

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NCJ067193

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 262/2024, de 18 de marzo de 2024

Sala de lo Penal

Rec. n.º 6427/2022

**SUMARIO:**

**Delito contra la hacienda pública. Condición objetiva de punibilidad. Delito de estafa. Falsificación de documento oficial. Falsedad ideológica impune.** El documento de declaración censal, en su utilización legítima, sirve para comunicar a la Administración Tributaria el inicio de una actividad mercantil y posibilitar determinadas actuaciones. En este caso el acusado los elaboró sin obedecer a la realidad, con la finalidad exclusiva de solicitar devoluciones indebidas de IVA.

Devolución de IVA sin haber realizado las actividades económicas que habrían justificado la liquidación entre el impuesto soportado y repercutido.

No se puede calificar como delito de falsedad en documento oficial la presentación telemática de la declaración censal del IVA, modelo 036, previamente descargado de la página oficial de la AEAT, ya que ese documento, cuyo carácter oficial es incuestionable, no fue objeto de cualquiera de las manipulaciones a las que los arts. 390 y 392 del CP atribuyen relevancia típica. El modelo mediante el que el administrado comunica el inicio de una actividad empresarial no fue objeto de alteración en algunos de sus elementos o requisitos de carácter esencial (art. 390.1). Tampoco fue simulado total o parcialmente de manera que indujera al destinatario a error sobre su autenticidad (art. 390.2). Y, por supuesto, no supuso la intervención de ninguna persona distinta a aquellos a los que afectaba el contenido del documento (art. 390.2). Pero el acusado faltó a la verdad a en los hechos que comunicó a la AEAT. Las sociedades, eran puramente instrumentales, carecían de actividad mercantil real y no efectuaban ninguna operación comercial ni empresarial, al no constar pagos a trabajadores ni declaraciones de ingresos y pagos a los clientes y proveedores. Fueron concebidas "...con la única finalidad de obtener devoluciones indebidas en el impuesto sobre el valor añadido.

Respecto a la relación de especialidad entre los arts. 305.1 y 248 del CP cuando el importe de lo defraudado o intentado defraudar no alcanza los 120.000 euros, diremos que no se falsificaron las escrituras, no se aportaron facturas falsas. Se trataba, por tanto, de una falsedad ideológica que al tener encaje en el apartado 4 del art. 390 - *faltando a la verdad en la narración de los hechos*-, es atípica cuando se realiza por un particular (art. 392.1). Se trata, es indudable, de un instrumento mendaz, engañoso, que refleja la voluntad de iniciar una actividad empresarial sujeta a la tributación del IVA que, sin embargo, no tiene realidad, como vehículo del engaño a la Hacienda Pública que debería haber provocado el indebido pago de unas devoluciones por liquidación del IVA que nunca estuvieron justificadas, por tanto la petición de que sea delito de falsedad en documento oficial ha de ser rechazada. Ahora bien, cuestión distinta es el razonamiento del referido a la existencia de un delito de estafa, ya que sostener que cuando el importe de lo defraudado -o lo intentado defraudar- no alcanza la condición objetiva de punibilidad prevista en el art. 305.1 del CP para el delito fiscal, la defraudación es impune (en este caso 57.700 euros que no alcanza los 120.000 euros), es contrario a las reglas de interpretación del concurso de normas y, sobre todo, se opone a la idea tan elemental de que la maniobra engañosa que activa el acto dispositivo de la Hacienda Pública en favor del autor y en perjuicio del erario público colma las exigencias típicas del delito previsto en el art. 248 del CP para el delito de estafa (intentada en este caso).

Excluida la concurrencia de los elementos que definen el tipo especial (Delito fiscal), se impondría de forma indefectible, como obligado desenlace, la absolución por falta de tipicidad y no es ese el sentido del concurso de normas tal y como se regula en el art. 8 del CP. Al faltar la condición objetiva de punibilidad exigida por el tipo especial- se impone un segundo juicio de tipicidad con arreglo a la ley general, en este caso, el delito de estafa.

Carecería de toda lógica que una conducta netamente defraudatoria, capaz de provocar un acto dispositivo a favor de quien maquina el engaño que le permite obtener una cantidad, resultara impune por no superar la cuantía de la cuota establecida como condición objetiva de punibilidad y ser considerada solo una simple infracción administrativa.

**PRECEPTOS:**

Ley Orgánica 10/1995 (CP), arts. 5, 16, 62, 74, 248, 249, 250, 305.1, 390 y 392.

Ley 58/2003 (LGT), art. 35.2 k).

**PONENTE:**

*Don Manuel Marchena Gómez.*

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 262/2024

Fecha de sentencia: 18/03/2024

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 6427/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/03/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Marchena Gómez

Procedencia: Tribunal Superior de Justicia Comunidad Valenciana

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María del Carmen Calvo Velasco

Transcrito por: OVR

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 6427/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Marchena Gómez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María del Carmen Calvo Velasco

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

**SENTENCIA**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Manuel Marchena Gómez, presidente  
D. Antonio del Moral García  
D. Andrés Palomo Del Arco  
D.ª Susana Polo García  
D. Ángel Luis Hurtado Adrián

En Madrid, a 18 de marzo de 2024.

Esta Sala ha visto recurso de casación con el núm. 6427/2022, interpuesto por el MINISTERIO FISCAL, contra la sentencia dictada el 21 de julio de 2022 por la Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el Rollo de Sala núm. 181/2022, que desestimó el recurso de apelación contra la sentencia de fecha 2 de mayo de 2022 dictada en el procedimiento abreviado núm. 13/2020 dimanante de la Sección

Tercera de la Audiencia Provincial de Alicante, por la que fue absuelto D. Romulo como autor responsable de los delitos de estafa y falsificación de documento público, habiendo sido parte en el presente procedimiento como recurrente el Ministerio Fiscal, y como parte recurrida el acusado absuelto D. Romulo, representado por la procuradora D<sup>a</sup>. Susana Gómez Cebrián; bajo la dirección letrada de D<sup>a</sup> María Inmaculada Santano López.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Marchena Gómez.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

El Juzgado de instrucción núm. 6 de Alicante, tramitó procedimiento abreviado núm. 290/2019 por delitos de estafa y falsificación de documento público, contra D. Romulo; una vez concluso lo remitió a la Sección Tercera de la Audiencia Provincial de Alicante, (proc. abreviado núm. 13/2020) y dictó Sentencia en fecha 2 de mayo de 2022 que contiene los siguientes hechos probados: " Romulo, mayor de edad y sin antecedentes penales, con ánimo de obtener un beneficio económico, ha realizado las siguientes acciones:

Esta persona se ha dedicado a la creación de sociedades instrumentales, que carecen de actividad mercantil real y que no efectúan ninguna operación comercial ni empresarial (al no constar pagos a trabajadores ni declaraciones de ingresos y pagos a los clientes y proveedores), con la única y exclusiva finalidad de obtener devoluciones indebidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Consiste en constituir, en el último trimestre de cada uno de los años, un gran número de sociedades instrumentales, que no realizan actividad económica alguna, y que solamente presentan, a través, de determinadas direcciones IP, por vía telemática a través de internet, primero las .declaraciones censales de las entidades del modelo 036 de declaración de alta de la actividad y después las pertinentes declaraciones tributarias del I.V.A, del cuarto trimestre de cada año, normalmente fuera de plazo, en la que solicitan la devolución del I.V.A., por un importe no muy elevado, que oscila entre los 11.000 y los 15.000 euros.

Como el domicilio fiscal que se comunica es falso, resultan ilocalizables; y si la persona física del administrador recibe una notificación para que justifique documentalmente la devolución solicitada, no atiende a dicho requerimiento.

Estas sociedades instrumentales no tienen ningún activo, y únicamente disponen de una cuenta bancaria abierta con la única finalidad de cobrar la devolución solicitada del I.V.A., en la que es ingresado el dinero procedente de la misma, la cual es vaciada inmediatamente después de recibir el metálico en la misma; constando que dicho metálico es retirado en efectivo el mismo día en el que produce el ingreso de la devolución del I.V.A. o en el inmediato posterior. En cuanto a las cuentas bancarias relativas al año 2.014, en las que no se ha procedido a efectuar las devoluciones solicitadas, normalmente no existen movimientos bancarios.

De cada una de esas sociedades constituidas, él acusado era el administrador único, siendo además el socio único y el autorizado en exclusiva en la cuenta bancaria abierta a nombre de las mismas.

En el periodo comprendido en el último trimestre del año 2.014, ha procedido a la constitución de las siguientes sociedades, las cuales han realizado la solicitud de determinadas devoluciones de dinero; resultando que el acusado Romulo, con N.I.F. NUM000, con domicilio fiscal en la CALLE000 n° NUM001 de Alicante, constituye y aparece como administrador de mercantiles que carecen de la actividad mercantil declarada; que son: EQUIPAMIENTOS HOTELFER S.L.U., VIEJOS BOUQUET S.L., CUINA ANTONA S.L. y JOVENES MACERADOS S.L. (domiciliadas en Elda y Denia).

La constitución de las sociedades se formaliza en dos notarías distintas.

Todas estas sociedades se dieron de alta en el modelo censal 036, en el mes de octubre de 2,014, sin que conste el número de: IP.

A lo largo del mes de enero de 2.015, desde diversos números IP (que coincide con otras declaraciones presentadas por otros integrantes de la trama), solicita las devoluciones de I.V.A., por importe total de 57,700,87 euros, que debían ser ingresados en determinadas cuentas bancarias de Alicante, Denla, Elda y Almansa, en las que estaba autorizado el acusado Romulo; sin que se haya reintegrado la cantidad interesada.

Las devoluciones solicitadas en el año 2.014, por el acusado Romulo, siendo administrador de las referidas mercantiles, resulta acreditado que son las siguientes:

- EQUIPAMIENTOS HOTELFER S.L.U., ha solicitado devolución del I,V.A. del año 2.014 por importe de 14.772,03 euros.
- VIEJOS BOUQUET S.L., ha solicitado devolución del I.V.A. del año 2.014 por importe de 14.650,50 euros.
- CUINA ANTONA S.L., ha solicitado devolución del I.V.A. del año 2.014 por importe de 14.602,02 euros.

- JOVENES MACERADOS S.L., ha solicitado devolución del I.V.A. del año 2.014 por importe de 13.676,32 euros." (sic)

#### **Segundo.**

En la citada sentencia se dictó el siguiente pronunciamiento: "Que debernos ABSOLVER y absolvemos a Romulo de los delitos de estafa y falsificación de documento oficial que se le imputan, con declaración de las costas de oficio.

Notifíquese esta resolución conforme lo establecido en el artículo 248-4º de la Ley Orgánica del Poder Judicial, haciéndose saber a las partes que esta sentencia no es firme y que contra la misma cabe interponer RECURSO DE APELACION, en término de DIEZ DIAS, ante la Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana." (sic)

#### **Tercero.**

Contra la anterior sentencia se interpuso recurso de apelación por el Ministerio Fiscal, dictándose sentencia núm. 206/2022 por la Sala Civil y Penal, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en fecha 21 de julio de 2022, en el rollo de apelación núm. 181/2022, cuyo Fallo es el siguiente: "PRIMERO: DESESTIMAR el recurso de apelación interpuesto por el representante del Ministerio Fiscal

SEGUNDO: CONFIRMAR la sentencia a que el presente rollo se refiere, imponiendo, de existir, el pago de las costas procesales correspondientes a esta alzada a la parte apelante.

Notifíquese la presente sentencia al Ministerio Fiscal ya las partes personadas, con la advertencia de que contra la misma cabe preparar ante este mismo Tribunal, recurso de casación para ante el Tribunal Supremo dentro del plazo de cinco días, a contar desde la última notificación, en los términos del artículo 847 y por los trámites de los artículos 855 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Criminal; y una vez firme, devuélvanse las actuaciones al órgano jurisdiccional de su procedencia, con testimonio de la presente resolución.

A efectos del cómputo del indicado plazo se hace saber expresamente a las partes que la presente sentencia se notificará exclusivamente a los representantes procesales de las partes, al estimar que, conforme a reiterada jurisprudencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo (Autos de 18/7/2017, Queja 20011/17; de 22/02/2018, Queja 20919/2017; de 23/05/2019, Queja 20090/2019; de 17/10/2019, Queja 20241/2019; de 11/04/2019, Queja 21145/2018; de 22/10/2020, Queja 20407/2020), no se requiere la notificación personal a sus representados." (sic)

#### **Cuarto.**

Notificada en forma la anterior resolución a las partes personadas, se preparó recurso de casación por el Ministerio Fiscal 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 el recurso.

#### **Quinto.**

Formado en este Tribunal el correspondiente rollo, el Ministerio Fiscal como recurrente formalizó el recurso alegando el siguiente motivo de casación:

Motivo único.- Por infracción de ley, al amparo del art. 849.1º LECrim., inaplicación indebida de los arts. 248, 249, 250.1. 5º, 16 y 62 .del CP -un delito de estafa en grado de tentativa-, en concurso. medial con un delito continuado de falsificación de documento oficial, arts. 392, 390.1. 2º y 74 CP

#### **Sexto.**

Conferido traslado para instrucción, por escrito de fecha 25 de noviembre de 2022 la procuradora Dª Susana Gómez Cebrián, en representación de la parte recurrida, interesó la desestimación del motivo, y por ende, la inadmisión del recurso; asimismo por escrito de fecha 30 de noviembre de 2022 el Ministerio Fiscal se dio por instruido del escrito presentado por el recurrido; la Sala lo admitió a trámite, quedando conclusos los autos para señalamiento de fallo cuando por turno correspondiera.

#### **Séptimo.**

Hecho el señalamiento para el fallo, se celebró la votación y deliberación prevenida el día 13 de marzo de 2024.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

La sentencia núm. 161/2022, 2 de mayo, dictada por la Sección Tercera de la Audiencia Provincial de Alicante, absolvió al acusado D. Romulo de los delitos de falsedad en documento público y estafa por los que venía siendo acusado.

El Ministerio Fiscal interpuso recurso de apelación que fue desestimado por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que confirmó, mediante la sentencia núm. 206/2022, 21 de julio, el pronunciamiento absolutorio dictado en la instancia.

Se hace valer ahora recurso de casación por el Fiscal del Tribunal Supremo. Formaliza un único motivo, al amparo del art. 849.1 de la LECrim, denunciando la inaplicación indebida de los arts. 248, 249, 250.1 y 5, 16 y 62 del CP -delito de estafa en grado de tentativa-, en concurso medial con un delito continuado de falsificación de documento oficial de los arts. 392, 390.1 y 2 y 74 del CP.

**Segundo.**

El acusado ha resultado absuelto en las sentencias dictadas en la instancia y en la apelación de los delitos de falsedad documental y estafa que se le imputaban. En cuanto al delito de falsedad continuada se ha considerado que se trataba de una falsedad ideológica cometida por particular y, por lo tanto, atípica. Por lo que se refiere al delito de estafa, se ha entendido que los hechos debían enmarcarse en un delito contra la Hacienda Pública, que resultaba atípico si se tiene en cuenta la cuota que se pretendía defraudar.

2.1.- Razona el Fiscal que La Audiencia Provincial declaró probado que el acusado, con ánimo de obtener un beneficio económico, en el último trimestre del año 2014 creó cuatro sociedades instrumentales, carentes de actividad, con la única y exclusiva finalidad de obtener devoluciones indebidas en el impuesto sobre el valor añadido. El sistema consistía en presentar vía telemática las declaraciones censales de las entidades -modelo 036-, comunicando un domicilio falso y una cuenta bancaria abierta con la única finalidad de cobrar las devoluciones del IVA, presentar las declaraciones tributarias del IVA correspondientes al cuarto trimestre del año 2014, solicitando la devolución por importes no elevados para recibir las devoluciones interesadas y retirar el importe en efectivo. Así, en el mes de enero de 2015, solicitó devoluciones del IVA de las cuatro sociedades por importes de 14.772,03 €, 14.650,50 €, 14.602,02 € y 13.676,32 €, respectivamente, en total 57.700,87 €, cantidad no reintegrada al detectar los técnicos de hacienda la irregularidad.

Sigue alegando el Fiscal que la Sección Tercera de la Audiencia Provincial, haciendo referencia a anteriores sentencias dictadas por ese mismo órgano jurisdiccional, una de las cuales había sido confirmada por el Tribunal Superior de Justicia (cfr. sentencia 211/2021, de 8 de julio), cuyos hechos eran similares en los extremos relevantes a los enjuiciados en esta causa, reprodujo los fundamentos jurídicos de esa sentencia.

Así, respecto del delito de falsedad, que se trataba de una falsedad ideológica cometida por particular - atípica- y no de documentos simulados, ya que las declaraciones censales del IVA no acreditan ni tienen por finalidad advenir los hechos y datos de su contenido, sin que la presentación de los mismos produzca efectos jurídicos, les otorgue la función acreditativa de la realidad de las manifestaciones que contienen, quedando incólume la función probatoria del documento.

En cuanto al delito de estafa, el Tribunal consideró que se planteaba un problema concursal entre el delito contra la Hacienda Pública y el delito de estafa y que debía de resolverse según el principio de especialidad a favor del art. 305 CP. Se dijo en la sentencia que, tras la reforma del precepto en el año 1995, el nuevo texto introduce una mención expresa a la obtención indebida de devoluciones tipificándolo de forma precisa y dotándolo de una consideración general, como puede inferirse de la referencia que hace en el art. 305.2 apartado a), a "...los casos en que la defraudación se lleve a cabo 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...", supuesto que es el que se da en el caso de autos. De forma que el art. 305 sería de aplicación preferente frente al art. 249, precepto de carácter general. Al faltar la condición objetiva de punibilidad, lo procedente es el dictado de una sentencia absolutoria.

La sentencia objeto del presente recurso, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, avaló este criterio, invocando el precedente propio representado por la sentencia 8 de julio de 2021.

2.2.- El Fiscal del Tribunal Supremo discrepa de esta tesis. Entiende que rellenar los documentos de declaración censal del IVA -modelo 036-, tras descargarlos de la página oficial de la AEAT y remitirlos a este organismo público constituye un delito de falsedad en documento oficial por particular, encajable en el art. 392 del CP, en relación con el art. 390.1.2 del CP, por simulación de un documento que induzca a error sobre su autenticidad material.

A juicio del recurrente, el documento de declaración censal, en su utilización legítima, sirve para comunicar a la Administración Tributaria el inicio de una actividad mercantil y posibilitar determinadas actuaciones. En este caso el acusado los elaboró sin obedecer a la realidad, con la finalidad exclusiva de solicitar devoluciones indebidas de IVA, al constituir un requisito imprescindible para ello. Por lo tanto, el acusado no se limitó a efectuar unas manifestaciones falsas en unos documentos, sino que creó unos documentos oficiales falsos en su integridad para inducir a error a la Hacienda Pública, haciendo creer que las sociedades reseñadas tenían una actividad comercial real. Los documentos, en contra de lo manifestado en la sentencia objeto de recurso, indujeron a error sobre su autenticidad ya que sirvieron para introducir en el tráfico jurídico mercantil una realidad absolutamente inexistente, posibilitando que las empresas pudieran solicitar, de manera fraudulenta, la devolución de unas cantidades improcedentes. El alta en el IVA produjo el inicio de una relación jurídico-mercantil entre la entidad pública y las sociedades instrumentales o pantalla, no fue una simple comunicación de datos. Con cita de la jurisprudencia de esta Sala, concluye que cuando el acusado rellenó un impreso suministrado por la Administración tenía como destino único y como exclusiva razón de su existencia, el incorporarse a un expediente oficial, administrativo o de otra clase, con la finalidad de servir de base a una declaración o resolución oficial. Por consiguiente, la comisión de un delito continuado de falsedad en documento oficial es más que evidente.

Por lo que afecta a la relación concursal entre el delito de estafa y el delito contra la Hacienda Pública -sigue razonando el Fiscal-, los hechos declarados probados en la instancia y aceptados en la sentencia de apelación son constitutivos de un delito de estafa genérica y no de un delito contra la Hacienda Pública que resultaría impune por no concurrir la condición objetiva de punibilidad.

La sentencia recurrida ha admitido la concurrencia de todos los elementos que configuran el delito de estafa genérica, pero ha considerado erróneamente que, el acusado tenía la condición de obligado tributario y que, por el principio de especialidad, debía aplicarse el art. 305 CP, con el resultado ya mencionado. Discrepa el Fiscal de la consideración de "obligado tributario" que la resolución cuestionada ha atribuido a Romulo. Se trataba de sociedades inexistentes que no pueden ser consideradas como verdaderos obligados tributarios. No existía una relación jurídica entre la AEAT y el acusado de la que derivaran para éste derechos y obligaciones. De ahí que la conclusión obtenida en la instancia no tenga la cobertura que ofrece el art. 35.2.k) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que al definir a los obligados tributarios señala que son tales "...los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos".

Por consiguiente, no puede atribuirse al acusado, que definió un entramado formal de sociedades sin actividad económica y con el exclusivo objeto de obtener un beneficio económico, la condición de obligado tributario.

La prevalencia excluyente que la sentencia recurrida ha atribuido al delito previsto en el art. 305.1 del CP no queda reforzada -insiste el Fiscal- por el hecho de que el art. 305.2.a) del CP se refiera a "...personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva". Este inciso, introducido por la reforma operada por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, que dio nueva redacción a aquel precepto, sólo pretende determinar el alcance de la cuantía defraudada que opera como requisito de perseguibilidad. La voluntad del legislador no era otra que la de acumular las defraudaciones de los grupos conectados con la organización criminal para llegar a la cuota. En modo alguno, perseguía una despenalización de aquellos hechos en los que las indebidas devoluciones no hubieran alcanzado la cuota de 120.000 euros.

En el caso que nos ocupa, no había siquiera cuota tributaria, pues "...no había nada verdadero, se trataba de una ficción, las sociedades se constituyeron exclusivamente para engañar al erario público y en ningún momento hubo ingresos que pudieran ser devueltos".

Insiste el Fiscal en que el sujeto activo del delito de estafa no era el obligado tributario, sino un suplantador de éste, pues no existían relaciones con la Agencia Tributaria, lo que debería excluir la aplicación del artículo 305 del CP. La parte perjudicada era la Administración, que puede ser sujeto pasivo del delito de estafa ( SSTS. 1345/2005, de 14 de octubre; 163/2008, de 8 de abril); y el elemento objetivo consiste no en la devolución de un IVA soportado directamente o repercutido indirectamente sobre un sedicente sujeto pasivo tributario, sino en el desplazamiento patrimonial exigido al Erario Público, ya que mal puede pedirse la devolución de algo que no ha sido entregado previamente. El hecho de que el sujeto pasivo del delito sea la Agencia Tributaria no puede transformar la esencia de la conducta criminal en el sentido de beneficiar al delincuente y convertir su acción, cuando intencionadamente ha buscado no superar la cuantía de la cuota establecida como condición objetiva de punibilidad, en una simple infracción administrativa:

El recurso ha de ser parcialmente estimado.

**3.-** No tiene razón el Fiscal cuando califica como delito de falsedad en documento oficial la presentación telemática de la declaración censal del IVA, modelo 036, previamente descargado de la página oficial de la AEAT.

3.1.- Ese documento, cuyo carácter oficial es incuestionable, no fue objeto de cualquiera de las manipulaciones a las que los arts. 390 y 392 del CP atribuyen relevancia típica. El modelo mediante el que el administrado comunica el inicio de una actividad empresarial no fue objeto de alteración en algunos de sus

elementos o requisitos de carácter esencial (art. 390.1). Tampoco fue simulado total o parcialmente de manera que indujera al destinatario a error sobre su autenticidad (art. 390.2). Y, por supuesto, no supuso la intervención de ninguna persona distinta a aquellos a los que afectaba el contenido del documento (art. 390.2).

Lo que sí hizo Romulo -y ahí tiene razón el Fiscal- fue faltar a la verdad a en los hechos que comunicó a la AEAT. Las sociedades, según describe el factum, eran puramente instrumentales, carecían de actividad mercantil real y no efectuaban ninguna operación comercial ni empresarial, al no constar pagos a trabajadores ni declaraciones de ingresos y pagos a los clientes y proveedores. Fueron concebidas "...con la única finalidad de obtener devoluciones indebidas en el impuesto sobre el valor añadido".

Según se desprende del relato de hechos probados, no se falsificaron las escrituras, no se aportaron facturas falsas. Se trataba, por tanto, de una falsedad ideológica que al tener encaje en el apartado 4 del art. 390 - faltando a la verdad en la narración de los hechos-, es atípica cuando se realiza por un particular (art. 392.1). Se trata, es indudable, de un instrumento mendaz, engañoso, que refleja la voluntad de iniciar una actividad empresarial sujeta a la tributación del IVA que, sin embargo, no tiene realidad. Pero el modelo 036 no es objeto de manipulación, no es discutible su autenticidad, se concibe exclusivamente como el vehículo del engaño a la Hacienda Pública que debería haber provocado el indebido pago de unas devoluciones por liquidación del IVA que nunca estuvieron justificadas.

3.2.- Conviene recordar -decíamos en la STS 1061/2012, 21 de diciembre- que la simple ocultación de la verdad por un particular en un documento público se sitúa extramuros del injusto abarcado por los tipos falsarios ( arts. 390 y 392 del CP). La jurisprudencia de esta Sala ha señalado reiteradamente que el hecho del faltar a la verdad en la narración de los hechos, cometido por un particular, es atípico, porque es diferente el deber de veracidad documental que incumbe al funcionario público en el ejercicio de su cargo y el que es exigible a un particular ( SSTS 869/1997, 13 de junio, 1452/1997, 25 de noviembre, 224/1998, 26 de febrero y 1571/1999, 28 de septiembre). Y es que el debate doctrinal acerca de la punición de la falsedad ideológica cometida por particulares fue definitivamente zanjado por el CP de 1995, dando pie a sostener que el particular que falta a la verdad en la declaración de hechos que quiere incorporar a un documento no comete delito, ya que no existe un deber de veracidad por parte de los ciudadanos. En definitiva se descarta el tratamiento penal de la mentira, pese a sus evidentes repercusiones personales y económicas ( STS 1256/2004, 10 de diciembre). La falsedad documental, pública o privada, exige que queden afectadas las funciones básicas de todo documento, es decir, la función de perpetuación -fija la manifestación de voluntad de alguien-, la función probatoria -permite probarla- y la función de garantía -permite identificar al autor de la declaración de voluntad-. Pues bien, las declaraciones mendaces que un particular hace en un documento público o privado no afectan a las funciones básicas del documento, porque el documento público prueba que alguien declaró algo en una determinada fecha, o el privado también lo prueba, aunque más limitadamente, pero nunca la verdad de lo declarado ( STS 869/1997, 13 de junio y 559/1998, 27 de abril). No se olvide, en fin, que según el art. 1218 del Código Civil, el documento público sólo acredita el hecho que motiva su otorgamiento, su fecha y que los otorgantes han hecho determinadas declaraciones, pero no la verdad intrínseca de tales declaraciones ( STS 869/1997, 13 de junio).

Por consiguiente, a la vista de la jurisprudencia de esta Sala y de la descripción del relato histórico proclamado en la sentencia de instancia, la petición del Fiscal acerca de que los hechos sean calificados como constitutivos de un delito de falsedad en documento oficial ha de ser rechazada.

4.- Cuestión distinta es el razonamiento del Fiscal recurrente referido a la existencia de un delito de estafa del art. 248 del CP que -ya anticipamos- resulta correcta.

4.1.- La Sala no puede compartir la interpretación que postula la sentencia de instancia y que ha sido avalada por el Tribunal Superior de Justicia. Sostener que cuando el importe de lo defraudado -o lo intentado defraudar- no alcanza la condición objetiva de punibilidad prevista en el art. 305.1 del CP la defraudación es impune, es contrario a las reglas de interpretación del concurso de normas y, sobre todo, se opone a la idea tan elemental de que la maniobra engañosa que activa el acto dispositivo de la Hacienda Pública en favor del autor y en perjuicio del erario público colma las exigencias típicas del delito previsto en el art. 248 del CP.

La sentencia que es objeto de recurso -en línea con lo que ya ha resuelto en anteriores precedentes el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana- sostiene que "... nos encontramos ante un concurso de normas, y para evitar consecuencias injustas nuestro propio Código Penal nos ofrece la solución en su artículo 8 mediante la aplicación del principio de especialidad". Es así como concluye que al ser *lex specialis* el delito contra la Hacienda Pública ( art. 305.1 del CP) y no concurrir todos los elementos de su estructura típica -la defraudación intentada ascendía a 57.700,87 euros, sin alcanzar los 120.000 euros que incorpora aquel precepto como condición objetiva de punibilidad- se impone la absolucón, sin que quepa otro tratamiento jurídico que el que ofrece el derecho administrativo sancionador.

La Sala no coincide con esa visión de la relación de especialidad, conforme a la cual, excluida la concurrencia de los elementos que definen el tipo especial, se impondría de forma indefectible, como obligado

desenlace, la absolución por falta de tipicidad. No es ese el sentido del concurso de normas tal y como se regula en el art. 8 del CP.

No es cuestión pacífica delimitar conceptualmente cada una de las formas del concurso de normas. De hecho, entre las relaciones de especialidad y subsidiariedad no faltan puntos de coincidencia que, en no pocas ocasiones, han contribuido a oscurecer la respuesta jurisdiccional. Sea como fuere, lo que debe estar fuera de toda duda -pese al arraigo de ese sintagma histórico- es que la ley especial sólo deroga a la ley general cuando aquélla puede abarcar en su porción de injusto todos los elementos objetivos y subjetivos de la acción a calificar. Si no es así -como sucede en el presente caso, al faltar la condición objetiva de punibilidad exigida por el tipo especial- se impone un segundo juicio de tipicidad con arreglo a la ley general, en este caso, el delito de estafa. Y es que la relación de especialidad surge precisamente cuando un tipo penal contiene todos los elementos del otro, pero su estructura típica se enriquece con algún añadido que hace explicable la razón de un tratamiento punitivo distinto que, en función del bien jurídico, puede ser atenuatorio o agravatorio. Conforme a esta idea, es evidente que la realización del tipo especial implica una forma específica y singularizada de lesión del tipo general que incrimina las defraudaciones.

4.2.- Aun cuando existan elementos no coincidentes en la estructura típica de uno y otro tipo de fraude, la jurisprudencia ha proclamado esa forma de entender la relación de especialidad, referida al delito de fraude de subvenciones del art. 308 del CP, en numerosos precedentes. Y estos son perfectamente aplicables al supuesto que nos ocupa.

En efecto, la STS 354/2022, 6 de abril, razonaba que quien "...solicita y obtiene una subvención y destina la totalidad o parte de lo recibido a su personal enriquecimiento sin emplearla a los fines para los que fue concedida, si se cumplen todos los requisitos de la apropiación indebida, no puede quedar impune por el hecho de que lo defraudado no alcance el monto que como límite mínimo fija el art. 308. La relación de especialidad para resolver el concurso entre la apropiación indebida y el fraude de subvenciones no siempre ha de resolverse en favor del art. 308 del CP".

La STS 439/2020, 10 de septiembre, calificó como un delito continuado de estafa agravada un supuesto de fraude de subvenciones a la Junta de Andalucía en el que la ausencia de una voluntad acreditada de aplicar los fondos obtenidos al fin que justificaba la subvención -en eso consistió el engaño- había prevalecido sobre cualquier otra finalidad.

También estimó correcta la calificación de los hechos como constitutivos de un delito de estafa la STS 1030/2013, 28 de noviembre, referida a la actividad fraudulenta de una entidad colaboradora entre empresa solicitante de subvención para impartición de cursos gratuitos de formación a trabajadores y la Administración, ya que estuvo ausente desde el principio la más mínima intención de desarrollar la actividad para la que solicitaba la subvención. Dijimos entonces que "...el delito de estafa opera en los casos en que la ilicitud no radica tanto en falsear u ocultar las condiciones para la consecución de la subvención, ayuda o disfrute de la desgravación, sino en el desplazamiento patrimonial estando totalmente ausente la intención de destinar los fondos al fin para el que fueron otorgados. En cambio, puede apreciarse el delito de fraude de subvenciones, cuando la finalidad del agente tiene consonancia con la legalidad: se constata un propósito de destinar los fondos al motivo para el que fueron otorgados, aunque no se tiene reparo en falsear u ocultar las condiciones requeridas para su consecución".

Esta idea inspiró también, con algunos matices, la solución ofrecida por las SSTS 146/2018, 22 de marzo, y 234/2019, 8 de mayo, de suerte que habrá estafa cuando el agente utilice el mecanismo de las prestaciones como simple instrumento engañoso para llevar a cabo una defraudación, siendo su único propósito el de lucrarse con unos fondos cuyo cobro no le corresponde.

Esa relación de especialidad que liga al delito de estafa y, en este caso, el fraude de prestaciones a la Seguridad Social previsto en el art. 307 ter del CP, fue también proclamada en las SSTS 355/2020, 26 de junio; 42/2015, 28 de enero; 425/2017 13 de junio; y 146/2018 22 de marzo.

4.3.- Por consiguiente, la relación concursal entre el delito contra la Hacienda Pública del art. 305.1 del CP -obtención indebida de devoluciones del IVA- y el delito de estafa - art. 248 del CP-, en aquellas ocasiones en las que el importe de lo defraudado no asciende a 120.000 euros, ha de resolverse con la misma inspiración que anima los precedentes que han sido objeto de análisis. Cuando el autor despliegue una conducta fingida, sin cobertura real, animada por el exclusivo deseo de aparentar una actividad que no existe, que no tiene un veraz reflejo contable, la obtención de una ganancia inferior a aquella cantidad -o el simple intento de lograrla- habrá de ser calificado como constitutivo de un delito de estafa. Carecería de toda lógica que una conducta netamente defraudatoria, capaz de provocar un acto dispositivo a favor de quien maquina el engaño que le permite obtener una cantidad de 119.999 euros, resultara impune porque la perjudicada es la Hacienda Pública y porque los fondos son el resultado de una liquidación que nunca debió haberse aceptado porque ni se había soportado ni había sido repercutido el IVA. Más allá de la suscripción del modelo 036 de declaración de alta de la actividad todo era una estratégica ficción.

En el caso presente, como expresa el relato de hechos probados, el acusado "...se ha dedicado a la creación de sociedades instrumentales, que carecen de actividad mercantil real y que no efectúan ninguna operación comercial ni empresarial (al no constar pagos a trabajadores ni declaraciones de ingresos y pagos a los clientes y proveedores), con la única y exclusiva finalidad de obtener devoluciones indebidas en el impuesto sobre valor



añadido". Sigue razonando la sentencia de instancia que "...estas sociedades instrumentales no tienen ningún activo, y únicamente disponen de una cuenta bancaria abierta con la única finalidad de cobrar la devolución solicitada del IVA, en la que es ingresado el dinero procedente de la misma, la cual es vaciada inmediatamente después de recibir el metálico en la misma; constando que dicho metálico es retirado en efectivo el mismo día en el que produce el ingreso de la devolución del IVA o en el inmediato posterior. En cuanto a las cuentas bancarias relativas al año 2014 en las que no se ha procedido a efectuar las devoluciones solicitadas, normalmente no existen movimientos bancarios".

La sentencia que es objeto de recurso descarta la calificación de los hechos como constitutivos de un delito de estafa. Entiende que el art. 305.1 del CP es de aplicación preferente. Cita en apoyo de esa tesis la sentencia de esta Sala núm. 89/2019, 19 de febrero, que en un supuesto de obtención indebida de devoluciones por encima de 120.000 euros, rechazó la calificación de los hechos como constitutivos de un delito intentado de estafa y condenó al acusado como autor de cinco delitos contra la Hacienda Pública en grado de tentativa.

Esta resolución, sin embargo, no ofrece una respuesta, por su singularidad, al hecho que centra nuestra atención. De lo que allí se trataba era de dilucidar si una conducta esencialmente defraudatoria, que habría permitido al autor alcanzar un rendimiento económico superior a los 120.000 euros que, sin embargo, no llegó a lograr, ha de ser subsumida en el delito de estafa continuado o en el delito fiscal en tentativa previsto en el art. 305.1 del CP. La resolución a la que nos referimos aborda, pues, un problema que no es el que ahora se suscita.

La sentencia recurrida, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, no se plantea el tratamiento jurídico de aquellos supuestos en los que se defrauda una cuantía superior a aquel tope cuantitativo, sino que responde negativamente a la posibilidad de subsunción de los hechos fraudulentos en el delito de estafa cuando no se colma la condición objetiva de punibilidad.

El estado actual de la jurisprudencia no ofrece, por tanto, apoyo a un desenlace absolutorio en el que el razonamiento se base en calificar como ley especial el delito contra la Hacienda Pública del art. 305.1 del CP para, a continuación, en aquellos casos en los que el importe defraudado -o intentando defraudar- no alcance los 120.000 euros, en lugar de subsumir el hecho en el precepto general -en este caso, la estafa del art. 248 del CP- se proclame la atipicidad de la conducta.

A la vista de lo expuesto, procede la estimación parcial del recurso promovido por el Ministerio Fiscal, con las consecuencias punitivas que se reflejan en nuestra segunda sentencia

**5.-** Conforme al art. 901 de la LECrim, procede la declaración de oficio de las costas procesales.

## FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido

Que debemos declarar y declaramos HABER LUGAR al recurso de casación promovido por el MINISTERIO FISCAL contra la sentencia de 206/2022, 21 de julio, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana al resolver en grado de apelación el recurso interpuesto contra la sentencia núm. 161/2022, 2 de mayo, dictada por la Sección Tercera de la Audiencia Provincial de Alicante, en causa seguida contra D. Romulo por los delitos de falsedad y contra la Hacienda Pública, casando y anulando dicha resolución y procediendo a dictar segunda sentencia, con declaración de oficio de las costas procesales.

Comuníquese esta resolución y la que seguidamente se dicta al Tribunal sentenciador a los efectos legales procedentes, con devolución de la causa que en su día remitió, interesando acuse de recibo.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Manuel Marchena Gómez, presidente D. Antonio del Moral García D. Andrés Palomo Del Arco D.<sup>a</sup> Susana Polo García D. Ángel Luis Hurtado Adrián

RECURSO CASACION núm.: 6427/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Marchena Gómez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María del Carmen Calvo Velasco

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

## SEGUNDA SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Manuel Marchena Gómez, presidente  
D. Antonio del Moral García  
D. Andrés Palomo Del Arco  
D.ª Susana Polo García  
D. Ángel Luis Hurtado Adrián

En Madrid, a 18 de marzo de 2024.

Esta Sala ha visto recurso de casación núm. 6427/2022 contra la sentencia núm. 206/2022 de fecha 21 de julio dictada por la Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el Rollo de Sala núm. 181/2022, dimanante del procedimiento abreviado núm. 13/2020 de la Sección Tercera de la Audiencia Provincial de Alicante, resolución que ha sido casada y anulada por sentencia pronunciada el día de hoy por esta Sala Segunda del Tribunal Supremo integrada por los Excmos. Sres. expresados al margen, donde se hace constar lo siguiente:

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Marchena Gómez.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**Único.**

Se aceptan y dan por reproducidos los antecedentes de hecho y hechos probados de la sentencia recurrida.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Único.**

Por las razones expuestas en los FFJJ 2º, 3º y 4º de nuestra sentencia precedente, resulta obligada la estimación parcial del recurso entablado, declarando que los hechos declarados probados son constitutivos de un delito de estafa en grado de tentativa de los arts. 248, 249 y 250 1.5º del CP.

Vista la naturaleza de los hechos y el importe de lo intentado defraudar por parte del acusado, procede imponer, conforme a los arts. 16, 62 y 66.1.6º del CP la pena de 8 meses de prisión, con la accesoria de legal de privación del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y multa de 3 meses a razón de una cuota diaria de 6 euros, con la responsabilidad personal subsidiaria prevista en el art. 53 del CP.

## FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido

Debemos **CONDENAR** y **CONDENAMOS** a D. Romulo como autor de un delito intentado de estafa a la pena de 8 MESES DE PRISIÓN, con la accesoria de legal de privación del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y **MULTA DE 3 MESES** a razón de una cuota diaria de 6 euros, con la responsabilidad personal subsidiaria prevista en el art. 53 del CP. Se mantiene el resto de los pronunciamientos de la sentencia dictada en la instancia en lo que no se oponga a la presente

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Manuel Marchena Gómez, presidente D. Antonio del Moral García D. Andrés Palomo Del Arco

D.<sup>a</sup> Susana Polo García D. Ángel Luis Hurtado Adrián

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.