

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NCJ066503

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 139/2023, de 1 de marzo de 2023

Sala de lo Penal

Rec. n.º 1509/2021

SUMARIO:**Delito contra la Hacienda Pública. Delito fiscal. Impuesto de sociedades. Concepto de defraudación tributaria.**

Para la condena por el delito contra la hacienda pública, no basta que hayan sido establecidos nominalmente la deuda fiscal y la cantidad que debió ser ingresada por el contribuyente, pues es preciso que consten los hechos que han determinado la deuda tributaria, con la necesaria claridad y precisión. En este caso, no se concretan qué acciones han sido consideradas «maniobras fraudulentas», qué operaciones no fueron declaradas y por qué tales operaciones hubieran podido ser subsumidas bajo el concepto de hecho punible, lo que no ha sido ni explicado ni considerado por el Tribunal a quo. En suma, el tribunal de instancia debió describir todos los hechos que eran necesarios para establecer, aplicando el derecho fiscal, la deuda tributaria eludida. Por el contrario, no es posible comprobar, a la vista de los hechos probados, si las liquidaciones presentadas por la Agencia Tributarias son correctas o no. En segundo lugar, si estamos en presencia de un acto de defraudación, que es una exigencia del tipo penal.

La defraudación es un elemento de la tipicidad respecto del que hemos dicho que se integra cuando en orden a la determinación del elemento subjetivo del injusto (dolo del autor) declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto en este caso de sociedades, comete el delito y concurrirá cuando se aporten a la declaración del impuesto datos mendaces, susceptibles de ocultar o enmascarar la realidad, incluyéndose supuestos de dolo eventual. En el delito de defraudación tributaria se exige la ocultación de ingresos como medio para eludir el pago de impuestos, no bastando el mero impago. El delito de defraudación tributaria es algo más que una infracción tributaria proclamada delito cuando se eleva por encima de la cuantificación que se predica de su condición objetiva de punibilidad. Requiere elusión y defraudación como elementos nucleares de la acción u omisión tributaria.

PRECEPTOS:

Constitución española, arts. 24 y 120.3.

Ley 47/2003 (LGP), art. 36.

Ley 58/2003 (LGT), art. 58 c).

LO 10/1995 (CP), art. 305.

PONENTE:*Don Julián Artemio Sánchez Melgar.*

Magistrados:

Don JULIAN ARTEMIO SANCHEZ MELGAR

Don ANTONIO DEL MORAL GARCIA

Don CARMEN LAMELA DIAZ

Don ANGEL LUIS HURTADO ADRIAN

Don JAVIER HERNANDEZ GARCIA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 139/2023

Fecha de sentencia: 01/03/2023

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION



Número del procedimiento: 1509/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/02/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Julián Sánchez Melgar

Procedencia: Sec. 23 A.P. Madrid

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

Transcrito por: BDL

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 1509/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Julián Sánchez Melgar

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 139/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Julián Sánchez Melgar

D. Antonio del Moral García

D.ª Carmen Lamela Díaz

D. Ángel Luis Hurtado Adrián

D. Javier Hernández García

En Madrid, a 1 de marzo de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación por infracción de Ley y de precepto constitucional interpuesto por las representaciones legales de los acusados DON Eloy y DON Cecilio , contra Sentencia 520/2020, de 23 de noviembre de 2020 de la Sección 23ª de la Audiencia Provincial de Madrid, dictada en el Rollo de Sala PA núm. 78/2008 dimanante del P.A. 417/2006 del Juzgado de lo Penal núm. 5 de Madrid (derivado de las diligencias previas núm. 2254/1997 del Juzgado de Instrucción núm. 30 de Madrid), seguido por delito contra la Hacienda Pública contra mencionados recurrentes. Los Excmos. Sres. Magistrados de la Sala Segunda del Tribunal Supremo que al margen se expresan se han constituido en Sala para la deliberación y fallo del presente recurso de casación. Han sido parte en el procedimiento: el Ministerio Fiscal, y como recurrentes Don Eloy representado por la Procuradora de los Tribunales Doña Carmen Ortiz Cornago y defendido por el Letrado Don Alfonso Morales Camprubí, y Don Cecilio representado por la Procuradora de los Tribunales Doña Teresa Uceda Blasco y defendido por el Letrado Don Gabriel Rodríguez-Ramos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Julián Sánchez Melgar.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La Sección 23ª de la Audiencia Provincial de Madrid en el Rollo de Sala núm. 78/2008 dimanante del PA 417/2006 del Juzgado de lo Penal núm. 5 de Madrid seguido por delito contra la Hacienda Pública contra DON Eloy y DON Cecilio, dictó Sentencia núm. 520/2020, de fecha 23 de noviembre de 2020, cuyos HECHOS PROBADOS son los siguientes:

"Probado y así se declara que:

1º. - Con fecha de 3 de mayo de 1988 fue constituida la sociedad MOALVI, S.A., siendo suscrito el 60% del capital social por D. Javier (fallecido) y D. Eloy quienes eran, respectivamente, presidente y secretario del consejo de administración de la sociedad, y el 40% restante por D. Genaro (fallecido). Posteriormente, con fecha de 15 de junio de 1990 el acusado D. Cecilio, por medio de la sociedad ALVEPA 1, S.A., cuyo capital social se hallaba repartido entre este acusado, su mujer y sus dos hijos, adquirió el 50% de las acciones de MOALVI, S. A.

2º.- El 15 de junio de 1990 se nombró nuevo Consejo de Administración de la mercantil MOALVI, S. A. estando constituido por D. Javier (presidente), D. Eloy (vicepresidente), D. Cecilio (secretario) y D. Genaro (vocal) delegándose todas las facultades del Consejo de Administración de forma mancomunada a los tres primeros. Por acuerdo social de 20 de febrero de 1991 se acordó nombrar nuevo Consejo de Administración de MOALVI S.A, siendo D. Javier (presidente), D. Genaro (secretario), D. Eloy (vocal), delegándose las facultades de forma mancomunada y debiendo actuar e Sr Eloy con uno cualquiera de los restantes miembros. La Sociedad por acuerdo de 23 de junio de 1992 se transformó en S.L manteniéndose en el Consejo de Administración D. Javier (presidente), a Genaro (secretario), D. Eloy (vocal) siendo nombrados consejeros delegados los integrantes que lo ejercerían de forma mancomunada debiendo actuar el Sr Eloy con cualquiera de los restantes miembros.

3º.- Estos acusados, con la finalidad de ocultar las plusvalías que iban a obtener por la venta de una serie de fincas sitas en el término municipal de "Los Molinos" y con el objeto de defraudar a la Hacienda Pública, entraron en contacto con D. Silvio, D. Jose Enrique y D. Arcadio (fallecido), el primero consejero delegado de la entidad GRUPO SECOVAN, S.A., el segundo secretario del consejo de administración de la citada entidad y el tercero apoderado de la citada entidad. La intervención de GRUPO SECOVAN, S. A. en las operaciones que se van a enumerar no era otra que la de actuar como sociedad interpuesta con el objeto de ocultar los beneficios, así como el verdadero sujeto pasivo del hecho imponible derivado de las plusvalías que se iban a obtener.

4º.- Así, con fecha de 19 de febrero de 1991 fueron otorgadas las siguientes escrituras:

1. Escritura de segregación de la finca nº NUM000, de 32.976 m2 otorgada por D. Fabio, por la cual vende a GRUPO SECOVAN, S. A. 16.576 m2 por el precio de 10.000.000 de ptas, constituyendo la finca nº NUM001, y a MOALVI, S.A. 15.900 m2 por el precio de 5.000.000 de ptas, constituyendo la finca nº NUM002.

2. Escritura de compraventa de la finca nº NUM003, de 43.753 m2, otorgada por D. Jesús, D. Geronimo y D. Lázaro-os por la cual venden a GRUPO SECOVAN, S.A. dicha finca por el precio de 22.000.000 de ptas. Esta finca había sido transmitida a MOALVI, S.A. mediante documento privado de 8 de marzo de 1988 y opción de compra de 27 de enero de 1988.

3. Escritura de compraventa de la finca nº NUM004, 38.394,82 m2 otorgada por MOALVI, S.A. por la cual vende a GRUPO SECOVAN, S.A. dicha finca por el precio de 79.000.000 de ptas. más 9.480.000 ptas de IVA.

4. Escritura de compraventa de las fincas nº 3569 a 3585, segregadas de la NUM004, otorgada por MOALVI, S.A. por la cual vende estas fincas a ONCISA, S.A. por 21.250.000 ptas. más 2.550.000 ptas de IVA.

5. Escritura por la cual se agrupan las fincas adquiridas por el GRUPO SECOVAN, S.A., enumeradas en los tres anteriores apartados, y las vende a ONCISA, S.A. por 278.750.000 ptas. más 33.450.000 ptas. de IVA.

5º.- Como consecuencia de las operaciones enumeradas por la AEAT se realizó la siguiente liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de la sociedad MOALVI, S.A correspondiente al ejercicio del año 1991:

Base imponible previa declarada	14.539.276 ptas.
Incremento de la base imponible declarada:	278.750.000 ptas.
Importe de la venta a ONCISA, S.A.	79.000.000 ptas.
Menos importe de la venta hecha a GRUPO SECOVAN, S.A.	32.000.000 ptas.
Total incrementos base imponible	167.750.000 ptas.
Base imponible comprobada	182.289.276 ptas.
Compensación bases impositivas negativas	4.450.494 ptas.
Base imponible	177.838.782 ptas.
Cuota íntegra al 35 %	62.243.574 ptas.
Deducciones como límite de cuota Ley 31/1990	364.799 ptas.
Cuota líquida positiva	61.878.775 ptas.
Retenciones y pagos a cuenta	52.382 ptas.
Cuota ingresada en período voluntario	3.113.893 ptas.
CUOTA A INGRESAR	58.712.500 PTAS/ 353.689,75 e

6°.- En la tramitación de la causa se han constatado durante la instrucción han existido periodos de paralización de 2 años o de 9 meses, sin ser imputables a las partes. concurriendo con demoras atribuibles a éstas."

Segundo.

La Audiencia de instancia dictó el siguiente pronunciamiento:

"Que debemos CONDENAR al acusado D. Eloy, como autor responsable de un delito ya definido CONTRA LA HACIENDA PUBLICA, con la concurrencia de la circunstancia atenuante de dilaciones indebidas, a la pena de SEIS MESES Y UN DIA DE PRISION y MULTA DE 354.000 EUROS con responsabilidad personal subsidiaria de DOS MESES DE ARRESTO SUSTITUTORIO en caso de impago, perdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficio e incentivos fiscales durante tres años, así como inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de duración de la condena, y al pago de la mitad de las costas procesales.

Que debemos CONDENAR al acusado D. Cecilio, como autor responsable de un delito ya definido CONTRA LA HACIENDA PUBLICA, con la concurrencia de la circunstancia atenuante de dilaciones indebidas, a la pena de SEIS MESES Y UN DIA DE PRISION y MULTA DE 354.000 EUROS con responsabilidad personal subsidiaria de DOS MESES DE ARRESTO SUSTITUTORIO en caso de impago, perdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficio e incentivos fiscales durante tres años, así como inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de duración de la condena, y al pago de la mitad de las costas procesales.

Los acusados D. Eloy y D. Cecilio deberán INDEMNIZAR conjunta y solidariamente a la Hacienda Pública en la CANTIDAD DE 353.689,75 EUROS, más los intereses legales correspondientes devengados desde el último día de la presentación voluntaria de las declaraciones fiscales, conforme a lo establecido en el art. 576 de la LEC en relación con el artº 36 de la Ley General Presupuestaria y el art. 58 apartado c de la Ley General Tributaria. Declarando la responsabilidad civil subsidiaria de la mercantil MOALVI S.L.

Que debemos ABSOLVER a los acusados D. Eloy y D. Cecilio del delito continuado de falsedad en documento público del que se les acusaba.

Notifíquese la presente sentencia a las partes personadas, haciéndoles saber que la misma no es firme y que puede interponer Recurso de CASACIÓN ante la Sala 2ª del Tribunal Supremo y deberá anunciarse ante este Tribunal en el término de CINCO DIAS.

Así, por esta nuestra sentencia, de la que se unirá certificación al Rollo de Sala, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos."

Tercero.

Con fecha 20 de enero de 2021 la Sección 23ª de la Audiencia Provincial de Madrid dicta Auto de aclaración de la anterior resolución, cuya Parte Dispositiva es la siguiente:

"Se subsana la omisión en el fallo de la sentencia en el sentido de acordar la absolución de ALVEPA -1 S.A. NO HA LUGAR a la pretensión deducida por la representación procesal del señor Cecilio.
MODO IMPUGNACIÓN:

Contra el presente auto no cabe recurso alguno, sin perjuicio de los recursos que proceden contra, en su caso, la resolución originaria que ya quedaron indicados al ser notificados (artículo 267.8 LOPJ)."

Cuarto.

Notificada en forma las anteriores resoluciones a las partes personadas se preparó recurso de casación por infracción de Ley y de precepto constitucional por las representaciones legales de los acusados DON Eloy y DON Cecilio , que se tuvo anunciado; remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo las certificaciones necesarias para su sustanciación y resolución, formándose el correspondiente Rollo y formalizándose el recurso.

Quinto.

El recurso de casación formulado por la representación legal del acusado DON Eloy se basó en los siguientes MOTIVOS DE CASACIÓN:

Motivo primero.- Por infracción de precepto constitucional, al amparo de lo establecido en el art. 5.4 LOPJ y en el art. 852 LECr, por haberse quebrantado el derecho a la tutela judicial efectiva, ocasionándose indefensión a nuestro defendido, y su derecho a la presunción de inocencia, previstos en el art. 24.1 y 2 CE.

Motivo segundo.- Por infracción de ley, al amparo de lo previsto en el art. 849.1º LECr, por la vulneración del art. 305 CP (art. 349 CP 1973) y del art. 131 CP (art. 113 CP 1973).

Motivo tercero.- Por infracción de ley, al amparo de lo previsto en el art. 849.1º LECr, por la vulneración del art. 305 CP (art. 349 CP 1973), del art. 131 CP (art. 113 CP 1973), del art. 64 LGT y del art. 11.1 LOPJ.

Motivo cuarto.- Por infracción de ley, al amparo de lo previsto en el art. 849.1º LECr, por la vulneración, por su no aplicación, del art. 21.7ª CP, al amparo del que procedía la aplicación de la atenuante analógica de cuasi prescripción.

Motivo quinto.- Por infracción de ley, al amparo de lo previsto en el art. 849.1º LECr, por la vulneración, por su no aplicación, del art. 21.6ª CP y del art. 66.1.2ª CP, en relación con el art. 24.2 CE, que establece el derecho fundamental a un proceso sin dilaciones indebidas.

Motivo sexto.- Por infracción de Ley, al amparo del art. 849.1 LECr, por indebida aplicación de los arts. 109 y 111 CP, así como del art. 58.2 c), y disposiciones concordantes, de la Ley General Tributaria vigente en el momento de los hechos.

Motivo séptimo.- Por infracción de Ley, al amparo del art. 849.1 LECr, por indebida inaplicación del art. 26.4 de la LGT vigente en la actualidad.

El recurso de casación formulado por la representación legal del acusado DON Cecilio, se basó en los siguientes MOTIVOS DE CASACIÓN:

Primer motivo.- Por vulneración del derecho fundamental a la presunción de inocencia (arts. 6.2 CEDH, 48.1 CDFUE y 24.2 CE), por apartarse la resolución que se recurre de la exigencia de valoración racional de la prueba como consustancial a la presunción de inocencia, en el proceso de considerar la propiedad de las fincas NUM003 y NUM005, cuya tributación por venta en 1.991 se imputa a la sociedad Moalvi S.A..

Segundo motivo.- Por infracción de ley de los arts. 15 bis CP 1973 - 31 CP 1995 y arts. 349 CP 1973 - 305 CP 1995, por vulneración del derecho fundamental a la legalidad sustantiva de los delitos y las penas, de culpabilidad penal y de personalidad de las penas (arts. 7.1 CEDH, 49 CDFUE y 25 CE), dada la forma en la que se infringen por la Sentencia las mencionadas normas de autoría penal al atribuir a D. Cecilio consecuencias penales de hechos protagonizados por otros, en relación a la declaración del Impuesto de Sociedades del ejercicio 1.991 de la Sociedad Moalvi S.A.

Tercer motivo.- Por vulneración del derecho fundamental a la de defensa de D. Cecilio (Arts. 6.3.b) y c) CEDH, 47 y 48.2 DFUE y 24.2 CE), al haberse declarado el archivo de la causa frente al mismo por motivo de sus padecimientos oncológicos y neurológicos en el año 2.016 de acuerdo con la valoración forense (art. 383 LECr) y, sin embargo, haberse acordado, pese al empeoramiento progresivo de su situación por su edad y enfermedad y sin revisión forense alguna, su citación al Juicio Oral en octubre del año 2.020.

Cuarto motivo.- Por infracción de los arts. 9.10 CP 1973 - 21.6 CP 1995 y de los arts. 61.5 CP 1973 - art. 66.1.2ª CP 1995, por inaplicación de la circunstancia atenuante de dilaciones indebidas como muy cualificada y sólo como ordinaria, pese a encontrarnos con un procedimiento que alcanza su primera sentencia veintiocho años después de ocurridos los hechos y veintitrés después de que se incoara el procedimiento, con continuos periodos de parálisis e inactividad durante su desarrollo.

Quinto motivo.- Por vulneración del derecho fundamental al proceso en un plazo razonable (Arts. 6.1 CEDH, 47 CDFUE y 24.2 CE), al no tener en cuenta y no aplicar la sentencia en sus fundamentos y su parte dispositiva todas las posibilidades que le concede el ordenamiento para la irradiación y necesaria protección del derecho fundamental que declara vulnerado.

Sexto.

Por escrito de 31 de marzo de 2021 el recurrente DON Eloy se adhiere al recurso de Don Cecilio. Y por escrito de fecha 7 de abril de 2021 el recurrente DON Cecilio se adhiere al recurso de Don Eloy.

Séptimo.

Instruido el MINISTERIO FISCAL del recurso interpuesto estimó procedente su decisión sin celebrar vista e interesó la inadmisión de los motivos interpuestos y subsidiariamente su desestimación, por las razones expuestas en su escrito de fecha 30 de junio de 2021; la Sala admitió el mismo quedando conclusos los autos para señalamiento de fallo cuando por turno correspondiera.

Octavo.

Por Providencia de esta Sala de fecha 20 de diciembre de 2022 se señala el presente recurso para deliberación y fallo para el día 28 de febrero de 2023, prolongándose los mismos hasta el día de la fecha.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

La Sentencia nº 520/2020, dictada por la Sección 23ª de la Audiencia Provincial de Madrid el 23/11/2020, aclarada después por auto de 20/1/2021, condenó a Eloy y a Cecilio como autores criminalmente responsables de un delito contra la Hacienda Pública, con la concurrencia de la circunstancia atenuante de dilaciones indebidas, a la pena de seis meses y un día de prisión y al pago de una multa de 354.000 € (con responsabilidad personal subsidiaria de dos meses de arresto sustitutorio en caso de impago), decretándose asimismo la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante tres años, así como la inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de duración de la condena, y al pago de la mitad de las costas procesales; imponiéndosele además al Sr. Eloy la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública, conjunta y solidariamente con el otro acusado, en la cantidad de 353.689,75 €, más los intereses legales correspondientes devengados desde el último día de la presentación voluntaria de las declaraciones fiscales, conforme a lo establecido en el art. 576 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC) en relación con el art. 36 de la Ley General Presupuestaria (LGP) y el art. 58 c) de la Ley General Tributaria (LGT).

Frente a dicha resolución judicial han interpuesto este recurso de casación, que seguidamente procedemos a analizar y resolver.

Segundo.

Ambos recursos, parten de un primer motivo formalizado por infracción de precepto constitucional, al amparo de lo establecido en el art. 5.4 LOPJ y en el art. 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, por haberse quebrantado el derecho a la tutela judicial efectiva, ocasionándose indefensión, y su derecho a la presunción de inocencia, previstos en el art. 24.1 y 2 CE. E igualmente un segundo motivo en donde los recurrentes, a propósito de la prescripción, establecen determinadas consideraciones relativas a la atipicidad de los hechos, tal y como constan en el factum de la sentencia recurrida.

A pesar de que dicha resolución judicial quiere ver una plusvalía obtenida por MOALVI, SA, en cuya operación sitúa a las también mercantiles, ONCISA y SECOVÁN, SA, es lo cierto que, de los hechos probados, no resulta que la primera sociedad, MOALVI, SA, haya obtenido tal plusvalía, al menos en la cuantificación que se predica en la sentencia recurrida, pues no se explica suficientemente de donde se obtienen dichos rendimientos societarios, pues lo que aparece reflejado en el factum de la sentencia recurrida no es más que un conjunto de compraventas, referidas a distintas fincas, como a continuación comprobaremos, sin la necesaria claridad de donde deducir los términos fácticos que puedan dar soporte a un delito tributario, de las características del imputados a los ahora recurrentes. En efecto, a la luz de la prueba practicada, y particularmente de la prueba documental, como se deduce del estudio de la resolución judicial recurrida, solamente una parte de los terrenos que se transmitieron a ONCISA eran titularidad de MOALVI, S.A., de manera que las plusvalías no declaradas, que tampoco se cuantifican en los hechos probados, no pudieron generar una cuota impagada en el Impuesto sobre Sociedades de MOALVI, S.A. superior a los 120.000 €.

Tampoco se identifica la parte de los terrenos transmitidos a ONCISA, que fueran propiedad de MOALVI, S.A., sino que lo que resulta verdaderamente es que son terrenos propiedad de una serie de personas que el factum no atribuye a socios de la mercantil, y por otro lado, las fincas que se relacionan en cada uno de los apartados de los hechos probados de la sentencia recurrida son numeraciones distintas, sin que fluya, con la necesaria claridad, el circuito de adquisiciones para dar lugar al surgimiento de una plusvalía no declarada objeto de la defraudación tributaria.

Por tanto, el proceso lógico-deductivo que sigue la Sentencia para considerar probado que la totalidad de los terrenos transmitidos eran de MOALVI, S.A. adolece no solamente de la necesaria lógica y racionalidad, sino es que ni siquiera se explica por qué razones se ha acogido el planteamiento de las acusaciones, dándose sencillamente por buenas sus tesis, rechazándose paralelamente el contenido de la prueba pericial propuesta por las defensas, sin dar realmente los motivos del porqué. Con ello, la Sentencia vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva de los acusados. Pero no solamente eso, como veremos más adelante.

Tercero.

En efecto, los hechos probados de la sentencia recurrida, tras emplear los ordinales 1º y 2º en concretar quiénes eran los administradores y titulares de la sociedad MOALVI, S. A., señala que tales acusados, "con la finalidad de ocultar las plusvalías que iban a obtener por la venta de una serie de fincas sitas en el término municipal de "Los Molinos" y con el objeto de defraudar a la Hacienda Pública [concepto predeterminante del fallo, como se lee en la STS 1113/2005, de 15 de septiembre], entraron en contacto con D. Silvio, D. Jose Enrique y D. Arcadio (fallecido), el primero consejero delegado de la entidad GRUPO SECOVAN, S.A., el segundo secretario del consejo de administración de la citada entidad y el tercero apoderado de la citada entidad", siendo la intervención de GRUPO SECOVAN, S. A. "la de actuar como sociedad interpuesta con el objeto de ocultar los beneficios, así como el verdadero sujeto pasivo del hecho imponible derivado de las plusvalías que se iban a obtener".

A partir de ahí, el iter lógico es explicar los beneficios obtenidos con la venta de tales terrenos, e incluso cómo se produce el indicado cambio de sujeto pasivo del hecho imponible, pero, lejos de eso, la sentencia recurrida introduce la secuencia de una serie de escrituras públicas, concretamente las siguientes:

Escritura de segregación de la finca nº NUM000, de 32.976 m2 otorgada por D. Fabio, persona que no se dice en concepto de qué interviene, por lo que ha de entenderse que lo hace a título privado, el cual "vende a GRUPO SECOVAN, S. A. 16.576 m2 por el precio de 10.000.000 de ptas., constituyendo la finca nº NUM001, y a MOALVI, S.A. 15.900 m2 por el precio de 5.000.000 de ptas., constituyendo la finca nº NUM002".

A continuación, otra escritura de compraventa de la finca nº NUM003, de 43.753 m2, otorgada por D. Jesús, D. Geronimo y D. Lázaro (igualmente, se supone que a título particular), por la cual venden a GRUPO SECOVAN, S.A. dicha finca por el precio de 22.000.000 de ptas. Aunque la sentencia recurrida dice que esta finca había sido transmitida a MOALVI, S.A. mediante documento privado de 8 de marzo de 1988 y opción de compra de 27 de enero de 1988, en realidad se encuentra sin explicar quién había transmitido a MOALVI, SA dicha finca, y quién intervino en el documento privado.

Tercera escritura de compraventa de la finca nº NUM004 (otra distinta), de 38.394,82 m2 otorgada por MOALVI, S.A. por la cual vende a GRUPO SECOVAN, S.A. dicha finca por el precio de 79.000.000 de ptas. más 9.480.000 ptas. de IVA.

Por medio de la escritura de compraventa de las fincas nº 3569 a 3585, segregadas de la NUM004, que es la finca anterior, MOALVI, S.A. vende estas fincas a ONCISA, S.A. por 21.250.000 ptas. más 2.550.000 ptas. de IVA. Y otra escritura más, por las que "se agrupan las fincas adquiridas por el GRUPO SECOVAN, S.A., enumeradas en los tres anteriores apartados, y las vende a ONCISA, S.A. por 278.750.000 ptas. más 33.450.000 ptas. de IVA".

Tras esta relación de fincas, el hecho probado nos dice que, como consecuencia de las operaciones enumeradas por la AEAT se realizó la siguiente liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de la sociedad MOALVI, S.A correspondiente al ejercicio del año 1991:

Base imponible previa declarada	14.539.276 ptas.
Incremento de la base imponible declarada:	278.750.000 ptas.
Importe de la venta a ONCISA, S.A.	79.000.000 ptas.
Menos importe de la venta hecha a GRUPO SECOVAN, S.A.	32.000.000 ptas.
Total incrementos base imponible	167.750.000 ptas.
Base imponible comprobada	182.289.276 ptas.
Compensación bases imponibles Negativas	4.450.494 ptas.
Base imponible	177.838.782 ptas.
Cuota íntegra al 35 %	62.243.574 ptas.
Deducciones como límite de cuota Ley 31/1990	364.799 ptas.
Cuota líquida positiva	61.878.775 ptas.
Retenciones y pagos a cuenta	52.382 ptas.
Cuota ingresada en período voluntario	3.113.893 ptas.
CUOTA A INGRESAR	58.712.500PTAS./ 353.689,75 e

Por último, expone la sentencia recurrida que en la tramitación de la causa se han constatado durante la instrucción, que han existido periodos (sin determinar cuántos) de paralización de 2 años o de 9 meses, sin ser imputables a las partes, concurriendo con demoras atribuibles a éstas.

Cuarto.

De lo que antecede no se concretan los elementos esenciales para decretar la existencia de un delito contra la Hacienda Pública.

Como dice la STS 160/2009, de 12 de febrero, no basta con que en la sentencia recurrida hayan sido establecidos nominalmente la deuda fiscal y la cantidad que debió ser ingresada por el contribuyente, pues es preciso que consten los hechos que han determinado la deuda tributaria, con la necesaria claridad y precisión.

En nuestro caso, y como se razona en el precedente citado, los fundamentos jurídicos de la Audiencia se remiten al informe remitido por la Agencia Tributaria, admitiéndolo como si se tratara de una declaración incontestable de alcance tributario, sin describir la sentencia recurrida a qué maniobras, de las realizadas por los acusados, se refiere la imputación fiscal de la sentencia, y menos con el alcance necesario para conformar los elementos del tipo aplicado.

Es por ello que no se concretan qué acciones han sido consideradas "maniobras fraudulentas", qué operaciones no fueron declaradas y por qué tales operaciones hubieran podido ser subsumidas bajo el concepto de hecho punible, lo que no ha sido ni explicado ni considerado por el Tribunal a quo. En suma, el tribunal de instancia debió describir todos los hechos que eran necesarios para establecer, aplicando el derecho fiscal, la deuda tributaria eludida. Por el contrario, no es posible comprobar, a la vista de los hechos probados, si las liquidaciones presentadas por la Agencia Tributaria son correctas o no. Y en segundo lugar, si estamos en presencia de un acto de defraudación, que es una exigencia del tipo penal contenido en el art. 305 del Código Penal.

Como dice la STS 499/2016, de 9 de junio, las bases fácticas que permitan establecer el hecho imponible al efecto de determinar la cuota defraudada deben estar establecidas en la sentencia, mediante el análisis de la prueba, más allá de cualquier duda razonable. Y en este caso se observa una determinación incompleta del importe de las operaciones sujetas al impuesto de sociedades.

Tampoco se analiza en la sentencia recurrida, a pesar de encontrarnos ante una cuestión estrictamente jurídica, derivada del aparente conflicto existente entre la legislación fiscal, relativa en este caso al impuesto de sociedades, el momento para imputar las ganancias obtenidas con una determinada operación, en aquel correspondiente al ejercicio en el que el negocio jurídico se perfecciona, es decir, cuando el acuerdo de voluntades se alcanza, y la específica normativa que regula esas operaciones en el ámbito tributario señalado. Nuestra STS 463/2008, de 23 de junio, abunda en esta cuestión, exigiendo la necesaria claridad, al tratarse de un elemento normativo del tipo.

Desde la ya lejana STS 1045/1998, en que se citan los precedentes de las del Tribunal Constitucional 13/1987, 55/1987, 20/1993, 22/1994, 102/1995 y 186/1998, se recuerda la obligación de motivar la declaración de hechos probados existe siempre porque la facultad de apreciar en conciencia las pruebas practicadas en juicio, que al tribunal de instancia reconoce el art. 741 LECrim, ha de ser entendida, a la luz de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, como facultad de apreciación racional, lo que significa tanto la proscripción de una valoración no razonable de la prueba como la correlativa posibilidad de que tal valoración sea sometida a la censura del tribunal superior, a cuyo efecto será muy útil que la sentencia censurada dé suficiente cuenta de las pruebas practicadas ante él y del proceso lógico que le haya conducido desde la percepción de su resultado a la convicción reflejada en la declaración de hechos probados.

En este sentido, el Tribunal Constitucional, desde antiguo, ha declarado que la motivación de las resoluciones judiciales, aparte de venir impuesta en el art. 120.3 CE, es una exigencia derivada del art. 24.1 CE con el fin de que se puedan conocer las razones de la decisión que aquéllas contienen, posibilitando su control mediante el sistema de los recursos (por todas, SSTC 163/2000, de 12 de junio, F. 3; y 214/2000, de 18 de septiembre, F. 4). También es doctrina constitucional reiterada la de que el derecho a obtener una resolución fundada en Derecho, favorable o adversa, es garantía frente a la arbitrariedad e irrazonabilidad de los poderes públicos (SSTC 112/1996, de 24 de junio, F. 2; y 87/2000, de 27 de marzo, F. 6).

Quinto.

Pero, aunque la sentencia recurrida adolezca de la debida motivación para deducir los hechos que consigna en su resultando fáctico, es lo cierto que, incluso con éstos, no se satisfacen las exigencias necesarias para contar con los elementos normativos necesarios de donde construir un delito contra la Hacienda Pública, en la modalidad de la elusión defraudatoria del impuesto de sociedades.

Desde esta perspectiva, y en lo referente a la aplicación del artículo 305 del Código Penal, requiere el elemento de la defraudación.

La defraudación es un elemento de la tipicidad respecto del que hemos dicho que se integra cuando en orden a la determinación del elemento subjetivo del injusto (dolo del autor) "declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, comete el delito" (STS 801/2008, de 26 de noviembre) y concurrirá cuando "se aporten a la declaración del impuesto datos mendaces, susceptibles de ocultar o enmascarar la realidad" (STS 523/2015, de 5 de octubre), incluyéndose supuestos de dolo eventual (STS 817/2010, de 30 de septiembre). En el delito de defraudación tributaria se exige la ocultación de ingresos como medio para eludir el pago de impuestos, no bastando el mero impago.

El delito de defraudación tributaria es algo más que una infracción tributaria proclamada delito cuando se eleva por encima de la cuantificación que se predica de su condición objetiva de punibilidad. Requiere elusión y defraudación como elementos nucleares de la acción u omisión tributaria.

Pues, bien, de los hechos probados no resultan tales elementos esenciales para la comisión delictiva.

En consecuencia, sin modificar los hechos probados procede la estimación de los recursos de ambos recurrentes y su absolución en la segunda sentencia que hemos de dictar al efecto.

Sexto.

Procediendo la estimación del recuso, se está en el caso de declarar de oficio las costas procesales de esta instancia casacional (art. 901 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal).

FALLO

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

1º.- ESTIMAR el recurso de casación interpuesto por las representaciones legales de los acusados DON Eloy y DON Cecilio , contra Sentencia 520/2020, de 23 de noviembre de 2020 de la Sección 23ª de la Audiencia Provincial de Madrid.

2º.- DECLARAR de oficio las costas procesales ocasionadas en la presente instancia casacional.

3º.- CASAR y ANULAR en la parte que le afecta la referida Sentencia 520/2020, de 23 de noviembre de 2020 de la Sección 23ª de la Audiencia Provincial de Madrid, que será sustituida por otra más conforme a Derecho.

4º.- COMUNICAR la presente resolución y la que seguidamente dictamos, a la Audiencia de procedencia, con devolución de la causa que en su día remitió, interesándole acuse de recibo.

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

Así se acuerda y firma.

RECURSO CASACION NÚM.: 1509/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Julián Sánchez Melgar

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Segunda Sentencia

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Julián Sánchez Melgar

D. Antonio del Moral García

D.ª Carmen Lamela Díaz

D. Ángel Luis Hurtado Adrián

D. Javier Hernández García

En Madrid, a 1 de marzo de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación por infracción de Ley y de precepto constitucional interpuesto por las representaciones legales de los acusados DON Eloy y DON Cecilio (cuyos datos de identificación constan en el procedimiento), contra Sentencia 520/2020, de 23 de noviembre de 2020 de la Sección 23ª de la Audiencia Provincial de Madrid. Sentencia que fue recurrida en casación por las representaciones legales de los acusados, y que ha sido casada y anulada en la parte que le afecta por la Sentencia dictada en el día de hoy por esta Sala Segunda del Tribunal Supremo. Por lo que los mismos Sres. Magistrados que figuran al margen y bajo idéntica presidencia y

ponencia, proceden a dictar esta Segunda Sentencia, con arreglo a los siguientes Antecedentes de Hecho y Fundamentos de Derecho.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Julián Sánchez Melgar.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

ANTECEDENTES DE HECHO.- Se dan por reproducidos los antecedentes de hecho de la Sentencia de instancia, que se han de completar con los de esta resolución judicial.

Segundo.

HECHOS PROBADOS.- Damos por reproducidos los hechos probados de la Sentencia recurrida, en su integridad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Único.

Por las razones expuestas en nuestra anterior Sentencia Casacional, debemos absolver a Eloy y a Cecilio del acusado delito contra la Hacienda Pública, declarando de oficio las costas procesales de la instancia.

FALLO

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

Debemos absolver y absolvemos a Eloy y a Cecilio del acusado delito contra la Hacienda Pública, declarando de oficio las costas procesales de la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.