porque no existe como tal, sino que su conducta es la de aparentar ser sujeto de la relación jurídica tributaria, en la que el defraudado sigue siendo Hacienda y la relación jurídica tributaria es aparente, en la medida en que se crea una apariencia de devolución que es indebida, porque se dice ha sido soportada y se tiene derecho a la devolución.

Por lo tanto, aunque de ordinario el sujeto infractor es el sujeto a quien compete el deber de pagar el impuesto, por lo tanto un sujeto con un elemento especial de autoría, el defraudador fiscal, en la modalidad de cobro indebido de devoluciones, el sujeto activo no es obligado tributario sino quien aparenta ser titular del derecho a percibir una devolución de un IVA soportado.

Esos elementos, relación jurídica tributaria, sujeto pasivo y condición de punibilidad y de procedibilidad, es por lo que hemos declarado la exigencia de un elemento especial de autoría; destacando la necesidad del que el sujeto activo del delito sea, por lo tanto, un sujeto obligado por la relación tributaria, pues si la obligación incumplida es de naturaleza tributaria y el sujeto pasivo es la Hacienda, en sus distintas modalidades, es llano afirmar que el sujeto activo deba ser un sujeto cualificado por su condición de obligado tributario. Afirmación que resulta lógica por la naturaleza de la relación y del sujeto pasivo. Ahora bien ello no quiere decir que sólo será sujeto activo el sujeto obligado al pago del impuesto por incumplimiento del deber: lo será en la modalidad de defraudación, pero también lo podrá ser la persona que artificiosamente se coloca en la posición aparente de sujeto tributario, cuando la modalidad comisiva se refiere al cobro indebido de devoluciones. Por lo tanto, cuando la conducta típica consiste en el impago de la obligación tributaria el sujeto del delito es el obligado al pago, pero en la modalidad de devolución indebida, como refiere el caso, el sujeto activo es quien aparenta, mediante defraudación, la titularidad de un derecho de reclamación de una devolución indebida.

Esta interpretación es congruente con la previsión del art. 305.2 CP, tras la reforma operada por la LO 7/2012, que al disponer un criterio delimitador del periodo impositivo refiere la posibilidad de comisión de la modalidad defraudatoria por recepción de devoluciones indebidas a situaciones en las que el hecho se desarrolla en el seno de una organización o grupo criminal o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva. Esta previsión resuelve la duda sobre la caracterización del sujeto activo, que de ordinario será el obligado tributario, normalmente por el incumplimiento de su deber, pero también quien aparenta ser sujeto de la relación jurídico tributaria (en la modalidad de obtención de devolución indebida).

Desde la perspectiva expuesta, el tipo penal, configurado como un delito de infracción de deber (del deber de satisfacer impuestos y cumplir las obligaciones tributarias) es imputable a quien infringe ese deber y a quien se coloca en situación de aparente titular de un derecho de reclamación para generar un crédito falso contra la hacienda, en definitiva defraudando para la obtención de una devolución indebida.

Señalado lo anterior respecto al sujeto activo del delito fiscal, analizamos la cuestión referida a la admisibilidad de formas imperfectas en el delito fiscal y la naturaleza de la exigencia típica de los 120.000 euros. En el hecho probado se refiere que las cantidades que se reclamaron de forma indebida y artificiosa no llegaron a hacerse efectivas porque la administración tributaria "previo examen conjunto de las actuaciones y su documentación advirtió que el derecho a la deducción se había creado artificialmente de una manera aparente con las





actuaciones simuladas de los acusados por lo que la devolución no llegó a llevarse a cabo". El recurrente afirma que la subsunción procedente es la de delito fiscal en tentativa.

La acusación pública del Ministerio fiscal y la abogacía del Estado habían calificado los hechos de la acusación, el primero de forma alternativa a la estafa, como delito contra la Hacienda pública en tentativa, pues no había llegado a producirse el pago indebido de la devolución acorde a la pretensión de devolución del IVA soportado.

Este apartado merece una especial consideración. Los 120.000 euros expresan una condición objetiva de punibilidad que, necesariamente, debe concurrir en el hecho para afirmar la existencia del delito. Es el criterio del legislador para diferenciar el ilícito administrativo del penal, de manera que su concurrencia es precisa, no sólo para la condena penal, sino para el inicio de las actuaciones, conforme a las exigencias del art. 251 de la Ley General Tributaria que dispone que la constatación de los indicios de delito contra la Hacienda supone la realización de la liquidación por un importe que supere el límite, con las excepciones a esa liquidación previstas en el art. 250 de la misma ley. La exigencia de los 120.000 euros no es el resultado causal respecto a la acción defraudatoria, sino un elemento del delito consistente en la superación de determinada cantidad para diferenciar la infracción administrativa de la penal y requiere su efectiva concurrencia como elemento definidor del delito. Como tal condición de punibilidad, no requiere ser abarcada por el dolo, y su concurrencia es obligada como elemento del delito.

Como dijo la STS 643/2005, de 19 de mayo, el delito se ve sometido a una condición objetiva de perseguibilidad, la denuncia del Ministerio fiscal, y a una condición objetiva de punibilidad. Uno de los elementos componentes para hacer surgir el hecho criminal es que la elusión del impuesto o de la devolución indebida supere una determinada cantidad, lo que es imposible precisar si previamente no se ha realizado la liquidación.

Desde una perspectiva culpabilística se puede admitir que la intención defraudatoria surge en el momento en que el sujeto obligado decide causar un perjuicio a la Hacienda pero lo cierto es que, aunque le anime este dolo, su comportamiento no será punible como delito fiscal si la suma defraudada no alcanza la cantidad establecida en el Código Penal, una vez realizada la pertinente liquidación. En el caso, no se produjo tal perjuicio en cantidad que supere la cifra prevista como condición de punibilidad, por lo que no podemos subsumir la conducta defraudatoria en el delito fiscal objeto de la calificación del Abogado del Estado reproducida en esta casación.

Consecuentemente, el motivo se desestima.

RECURSO DE Hipólito Y DE Nicolas

**SEGUNDO.-** Estos recurrentes formalizan una oposición que articulan en varios motivos. El primero, por vulneración del derecho a la presunción de inocencia con un contenido argumental que refiere varios contenidos, desde la alegación de insuficiencia de la precisa actividad probatoria, hasta la vulneración del derecho al proceso debido. El conjunto de alegaciones dificulta su análisis.

En primer término plantean la nulidad del enjuiciamiento por la extemporaneidad de la aportación de la documentación completa de las distintas operaciones y de los expedientes seguidos en la administración tributaria.

Concretamente se quejan de que la documentación que el Ministerio fiscal decía acompañar al escrito de querrela no era completa, al no incluir en los discos compactos que la alojaba toda la documentación correspondiente a las cinco sociedades intervinientes en los hechos de la querrela, pues solo se contiene la documentación de dos sociedades. La falta de documentación, pese a que su contenido fue objeto de indagación en el sumario, no se advirtió hasta días antes del juicio oral, momento en el que su ausencia se puso en conocimiento por una de las defensas a la sala de enjuiciamiento, que ofició a la administración tributaria para que aportara esa documentación. Sostiene, al igual que los otros condenados en su respectivo recurso, que esa acción de la sala de enjuiciar compromete su posición de imparcialidad y le ha producido indefensión. Obvia en su argumentación que el Abogado del Estado, al inicio del juicio oral, incorpora esa misma documentación.

El motivo se desestima. En la causa obra la secuencia de los hechos. La documentación que se dice incorporada a la causa en un disco compacto que no lo estaba efectivamente su integridad. Sobre el contenido de lo imputado en la querrela se practica actividad probatoria, las partes se personan, se practican diligencias y se incorporan documentos que afectan al hecho imputado. Días antes del juicio una de las defensas solicita la documentación incorporada supuestamente al escrito de querrela y se advierte que de las cinco sociedades solo aparecen la documentación correspondiente a dos, por lo que el tribunal ordena un requerimiento para su incorporación, comunicándolo a las partes con cinco días de antelación al señalamiento del juicio. Las partes acusadoras toman conocimiento del hecho y solicitan su incorporación y el tribunal así lo acuerda, incluso suspendiendo el señalamiento para que las defensas conozcan la documentación incorporada. Ninguna parte



reclama la insuficiencia del plazo de suspensión instando su ampliación para el conocimiento cabal de la documentación, por otra parte ya incorporada durante la instrucción de la causa en sus elementos esenciales.

Desde la perspectiva expuesta ninguna irregularidad se produce, pues en el procedimiento abreviado las normas reguladoras del enjuiciamiento, arts. 786 y coincidentes, prevén una incorporación de documentación al inicio del enjuiciamiento y la posibilidad de sanear los defectos que puedan surgir para regularizar la documentación de la que las partes pudieran valerse. Además, no existiendo irregularidad procesal, tampoco existió indefensión, en la medida en que la documentación, en su esencia, se fue incorporando al proceso durante la instrucción, y en todo caso fue puesta de manifiesto a las partes al inicio del juicio decretando una suspensión para un cabal conocimiento que fue estimado suficiente por todas las partes, sin reclamación alguna.

Sostiene la defensa en el recurso que la cuestión deducida fue objeto de cuestionamiento por el recurrente en la instancia censurando que el tribunal, de oficio, instara la incorporación de la documentación, una vez advertido el error detectado y puesto de manifiesto por uno de los Letrados de la defensa. Ciertamente se cuestionó y el tribunal lo resolvió afirmando, con la finalidad de evitar mayores cuestionamientos de su decisión que, con independencia de su solicitud para reparar el error en la incorporación de la documentación, también había acordado incorporar la documentación aportada por el Abogado del Estado que, como parte procesal, aparece habilitado por la Ley procesal, art. 786 y siguientes, para esa incorporación. Como hemos declarado ninguna irregularidad se produjo y tampoco, ninguna indefensión, por lo que el motivo se desestima.

En otro apartado de la impugnación, censuran que se haya permitido el ejercicio de la acción penal por un delito continuado de estafa en imperfecto grado de ejecución cuando el juez de instrucción, al acomodar las diligencias de instrucción al procedimiento abreviado, subsumió la investigación en el delito fiscal, lo que impide, a su juicio, la formulación de una acusación por delito distinto, pues ello supondría una vulneración del principio acusatorio.

El motivo se desestima. Como dijimos en la STS 981/2013, de 23 de diciembre, la vigencia del principio acusatorio parte de una estricta correlación entre la acusación y la declaración judicial de condena realizada por el tribunal, de manera que éste no puede condenar por un delito que no haya sido objeto de acusación y del que, en consecuencia, no se haya podido defender el acusado. Esa conformación del proceso penal, con una parte que acusa, otra que se defiende y un tribunal que decide, supone la realización de la justicia de acuerdo a las exigencias derivadas de la observancia del derecho de defensa. Así, el tribunal no puede condenar por un delito del que la defensa no haya podido defenderse, no haya podido practicar prueba en su interés y realizar alegaciones en su contra. En el fondo late un aspecto de legitimidad en el ejercicio del ius puniendi. Sólo quien ostenta un interés de accionar penalmente, la acusación pública que ostenta un interés social, o la particular, que ostenta y defiende su interés particular, pueden hacerlo. De esa pretensión de condena ha de darse traslado a la defensa para actuar su concreto interés en defensa de los derechos que le asisten. Así se conforma un proceso acorde con las exigencias del principio democrático, el debido equilibrio entre la acción y la defensa, con igualdad de armas y vigencia de los principios de contradicción efectiva, igualdad y defensa.

La esencia del principio acusatorio consiste en asegurar la vigencia del derecho de defensa, propiciando que el imputado pueda actuar su derecho a defenderse de una previa acusación que le ha sido comunicada, de modo que no pueda verse sorprendido por una subsunción inesperada efectuada por un tribunal que, como hemos señalado, no tiene legitimidad para efectuar un reproche sin una acusación previa. El tribunal se sitúa en el enjuiciamiento como un órgano que recibe una relación fáctica y una subsunción, comunicada a la defensa, y en el juicio debe proceder a la reconstrucción del hecho con la celebración de la prueba que las partes proponen para su valoración.

La cuestión deducida en el recurso guarda relación estrecha con la configuración del objeto del proceso. Este se va conformando a partir de resoluciones de ordenación del mismo, de manera que el contenido del principio acusatorio es distinto según la fase procesal en la que nos encontremos. Así las cuestiones de competencia tienen un contenido relacionado con el objeto de mayor extensión que la acomodación del procedimiento abreviado o el auto de procesamiento y mayor que las calificaciones provisionales, y mayor aún que las definitivas, pues se va conformando el proceso y su objeto a partir de resoluciones de acomodación que van concretando su objeto. Es el juicio oral el que marca definitivamente el objeto del proceso, conforme a las conclusiones definitivas en las que se concreta la definitiva concepción del objeto y la debida correlación entre acusación y sentencia, poniéndolo en conocimiento de la defensa.

El auto de acomodación al procedimiento abreviado no obliga a una correlación estricta entre la finalización de la instrucción y la vinculación de la acusación, sino que ésta puede extraer del contenido instructor las consecuencias jurídicas que entienda que procedan para su enjuiciamiento, con las debidas congruencias fácticas.



Consecuentemente, este apartado de la impugnación se desestima.

Con respecto al derecho fundamental a la presunción de inocencia, que también es objeto de cuestionamiento en este motivo, recordamos que como hemos explicitado en numerosas resoluciones de esta Sala, por ejemplo SS. 1126/2006 de 15.12 , 742/2007 de 26.9 y 52/2008 de 5.2 cuando se alega infracción de este derecho a la presunción de inocencia, la función de esta Sala no puede consistir en realizar una nueva valoración de las pruebas practicadas a presencia del Juzgador de instancia, porque a éste solo corresponde esa función valorativa, pero si puede este Tribunal verificar que, efectivamente, el Tribunal "a quo" contó con suficiente prueba de signo acusatorio sobre la comisión del hecho y la participación en él del acusado, para dictar un fallo de condena, cerciorándose también de que esa prueba fue obtenida sin violar derechos o libertades fundamentales y sus correctas condiciones de oralidad, publicidad, inmediación y contradicción y comprobando también que en la preceptiva motivación de la sentencia se ha expresado por el Juzgador el proceso de su raciocinio, al menos en sus aspectos fundamentales, que le han llevado a decidir el fallo sin infringir en ellos los criterios de la lógica y de la experiencia ( STS. 1125/2001 de 12.7 ).

Así pues, al Tribunal de casación le corresponde comprobar que el Tribunal ha dispuesto de la precisa actividad probatoria para la afirmación fáctica contenida en la sentencia, lo que supone constatar que existió porque se realiza con observancia de la legalidad en su obtención y se practica en el juicio oral bajo la vigencia de los principios de inmediación, oralidad, contradicción efectiva y publicidad, y que el razonamiento de la convicción obedece a criterios lógicos y razonables que permitan su consideración de prueba de cargo. Pero no acaba aquí la función casacional en las impugnaciones referidas a la vulneración del derecho fundamental a la presunción de inocencia, pues la ausencia en nuestro ordenamiento de una segunda instancia revisora de la condena impuesta en la instancia obliga al Tribunal de casación a realizar una función valorativa de la actividad probatoria, actividad que desarrolla en los aspectos no comprometidos con la inmediación de la que carece, pero que se extiende a los aspectos referidos a la racionalidad de la inferencia realizada y a la suficiencia de la actividad probatoria. Es decir, el control casacional a la presunción de inocencia se extenderá a la constatación de la existencia de una actividad probatoria sobre todos y cada uno de los elementos del tipo penal, con examen de la denominada disciplina de garantía de la prueba, y del proceso de formación de la prueba, por su obtención de acuerdo a los principios de inmediación, oralidad, contradicción efectiva y publicidad. Además, el proceso racional, expresado en la sentencia, a través del que la prueba practicada resulta la acreditación de un hecho y la participación en el mismo de una persona a la que se imputa la comisión de un hecho delictivo ( STS. 299/2004 de 4.3 ). Esta estructura racional del discurso valorativo si puede ser revisada en casación, censurando aquellas fundamentaciones que resulten ilógicas, irracionales, absurdas o, en definitiva arbitrarias ( art. 9.1 CE ), o bien que sean contradictorias con los principios constitucionales, por ejemplo, con las reglas valorativas derivadas del principio de presunción de inocencia o del principio "nemo tenetur" ( STS. 1030/2006 de 25.10 ).

Desde la perspectiva expuesta el tribunal ha oído y percibido con inmediación la actividad probatoria. Ciertamente, con una no adecuada técnica de motivación, reproduce el contenido de las declaraciones de testigos y de peritos sin una valoración. Esa manera de motivar es defectuosa, pues se limita a reproducir lo que el testigo y el perito han dicho sin un análisis racional de su resultancia, conforme exige el art. 717 de la ley procesal , pero en esta instancia nos ayuda a comprobar que los testigos declararon y que fueron asertivos en sus declaraciones. De igual manera los peritos afirmaron los hechos de la acusación. Además el tribunal destaca la calidad de las periciales realizadas, asumiéndolas como fundamento de su convicción que expresa en la sentencia y de las que deduce la realidad de las operaciones de compra venta de inmuebles y de acciones de las empresas, posibilitando la venta de los inmuebles, sin abono efectivo del IVA, que se dice soportado aunque no pagado, posibilitando con la trasmisión que la adquirente pueda solicitar la devolución de un IVA soportado, aunque no pagado, aparentando una realidad inexistente de titularidad de un derecho a la devolución no real y artificiosamente adquirida. A esta conclusión llega el tribunal a partir de las declaraciones oídas en el juicio y las periciales practicadas y destaca los tres pasos realizados: las transmisiones de los inmuebles, de las acciones de las sociedades y la vuelta de los inmuebles a las iniciales sociedades propietarias; actividades y transmisiones por vía contractual que producen la apariencia de relación tributaria y permiten la defraudación en los baremos contenidos en el hecho probado. Estas operaciones son calificadas de extrañas y especialmente dispuestas para maquinar un derecho aparente que no ha llegado a ser efectivo. Se han diseñado unas operaciones ilógicas y ruinosas para los acusados David y Diana , propiciando una venta y recompra de unos bienes inmuebles sin sentido alguno y sólo para generar un crédito aparente que permite gestionar la devolución de un IVA soportado y no efectivamente pagado. El razonamiento del tribunal se apoya en lo ilógico de las operaciones mercantiles y lo antieconómico que resultan unas compraventas y una devolución por compraventa, con intervención de fedatarios públicos y de los registros públicos, abonando los gastos y costes. Además, las periciales ponen de manifiesto y también los testimonios de los funcionarios de Hacienda que los acusados ya habían realizado operaciones similares





que habían sido investigadas y similares en su expresión, concluyendo con la lógica negocial que su único interés es el de propiciar la maquinación para solicitar unas devoluciones de IVA no soportado efectivamente. El razonamiento del tribunal es lógico y se apoya en una actividad probatoria que el recurrente no discute, si no es para oponer su propia versión de los hechos. El tribunal destaca que se trata de operaciones normales de la contratación, pero son ilógicas, sin sentido negocial, caras y solo obedecen a un artificio que ya había sido objeto de investigación en otros supuestos por parte de los acusados.

**TERCERO.-** En el segundo de los motivos de la impugnación denuncian el error de derecho por la indebida aplicación de los arts. 248 y 250 CP que tipifican el delito de estafa y su agravación específica. Sostienen que las operaciones de compraventa de los inmuebles a partir de las distintas sociedades fueron lícitas y celebradas de acuerdo con los preceptos del Código civil.

No deja de ser una apreciación del recurrente expone. La sentencia, a partir de la publicidad de los actos jurídicos realizados, las sucesivas ventas, las de las acciones del grupo y la recompra de los bienes, todos sin efectiva traslación económica, realizando su adquisición a partir de la subrogación en los créditos hipotecarios existentes en los inmuebles y las promesas de un pago por el comprador del IVA suponiendo una repercusión del impuesto, no satisfecho realmente, que permite solicitar su devolución generando la maquinación para solicitar esa devolución.

El tribunal de instancia ha tenido en cuenta para llegar a esa conclusión los informes emitidos por los peritos que han expresado al tribunal no sólo lo ilógico de las operaciones, si no se analizan desde la perspectiva de la maquinación, y la realización de conductas semejantes por el grupo David , los otros condenados y también recurrentes, que han sido sometidos a inspección por recaudaciones semejantes.

Desde la perspectiva expuesta, la afirmación del tribunal de instancia describiendo la maquinación urdida para generar un aparente derecho a la devolución del IVA de manera indebida y fruto de esa actuación ilógica, desde el punto de vista negocial, y no amparada en la situación que se afirma justifica la conducta (la crisis económica), es racional y adecuadamente explicada en la fundamentación de la sentencia con apoyo en la prueba practicada.

El motivo, en consecuencia se desestima.

**CUARTO.-** Formalizan un tercer motivo por error de hecho en la valoración de la prueba. Sin designar ningún documento acreditativo del error que denuncian pretenden una revaloración de las periciales contenidas en la causa y concretamente destacan "las extraordinarias contradicciones de los informes que pudieran determinar la falsedad de alguno o todos los documentos por aquel elaborados y que han determinado la condena de mis representados", en referencia a los documentos e informes elaborados por un inspector de hacienda previos a la remisión de los expedientes al Ministerio fiscal por la posible comisión del delito posteriormente judicializado. Es decir, sostiene el error desde el informe elaborado por el inspector sobre la base de las escrituras y actos que documentan las operaciones inmobiliarias.

Ni los informes emitidos para su análisis y remisión al juzgado, ni las escrituras en cuanto reflejan operaciones inmobiliarias y contractuales incorporadas al relato fáctico de la sentencia, son el documento acreditativo del error que denuncian, por lo que el motivo se desestima. Se trata de unos informe sujetos a la valoración del tribunal que los recibe y permiten declarar el relato fáctico. Respecto a las escrituras públicas el tribunal no se desdice de su contenido, sino que las incorpora al relato fáctico, por lo que ningún error cabe apreciar.

**QUINTO.-** Formalizan un cuarto motivo en el que denuncia un quebrantamiento de forma del art. 851 de la Ley procesal penal . En su desarrollo argumental reproducen el relato fáctico y la fundamentación de la sentencia para afirmar la falta de claridad por la ausencia al determinar qué actos contratos son simulados, si los negocios jurídicos de compraventa o las declaraciones tributarias realizadas.

El motivo se desestima. El quebrantamiento de forma denunciado supone un motivo de nulidad de la sentencia que determina su anulación por la irregularidad denunciada, a fin de que se proceda a su nueva y correcta redacción. Por las radicales consecuencias que conlleva, semejante defecto ha de ser de tal entidad que en realidad determine una absoluta incomprensión de lo que se quiere decir y proclamar como probado, de manera que ese vacío impida la adecuada interpretación y calificación jurídico penal de lo narrado ( SSTS de 15 de Junio y 23 de Octubre de 2001 , entre muchísimas otras).

La oscuridad de comprensión debe provenir, por tanto, de los propios términos y de la construcción semántica, gramatical o lógica de lo descrito, es decir, supone una ininteligibilidad interna del propio relato, que debe, en consecuencia, analizarse sin salir de él, ni para buscar una explicación plausible de lo que se dice en aras de subsanar el defecto ni, por el contrario, para construir esa falta de claridad alegada por contraposición con elementos externos a la narración, como podrían ser la fundamentación jurídica de la propia Sentencia o las pruebas practicadas en las actuaciones.



Obligado resulta, por último, para la prosperidad de un recurso amparado en este fundamento legal, que el recurrente designe expresa y concretamente las frases o expresiones que, a su juicio, resultan incomprensibles por falta de claridad o, en su caso, la omisión o laguna que tal ausencia de claridad provoca.

En el presente caso, los recurrentes denuncian, bajo este motivo y fundamento, una supuesta falta de claridad por haberse omitido en los hechos declarados probados los datos que individualicen las concretas escrituras, contratos o facturas que se consideran simuladas, obviando lo que el tribunal ha declarado: que el conjunto de las operaciones de compra y recompra se realiza para urdir una maquinación generadora de un derecho de devolución de un IVA que se dice soportado, lo que supone expresar con claridad el alcance de la maquinación urdida para lograr de Hacienda una devolución indebida.

El relato fáctico describe el hecho que declara probado y el derecho de defensa de los recurrentes ha sido respetado posibilitando su ejercicio en el recurso de casación.

**SEXTO.-** Denuncian con el mismo ordinal de su recurso otro quebrantamiento de forma por el empleo en el relato fáctico de expresiones jurídicas que predeterminan el fallo. Refieren como expresiones que adolecen del defecto procesal las contenidas en el relato fáctico y en la fundamentación de la sentencia en las que se afirma la realización de "operaciones societarias e inmobiliarias simuladas", "con la finalidad aparente de crear una apariencia de realidad ante la Agencia tributaria", "adquirió de forma simulada", "mediante una venta simulada", "pese a conocer que el IVA repercutido no se ingresó, no se ingresaría a la Hacienda pública".

La jurisprudencia de esta Sala de lo Penal exige para la estimación del vicio formal de predeterminación del fallo los siguientes requisitos: a) Que se trate de expresiones técnico-jurídicas que definan o den nombre a la esencia del tipo aplicado. b) Que tales expresiones sean por lo general asequibles tan sólo para los juristas o técnicos y no compartidas en el uso del lenguaje común. c) Que tengan un valor causal apreciable respecto del fallo, y d) Que, suprimidos tales conceptos jurídicos dejen el hecho histórico sin base alguna y carente de significado penal ( STS nº 667/2000, de 12 de abril ) ( STS 663/2008, de 25 de noviembre ).

Las expresiones acotadas por los recurrentes son términos del lenguaje común y no especializado del derecho, no precisan conocimientos especiales de la doctrina y ciencia del derecho para su comprensión. No hay, asimismo, una eliminación de una declaración concreta de hechos probados para incluir en su lugar solamente elementos propios del tipo penal apreciado. Por otra parte, la frase transcrita refleja una forma de operar en el tráfico inmobiliario que es precisa para expresar el contenido fáctico de la subsunción realizada y respecto a la que los recurrentes han podido actuar su derecho de defensa a través del recurso de casación.

**SÉPTIMO.-** En el último de los motivos formalizan otro quebrantamiento de forma, en esta ocasión por incongruencia omisiva del art. 851.3 de la Ley procesal, en el que refieren, principalmente, cuestiones que fueron sometidas al inicio del juicio oral y resueltas en las cuestiones previas y concretamente, aunque no lo expresan de forma clara, la falta de resolución la ciñe a la incorporación al enjuiciamiento de la documentación aportada por el abogado del Estado al inicio del juicio, al detectar la ausencia en el disco compacto de la documentación a la que se refería la querella.

La cuestión fue oportunamente deducida al inicio del juicio y resuelta en las cuestiones previas y ha sido objeto de impugnación en el recurso de casación.

RECURSO DE David

**OCTAVO.-** Formaliza un primer motivo en el que denuncia la vulneración del art. 24 de la Constitución. En primer lugar expresa la queja sobre la aportación al inicio del juicio por parte de la abogacía del Estado de la documentación que debía contener el disco compacto que se acompañaba a la querella y cuya inexistencia se advirtió días antes del juicio oral. Como expusimos en el segundo fundamento de esta Sentencia el error en la incorporación de la documentación fue subsanado por el propio tribunal y, ante la quejas expuestas, incorporada por una de las partes del enjuiciamiento en el momento procesal hábil para realizarlo. Se trató de remediar un error material, sin mayor trascendencia causal a una indefensión del recurrente. La correspondencia entre el informe que debió ser incorporado, cuya ausencia ha generado esta impugnación, con la aportada al inicio del juicio oral aparece en el relato de la sentencia pues fue objeto de las indagaciones de quienes han depuesto como testigos o como peritos en el enjuiciamiento y se han incorporado otros documentos referidos a la documentación, como escrituras etc., que suponen la constatación documental del ilícito hecho imputado en la querella y objeto del enjuiciamiento.

El motivo es coincidente con el que hemos examinado al analizar la anterior impugnación. El recurrente, en ese sentido, reitera la pérdida de imparcialidad del tribunal al solicitar el complemento de los discos compactos, olvidando que lo que era un error material, por falta de incorporación, había sido detectado por una de las defensas, quien lo puso de manifiesto al tribunal y este trató de remediarlo. No obstante, el Abogado del Estado instó su incorporación al juicio mediante su aportación, evitando toda sospecha de actuación parcial como se



sugería desde la defensa. Su incorporación al enjuiciamiento forma parte de las posibilidades de las partes y al tribunal corresponde, como hizo, asegurar la igualdad de armas, a cuyo efecto procedió a la comunicación del hecho y a suspender el señalamiento para propiciar un conocimiento cabal de la documentación. Por otra parte ésta había sido objeto de análisis e indagación de testigos y peritos, quienes también incorporaron la documentación contenida en los expedientes.

En otro apartado de la queja casacional refiere que el "nuevo" expediente no ha sido ratificado por los funcionarios de Hacienda, porque no respondieron a la pregunta formulada por la defensa sobre su intervención en la nueva documentación. El motivo carece de contenido porque lo que resulta de la actuación procesal es la reincorporación de una documentación que se creía que existía y que por error no se había incorporado, por lo que se procede a su subsanación.

**NOVENO.-** Analizamos conjuntamente los motivos segundo y tercero de la impugnación que tienen un contenido semejante. En el segundo refiere la vulneración del derecho la presunción de inocencia y en el tercero a la tutela judicial efectiva al considerar, en ambos, que la defectuosa redacción de la sentencia, tanto en lo referente a la declaración fáctica como en la fundamentación, vulnera sus derechos al no contener una motivación razonable de la prueba.

Reproduce nuestra jurisprudencia en orden a cuestionar determinados comportamientos judiciales a la hora de redactar sentencias copiando los escritos de acusación, proceder que es calificado de improcedente y anómalo por la jurisprudencia, pero que, como el propio recurrente reconoce, carece de soporte legal que lo impida o sancione con nulidad. Es claro que la redacción del relato fáctico considerado probado por el tribunal, así como la valoración de la prueba y de la subsunción, son funciones jurisdiccionales que competen al órgano judicial atento a la prueba y a la técnica dogmática para afirmar la subsunción. Las normas procesales refieren las exigencias del pronunciamiento jurisdiccional y se cuidan de preservar determinados comportamientos que pueden conllevar situaciones de indefensión, como la predeterminación, la falta de claridad o la contradicción en el relato fáctico y dan lugar, precisamente, por la indefensión producida, a la nulidad de la sentencia para superar la mínima y posibilitar el ulterior recurso. Este no es el caso de esta casación. El tribunal ha declarado probado unos hechos que son los que la acusación ha presentado como objeto del enjuiciamiento y el tribunal ha estimado oportuno sujetarse a la relación fáctica de la acusación para declarar, precisamente, lo que le instaba: su declaración como hechos probados.

En orden a la fundamentación de la convicción, el tribunal acoge una valoración de la prueba en la que expresa sus fuentes de convencimiento, las declaraciones de los acusados en relación con la documentación, las declaraciones de los testigos y los informes periciales en cuanto explican los hechos y la racionalidad de la actuación de las partes contratantes, destacando lo ilógico de esas operaciones, si no son para obtener unas devoluciones no debidas por la expresión de un IVA que se dice soportada y no abonado con anterioridad. El tribunal ha dispuesto de varias periciales y llega a la convicción que expresa en la fundamentación. Lo relevante es que el recurrente ha podido conocer el fundamento de la condena y, consecuentemente, ha podido articular una oposición a través del recurso de casación. El que esta no le satisfaga, en cuanto a la forma empleada en la sentencia, no supone la lesión de los derechos que denuncia en los dos motivos del recurso, pues conoce el hecho probado y la fundamentación sobre el análisis de la prueba, identificando las fuentes de convicción, y sobre la subsunción.

Consecuentemente los dos motivos se desestiman.

**DÉCIMO.-** Formaliza un cuarto motivo de oposición por error de derecho, en el que denuncia la indebida aplicación del tipo penal de la estafa y cuestiona su aplicación desde el respeto al relato fáctico, afirmando que no existió clandestinidad pues todas las operaciones se documentaron en instrumentos que aseguran la publicidad. Así lo demuestra el hecho de que Hacienda pudo comprobar la regularidad e impedir el pago de la devolución reclamada, como efectivamente acaeció, lo que permite declarar la regularidad de la operación realizada de acuerdo al ordenamiento como una operación propia de la actividad comercial.

En el mismo sentido afirma que todas las operaciones se comunicaron a la Agencia Tributaria para que ésta las conociera y pudiera inspeccionarlas y, en consecuencia, si era indebido no proceder, como lo hizo, a su devolución. Así refiere que nos encontramos ante un conflicto en la aplicación de la norma tributaria prevista en el art. 15 de la Ley general tributaria, sin que pueda confundirse esa situación con la de la estafa, que exige un engaño "nada más y nada menos que frente a un órgano tan experto como lo es la AEAT, siendo lo cierto que la Agencia tributaria no cayó en error alguno".

El motivo se desestima. El recurrente pretende una revaloración de la prueba y una conclusión que le lleve a afirmar lo que no se declara, esto es, que no existió artificio ni maquinación para obtener una devolución indebida, sino que se trata de una actuación empresarial efectuada desde la publicidad que proporciona la intervención de fedatarios públicos y registros igualmente públicos. Analizada la sentencia y la motivación



resulta patente que no existió una efectiva transmisión de la propiedad, sino una operación de <<ida y vuelta>> para propiciar una devolución de un IVA soportado del que se sabía que no había sido previamente abonado; es decir una operación realizada para generar una apariencia para reclamar una devolución indebida.

El relato fáctico refiere unos actos que revisten las formalidades propias de la contratación civil a sabiendas de que no lo realizan efectivamente. Simulan unas ventas, que comporta el pago de tributos, que efectivamente no realizan aunque documentalmente sí constan, lo que permite al aparente comprador, en connivencia con el vendedor, solicitar la devolución del impuesto soportado por la operación que inicialmente y una vez que se ha generado documentalmente la posibilidad de devolución, volver a recomprar los bienes posibilitando la creación artificial de una devolución. Realmente las ventas no existieron, pero desde la venta y posterior recompra, lo único que se pretende era generar una pretensión de devolución de un IVA no procedente y artificiosamente creado para engañar. Es por eso que los contratantes fingieron que realizaban unas compraventas que no se estaban llevando a cabo. Se trata de una simulación y no de un conflicto en aplicación de la norma tributaria.

**DÉCIMO PRIMERO.-** Denuncia en el motivo la inaplicación de la atenuación por dilaciones indebidas que considera que concurren en el enjuiciamiento y que deben ser calificadas en sus efectos.

La sentencia impugnada da cumplida respuesta a la pretensión deducida en la instancia, refiriendo el inicio de las actuaciones en septiembre de 2013, la acomodación a procedimiento abreviado en 2014, la apertura de juicio en mayo de 2015, la admisión de pruebas y señalamiento en septiembre de 2015 y el juicio en septiembre de 2016, calificando la tramitación de la causa como causa de especial complejidad, a lo que han contribuido las pretensiones de sobreseimiento planteadas en el juzgado hasta en tres ocasiones distintas, lo que da lugar a actuaciones y resoluciones judiciales para dar la respuesta que la tutela judicial merece.

El motivo se desestima.

RECURSO DE Diana

**DÉCIMO SEGUNDO.-** Formaliza un primer motivo en el que denuncia que el procedimiento abreviado no se dirigió contra esta recurrente, y la calificación de las acusaciones y la condena en la sentencia vulnera su derecho al proceso debido puesto que se abrió el proceso contra ella. Argumenta que en la causa se han dictado dos autos de acomodación del procedimiento a la regulación del procedimiento abreviado, el auto de 5 de septiembre de 2014, que sí relaciona a esta recurrente como una de las intervinientes en el hecho que expresa como objeto de la causa, y el de 10 de diciembre de 2014, en el que si bien se la relaciona en el expositivo de hechos, no la incluye en el razonamiento jurídico, lo que a la recurrente la hace suponer, según argumenta, que ha sido excluida del proceso.

El motivo se desestima. La cuestión fue deducida ante el tribunal de instancia y resuelta en la sentencia en el fundamento primero. Allí se relacionan los dos autos y expresa que la falta de mención en la fundamentación jurídica no obedece sino a un error material que es fácilmente deducible, pues en el relato fáctico se la incluye entre los intervinientes en la conducta objeto del enjuiciamiento. Y añade que la defensa lo entendió así y formuló escrito de defensa ante la imputación del Ministerio fiscal de la que se defendía. La defensa en ningún momento cuestionó la falta de acomodación del proceso contra ella, al contrario lo asumió y ello constituye un requisito esencial del mismo al entablarse correctamente la correcta relación procesal entre partes acusadoras y partes contra la que se dirige la acción penal para defenderse en el proceso.

Notificado el auto de diciembre de 2014, que mantenía la relación fáctica, con inclusión de la recurrente entre los imputados, se relaciona a estos con mención de las sociedades cuya incorporación había instado la acusación particular del abogado del Estado. No se cuestiona la nueva relación de imputados, dando por existente la establecida en el anterior auto complementado por éste en los extremos interesados por la acusación. La defensa de la ahora recurrente recibió la documentación y la calificación acusatoria de la que se defiende con su escrito de defensa, asumiendo la correcta relación entre acusación y la relación procesal entre acusación y defensa se entablo correctamente, se conoció la acusación y se articuló la defensa, y todos convinieron en el error material fácilmente subsanable.

El motivo se desestima.

**DÉCIMO TERCERO.-** En el segundo motivo reproduce la cuestión que ya fue planteada por los recursos de los anteriores recurrentes referida a la incorporación al enjuiciamiento de los discos compactos con la documentación que debió ser incorporada a la causa con el escrito de querrela del Ministerio fiscal y que por error no se adjuntó, remediándose el error por su incorporación mediante oficio del tribunal y también con la intervención de abogado del Estado. Nos remitimos al segundo fundamento de esta Sentencia para su desestimación.





**DÉCIMO CUARTO.-** Denuncia en el tercero de los motivos un error de derecho por la aplicación indebida de los arts. 248 y 250 CP, que tipifican el delito de estafa; vía de impugnación que apoya también en el art. 24 de la Constitución, mezclando una argumentación por una errónea subsunción y por una errónea conformación del hecho probado, lo que resulta incompatible, pues no es posible discutir el hecho y el derecho al tiempo.

En la argumentación que desarrolla reproduce los elementos de la estafa, de acuerdo con la jurisprudencia de esta Sala y concluye afirmando que no existieron contratos simulados sino que obedecían a actos negociales acordes a la ley, había objeto y precio, y la supuesta simulación no la vieron los peritos designados por la defensa, ni el Notario, incluso un inspector de hacienda quien realizó el informe de las cinco sociedades "para regularizar la situación tributaria en vía administrativa", de lo que deduce que el inspector no vio indicios de delito. A partir de esa argumentación cuestiona la actuación de la Agencia Tributaria y particularmente de los peritos que han intervenido en el juicio oral. Por último cuestiona la existencia de dolo con una argumentación que entremezcla el dolo eventual con la doctrina de la ignorancia deliberada.

El motivo carece de base atendible y se desestima. Respecto a la concurrencia de los elementos de la estafa nos remitimos a cuanto hemos argumentado en los anteriores fundamentos de esta Sentencia para afirmar la correcta subsunción en la tipicidad de la estafa a la Hacienda Pública en la medida en que los autores del delito organizan unas operaciones de venta de inmuebles, de acciones y de recompra de los inmuebles con la finalidad de generar unas devoluciones respecto del impuesto de IVA no pagado. Tan sólo cabe reseñar un argumento de la defensa: arguye que el inspector de Hacienda Sr. Jesús Manuel no vio la existencia de delito, afirmación que se compagina mal con el oficio que el referido inspector remite al juzgado de instrucción con fecha 4 de abril de 2014 en el que concluye "a juicio de este actuario cabe concluir que en la situación actual existen en los hechos y circunstancias que rodean la conducta del obligado tributario elementos suficientes para poder apreciar la existencia de un posible delito contra la Hacienda pública...", documento que se incorpora a las diligencias previas en la fecha indicada.

Por último, respecto al dolo, el mismo fluye del relato fáctico cuando refiere la creación de un artificio para la realización de la pretensión de devolución del IVA de forma indebida.

**DÉCIMO QUINTO.-** Denuncia con amparo procesal en el art. 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal la aplicación indebida del art. 28 del Código penal. En su desarrollo se abstrae de la vía impugnatoria elegida y opta por considerar que en el relato fáctico no está probada la participación de la recurrente y destaca que los testigos que relaciona no refieren una intervención de esta acusada, que no intervino en las negociaciones y que no recibió dinero alguno. Sí reconoce que es administradora al tiempo de los hechos de la sociedad Comasa, que compró las acciones de las otras empresa, y también participó como administradora de otras tres empresas al tiempo de los hechos. Respecto a su participación en las negociaciones el tribunal ha valorado la contradicción existente entre su declaración judicial, en la que admite haber participado en la administración de Comasa durante años y en las negociaciones con la familia Hipolito Nicolas para la realización de la operación; manifestaciones de las que se desdice ante el tribunal siendo indagada sobre la retractación sin explicarla racionalmente, permitiendo al tribunal obtener su convicción a partir de sus declaraciones y de la documentación sobre la operativa diseñada.

El motivo se desestima.

## FALLO

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

**Desestimar** el recurso de Casación interpuesto por **el Abogado del Estado** y las representaciones procesal de Dña. Diana, D. David y D. Hipolito y Nicolas, contra sentencia dictada el día 30 de septiembre de 2016 en causa seguida contra Dña. Diana, D. David y D. Hipolito y Nicolas, por delito continuado de estafa en grado de tentativa.

**Imponer** a Dña. Diana, D. David y D. Hipolito y Nicolas, el pago de las costas ocasionadas correspondientes a sus recursos.

Comuníquese esta resolución a la mencionada Audiencia a los efectos legales oportunos, con devolución de la causa.

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

Así se acuerda y firma.

Andres Martinez Arrieta Miguel Colmenero Menendez de Luarda Luciano Varela Castro

Antonio del Moral Garcia Ana Maria Ferrer Garcia