



Roj: **STS 3700/2016 - ECLI:ES:TS:2016:3700**

Id Cendoj: **28079120012016100674**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **20/07/2016**

Nº de Recurso: **372/2016**

Nº de Resolución: **665/2016**

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **ALBERTO GUMERSINDO JORGE BARREIRO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAP OU 790/2015,**
STS 3700/2016

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veinte de Julio de dos mil dieciséis.

Esta Sala, compuesta como se hace constar, ha visto el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Orense, Sección Segunda, de fecha 13 de noviembre de 2015. Han intervenido el Ministerio Fiscal, como recurrente, el acusado Jose Ángel, representado por el procurador Sr. Pérez Cruz y como recurrido el Abogado del Estado. Ha sido ponente el magistrado Alberto Jorge Barreiro.

I. ANTECEDENTES

1.- El Juzgado de Instrucción número 7 de Orense instruyó Procedimiento Abreviado 824/2003 por delito contra la Hacienda Pública y apropiación indebida, contra Jose Ángel y otro, y lo remitió a la Audiencia Provincial de Orense cuya Sección Segunda dictó en el Rollo de Sala 34/2012, sentencia num. 469/2013 de 4 de diciembre que fue recurrida en Casación dictándose por esta Sala Segunda en el Recurso de Casación 334/2014 sentencia con el siguiente pronunciamiento:

"Que estimando el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la ABOGACÍA DEL ESTADO frente a la Sentencia dictada por la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Ourense, número 469/2013, de 4 de diciembre de 2013, anulamos la misma y con devolución al Tribunal sentenciador para que por los propios magistrados de la instancia, dicten una resolución judicial motivada en los términos expresados en esta resolución judicial, todo ello con declaración de oficio de las costas procesales de esta instancia casacional.

2.- Dictada nueva sentencia por la Audiencia Provincial de Orense en el Rollo de Sala 34/2012 en fecha 27 de noviembre de 2014, fue recurrida en casación, dictándose por esta Sala Segunda del Tribunal Supremo en el Recurso de casación 327/2015 sentencia en fecha 5 de octubre de 2015 cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

"Que debemos desestimar los motivos interpuestos por los dos recurrentes, referidos al delito de apropiación indebida confirmando la sentencia en tal particular y alcanzando la firmeza, con costas a los recurrentes. Se declaran nulos los pronunciamientos sobre el delito fiscal por el que se acusa a Jose Ángel. La Audiencia deberá pronunciarse de nuevo sobre los mismos con racionalidad y ajuste a la ley. Comuníquese esta resolución a la mencionada Audiencia, a los efectos legales oportunos, con devolución de la causa que en su día remitió".

3.- La Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Orense en el Rollo Abreviado 34/2012, dictó con fecha 13 de noviembre de 2015 sentencia en la que constan los siguientes Hechos Probados:

"Se declaran probados los siguientes hechos:

XIII.- El acusado Jose Ángel, con el fin de dar apariencia de veracidad tanto a las facturas emitidas como a los efectos mercantiles que representaban el pago de los trabajos de construcción por aquellas reflejados, presentó



para su gestión contable tales soportes documentales a la empresa "Auditores y Finanzas", encargada del aspecto tributario de UCOSA, sirviendo de base a las correspondientes liquidaciones presentadas ante la Agencia Tributaria para realizar las declaraciones del Impuesto de Sociedades y del IVA; generándose así un perjuicio para la Hacienda, al incluirse conceptos que no respondían a la realidad, y que habían sido absolutamente simulados, ya que en relación al IS de 2001, se contabilizó como gasto deducible las sumas correspondientes a las facturas simuladas, de modo tal que se dejó de ingresar al erario Público la suma de 427.671,85 Euros; y en relación al IVA correspondiente al periodo impositivo del 2001 se dedujo el mismo, faltando a la verdad en la correspondiente liquidación, dejando así de ingresar una cuota de 177.679,08 Euros".

En el fallo de la referida sentencia consta el siguiente pronunciamiento:

"Condenamos al acusado Jose Ángel , como autor responsable de dos delitos contra la Hacienda Pública, en concurso ideal, concurriendo la atenuante cualificada de dilaciones indebidas, a las penas de 1 año y 6 meses de prisión e inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo por el tiempo de la condena, multa de 800.000 euros con responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago de 4 meses, así como al pago de 2/8 partes de las costas ocasionadas. En concepto de Responsabilidad Civil, deberá de abonar a la Hacienda Pública las sumas de 177.679,08 y de 427.671,85 Euros.

La presente resolución no es firme y contra la misma cabe interponer recurso de casación ante la Sala Segunda del Tribunal Supremo, que ha de prepararse mediante escrito autorizado por Abogado y Procurador, presentado ante este Audiencia dentro de los cinco días siguientes a su notificación y que deberá contener los requisitos exigidos en el art. 855 y siguientes de la L.E.Criminal "

4.- La Audiencia Provincial de Oviedo, Sección Segunda dictó auto de 21 de diciembre de 2015 en el que constan los siguientes Hechos y Parte Dispositiva:

"Primero .- En fecha 13/11/2015 se ha dictado Sentencia n° 401/2015 en la causa del margen, cuyo Fallo es del tenor literal que sigue: Condenamos al acusado Jose Ángel , como autor responsable de dos delitos contra la Hacienda Pública, en concurso ideal, concurriendo la atenuante cualificada de dilaciones indebidas, a las penas de 1 año y 6 meses de prisión e inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo por el tiempo de la condena, multa de 800.000 euros con responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago de 4 meses, así como al pago de 2/8 partes de las costas ocasionadas. En concepto de Responsabilidad Civil, deberá de abonar a la Hacienda Pública las sumas de 177.679,08 y de 427.671,85 Euros.

Segundo .- El Abogado del Estado, actuando en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, personada como Acusación Particular, mediante escrito de 19/11/2015 ha solicitado la subsanación de la omisión, involuntaria, que se ha producido en la referida Sentencia de forma involuntaria en cuanto a la condena del acusado Jose Ángel , que habrá de incluir el abono, además de la responsabilidad civil establecida, de los intereses en los términos prevenidos en la Ley General Tributaria".

La Sala acuerda "Subsanar la omisión padecida en la Sentencia n° 401/2015, de fecha 13 de Noviembre de 2015 y dictada en el procedimiento de referencia, en el sentido de incluir en el Fallo de la misma la condena del acusado Jose Ángel al pago, además de las sumas indicadas en concepto de responsabilidad civil, de los intereses devengados de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria".

5.- Notificada la sentencia de fecha 13 de noviembre de 2015 a las partes, se preparó recurso de casación por el acusado Jose Ángel que se tuvo por anunciado, remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo las certificaciones necesarias para su substanciación y resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose el recurso.

6.- La representación del recurrente basa su recurso de casación en los siguientes motivos: PRIMERO.- Por infracción de precepto Constitucional al amparo del art. 852 LECr . y art. 5.4 LOPJ en relación con el art. 24 CE que reconoce el derecho a la tutela judicial efectiva y el principio acusatorio. SEGUNDO.- Por infracción de precepto Constitucional al amparo del art. 852 LECr y art. 5.4 LOPJ en relación con el art. 24 CE y el derecho a la presunción de inocencia. TERCERO.- Por infracción de Ley, al amparo del num primero del art. 849 de la LECr , al haberse infringido el art. 305 del Código Penal . CUARTO.- Por infracción de Ley, al amparo del num. primero del art. 849 de la LECr ., al haberse infringido el art. 21.6 del Código Penal .

7.- Instruidas las partes, el Abogado del Estado presentó escrito impugnando el recurso; el Ministerio Fiscal impugnó todos y cada uno de los motivos; la Sala lo admitió a trámite, quedando conclusos los autos para señalamiento de fallo cuando por turno correspondiera.

8.- Hecho el señalamiento del fallo prevenido, se celebraron deliberación y votación el día 12 de julio de 2016.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO



PRELIMINAR. La Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Orense condenó, en sentencia dictada el 13 de noviembre de 2015, a Jose Ángel, como autor responsable de dos delitos contra la Hacienda Pública, en concurso ideal, concurriendo la atenuante cualificada de dilaciones indebidas, a las penas de 1 año y 6 meses de prisión e inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo por el tiempo de la condena, multa de 800.000 euros con responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago de 4 meses, así como al pago de 2/8 partes de las costas ocasionadas. En concepto de responsabilidad civil, deberá abonar a la Hacienda Pública las sumas de 177.679,08 y de 427.671,85 Euros.

Contra la referida condena recurrió en casación la defensa del acusado, formulando un total de cuatro motivos.

PRIMERO. En el *motivo primero* del recurso denuncia la defensa del acusado, con sustento procesal en los arts. 852 de la LECr. y 5.4 de la LOPJ, la vulneración del derecho a la **tutela judicial efectiva** y del **principio acusatorio**.

Aduce la parte que el 18 de mayo de 2011 el Juzgado de 1ª Instancia e Instrucción nº 7 de Orense dictó un auto en la presente causa en el que acordó proseguir la sustanciación del proceso por los trámites del procedimiento abreviado frente al recurrente, concediéndoles a las acusaciones un plazo de diez días para que formularan sus escritos de calificación. Sin embargo, sólo el Ministerio Fiscal presentó escrito de calificación, el 31 de mayo de 2011. La Abogacía del Estado sí lo presentó, pero fuera de plazo, por lo que el Juez de Instrucción dictó un auto en el que acordó no haber lugar a la admisión del escrito de acusación de la Abogacía del Estado, estimando precluido el trámite a tal efecto.

En la vista oral del juicio el Abogado del Estado se adhirió, con autorización del Tribunal, al escrito de acusación del Ministerio Fiscal. Sin embargo, una vez absuelto del delito fiscal el acusado en la sentencia de 4 de diciembre de 2013 de la Audiencia, el Ministerio Público no recurrió la decisión; sí lo hizo en cambio la Abogacía del Estado, separándose así de la posición procesal seguida por la acusación pública, y adoptando, según el recurrente, una conducta procesal para la que no estaba legitimada debido a que su intervención en el proceso, al ser una parte adherida a la acusación del Ministerio Fiscal, carecía de autonomía para impugnar la sentencia por su cuenta. Por lo cual, su intervención actual en el proceso vulneraría el derecho a la tutela judicial efectiva del acusado y el principio acusatorio.

La tesis que sostiene la defensa del acusado carece en este caso de razón. En primer lugar, por tratarse de una impugnación totalmente extemporánea, pues la sentencia ahora recurrida en casación es la tercera que dicta la Audiencia en la presente causa. Se dictó una primera el 4 de diciembre de 2013, anulada por la sentencia de esta Sala 704/2014, de 24 de octubre; y una segunda el 27 de noviembre de 2014, que fue anulada parcialmente, en concreto en lo que se refiere a la absolución por el delito fiscal, por la sentencia de esta Sala 523/2015, de 5 de octubre.

Cuando la primera sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Orense, el 4 de diciembre de 2013, fue recurrida con respecto a la absolución por el delito fiscal sólo por la Abogacía del Estado y no por el Ministerio Público, se admitió a trámite el recurso del Abogado del Estado sin oposición alguna por parte del acusado, deviniendo así firme la intervención autónoma de esa acusación en el procedimiento. Y otro tanto sucedió con respecto a la segunda sentencia de la Audiencia Provincial de 27 de noviembre de 2014. Por lo cual, es claro que desde finales del año 2013 viene actuando autónomamente como acusación particular en la presente causa la Abogacía del Estado sin que conste oposición alguna de la defensa del acusado, consolidando así su intervención legítima como parte acusadora independiente, intervención a la que ahora, de forma clamorosamente extemporánea, pretende oponerse la parte recurrente.

De otro lado, es claro que no concurre infracción alguna del principio acusatorio ni del derecho de defensa, toda vez que el acusado conocía desde que formuló el escrito de calificación del Ministerio Fiscal y desde que se adhirió a él la Abogacía del Estado, cuáles eran los hechos que se le imputaban y los delitos contra la Hacienda Pública en que se subsumían, pudiendo pues ejercitar su derecho de defensa sin limitación alguna. Una evidente muestra de ello es que hasta el momento actual no haya alegado el acusado ninguna infracción ni del principio acusatorio ni del derecho de defensa.

A esto han de sumarse algunas decisiones de esta Sala, como la sentencia 271/2010, de 30 de marzo, en la que se afirma que, sin retroceder en el procedimiento, que no puede paralizarse ni interrumpirse por dejación del ejercicio de derechos por la víctima, no hay obstáculo para que si ésta comparece en el juicio oral, acompañada de su abogado, se permita su personación "apud acta" incorporándose al juicio con plenitud de derechos y con posibilidad de presentar conclusiones, si las lleva preparadas, adherirse a las del Ministerio Fiscal o a las de otras acusaciones y cumplir el trámite de conclusiones definitivas. Todo ello sin perjudicar el derecho de defensa con acusaciones sorpresivas o que se aparten del contenido estricto del proceso. En todo caso, la defensa podrá solicitar el aplazamiento de la sesión previsto en el artículo 788.4 de la Ley de Enjuiciamiento



Criminal , cuya aplicación se hará por analogía cuando las conclusiones se presenten al principio de las sesiones y no sean homogéneas con las del resto de las acusaciones.

En consecuencia, en virtud de todo lo razonado sólo cabe la desestimación del motivo.

SEGUNDO . En el **segundo motivo** del recurso se invoca, por la misma vía de los arts. 852 de la LECr . y 5.4 de la LOPJ , la vulneración del derecho fundamental a la **presunción de inocencia** (art. 24.2 CE).

Alega la defensa del acusado que no se ha probado que éste actuara dolosamente, ya que él no era el encargado de realizar las declaraciones tributarias de la entidad UCOSA ni tampoco ordenó su confección, y además desconocía la normativa tributaria. Señala que el Tribunal de instancia presume la existencia del elemento cognitivo del dolo en contra del reo.

Las alegaciones de la defensa sobre la presunción de inocencia nos obligan a verificar si se han practicado en la instancia, con contradicción de partes, pruebas de cargo válidas y con un significado incriminatorio suficiente (más allá de toda duda razonable) para estimar acreditados los hechos integrantes del delito y la intervención del acusado en su ejecución; pruebas que, además, tienen que haber sido valoradas con arreglo a las máximas de la experiencia y a las reglas de la lógica, constando siempre en la resolución debidamente motivado el resultado de esa valoración; todo ello conforme a las exigencias que viene imponiendo de forma reiterada la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (SSTC 137/2005 , 300/2005 , 328/2006 , 117/2007 , 111/2008 y 25/2011 , entre otras).

En la sentencia recurrida se declaran probados los siguientes hechos: " *El acusado Jose Ángel , con el fin de dar apariencia de veracidad tanto a las facturas emitidas como a los efectos mercantiles que representaban el pago de los trabajos de construcción por aquellas reflejados, presentó para su gestión contable tales soportes documentales a la empresa "Auditores y Finanzas", encargada del aspecto tributario de UCOSA, sirviendo de base a las correspondientes liquidaciones presentadas ante la Agencia Tributaria para realizar las declaraciones del Impuesto de Sociedades y del IVA; generándose así un perjuicio para la Hacienda, al incluirse conceptos que no respondían a la realidad, y que habían sido absolutamente simulados, ya que en relación al IS de 2001, se contabilizó como gasto deducible las sumas correspondientes a las facturas simuladas, de modo tal que se dejó de ingresar al erario Público la suma de 427.671,85 Euros; y en relación al IVA correspondiente al periodo impositivo del 2001 se dedujo el mismo, faltando a la verdad en la correspondiente liquidación, dejando así de ingresar una cuota de 177.679,08 Euros "*

El examen de los hechos que se acaban de transcribir como probados permite inferir el sustrato fáctico del dolo que cuestiona el recurrente. Pues el acusado, actuando junto con otras dos personas - según quedó ratificado en la sentencia 523/2015, de 5 de octubre, dictada por esta Sala en esta misma causa confirmando la condena del acusado por los delitos de falsedad documental y apropiación indebida - , confeccionó numerosas facturas falsas que le permitieron emitir efectos mercantiles (cheques y pagarés) que cobró en beneficio propio y en perjuicio de la entidad UCOSA.

Tales facturas las presentó el acusado para su gestión contable a la empresa "Auditores y Finanzas", encargada de tramitar los temas tributarios de UCOSA, utilizando a tal efecto la empresa gestora las facturas falsas que le habían proporcionado para elaborar las correspondientes liquidaciones presentadas ante la Agencia Tributaria con el fin de formalizar las declaraciones del Impuesto de Sociedades y del IVA. Con lo cual, se generó el perjuicio para la Hacienda Pública que se reseñó *supra* al reducirse de forma sustancial la deuda tributaria que la referida entidad tenía que abonar al Fisco por los dos impuestos mencionados.

Partiendo de tales datos objetivos, resulta incuestionable que el acusado actuó dolosamente; y no sólo con un dolo eventual como se dice en la sentencia recurrida, sino que incluso cabe hablar de un dolo de consecuencias necesarias. Pues, una vez que conocía que las facturas que aportó a la empresa "Auditores y Finanzas" eran totalmente simuladas y por tanto falsas en su total contenido, y sabedor también de que esa empresa era la encargada de preparar la documentación para realizar las declaraciones fiscales de la entidad UCOSA, resultaba indudable que la Hacienda Pública resultaría defraudada a través de la conducta que ejecutaba. De tal manera que de su comportamiento falsario y de la aportación de las facturas falsas a la entidad encargada de elaborar las declaraciones fiscales, no podía esperar el acusado otro resultado que el fraude a la Hacienda Pública, como así sucedió.

No se daban, pues, sólo las condiciones para que la conducta del acusado generara el resultado probable propio del conocimiento implícito en una conducta ejecutada mediante dolo eventual, sino que se trataba de un supuesto que ineludiblemente iba a generar un resultado fraudulento para la Hacienda Pública. A este respecto, debe sopesarse que para que concurra el dolo propio del delito del art. 305 del C. Penal no se precisa que el acusado tuviera la intención directa desde un primer momento de perjudicar a la Hacienda Pública, ni tampoco que lo deseara, sino que es suficiente con que de su conducta ocultadora y falsaria, independientemente de



cuál fuera sus intenciones y fines últimos, se derivara necesariamente un perjuicio fraudulento para el Erario Público, circunstancia que aquí sin duda se dio.

Así las cosas, al haberse enervado con prueba de cargo suficiente la presunción de inocencia del acusado con respecto al sustrato fáctico del dolo, el motivo debe desestimarse.

TERCERO . 1. En el **motivo tercero** alega el recurrente, bajo la cobertura procesal del art. 849.1º de la LECr ., la infracción del art. 305 del C. Penal por no concurrir el elemento característico del **dolo propio del delito fiscal** .

Vuelve, pues, el recurrente a incidir en el elemento subjetivo del tipo penal contra la Hacienda Pública, si bien ahora lo enfoca desde una perspectiva normativa haciendo especial hincapié en la inexistencia de la condición engañosa que ha de tener la conducta dolosa del autor del delito fiscal.

Para fundamentar su tesis trae a colación la sentencia del Tribunal Constitucional 57/2010, de 4 de octubre , citando en el recurso los párrafos nucleares que se refieren al dolo propio del delito fiscal. Especialmente los siguientes:

" ...lo cierto es, entonces, que se le habría condenado únicamente por la conducta consistente en "dejar de ingresar", pero en modo alguno por la de "defraudar", castigándosele de una manera objetiva por el simple resultado cuando no hay que olvidar que nuestro Derecho penal excluye la "responsabilidad objetiva", "por el resultado" o "sin culpa" (STC 76/1990, de 26 de abril); 246/1991, de 19 de diciembre ; 120/1994, de 25 de abril ; 272/1994, de 17 de octubre ; 103/1995, de 3 de julio ; y 133/1995, de 25 de septiembre). En efecto, en el delito de defraudación a la Hacienda Pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que en la realización de la conducta antijurídica concorra el elemento subjetivo o intencional del engaño (el tipo es defraudar eludiendo -burlando, engañando, esquivando- el pago de tributos); resultado lesivo y engaño que deben atribuirse a una persona en concreto.

Así, pues, la "merma de los ingresos a la Hacienda Pública" no puede considerarse como requisito suficiente para considerar consumado el tipo penal de defraudación, pues junto "a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello" (SSTC 120/2005, de 10 de mayo ; y 129/2008, de 27 de octubre). La mera falta de ingreso de un tributo -cae fuera del campo semántico del verbo "defraudar"- (STC 129/2008, de 27 de octubre), si no va acompañada del componente intencional del engaño, so pena de encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello, en una clara labor analógica in malam partem prohibida por el art. 25.1 CE (STC 129/2008, de 27 de octubre).

En efecto, al consagrar nuestra Constitución "el principio de culpabilidad como principio estructural básico del Derecho penal", no sólo no resultaría constitucionalmente legítimo "un derecho penal "de autor" que determinara las penas en atención a la personalidad del reo y no según la culpabilidad de éste en la comisión de los hechos" (STC 150/1991, de 4 de julio), sino que, además, es necesario que la responsabilidad penal surja por la realización de un hecho antijurídico doloso imputable a una persona concreta por haber quedado así acreditado "más allá de toda duda razonable" (SSTC 81/1998, de 2 de abril ; 145/2005, de 6 de junio), y 141/2006, de 8 de mayo). Como ha dicho este Tribunal el principio de culpabilidad es el elemento "que marca la frontera de la vindicta con la justicia" (STC 133/1995, de 25 de septiembre , y en el mismo sentido, SSTC 102/1994, de 11 de abril ; 34/1996, de 11 de marzo ; y ATC 43/1996, de 26 de febrero).

Pero no sólo es necesario que a la existencia de un resultado lesivo le acompañe el elemento intencional del engaño, sino que la concurrencia de ese específico elemento subjetivo debe quedar suficientemente acreditada, lo que sólo sucede si existe un enlace directo y preciso entre los hechos probados y la intención perseguida por el acusado con la acción, enlace que debe justificarse a través de una argumentación lógica, razonable y especificada motivadamente en la resolución judicial (SSTC 91/1999, de 26 de mayo ; 267/2005, de 24 de octubre ; 8/2006, de 16 de enero ; y 91/2009, de 20 de abril) .

Según la parte recurrente, la aplicación de la precedente doctrina jurisprudencial al caso enjuiciado impide la condena del acusado, por no haber actuado con ánimo de burlar o engañar a la Hacienda Pública y sin que supiera tampoco las consecuencias derivadas de una normativa fiscal cuyo contenido dice ignorar.

2. Las alegaciones de la parte recurrente no pueden compartirse, pues nos hallamos ante un supuesto en que el impago de ambos impuestos por parte del acusado va acompañado de medios claramente engañosos o fraudulentos. Y es que no puede calificarse de otra forma el hecho de que el acusado aportara documentos inequívocamente falsos, integrantes incluso de un delito continuado de falsedad en documento mercantil, a sabiendas de que su destino era que la empresa a que se los entregó los utilizara para confeccionar las declaraciones fiscales ante los organismos oficiales y que fueran aportados ante la Hacienda Pública para justificar y constatar el contenido de unas declaraciones que necesariamente tenían que ser fraudulentas, pues



estaban elaboradas con mendacidades sobre unos gastos inexistentes que reducían de forma sustancial el importe de las respectivas cuotas tributarias.

El acusado no ha sido condenado solamente por "dejar de ingresar" la cuota tributaria que correspondía a sus ingresos y gastos empresariales, sino por hacerlo valiéndose de un procedimiento engañoso y fraudulento, cual es la utilización de documentos falsos que ineludiblemente determinaban el engaño de los funcionarios de la Administración Tributaria. Siendo evidente, por lo demás, que cualquier empresario conoce que la reducción de los ingresos de una empresa mediante la elaboración de unos gastos ficticios simulados mediante facturas falsas genera una reducción fraudulenta de la deuda fiscal, sin que para ello sea necesario tener conocimientos técnicos de la normativa fiscal.

La ocultación de la situación fáctica real de la empresa de la que derivaba el deber tributario, acudiendo para ello a una sofisticación falsaria, es lo que hace totalmente inaplicable al presente caso la doctrina que cita el recurrente del Tribunal Constitucional, en la que se excluye la infracción penal cuando sólo concurre un mero impago de la deuda tributaria que no va acompañado de una ocultación fraudulenta o de un engaño como medio de conseguir el impago. Y aquí, como se ha reiterado también en el fundamento precedente, el acusado aparentó la estipulación de negocios mercantiles que en realidad eran en su integridad simulados y los formalizó por medio de documentos falsos que se aportaron a través de una empresa gestora a la Hacienda Pública.

A tenor de todo lo que antecede, el motivo no puede acogerse.

CUARTO . En el **motivo cuarto** reivindica la parte, al amparo del art. 21.6ª del C. Penal , que se reduzca en dos grados y no sólo en uno la individualización de la pena derivada de la aplicación de la atenuante de dilaciones indebidas como muy cualificada, a tenor del tiempo transcurrido desde que se inició el procedimiento y a la complejidad y naturaleza de los hechos investigados.

El procedimiento penal se incoó en el año 2003 y la vista oral del juicio se celebró en noviembre de 2013. Han transcurrido por lo tanto diez años entre la incoación del procedimiento y la primera sentencia que se dictó en la presente causa, que después se complicó con la declaración de dos nulidades por infracción del derecho a la tutela judicial efectiva.

El tiempo de diez años transcurridos entre el inicio del procedimiento y la vista oral del juicio y la primera sentencia justifica la aplicación de la atenuante de dilaciones indebidas como muy cualificada, pero no hasta el punto de que se opere con una reducción de la pena en dos grados, pretensión a la que no se puede acceder ni siquiera computando las dos nulidades posteriores.

En primer lugar, porque el proceso se siguió por tres modalidades delictivas y acabó recayendo condena por las tres: un delito continuado de falsedad en documento mercantil, otro delito continuado de apropiación indebida y dos delitos contra la Hacienda Pública. Por lo tanto, aunque el tiempo invertido en la tramitación del procedimiento ha sido sin duda patentemente irrazonable, no se trataba tampoco de delitos de escasa complejidad ni de poca entidad, por lo que no aparece justificado que la pena quede reducida en dos grados.

En segundo lugar, esta Sala sólo en supuestos muy extraordinarios ha reducido en dos grados una pena en virtud de la aplicación de la atenuante de dilaciones indebidas, pues ello supone en la práctica desactivar de forma sustancial y determinante los fines de la pena con respecto a delitos que contienen un grado de ilicitud notable, sin que se den razones de una excepcionalidad extraordinaria que fundamenten una atemperación tan exorbitante y magnánima del quantum de la pena.

Así las cosas, el motivo resulta inatendible.

QUINTO. En consonancia con lo razonado en los apartados precedentes, se desestima el recurso de casación, imponiéndole a la parte recurrente las costas de esta instancia (art. 901 de la LECr .).

III. FALLO

Desestimamos el recurso de casación interpuesto por la representación de **Jose Ángel** contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Orense, Sección Segunda, de fecha 13 de noviembre de 2015 , en la que fue condenado el recurrente como autor de dos delitos contra la Hacienda Pública, en concurso ideal, con la concurrencia de la circunstancia atenuante de dilaciones indebidas como muy cualificada, y condenamos al recurrente al pago de las costas causadas.

Comuníquese esta sentencia a la Audiencia Provincial de instancia con devolución de la causa, interesando el acuse de recibo de todo ello para su archivo en el rollo.



Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección Legislativa lo pronunciamos, mandamos y firmamos Candido Conde-Pumpido Touron Juan Ramon Berdugo Gomez de la Torre Alberto Jorge Barreiro Ana Maria Ferrer Garcia Carlos Granados Perez

PUBLICACION .- Leida y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D Alberto Jorge Barreiro , 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