



Roj: **STS 1932/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1932**

Id Cendoj: **28079120012024100299**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **08/04/2024**

Nº de Recurso: **6489/2021**

Nº de Resolución: **298/2024**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **ANTONIO DEL MORAL GARCIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## TRIBUNAL SUPREMO

### Sala de lo Penal

#### **Sentencia núm. 298/2024**

Fecha de sentencia: 08/04/2024

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 6489/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 15/11/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Antonio del Moral García

Procedencia: AUD.PROVINCIAL SECCION N. 1

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

Transcrito por: IPR

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 6489/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Antonio del Moral García

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

## TRIBUNAL SUPREMO

### Sala de lo Penal

#### **Sentencia núm. 298/2024**

Excmos. Sres.

D. Manuel Marchena Gómez, presidente

D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre

D. Antonio del Moral García

D. Andrés Palomo Del Arco

D. Javier Hernández García

En Madrid, a 8 de abril de 2024.



Esta Sala ha visto los recursos de casación acumulados bajo el nº 6489/2021 interpuestos por 1.- **Norberto** representado por la procuradora Sra. Luisa Broch Cándido y bajo la dirección letrada de D. Benjamín Prieto Clar; 2.- **Ópalo INTERIORES S.L.** representado por la procuradora Sra. Luisa Broch Cándido y bajo la dirección letrada de D. Juan Manuel Martí Bosch; 3.- **Leonor** representada por el procurador Sr. Rafael Palma Crespo y bajo la dirección letrada de D. Fernando Callao Molina; 4.- **Carlos Alberto**, representado por el procurador Sr. D. Isidro Orquín Cedenilla y bajo la dirección letrada de D. Ángel Ariznavarreta Esteban; 5.- **KYZ PROFESIONALES S.L.** representado por el procurador Sr. Isidro Orquín Cedenilla, bajo la dirección letrada de D. Luis Jordana de Pozas; 6º.- **Juan Francisco y CONSTRUCCIONES MIGUEL REBOLLOS.L.** representados por la procuradora Sra. D.ª Carmen Rubio Antonio y bajo la dirección letrada de D.ª Laura Rebollo Terrones, contra la Sentencia nº 224/21 de fecha 7 de junio dictado por la Sección Primera de la Sala de lo Penal de la Audiencia Provincial de Castellón en causa seguida contra los recurrentes por delitos contra la hacienda pública y falsedad documental. Ha sido parte recurrida la Abogacía del Estado representado por la Letrada D.ª Marina Adela Porta Serrano y el Ministerio Fiscal.

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

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El Juzgado de Instrucción núm. 4 de Castellón instruyó PA nº 3100/2015, contra Norberto, Juan Francisco, Leonor, Carlos Alberto, la mercantil Ópalo Interiores S.L., la mercantil KYZ Profesionales S.L., con representación legal de Marcelino y Construcciones **Miguel Rebollo**. Una vez concluso lo remitió a la Audiencia Provincial de Castellón (Sección Primera) que con fecha 7 de junio de 2021 dictó sentencia que contiene los siguientes **Hechos Probados**:

"A) El acusado Norberto, mayor de edad y sin antecedentes penales, presentó el día 25 de junio de 2013 una declaración tributaria por el concepto de IRPF correspondiente al ejercicio 2012 en la que dejó de declarar la percepción de retribuciones dinerarias y en especie facilitadas por la mercantil Tecnología de la Construcción S.A. (en adelante sólo TECONSA) valiéndose de su posición de representante de la citada mercantil y de la que había sido nombrado apoderado mancomunado junto con Jose Antonio en fecha 23.03.2010 para lucrarse en su propio provecho, y asimismo no declaró la obtención de ingresos irregulares que fueron canalizados a través de una sociedad interpuesta (Ópalo Interiores S.L.) para ocultar el destino verdadero de los ingresos canalizados a través de aquella y percibidos a título personal bajo la apariencia del ejercicio de una actividad económica basada en contratos simulados y en facturas falsas, para lo cual se sirvió de la mercantil Ópalo Interiores S.L., sociedad constituida en el año 2005 por el acusado Norberto y la también acusada Leonor, mayor de edad, sin antecedentes penales y por entonces pareja sentimental de Norberto, en donde éste era el propietario del 51% del capital social, mientras que la acusada Leonor era la propietaria del 49% del capital social y figuraba como administradora de la misma, sociedad mercantil cuya actividad principal consistía en el comercio minorista de mobiliario y artículos de la decoración para el hogar, estando ubicado su domicilio social en una tienda de la población de Benicassim (Castellón).

B) De este modo, el acusado dejó de ingresar en el erario público, durante el ejercicio 2012 y por el concepto tributario de IRPF, una cuota de 288.253,60 euros, que se correspondía bien con rendimientos de trabajo no declarados, bien con la regularización tributaria efectuada por actividades económicas simuladas.

1. En relación con los rendimientos de trabajo no declarados, durante el ejercicio 2012 el acusado Norberto percibió de TECONSA, empresa para la que trabajaba como representante y apoderado mancomunado, las siguientes cantidades:

1.1. 17.158,56 euros como rendimientos dinerarios derivados de la diferencia entre la suma de las cantidades mensuales recibidas en el año 2012 como nóminas de TECONSA y la totalidad de los ingresos por nóminas procedentes de dicha sociedad.

1.2. 34.008,99 euros como rendimientos en especie correspondientes al uso gratuito como vivienda habitual de una vivienda propiedad de TECONSA sita en Madrid, CALLE000 nº NUM000, y al uso también gratuito del vehículo marca Audi modelo Q-7 matrícula .... MWP del dominio de Diego.

2. Respecto del ejercicio de actividades económicas simuladas, el acusado Norberto simuló el ejercicio de actividades económicas a través de la sociedad Ópalo Interiores S.L. con la finalidad de encubrir la obtención de determinadas cantidades de origen irregular para su propio lucro personal, valiéndose de la oposición que ocupaba como representante de TECONSA, las cuales se consideraron tributariamente como ganancias patrimoniales no declaradas:

2.1. Así, el 19.09.2012 la mercantil Ópalo Interiores S.L. emitió dos facturas por un total de 577.710 euros a la mercantil KYZ Profesionales S.L. - cantidad que fue abonada a Ópalo por KYZ en cinco cheques bancarios



nominativos de fecha 18.09.2012-, sociedad esta última que se correspondía con un despacho de arquitectos domiciliada en Soria y administrada solidariamente por el acusado Carlos Alberto , mayor de edad y sin antecedentes penales, y por Marcelino y Jaime, la cual había sido contratada por Hospital de Salamanca UTE, unión temporal de empresas participada por TECONSA y encargada por la Junta de Castilla y León de llevar a **cabo** la ejecución de las obras del mencionado hospital para realizar el nuevo plan funcional del Complejo Hospitalario de Salamanca, tratándose de facturas que no respondían a una prestación real de servicios por Ópalo Interiores S.L.

Para ello, con fecha 15.07.2012 la mercantil KYZ Profesionales S.L. representada por el acusado Carlos Alberto - y la también mercantil Ópalo Interiores S.L. -representada por la acusada Leonor - suscribieron un contrato privado de colaboración profesional de prestación de servicios, los cuales sólo fueron prestados en una mínima parte, consistentes en trabajos de delineación subcontratados a una tercera mercantil denominada ESTUDIO D 10 SLP, careciendo la mercantil Ópalo Interiores S.L. de los medios profesionales y materiales necesarios para llevar a **cabo** los servicios reflejados en dicho contrato.

En aparente ejecución del citado contrato, fue igualmente suscrita en fecha 26 de julio de 2012 una Hoja de encargo de prestación de servicios entre la acusada Ópalo Interiores S.L., representada por la acusada Leonor , y el acusado Norberto , en virtud de la cual la primera simulaba contratar como autónomo al segundo para la prestación de los servicios que Ópalo debía realizar, por un importe de 137.500 euros, habiéndose emitido por tal concepto en el ejercicio 2012 un total de nueve facturas por el acusado Norberto que ascendían a 60.500 euros. El contrato de fecha 15.07.2012 de Ópalo Interiores S.L. con KYZ Profesionales S.L., y consecuentemente la Hoja de encargo de 26.07.2012 de Ópalo Interiores S.L. con Norberto , no respondían a una real prestación de servicios, sino que únicamente tenía por objeto canalizar a través de Ópalo Interiores S.L. el cobro por el acusado Norberto de cantidades irregulares negociadas con el representante legal de KYZ Profesionales S.L., el acusado Carlos Alberto , cuyo origen y fin no es conocido pero que no eran los pactados en el contrato y hoja de encargo suscritos, por lo que una vez las cantidades referidas fueron ingresadas en las cuentas bancarias de Ópalo Interiores S.L., el acusado Norberto como apoderado de aquélla estuvo en condiciones de disponer de las mismas como si hubieran ingresado en su propio patrimonio, a través de transferencias directamente a sus cuentas, utilización de tarjetas de crédito, constitución de 7 imposiciones a plazo fijo u otras operaciones bancarias de disposición de fondos.

2.2. De la misma forma, en el año 2012 el acusado Norberto recibió pagos por importe de 24.97579 euros de la empresa Construcciones **Miguel Rebollo** SL, constructora domiciliada en Antequera (Málaga) que en el año 2007 había constituido, junto con TECONSA y otra sociedad) la UTE TECONSA- **REBOLLO**- SAV cuyo objeto social era ejecutar las obras del Palacio de Ferias y Exposiciones de Antequera, las cuales le habían sido adjudicadas por el Ayuntamiento de la citada localidad y cuyos administradores solidarios son el acusado Juan Francisco , mayor de edad y sin antecedentes penales, y su hermano Segundo . Para ello, con fecha 10.05.2012, el acusado Norberto suscribió un contrato de prestación de servicios profesionales con la mercantil Construcciones **Miguel Rebollo** SL, representada en dicho acto por el acusado Juan Francisco , el cual no respondía a una real prestación de servicios, sino que tenía por objeto exclusivo retribuir servicios de carácter irregular de origen desconocido prestados por el acusado Norberto , los cuales son considerados tributariamente como ganancias patrimoniales no declaradas."

**SEGUNDO.-** La Audiencia de instancia dictó el siguiente pronunciamiento:

"PRIMERO.- Que debemos condenar y CONDENAMOS al acusado Norberto , cuyos demás datos personales obran en el encabezamiento de esta Sentencia, como autor responsable de un delito contra Hacienda Pública en concurso con un delito de falsedad documental, ya definidos, con la concurrencia de la circunstancia atenuante de dilaciones indebidas como muy cualificada, a la pena de prisión de tres años, multa del triple de la cuota defraudada, pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante cuatro años, así como al pago de 1/7 parte de las costas procesales de esta causa, incluidas las de la Acusación particular.

SEGUNDO.- Que debemos condenar y CONDENAMOS a los acusados Leonor , Carlos Alberto y Juan Francisco , cuyos datos personales obran en el encabezamiento de esta Sentencia, como cooperadores necesarios de un delito contra Hacienda Pública en concurso con un delito de falsedad documental, ya definidos, con la concurrencia de la circunstancia atenuante de dilaciones indebidas como muy cualificada, a la pena para cada uno de ellos de prisión de dos años, multa del tanto de la cuota defraudada, y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante dos años, así como al pago de 1/7 parte de costas procesales cada uno de los citados acusados, incluidas las de la Acusación Particular.



TERCERO.- Que debemos condenar y CONDENAMOS a las personas jurídicas acusadas Ópalo Interiores S.L., KYZ Profesionales S.L. y Construcciones **Miguel Rebollo** S.L. como autoras responsables de un delito contra la Hacienda Pública, ya definido, con la concurrencia de la atenuante de dilaciones indebidas como muy cualificada, a la pena para cada una de ellas, de multa del tanto de la cantidad y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante tres años, así como al pago de 1/7 parte de costas cada uno de las citadas acusadas, incluidas las de la Acusación Particular.

CUARTO.- CONDENAMOS a los acusados Norberto , Leonor , Carlos Alberto , Juan Francisco , Ópalo Interiores S.L., KYZ Profesionales S.L. y Construcciones **Miguel Rebollo** SL a que en concepto de responsabilidad civil derivada del delito, indemnicen conjunta y solidariamente a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en la cantidad correspondiente a la cuota defraudada (288.25360 euros), cantidad que devengará los intereses legales correspondientes desde la finalización del período voluntario, intereses que serán los de demora tributarios del artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre , y los del artículo 576 de la LEC a partir de la fecha de la sentencia. Para el cumplimiento de las penas se les abonará a los acusados todo el tiempo de privación de libertad y/o derechos que hubieran podido sufrir por esta causa.

**TERCERO.**- Notificada la Sentencia a las partes, se preparó recurso de casación por quebrantamiento de forma, infracción de ley y vulneración de precepto constitucional, por los condenados, recursos que se tuvieron por anunciados; remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo las certificaciones necesarias para su sustanciación y resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose los recursos, alegando los motivos siguientes:

Motivos alegados por Norberto .

**Motivo primero.**- Por infracción de precepto constitucional del art. 852 LECrim por vulneración del derecho a la presunción de inocencia del art. 24.2 CE. **Motivo segundo.**- Por infracción de ley por error de hecho en la valoración de la prueba del art. 849.2º LECrim. **Motivo tercero.**- a) Por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva por falta de motivación. b) Por quebrantamiento de forma al amparo del art. 851.3º LECrim . **Motivo cuarto.**- Por infracción de ley del art. 849.1º LECrim por aplicación indebida del art. 305 bis CP. **Motivo quinto.**- Por infracción de ley del art. 849.1º LECrim por aplicación indebida del art. 77.3º CP.

**Motivos alegados por Ópalo Interiores S.L.**

**Motivo primero.**- Por infracción de precepto constitucional del art. 852 LECrim en relación con los arts. 24.1 y 120.3 CE, (tutela judicial efectiva) así como el art. 24 CE (derechos a ser informado de la acusación a la defensa, a un proceso con todas las garantías y a la presunción de inocencia). **Motivo segundo.**- Por error de hecho en la valoración de la prueba del art. 849.2º LECrim . **Motivo tercero.**- Por quebrantamiento de forma del art. 851.3 LECrim (incongruencia omisiva). **Motivo cuarto.**- Por infracción de ley del art. 849.1º LECrim por aplicación indebida de los arts. 66.1 regla 2ª y art. 70.1 regla 2ª CP.

Motivos alegados por Leonor .

**Primer motivo.**- Por infracción de precepto constitucional del art. 852 LECrim en relación con los arts 24 .1 y 120.3 CE, (derecho fundamental a obtener la tutela judicial efectiva), así como el art. 24.2 CE (presunción de inocencia). **Motivo segundo.**- Por infracción de ley por error de hecho en la valoración de la prueba del art. 849.2º LECrim. **Motivo tercero.**- Por infracción de ley del art. 849.1º LECrim por aplicación indebida del art. 305 CP en relación con el art.16 de la Ley General Tributaria y art. 39.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas. **Motivo cuarto.**- Por infracción de ley al amparo del art. 849.1º LECrim por aplicación indebida del art. 305 CP en relación con el art. 16 de la Ley General Tributaria y artículo 39.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas y con el art. 28 b) CP. **Motivo quinto.**- Por infracción de ley del art. 849.1º LECrim por aplicación indebida del art. 305 CP en relación con el art. 16 de la Ley General Tributaria y artículo 39.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas y del art. 392 en relación con el art. 390.1 CP.

**Motivos alegados por** Carlos Alberto .

**Motivo primero.**- Por infracción de precepto constitucional del art. 852 LECrim por vulneración del derecho a la presunción de inocencia ( art. 24 CE). **Motivo segundo.**- Por infracción de ley por error de hecho en la valoración de la prueba del art. 849.2º LECrim. **Motivos tercero, cuarto y quinto.**- Por infracción de ley del art. 849.1º LECrim por aplicación indebida de los arts. 28 y 305 CP en relación con los arts. 16 Ley General Tributaria y 39.1 Ley del Impuesto Renta Personas Físicas. **Motivo sexto.**- Por inaplicación indebida del art. 65.3 CP.

**Motivos alegados por KYZ Profesionales S.L.**



**Motivo primero.**- Por infracción de precepto constitucional del art. 852 LECrim por vulneración del derecho a la presunción de inocencia del art. 24.2 CE. **Motivo segundo.**- Por infracción de precepto constitucional al amparo del art. 852 LECrim por vulneración de los derechos fundamentales a ser informado de la acusación, a la defensa y a un proceso con todas las garantías del art. 24 CE. **Motivo tercero.**- Por infracción de ley del art. 849.1º LECrim por aplicación indebida de los arts. 31 bis, 305 y 310 bis CP. **Motivo cuarto.**- Por infracción de ley al amparo del art. 849.1º LECrim por aplicación indebida del art. 31 bis CP.

**Motivos alegados por Juan Francisco y CONSTRUCCIONES MIGUEL REBOLLOSL.**

**Motivo primero.**- Por infracción de precepto constitucional del art. 852 LECrim ( arts. 24.1 y 120.3 CE, tutela judicial efectiva) al derecho a ser informado de la acusación, a un proceso con todas las garantías y a la presunción de inocencia. **Motivo segundo.**- Por infracción de precepto constitucional al amparo del art. 852 LECrim (tutela judicial efectiva) y por quebrantamiento de forma del art. 851.3 LECrim (incongruencia omisiva). **Motivo tercero.**- Por infracción de ley por error de hecho en la valoración de la prueba del art. 849.2º LECrim. **Motivo cuarto.**- Por infracción de ley del art. 849.1º LECrim por aplicación indebida de los arts. 28 b) CP y 77.3 CP. **Motivo quinto.**- Por indebida inaplicación de los arts. 66.1 regla 2ª y art. 70.1 regla 2ª CP.

**CUARTO.**- El Ministerio Fiscal se instruyó de los recursos interpuestos, impugnando todos sus motivos, al igual que la Abogada del Estado; la representación legal de **ÓPALO INTERIORES S.L, se adhiere** a los recursos de Carlos Alberto , KYZ PROFESIONALES, SL, Juan Francisco , CONSTRUCCIONES **MIGUEL REBOLLO** SL, Leonor y Norberto ; la representación legal de Norberto **se adhiere** a los recursos de Leonor , Juan Francisco , la mercantil Construcciones **Miguel Rebollo**, S.L., la mercantil Ópalo Interiores, S.L., D. Carlos Alberto y la mercantil Kyz Profesionales, S.L.; la representación legal de **Juan Francisco y Construcciones Miguel RebolloSL se adhiere** a los recursos de las defensas de los condenados; la representación legal de Carlos Alberto , **se adhiere** a los recursos de Juan Francisco y de la entidad CONSTRUCCIONES **MIGUEL REBOLLO**, S.L., Norberto y ÓPALO INTERIORES, S.L. KYZ PROFESIONALES S.L. La Sala los admitió a trámite, quedando conclusos los autos para señalamiento y Fallo cuando por turno correspondiera.

**QUINTO.**- Realizado el señalamiento para Fallo se inició la deliberación el día 15 de noviembre de 2023 que se prolongaría, por la complejidad tanto de este asunto como de otros señalados con igual fecha hasta el 5 de abril de 2024.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.**- La sentencia sometida a censura casacional condena por delito contra la Hacienda Pública a Norberto . Estima que en su declaración por IRPF correspondiente a 2012 incurrió en un fraude superior a 120.000 euros. Aplica un subtipo agravado determinado por la utilización de personas interpuestas que tapaban al auténtico obligado tributario. Unas falsedades documentales son igualmente objeto de condena en relación de concurso medial al tratarse de conducta instrumental para la defraudación.

Junto a él, condena como cooperadores necesarios de tal infracción a Leonor , Carlos Alberto y Juan Francisco .

Y, en virtud de lo establecido en el art. 31 bis CP, se condena igualmente a tres sociedades ligadas con unos u otros condenados: Ópalo Interiores S.L. (Ópalo, a partir de ahora) en virtud de la actuación de sus socios y directivos, Norberto y Leonor ; KYZ Profesionales S.L. (Kyz en lo sucesivo) por cuya cuenta actuó Carlos Alberto ; y Construcciones Miguel Rebollo S.L. (Miguel Rebollo SL en lo sucesivo) en virtud de las actuaciones protagonizadas por su directivo, Juan Francisco .

Todos y cada uno de los condenados interponen recurso de casación con variedad de motivos. Algunos resultan, total o parcialmente, coincidentes; otros, son específicos de alguno de los distintos responsables penales aunque a veces afectan también a la posición de otros condenados. Suscitan cuestiones variopintas; algunas de envidia e interés superlativo. Temas como la definición y concreción del beneficio que la actividad delictiva podría reportar a cada una de las sociedades, necesario para que surja su responsabilidad penal (beneficio que debe ir anudado al concreto delito -defraudación tributaria- y no a otras acciones coetáneas o concomitantes); la posibilidad de condenar a una persona jurídica cuando la totalidad de sus socios (OPALO, S.L) son igualmente condenados por idéntica infracción penal en cuanto podría violar el *non bis in idem*; la enigmática fórmula individualizadora instaurada en el art. 77.3 CP y su improcedente eficacia retroactiva cuando juega en perjuicio del reo; la posibilidad de reducción penológica en delitos especiales cuando se atribuye participación a un *extraneus* ( art. 65.3 CP); el ya cansino tema de la disyuntiva autoresponsabilidad *versus* heteroresponsabilidad en relación a las personas jurídicas; la interpretación del término *comisión* empleado en el art. 31 bis CP; la naturaleza y derivaciones procesales de los programas de cumplimiento como excluyentes de la responsabilidad penal de sociedades; los contornos de los incrementos patrimoniales no



justificados; y algunos más. Por interesantes que resulten muchas de esas cuestiones y por más que algunas de ellas se antojan, en una inicial aproximación, como prosperables (v.gr. no solo la aplicación retroactiva del art. 77 CP, sino también su entendimiento), metódicamente resulta más lógico priorizar aquellos motivos cuya estimación vaciará de contenido otros, aunque comporte sacrificar el análisis de algunos de esos puntos.

El orden natural pasaría por comenzar con el recurso del principal responsable, Norberto : todos los demás responsables pivotan alrededor de él.

No obstante, una vez estudiadas a fondo y esclarecida la respuesta procedente a cada una de las numerosas cuestiones implicadas, resultará más fructífero y claro invertir ese orden en la exposición. Despejaremos en los primeros fundamentos de derecho los recursos de los partícipes secundarios y los temas más accesorios, reservando para el final el abordaje del núcleo del injusto que ha determinado la condena de Norberto . Concurren razones colaterales que aconsejan desbrozar el terreno con el acercamiento a esos puntos no nucleares, para focalizar luego la mirada con exclusividad en el delito de defraudación tributaria que se atribuye a Norberto .

Será, por último, necesario un apartado específico para analizar la conducta determinante de la condena por falsedad desde el punto de vista de la subsunción jurídico-penal.

#### **A) Recursos de Ópalo Interiores, S.L., Kyz Profesionales, S.L. y Construcciones Miguel Rebollo, S.L.**

**SEGUNDO.-** Aunque se trata de recursos diferentes con variados motivos no siempre coincidentes, e, incluso, alguno de ellos (*Miguel Rebollo S.L.*) unificado con el de la persona física condenada, el hecho de que la respuesta a los recursos entablados por las personas jurídicas vaya a ser una y la misma -estimación-, invita a su unificación.

Sinteticemos el soporte fáctico de cada una de esas condenas que, jurídicamente, se levantan sobre el juego combinado de los arts. 31 bis (resulta indiferente a los efectos que aquí interesan manejar su redacción originaria, vigente en el momento de los hechos o la emanada de la reforma penal de 2015) y 310 bis CP:

**a)** Kyz Profesionales S.L. es condenada por el abono de 577.710 euros a Norberto encubriendo el pago mediante un contrato simulado concertado con Ópalo Interiores S.L. Actuó a través de su administrador, Carlos Alberto . De esa forma habría facilitado la comisión del delito de defraudación tributaria imputado a Norberto , propiciando que pudiese esconder ese ingreso en su declaración camuflándolo tras esa sociedad de la que era partícipe mayoritario y consignando solo una parte del dinero percibido en concepto de actividad económica, menguando de forma relevante la cuota resultante. La sentencia sugiere que ese pago obedecía en realidad a gestiones efectuadas por Norberto para obtener una contratación en favor de Kyz.

**b)** Ópalo Interiores S.L. es condenada porque su administradora, Leonor , actuando en nombre de la entidad, suscribió el contrato simulado aludido y, a su vez, concertó otro, también fingido, con su consocio Norberto , a tenor del cual éste prestaría como autónomo parte de los servicios pactados con Kyz. Sería una colaboración decisiva para que Norberto mantuviese en la opacidad la mayor parte de los ingresos recibidos por la supuesta comisión de Kyz.

**c)** Construcciones Miguel Rebollo S.L., representada por uno de sus administradores solidarios, Juan Francisco , también condenado, realizó un pago por importe de 24.975,79 euros a Norberto . Se justificaba ese abono mediante un contrato de prestación de servicios profesionales; pero, en realidad, obedecía a una gestión irregular, probablemente el abono de un "favor". Norberto incluyó ese pago en su declaración del IRPF correspondiente al ejercicio de 2012, consignándolo como ingreso por actividad económica. Conviene resaltar, en tanto el hecho probado puede alimentar cierta confusión en este punto, que el ingreso fue incluido en su declaración tributaria por Norberto , aunque atribuyéndole esa conceptualización, incorrecta para la AEAT que lo cataloga como incremento patrimonial no justificado. La diferente conceptualización a los efectos que aquí interesan es bastante irrelevante.

Queda así dibujado el paralelismo entre las tres condenas: uno de los directivos accede a realizar un contrato que disimula el real origen y, en un caso, también el real receptor, de abonos que incrementaban los ingresos obtenidos en 2012 por Norberto , que se valió de ello para defraudar a la Hacienda Pública en un importe, que, unido al provocado por otras ocultaciones de renta achacables exclusivamente a él, sobrepasaba los 120.000 euros.

**TERCERO.-** En sus recursos las tres entidades vierten alegaciones muy variadas. Algunas de ellas inciden en cuestiones relativas al delito cometido por Norberto : es correcto y legítimo. Si su responsabilidad cuelga de ese presupuesto están legitimadas para debatir sobre él. Obviaremos algunas o las trataremos con cierta displicencia por resultar superfluas a la vista de una razón primaria que nos llevará a descartar su



responsabilidad penal. Nos detenemos en las destinadas a cuestionar la procedencia de aplicar el art. 31 bis, CP.

Dirá uno de los recursos que para que surja responsabilidad penal de una persona jurídica, el art. 31 bis exige que el directivo o empleado que actúa por cuenta de ella o a su servicio sea autor principal del delito. Solo *cometería* el delito el autor directo, es decir, quien lo ejecuta. No *cometerían* el delito los inductores, ni los cooperadores, necesarios o no; tan solo quien *realiza el hecho* ( art. 28 CP). Esto llevaría a descartar la responsabilidad penal de las tres sociedades en cuanto sus administradores serían penalmente responsables solo como cooperadores necesarios, no como autores. Ellos no habrían *cometido* el delito, sino solo *participado* en el delito cometido por un tercero, Norberto .

Sutil interpretación que no podemos suscribir. Cuando el art. 31 bis habla de "delitos cometidos" por determinadas personas ligadas al ente colectivo está pensando en todas las formas de participación y no solo en la autoría directa. Ese entendimiento es el que concuerda no solo con la primera acepción del término "cometer" en el diccionario, sino también con la inteligencia que se da a ese verbo en muchos pasajes del Código (vid. por todos, art. 120.4 CP). Cuando se habla de *comisión de un delito* se alude a todos los responsables penales, sea cual sea su participación, y en todas sus formas de aparición, también la tentativa. Quien intenta, sin lograr consumarlo, perpetrar un delito, también ha *cometido* un delito. Quien induce a otro a ejecutar un delito, ha *cometido* un delito en la semántica del CP.

El empleo del verbo *cometer* en el art. 17 CP en sede de *proposición*, como contrapuesto a *participar*, abona la tesis del recurrente, que toma prestada de algún muy solvente académico al que cita expresamente. Si *proponente* a los efectos del art. 17 CP es quien habiendo decidido *cometer* un delito invita a otros a *participar* en el mismo, eso significaría que *participar* no es *cometer*. Esa interpretación gramatical es ingeniosa, sin duda. Pero no es consistente. La selección de las palabras por el redactor de la norma parece obedecer no a razones conceptuales, sino a cuestiones de estilo: evitar la repetición de términos. En el viejo código se hablaba de *cometer* y *ejecutar*. Ahora de *cometer* y *participar*. Pero no resulta razonable pensar que si leyésemos " *la conspiración existe cuando el que ha resuelto **cometer** un delito, invita a otra u otras personas a **cometerlo** con él*" se estaría diciendo algo diferente. Se diría lo mismo, aunque de manera literariamente menos elegante. También queda incurso en el art. 17 CP quien ha pergeñado intervenir en una acción delictiva con un rol secundario -*cómplice*- y propone a otro asumir el papel protagonista -*autor*-.

Pero, sobre todo, es que sistemáticamente nuestro Código Penal no admite ese voluntarioso reduccionismo de las locuciones *cometer un delito* o *comisión de un delito* a los supuestos de autoría, excluyentes de los demás partícipes. Lo confirma un rápido repaso al cuerpo normativo. Basta llevar la equivalencia propugnada por el recurrente a otros pasajes del Código para que se derrumbe el frágil edificio argumental de carácter lexicológico. Pensamos en los arts. 20, 57.3, 80, 86.1.a), 90.3 *in fine*, 90.8, 94, 95, 129 bis, 140 bis, 156 *quater* y *quinquies*, 171.4, 192.3, 400, entre muchos otros... No; de esas previsiones no están excluidos los partícipes.

Los argumentos de signo teleológico anudados al principio de intervención mínima pierden con ello todo apoyo gramatical y se convierten en vaporosas razones que podrían aconsejar variar la ley pero que no condicionan su interpretación. Es verdad que la sanción penal a la persona jurídica no se ve dulcificada por el hecho de que el vínculo personal con la actividad delictiva (directivo o empleado) sea la de mero partícipe y no autor. Pero es que esa realidad no resulta del todo incoherente con el modelo del legislador. El delito corporativo, terminología equívoca pero que podemos manejar con cautelas, concebido como la omisión de medidas que hubiesen impedido la actuación delictiva de un empleado o un directivo, se concibe al margen de cuál sea el grado de implicación en esa actividad delictiva. La penalidad es siempre pecuniaria; eventualmente, acompañada de otras penas, cuya imposición no queda condicionada por la gravedad del delito o por el relieve de la participación, sino por otros factores. En materia de responsabilidad penal de personas jurídicas no existe esa correlación ajustada entre gravedad del delito y gravedad de la pena. Un delito muy grave puede quedar sancionado solo con multa; y un delito de escaso relieve acarrear la disolución de la persona jurídica. A diferencia del clásico derecho penal de personas físicas, en el derecho penal de personas jurídicas, aunque también se parte del hecho delictivo (delito corporativo), a la hora de fijar la penalidad se toma en consideración tanto ¡o más! que la gravedad del hecho, la fisonomía de la persona jurídica . *Lo que ha hecho* es importante. Pero lo es también y puede serlo más *cómo* es la persona jurídica, *como está organizada; cómo funciona*( art. 66 bis CP)

**CUARTO.**- La responsabilidad penal de una persona jurídica además de un elemento nuclear positivo (comisión de un delito por quien actúa como directivo o empleado del ente) **(i)** , otro normativo (que se trate de uno de los delitos en que está prevista esa posible responsabilidad) **(ii)** y otro negativo (que no esté implantado un plan de cumplimiento eficaz que haya tenido que ser burlado para la actuación delictiva del agente) **(iii)** , reclama un elemento accesorio que es pieza imprescindible: el delito, objetivamente considerado y con independencia del móvil del agente, ha de redundar en beneficio directo o indirecto de la persona jurídica **(iv)** . Sobre este



punto volveremos enseguida. Ahora conviene para dar respuesta, aunque sea somera, a algunos de los motivos enabados que abordan otras materias, entretenerse algo en ellas.

En cuanto a la inexistencia de un plan eficaz de cumplimiento (*falta de cultura de respeto al derecho* según la semántica no ajena a la jurisprudencia de esta Sala a la que se se refiere reiteradamente uno de los recurrentes) y sin afán alguno de mediar en la naturaleza dogmática de ese elemento conviene decir algo.

Se trata de un elemento negativo, lo que, al margen de cuál sea su naturaleza, acarrea ciertas elementales consecuencias procesales. Entre otras, que la carga de la alegación de ese factor excluyente de la responsabilidad recae, en principio, en la defensa. Si ésta se abstiene de proponer prueba alguna al respecto, y no realiza ni siquiera un amago de aportar un plan de cumplimiento y/o demostrar que la empresa se ajustaba en su funcionamiento a cada uno de los requisitos que perfila el Código Penal, será legítimo entender acreditado que no existía tal plan de cumplimiento; como, sin que se quiera extremar la analogía que, deliberadamente, es un tanto hiperbólica, tampoco se detecta inconveniente alguno en, a pesar de no contar con ninguna prueba o informe *ad hoc*, considerar imputable al acusado de un delito, cuando no existe el más mínimo indicio de un padecimiento psíquico, ni su defensa ha alegado nada al respecto. No podrá quejarse por haberse burlado su derecho a ser informado de la acusación en tanto en los escritos de acusación se omitía cualquier mención a su imputabilidad. Esta forma de razonar no supone invertir la carga de la prueba: las dudas sobre la imputabilidad habrán de ser resueltas también con arreglo al principio *in dubio*. Es un problema, más bien, de máximas de experiencia y contexto procesal. No es en absoluto descabellado -sí lo sería la actitud contraria- estimar probado que una persona es imputable cuando nadie ha insinuado otra cosa, ni siquiera el interesado en ello, y no existe el más mínimo indicio de padecimiento alguno.

Resulta igualmente impecable, de forma paralela, un razonamiento a tenor del cual si se acusa a una empresa por hechos cometidos por un directivo; y su dirección letrada, muy cualificada, como en este caso confirma el altísimo nivel de sus escritos, adopta una postura abstencionista, estratégicamente abstencionista, y se limita sin más a decir que no se ha probado la inexistencia de un programa de cumplimiento adecuado, se deduzca que no se contaba con ese protocolo. Si fuese de otra forma se hubiese aportado o se hubiese hablado de él.

La condena por conducción sin permiso o por tenencia ilícita de armas -volvemos a ejemplos- no necesita ineludiblemente un documento oficial acreditativo de que no se cuenta con esas licencias: basta con constatar que el acusado no arguye ser poseedor de las mismas.

Nada se consignaba en los escritos de defensa de las personas jurídicas en relación a programas de cumplimiento normativo. Eso es reseñable en particular de Kyz, que ahora enarbola en su defensa esa bandera. Su escrito de conclusiones provisionales, por lo demás, no es el muy frecuente y típico de oposición desnuda y vacía frente a la acusación. Contiene una narración en positivo con alegación de circunstancias, Pese a ello, ninguna mención a un programa de *compliance*.

No parece que el derecho de defensa quede erosionado porque las acusaciones no hiciesen constar en sus escritos que no reinaba en esas empresas una *cultura de cumplimiento*. Si no se dice nada, y se acusa a la Sociedad, esa negación - que no afirmación- está implícita. A cualquier jurista, por poco familiarizado que esté con el derecho penal, le bastará leer el art. 31 bis para deducir que si no se hace constar nada al respecto es que la acusación excluye esa causa exoneradora.

Tampoco hace falta afirmar expresamente para acusar por un delito de lesiones que no se produjo previamente una agresión por parte del lesionado; ni para acusar por un delito de robo que el autor no estaba inmerso en una situación de extrema necesidad por la enfermedad gravísima de su hijo que requería obtener con urgencia un medicamento que no estaba a su alcance adquirir si no es mediante esa acción antijurídica. Si se acusa por hurto y nadie ha alegado nada, ni es preciso hacer constar en el escrito de acusación que no había circunstancias de peso que habrían impulsado a esa acción, ni supone una inversión de la carga de la prueba condenar, pese a no acreditarse que no se daba la base fáctica del art. 20.7 CP.

La abulia indagatoria y probatoria sobre ese elemento negativo, no ha de traducirse necesariamente en una duda sobre su concurrencia. La presunción de inocencia no obliga a presumir que todas las asociaciones y organizaciones o sociedades mercantiles y personas jurídicas en general cuentan con un programa de cumplimiento ajustado a la exigencias del Código penal. Incluso, si lo estimásemos así, la desidia en las alegaciones o aportaciones probatorias de la persona jurídica acusada se erigiría en elemento que permite razonablemente entender desactivada esa presunción.

Cuando fue llamado a declarar Marcelino como representante de Kyz, nada dijo sobre esas cuestiones; y era su defensa quien había solicitado la nulidad para evitar una indefensión derivada de no haber sido llamada oída como imputada en la fase de instrucción. Tampoco su dirección letrada le preguntó sobre esos extremos.



Ya en el acto del juicio oral y al final del interrogatorio del acusado Carlos Alberto la defensa de Kyz preguntó sobre la implantación en la empresa de un sistema de prevención de delitos, pero ante las explicaciones que comenzó a dar -estaban en fase de implementación, se deduce de su contestación- con lógica estrategia optó por interrumpir abruptamente esas aclaraciones y dar por zanjado el tema: sí, tienen protocolos de cumplimiento. Que estuviese en fase de estudio o que careciese de efectiva vigencia eran extremos que perdían ya todo interés y no merecía la pena esclarecer.

Fiscal y recurrente se enzarzan en sus escritos cruzados en un debate sobre el modelo de responsabilidad penal de personas jurídicas a que obedece el art. 31 bis y la cuestión, vinculada a la anterior, de la naturaleza de los *compliance* como causa excluyente de esa responsabilidad, y la problemática, que, sin desdeñarla tiene algo de bizantina, de los componentes de la *culpabilidad* de la persona jurídica. Para el Fiscal, una entelequia; para la defensa la pieza esencial del sistema. Son temas que, amén de haber sido ya objeto de pronunciamientos jurisprudenciales, en lo que atañe a este caso concreto como a la mayoría, carecen de toda trascendencia práctica. Sea cual sea el modelo que atraiga las simpatías en el plano teórico de uno u otro intérprete, en la práctica lo que es exigible para unos y otros es que se constate la presencia de todos y cada uno de los elementos que a tenor del art. 31 bis CP arrastran la imposición de una pena a una persona jurídica. Entre ellos está también ese elemento negativo -carencia de unos protocolos eficaces de prevención referidos al concreto delito perpetrado-, que, por ser negativo, implica unas mecánicas probatorias diferentes y específicas, lo que no significa que en ese ámbito no opere el principio *in dubio*.

Aquí se puede entender acreditado ese elemento negativo (lo interpretemos en clave culpabilística o, de forma más prosaica, como simple requisito negativo). También está probada la comisión de uno de los delitos, en concreto el previsto en el art. 305 CP, en los que el legislador ha creído conveniente implantar un régimen de exigencia de responsabilidad a personas morales (art. 310 bis). De ese delito aparecen *prima facie* como posibles responsables directivos de esas sociedades. Sin embargo, hay una carencia patente que solo incidentalmente ha recabado la atención de alguno de los recurrentes y que, sin embargo, proporciona el argumento decisivo para absolver a las tres personas jurídicas (en su caso, a través del mecanismo del art. 903 LECrim). Abrimos nuevo fundamento jurídico para examinar ese punto.

**SEXTO.-** Aparte de otras eventuales razones singulares que harían no solo tambalearse sino pura y llanamente borrar la condena de alguna de las personas jurídicas condenadas -v. gr., en el caso de Ópalo es muy difícilmente aceptable su condena superpuesta a la de sus dos únicos socios ( STS 747/2022, de 27 de julio): saldría muy malparado el *non bis in idem*-, emerge un poderosísimo argumento común a las tres sociedades que repele su responsabilidad penal. Es insinuado en alguno de los recursos. La sentencia lo aborda tangencialmente y exclusivamente respecto de una de las sociedades. Pese a ello, su incidencia en el presente caso se nos antoja tan patente como indiscutible.

El delito por el que se hace responsables a las personas jurídicas es una defraudación tributaria ligada al IRPF de 2012 de Norberto . El beneficio o interés de que habla el art. 31 bis CP ha de estar asociado al delito por el que se hace responsable penal a la persona jurídica: un beneficio que surgiría precisamente del delito, aunque no sea de forma directa. No basta que el beneficio aparezca de alguna forma relacionado con actuaciones anteriores que hayan revestido interés crematístico para la empresa. Es necesario que sea precisamente el delito el origen o causa, directa o indirecta, del beneficio.

Si observamos desde esa perspectiva lo acaecido, tal elemento ha de negarse: ni aparece en el hecho probado, ni cabe intuir o imaginar en qué medida el fraude fiscal de Norberto ha podido beneficiar a cada una de esas Sociedades; o qué potencialidad para ello podía albergar.

En cuanto a Kyz se sugiere -en ello insiste la Abogacía del Estado- que resultó beneficiada por la concesión de una contratación relacionada con reformas en el Hospital de Salamaca. No hay duda. Pero eso no es consecuencia del delito de defraudación tributaria del art. 305 CP perpetrado por Norberto . Algo tiene que ver, pero no causalmente: es sencillamente un *plus* de la secuencia que llevará a realizar un pago a Norberto que éste encubrió a la Hacienda Pública en interés exclusivamente propio. El beneficio aludido sería fruto de la obtención del contrato y, en su caso, del pago al supuesto comisionista o, con palabras más vulgares pero expresivas, al *conseguidor*. Pero que ese ingreso fuese declarado o no de forma veraz es algo absolutamente independiente y ajeno a ese beneficio. Es una acción posterior que para nada genera un beneficio adicional a la empresa ¿Qué ventaja ha reportado a Kyz que Norberto defraudase a la Hacienda?

Más claras aún son las cosas respecto de las sociedades *Ópalo* y *Miguel Rebollo S.L.*

**SÉPTIMO.-** Para Ópalo, hacer figurar entre sus ingresos unas cantidades que fueron a parar a uno de sus socios, pese a lo cual se vio obligada a declararla en su IS y, además, a abonar un IVA no debido según la Hacienda, no hay beneficio alguno. Más bien se identifica un perjuicio patrimonial. Si la tesis sobre la que se construye la defraudación es que el ingreso solo reportó beneficios a Norberto , Ópalo no puede ser introducida, como con



*fórceps*, en el círculo de responsables. Otra cosa es que, levantando el velo, se compruebe que hay un beneficio claro para su socio mayoritario que es justamente el condenado por el delito contra la Hacienda Pública.

Condenar, además de a sus dos únicos socios, a Ópalo Interiores S.L supone, como se ha anticipado, una auténtica contradicción: los dos socios sufrirían las penas impuestas a ellos por ser responsables del delito de defraudación tributaria; y, además, otra pena adicional pecuniaria (cargada al patrimonio social del que son exclusivos titulares) basada en que no han establecido mecanismos para autocontrolarse y no cometer ellos mismos delitos (¡¡!!). Se les condena primero por su actuación delictiva y luego, otra vez, multiplicando las penas pecuniarias, por su desidia al no establecer controles -¡autocontroles!- para dificultar su propia actuación delictiva.

**OCTAVO.-** *Miguel Rebollo S.L.* realiza unos pagos a Norberto . Este los incluirá en su declaración de IRPF. Al justificarse tales abonos con unos supuestos trabajos profesionales, cuando en realidad se trataba seguramente de una comisión por gestiones "poco transparentes", en realidad objetivamente se está dificultando -y no facilitando- la comisión del delito contra la Hacienda Pública en la medida en que se está dibujando un marco adecuado para que ese ingreso sea declarado, como lo fue, aunque con una conceptualización distinta. Sería más fácil la ocultación si no se hubiese realizado esa simulación y se hubiese efectuado el abono con dinero *negro*. Entender que quien efectúa pagos, obedezcan a operaciones legítimas o a otras menos regulares, se convierte en partícipe o cooperador del futuro delito de defraudación tributaria cometido por el perceptor que no declara esos ingresos es un dislate. Más aún, si los declara. Y, desde luego, mal se podrá decir que el delito de defraudación tributaria del perceptor beneficia a la entidad pagadora. ¿Qué beneficio le reportaría que el receptor hubiese ocultado ese ingreso en su declaración del IRPF?.

Retorciendo las cosas podríamos escudriñar en las relaciones de tal empresa (*Miguel Rebollo SL*) con Hacienda: ha podido deducirse ese gasto, el pago ha incidido en la cuota por el IS y la simulación le permite presentarlo como pago justificado por el coste de unos servicios. Pero, como se aprecia enseguida, todo ello es ajeno a la defraudación tributaria que consumará después el perceptor. Y, amén de que, efectivamente y con independencia de su origen más o menos regular, fue una salida efectiva del fondo social, el *beneficio* supuesto -que realmente no parece que sea tal- estaría anudado al contrato simulado; no al posterior delito fiscal.

Más allá de ello, no hay datos para verificar si se disminuyó la cuota declarada por consignar ese ingreso como procedente de una actividad profesional en lugar de un incremento patrimonial. Solo se puede especular con una hipotética deducción de gastos que no parece que se hiciese y cuya incidencia en la cuota sería despreciable por nimia o insignificante.

Los recursos de las tres sociedades condenadas han de ser estimados por vía bien directa, bien extensiva ( art. 903 LECrim) decretándose su absolución en una segunda sentencia. Tal absolución ha de proyectar su eficacia a los pronunciamientos de carácter no penal, pese a que no se pueda descartar precipitadamente algún tipo de responsabilidad no surgida de los arts. 110 y ss CP, sino a través de la específica legislación tributaria ( arts. 42 y 258 y ss LGT): la comisión de un delito del art. 305 no varía ni la naturaleza ni lo esencial del régimen jurídico de lo que es una deuda tributaria.

Esta conclusión permite orillar otras alegaciones de sus respectivos recursos que hemos abordado solo de forma somera y tangencial.

B) Recursos de Carlos Alberto , Juan Francisco y Leonor .

**NOVENO.-** También como tributo (y hablando del art. 305 CP esa expresión figurada se presenta como especialmente pertinente) a pagar a la economía argumental, vamos a agrupar los recursos de las tres personas físicas condenadas como cooperadores necesarios *extranei* (pese a lo que no se ha hecho uso del art. 65.3. CP lo que da lugar a alguna queja) del delito de defraudación tributaria atribuido a Norberto .

Van a seguir suerte desigual.

Anunciamos ya su estimación con una excepción - Leonor -, dando lugar a la absolución por el delito del art. 305 CP de dos de esos *extranei*.

Lo relativo a las condenas por delitos de falsedad será abordado en un fundamento jurídico específico agrupándolo con la responsabilidad por tal delito también de Norberto .

La posición de estos tres condenados responde a parámetros similares; aunque en Leonor se detecta un elemento diferencial. Es la participación en los hechos de estos acusados la que ha atraído la responsabilidad penal, ya examinada para descartarla, de las tres sociedades inicialmente condenadas.

Los tres participan en la elaboración de unos contratos simulados. Se ajusta a la realidad -otra cosa es la regularidad de la causa- la asunción de una obligación de pago que se plasma en esos contratos. Es igualmente



real el abono efectivo que se documentará en algunos casos con facturas. No son reales, en cambio, las razones que se consignan como causa de esos pagos: servicios profesionales que no se llevaron a cabo, según entiende acreditado la sentencia. Obedecerían a otras causas no esclarecidas suficientemente; probablemente a *comisiones* irregulares. En todo caso, serían a título *oneroso*. La posibilidad, que algún recurrente insinúa como hipótesis, de que se tratase de puras liberalidades (lo que llevaría esos ingresos a otro tipo de tributación) resulta tan inverosímil que ha de descartarse radicalmente. No se puede manejar esa sugerencia entre esas alternativas con similar grado de probabilidad que menguan significativamente el carácter concluyente de una prueba indiciaria. En cualquier caso, no dejaríamos probablemente de hablar de un delito de defraudación tributaria aunque por otro concepto impositivo.

**DÉCIMO.-** En el caso de Juan Francisco, no se adivina fácilmente dónde ubicar su contribución al delito de defraudación tributaria. El pago no se oculta: está documentado. Norberto incluyó ese ingreso -24.975 euros- en su declaración de IRPF. La realización de un contrato simulado para dar apariencia de legitimidad a ese pago y aflorarlo lo que propicia justamente es dificultar su opacidad frente a Hacienda. Al margen de si esa actividad profesional podría haber servido para deducir gastos no deducibles vinculándolos ficticiamente con esa actividad no realizada, -lo que, desde luego, no aparece en las actuaciones-, no hay nada que permita sostener que precisamente por existir la apariencia de ingreso por actividad económica se disminuyó la cuota tributaria en términos significativos.

Los incrementos patrimoniales no justificados son computables como renta lo que, a estos efectos, no supone ninguna merma cuantitativa de la cuota debida. Atribuir a Juan Francisco responsabilidad por el hecho de que Norberto ocultase ese abono parece, más que desmedido, algo sin sentido. Y todavía más inexplicable es la condena cuando se advierte que Norberto declaró ese pago e ingresó también lo correspondiente al IAE. Seguramente por estas razones, que se nos antojan obvias, ni Juan Francisco ni su Sociedad aparecían mencionados como posibles responsables en el informe que la Abogacía del Estado remitió a Fiscalía.

**UNDÉCIMO.-** Aunque por otro camino argumental, a igual solución absoluta llegaremos en relación a Carlos Alberto condenado como partícipe en el delito de defraudación tributaria. En su caso sí se identifica una conducta relevante. El pago a través de la interposición de una persona jurídica permitió a Norberto esconder un volumen significativo de ingresos.

Aunque nos aferremos a la conceptualización de la cuantía defraudada como condición objetiva de punibilidad, es preciso que la colaboración del partícipe en el delito del art. 305 venga sustentada en una contribución idónea por sí misma, y captada por el partícipe, para superar el dintel a partir del cual puede hablarse de infracción penal (120.000 euros). Es algo que ha afirmado la jurisprudencia en alguna ocasión ( STS 213/2018, de 7 de mayo) como se preocupa atinadamente de apuntar alguno de los recurrentes.

A esa conclusión conduce una elemental lógica: si no se entendiese así, quien acepta pagar en B una cantidad ridícula por servicios prestados (10, 15, 20 euros) a quien, por ese mecanismo reiterado, logra defraudar más de 120.000 euros, quedaría convertido en ¡cooperador necesario! del delito de defraudación tributaria.

Aquí nos manejamos con cifras que no están tan claras. No es tan evidente la imposibilidad de evaluar las dimensiones de un fraude tributario.

Varios de los mecanismos defraudatorios y sus consiguientes cuantías (ocultación de pagos en especie; cobro de lo abonado por Miguel Rebollo, S.L) son totalmente ajenos a la actuación de Carlos Alberto .

La cifra de 577.710 euros que se desprende del contrato y que por sí misma permitiría deducir con cierto fundamento que las probabilidades de una defraudación por encima de 120.000 euros eran altas si se ocultaba esa cantidad, como invitaba a pensar que se valiesen de una sociedad interpuesta, para disminuir la obligación tributaria. Sin embargo, varios factores imponen significativos correctivos reductores.

Por una parte, hay que suprimir el incremento por IVA .

Por otra parte, hay que disminuir de la cuota defraudada lo efectivamente abonado por Ópalo. Si el plan defraudatorio pasaba por pagar en concepto de IVA a cargo de Ópalo una cantidad no debida para evitar pagar otra superior (IRPF), la cuota defraudada no puede ser lo no abonado por IRPF, sino esa cantidad disminuida en lo pagado indebidamente por otro concepto (no olvidemos que Ópalo es sociedad que mayoritariamente pertenece al acusado). Un ejemplo: disfrazar de ingreso por trabajos, lo que es una donación, da lugar como cuota defraudada no la correspondiente a la cuota del impuesto de donaciones, sino a esa cuota disminuida por lo ingresado en virtud de ese fingido rendimiento de trabajo. Es obligado compensar. El principio de estancamiento impositivo no puede ser trasplantado sin importantes modulaciones y matizaciones al ámbito penal.



Por ello tienen razón los recurrentes -luego se proyectará esta consideración al delito de Norberto - cuando aducen que el IVA ingresado por Ópalo debe deducirse del total defraudado.

Igualmente habrá que hacer las correcciones oportunas con la cantidad de 137.500 euros que, según la hoja de encargo efectuada, figurarían como retribución de Norberto por sus supuestos trabajos para Ópalo. Si esos ingresos no fueron incluidos en su declaración del IRPF por Norberto ha de atribuirse exclusivamente a su única decisión. El inicial contrato simulado y la interposición de Ópalo respecto de esa cantidad para nada facilita la ocultación de ese incremento patrimonial.

Debe operarse del mismo modo, como hizo la perito, con lo abonado por IS por Ópalo.

Y, por cerrar el cuadro, sería igualmente procedente restar la cantidad abonada a ESTUDIO D 10 SLP por trabajos reales. En ese monto (mínimo según la sentencia, pero no cuantificado en el hecho probado) la relación entre Ópalo y Kyz sería real y no habría un correlativo incremento patrimonial de Norberto .

Que Carlos Alberto aceptase encubrir el pago fingiendo unos servicios profesionales parece venir motivado por el lógico afán de ocultar y disimular la irregularidad de esa comisión; no por facilitar a Norberto una defraudación tributaria (si el pago hubiese permanecido oculto -"B"- sí aparecería clara esa simultánea intencionalidad, aunque, en esta segunda vertiente, con el carácter no de móvil principal sino de dolo de consecuencias necesarias). No es el concepto ficticio lo que ayudará a la defraudación, sino la interposición de una Sociedad como receptora. Es eso lo que ha permitido a Norberto ocultar ese ingreso en su mayor parte, que no en su totalidad.

Ahora bien, Dimas no estaba obligado ni a impedir, ni a prever esa defraudación por importe superior a 120.000 euros que no fue consecuencia necesaria y predecible a raíz del pago efectuado. Que en lugar de subcontratar a una entidad, Ópalo lo hubiese hecho con más de una; o que las cantidades pagadas en concepto de servicios por Ópalo a Norberto en lugar de 137.000 euros fuesen muy superiores, escapa a los deberes y previsiones de Carlos Alberto . Como igualmente es ajeno a su contribución previsible que esos ingresos a través de Ópalo no fuesen tributados por el mecanismo de operaciones vinculadas lo que habría supuesto un importe defraudado inferior a 120.000 euros, como demostraron los peritos de alguna defensa efectuando los correspondientes cálculos.

Con esos correctivos no estamos en condiciones de afirmar sin despejar toda duda, que la contribución de Carlos Alberto a la eventual ocultación de ingresos a la Hacienda efectuada por Norberto reúna las características que permitirían considerarle cooperador necesario de un delito de defraudación tributaria del art. 305 CP, lo que debe conducir a su absolución.

**DUODÉCIMO.-** En el caso de Leonor , la perspectiva es completamente diferente. Ella ha de conocer íntegramente toda la operativa, no solo ni principalmente por su relación de afectividad con Norberto -ese dato es casi completamente prescindible-, sino por ser es su consocia. Entre ambos controlan totalmente ÓPALO. Por tanto, debía estar necesariamente al tanto del destino conferido al dinero recibido de Kyz. Había de conocer su inclusión como ingreso en el Impuesto de Sociedades, así como que Norberto fue quien dispuso mayormente de él. No podía ser ajena a la opacidad de esos ingresos de Norberto . Y tenía que ser consciente de que no se utilizó el método de operaciones vinculadas para incluir esos ingresos, aunque minorados, como renta de los socios por trabajos profesionales. Tuvo que captar necesariamente, a la vista del importe recibido, y sin necesidad de que supiese de los restantes ingresos ocultados (particularmente retribuciones en especie o cantidades recibidas en conceptos de gastos de TESLA) que de ningún modo le son imputables, la aptitud de su conducta -indispensable, además- para propiciar una defraudación a la Hacienda por importe superior a 120.000 euros. Probablemente no había un conocimiento pormenorizado o detallado, pero sí el suficiente para dar contenido, al menos, a un dolo eventual.

C) Recurso de Norberto .

**DÉCIMO TERCERO.-** El recurso de Norberto comienza con un motivo por presunción de inocencia que se bifurca en dos líneas paralelas.

En un primer estadio discrepa el recurrente de la catalogación y cuantificación de los pagos recibidos de ÓPALO -o a través de ÓPALO- y Miguel Rebollo SL como incrementos patrimoniales no justificados.

De forma separada combate las estimaciones que realiza la sentencia en cuanto a las retribuciones dinerarias y no dinerarias percibidas de TECONSA.

El objetivo de la primera línea de argumentación es mostrar que las cantidades recibidas en concepto de prestación de servicios no pueden conceptuarse como *ganancias patrimoniales no justificadas* ( art. 39 LGT), pues obedecían a una real prestación de servicios. Es más, pasando de lo fáctico a lo normativo, explica que aún en la hipótesis asumida por la sentencia a impulsos de lo sostenido por las acusaciones y en el muy



elaborado informe de la perito de la AEAT, no podría hablarse de incremento no justificado de patrimonio como puso de manifiesto uno de los peritos (D. Teofilo ) cuyo informe le sirve de base para avalar esa posición.

Estamos ante una cuestión netamente jurídica, poco idónea, por tanto, para un asesoramiento pericial. Lo demuestran las invocaciones que contiene el informe a sentencias del Tribunal Supremo -y en menor medida las alusiones a Consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos-. Una pericia jurídica, tratándose de derecho nacional, es, en abstracto, una *aberración*. Pero descendiendo a lo práctico, se entiende, dada la alta complejidad y especialización de determinadas ramas jurídicas (el derecho tributario ocupa un lugar destacado en ese listado por méritos propios...¡y del legislador!) que no sea infrecuente que en delitos como el ahora examinado las periciales oficiales y de parte se deslicen con facilidad a ese territorio del asesoramiento jurídico, que sería más ortodoxo en boca de los letrados intervinientes defendiendo sus enfrentadas posiciones jurídicas, que en boca de unos peritos *expertos jén derecho!*

Nos consta que la etiquetación de esos ingresos, que no se han ocultado, y cuya cronología, cuantía y momento de transmisión así como identidad del transmisor son transparentes -queda únicamente en la penumbra la causa del pago-, puede ser tema controvertido. Pero también que respecto a su tratamiento tributario en un caso como el presente, optar por una u otra conceptualización (incremento no justificado, o pagos en virtud de una comisión, por una gestión, aunque se tratase de un favor *irregular o inconfesable*) no altera en nada relevante lo que ha de dilucidarse: si se produjo una defraudación tributaria. Ya ha quedado esta consideración anticipada al hilo de anteriores motivos. Insistimos algo en ello, para despejar ese debate por estéril.

Las retribuciones por supuestos servicios profesionales prestados a *Ópalo* y a *Miguel Rebollo, S.L.* fueron declaradas como rendimientos de la actividad profesional. Conceptuarlas como incrementos no justificados no variará el cálculo de la cuota más que en la imposibilidad de deducir gastos de esas cantidades. No consta que se haya hecho así.

La otra derivada de esa controversia estriba en la posibilidad de facturar actividades económicas a través de *Ópalo* (operaciones vinculadas). Pero, aunque aceptásemos la discutible tesis de los recursos -la comisión recibida no es incremento patrimonial no justificado-, no sería aceptable esa forma de tributación por razones legales. Las examinamos.

**DÉCIMO CUARTO.-** Pasemos, así pues, a valorar las cantidades percibidas oficialmente por *Ópalo*, pero que la sentencia atribuye a *Norberto*. La discusión sobre su naturaleza (incrementos patrimoniales no justificados o no) aporta muy poco o nada. Lo decisivo será determinar si *Ópalo* prestó o no esos servicios -lo que la sentencia niega-; y en caso negativo, precisar si era correcto -fuese una comisión irregular o no- efectuar ese abono a través de una sociedad interpuesta.

El material probatorio que ha llevado a la Audiencia a considerar que *Ópalo* no prestó más servicios profesionales que los subcontratados con ESTUDIO D10 SLP y que la cantidad que supera esos servicios constituye la contraprestación por un favor, es abrumador. La ausencia de signos o rastros verosímiles de esos trabajos (al margen de un puñado de planos cuya autoría no puede atribuirse seriamente a *Ópalo*), el importe abonado (que desborda todo lo razonable a la vista del tipo de trabajos); la ausencia de medios en *Ópalo* para afrontar lo supuestamente pactado, empujan a concluir, como hizo la inspectora de Hacienda tras múltiples indagaciones que quedaron incorporadas al informe inicial, que se estaba encubriendo con esa apariencia el pago debido a *Norberto* por esa irregular gestión. Y se hacía facturándolo a una empresa, aún sabiendo que el destinatario era él.

El problema se desplaza a explorar si ese "pago irregular" podría facturarse a través de *Ópalo*, que es la tesis que, al *rebufo* de un informe pericial se defiende en el recurso.

No hay razones -se dice- para imputar el dinero percibido a través de *Ópalo SL* exclusivamente a este acusado, siendo así que tal sociedad estaba participada por él en un 51%, y por otra acusada, *Leonor* en un 49 %. No existe base probatoria que justifique que se haya atribuido el total recibido a *Norberto*, siendo así que las cuentas corrientes donde fue el dinero eran titularidad de ambos. Es esta la tesis del recurso.

El argumento es desmontable con facilidad. No se trata de una mera suposición, aunque con gran fundamento, derivada de que esa *gestión* a recompensar sólo habría podido hacerla por su posición en el órgano decisorio *Norberto*; es que, si se examinan los movimientos de la cuenta donde fue a parar el dinero, se comprueba que las disposiciones con tarjeta realizadas por *Leonor* son ridículas en comparación con los actos de disposición del consocio. Y en cuanto a las imposiciones a plazo fijo, no es en absoluto determinante ni decisiva la rectificación que realizó el Banco de Santander en cuanto a la persona beneficiaria (*Ópalo* o *Norberto*).

Esta realidad proclamada por la sentencia -era un pago realizado a *Norberto* en su mayor parte aunque se encubrió como pago por servicios profesionales inexistentes atribuidos a *Ópalo*-, echa al traste con la propuesta de distribuir el ingreso entre los dos socios a efectos de disminuir la cuota asignada a *Norberto*



para situarla por debajo de los 120.000 euros y utilizando como recurso argumental una tributación como si se tratase de servicios profesionales realmente prestados por Ópalo ( art. 16 del Reglamento del Impuesto de Sociedades).

**DÉCIMO QUINTO.-** Se impone ahora un excurso, ya comprometido, para rebatir la visión plasmada en alguno de los informes periciales que se plasmaría en una secuencia articulada en tres pasos: a) los ingresos en Opalo efectuados desde Kyz no pueden ser calificados de ingresos parimoniales no justificados en relación a Norberto pues consta la procedencia y el momento del pago; b) serían, por tanto, retribuciones por actividades profesionales o económicas y nada impediría percibir las y facturarlas a través de una sociedad como Opalo; c) quedarían de ese modo sujetas al régimen de tributación de operaciones vinculadas lo que llevaría a distribuir entre ambos socios ese ingreso en la forma normativamente establecida dando lugar a unas cuotas en que lo defraudado no alcanzaría en ningún caso el dintel de los 120.000 euros

No puede aceptarse esa consecuencia defendida con pasión por alguno de los peritos en el acto del juicio oral. Podía abrirse paso si se rechaza para ese pago la condición de ingreso patrimonial no justificado. Pero, y este es el argumento de cierre para rechazar esa parcial e interesada perspectiva, tampoco desde ese punto de partida puede admitirse el planteamiento de la defensa. No cabe el cobro y facturación a través de esa sociedad pues obedecería a una operación simulada.

El elemento clave es la carencia de medios materiales y humanos en Opalo para esas actividades supuestamente profesionales, lo que excluye el régimen de operaciones vinculadas ( arts. 18 LIS y 16.6 RIS), y remite a una regularización como negocio simulado: art. 16 LGT. La utilización de una sociedad instrumental o interpuesta carente de medios humanos y materiales y utilizada en exclusiva para facturar y cobrar servicios prestados por una persona física/socio, han de ser calificados de acuerdo con el art. 6 LGT como negocios simulados. Todos los presupuestos de esa figura están aquí cubiertos: una declaración disconforme con la realidad negocial y la auténtica voluntad de las partes (pago de una comisión por favores) con finalidad de ocultación. Ópalo es utilizada aquí sólo para facturar y cobrar las cantidades que su socio mayoritario debía percibir por las gestiones realizadas (servicios personalísimos), totalmente ajenas al ámbito de actuación y medios de Ópalo. La sociedad, carece de medios materiales y humanos para desplegar esos servicios, facturados y cobrados. Ópalo aparece así como simple y desnudo instrumento de cobro en una relación de prestación de favores poco confesable, en la que no tenía participación alguna. Quien verdaderamente realizó el favor de mediación fue el socio como persona física y en actividad ajena totalmente a Ópalo. Se retribuía una actuación protagonizada en solitario por uno de los socios en virtud de cualidades y relaciones personalísimas. La aparición de Ópalo en esa relación es artificiosa. Obedece al deseo de tajar la gestión camuflándola de actividades profesionales no prestadas, y, de otra parte, obtener ventajas fiscales.

Por tanto, de ninguna forma cabe acudir al régimen de operaciones vinculadas

El ordenamiento jurídico permite la prestación de los servicios a través de sociedades mercantiles, pero no ampara la utilización de una sociedad para facturar los servicios prestados por una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, un simple medio para cobrar los servicios con la finalidad de reducir la imposición directa de la persona física en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esa realidad se pone de manifiesto con absoluta claridad y de forma detallada en los hechos enjuiciados.

Baste como remate de esta cuestión alguna referencia jurisprudencial.

La STS de 27 de mayo de 2014 (Sala Tercera), (y en términos semejantes sentencias de 15, 16, 18 y 21 de septiembre de 2015) señala:

"Cabe afirmar, a continuación, que, en relación a la simulación discutida, un despacho de abogados, integrado por varios profesionales, puede adoptar alguna de las formas societarias para actuar en el tráfico mercantil, ya que el ordenamiento jurídico lo permite, ...No se cuestiona tampoco por la Sala que ante el abanico de posibilidades legales de tributación de determinada operación se opte por la que resulte menos onerosa, que es algo legítimo y constituye una economía de opción.

En el caso que nos ocupa, se trata de algo muy diferente y es que, de acuerdo con el resultado de las pruebas practicadas por la Inspección y ante la ausencia de pruebas en sentido contrario practicadas por el recurrente, carga de la prueba que le correspondía por aplicación del art. 105 LGT, **los servicios jurídicos cuestionados no fueron prestados por la sociedad ... SL o por ..., emisoras de las facturas, sino que esta era mero instrumento o pantalla, en el sentido de que se prestaban a través de ellas o mediante las mismas por el abogado persona física, socio y administrador único de la sociedad actora y participe de la sociedad destinataria de los servicios, a través de ..., consiguiendo con ello un tratamiento fiscal distinto del que correspondía a la operación realmente efectuada en el Impuesto sobre Sociedades."....**



... "Por ello se aprecia que resulta correcta la minoración en el importe de la cifra de negocios efectuada en relación a la facturación a ..., a ... y a ... y que en consecuencia, sea correcta y conforme a derecho la regularización efectuada por la administración, al darse la simulación imputada por la AEAT, a efectos fiscales, de conformidad con el artículo 16 de la citada Ley 58/2003, sin que existiese economía de opción y en definitiva, bajo la apariencia de una operación de prestación de servicios de asistencia jurídica por una sociedad a otra sociedad, con la aquiescencia de la sociedad presunta prestadora y del prestador real de los servicios, **se oculta la realidad y es que esos mismos servicios jurídicos han sido prestados personalmente por su único socio persona física y la tributación que correspondía a esta operación era otra**, pues el verdadero prestador vendría obligado a tributar por todos sus ingresos, incluidos los derivados de los servicios jurídicos no prestados por la sociedad recurrente y facturados por esta, en proporción a su cuantía en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

También en las **Sentencias dictadas en los recursos 62/2013 , 64/2013 y 57/2013** : "En este sentido, **la interposición de ... y de ... para facturar y cobrar los servicios** que su único socio y administrador desarrolla para la sociedad ... constituye una actuación que **carece de causa dentro de la relación de servicios profesionales**, pues con ello sólo se pretende que ... y ... facture unos servicios que realmente no presta, de manera que concurre la simulación apreciada por la Administración, ya que **bajo la apariencia de una operación de prestación de servicios profesionales** por aquellas sociedades a otra sociedad, con la aquiescencia de las sociedades presuntamente prestadoras del servicio y del prestador real de los servicios, el hoy actor, se oculta la realidad de que dichos servicios han sido prestados de manera personal por el socio único de la sociedad contratante, el cual venía obligado a tributar por todos sus rendimientos profesionales.

Se cuestiona en este proceso el motivo que determinó la constitución de las sociedades ... y ..., analizando su intervención en los ejercicios objeto de comprobación como meros instrumentos de cobro en unas relaciones profesionales en las que no tenía participación alguna, es decir, la utilización de esa entidad para realizar actos simulados.

Es cierto que el ordenamiento jurídico permite la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles, pero lo que **no ampara la norma es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, que es un simple medio para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa del profesional**, realidad que se pone de manifiesto con absoluta claridad y de forma detallada en la liquidación impugnada." (énfasis añadido).

Más recientemente, STS (Sala Tercera) 720/2023, de 8 de junio.

**DÉCIMO SEXTO.-** En cuanto a las cuantías que se suponen percibidas como retribuciones del trabajo, dinerarias y en especie, el recurrente entiende:

**a)** Que los 17.258,56 euros que se reputan recibidos como retribución, constituyen, por el contrario, abonos de gastos, que deben justificarse por la empresa y no por el contribuyente. A partir del Libro mayor de TECONSA (págs 85 a 88 del Tomo III) puede deducirse que, al menos, 13.311,62 euros se abonan precisamente en ese concepto (gastos de combustible, comidas, desplazamientos...) y no como retribución, lo que supone que la cifra quedaría reducida a 3.846 euros en el peor de los casos. Debiera, además, tenerse en cuenta la obligación de retener que correspondía a la empresa.

**b)** Discute igualmente que pueda imputársele como retribuciones en especie el uso de la vivienda y un vehículo: no eran bienes de TECONSA. En ese punto, la prueba obrante en las actuaciones (declaraciones de un testigo que no pueden descalificarse sin más porque no mantenga buenas relaciones con el acusado) demuestra que esa imputación era correcta. No existe otra explicación plausible sobre el uso de esos bienes por parte del acusado sin coste alguno. Al respecto quiere también el recurrente reducir el valor suponiendo que ese vehículo tenía también algún uso profesional al margen del estrictamente personal.

La prueba que sustenta las deducciones de la Sala es muy concluyente. Enseguida nos detendremos en ella. Pero no sobra advertir que las disminuciones de cuota que resultarían de asumir en este punto las tesis del recurrente son marcadamente insuficientes para eludir la condena por el delito del art. 305 CP. Podrían influir en la cuantía de la multa, aunque de forma escasamente trascendente dados los márgenes para cuantificar la pena pecuniaria. También en las responsabilidades por deuda tributaria, si bien en ese plano no sobra recordar que no juega la presunción de inocencia. El estándar probatorio es menos exigente: el canon de la *probabilidad preponderante* y no la *certeza más allá de toda duda razonable*.

Pues bien, aún con ese horizonte limitado, es obligado dar respuesta a los alegatos del recurrente.

Las declaraciones del testigo Jose Antonio , por más que haya razones para pensar en cierta animadversión, avalan esas estimaciones. Sería quizás insuficiente si no fuese porque, además de lo que dice ese testigo al que el recurrente le regatea la fiabilidad, es lo más razonable y lo que coincide con los restantes datos.



Pensar en una vivienda en precario en esa zona privilegiada de una Capital como Madrid cuando el inmueble, no formalmente pero sí materialmente, estaba bajo el control de la empresa, es poco verosímil. Como lo es lo relativo al vehículo utilizado cuya vinculación con quien actuó como contratante, Diego, también ha quedado demostrada. El mismo Jose Antonio no muestra en sus manifestaciones, una voluntad de empeorar la situación del acusado. Cuando se le pregunta sobre si su contratación se hizo a *gastos pagados*, manifiesta no recordarlo, aunque en declaraciones anteriores afirmó que era así. No cuadra esa desmemoria con un testigo obsesionado con perjudicar al acusado como quiere presentarlo el recurso.

Aparte de carecer de trascendencia significativa, tratar de reducir la cuantía de 17.168,16 euros a 3.846,94 euros es batalla cuya victoria evocaría a *Pirro de Epiro*.

Que la empresa no haya retenido, por fin, no afecta a las obligaciones del contribuyente 105 RDL 3/2004.

**DÉCIMO SÉPTIMO.**- Se añade que se ha imputado la totalidad de lo recibido por ÓPALO sin descontar el IVA.

En este punto, y también se ha incidido en ello al hilo de anteriores motivos, hay que dar la razón al recurrente. Ese IVA devengado (100.170 euros) que, además, tras la compensación del IVA soportado, motivó un ingreso a la Hacienda de 78.592 euros, no es renta que haya estado en ningún momento a disposición de Norberto. Es, sí, parte de lo percibido por Ópalo en virtud de la simulación realizada; pero no es cantidad que supusiese un ingreso a Norberto. El mecanismo defraudatorio perfeñado no alcanzaba al importe total en tanto incluía la necesidad y voluntad de abonar ese IVA.

El negocio por el que se pagó ese IVA era simulado, ciertamente. Así lo argumenta la Abogacía del Estado. Pero el ingreso de esa cantidad en Hacienda no ha sido simulado, sino real y efectivo. Es artificioso el argumento de que desde el momento en que se hizo el pago fue Norberto quien lo recibió. Y si lo destinó a pagar un IVA indebido, eso no afecta a los cálculos. Sería un problema suyo. Eso es ilógico. Con esa forma de razonar habría que incluir también en lo defraudado lo pagado por IS por *Ópalo*.

Tampoco es argumento para no descontar esa cantidad la regularización realizada a *Ópalo* de la que derivaría la devolución de ese IVA. Es esta cuestión que no ha quedado finalmente clara en la causa. Las regularizaciones realizadas sobre *Ópalo* han sido anuladas en vía jurisdiccional, como revela la documentación presentada al inicio del juicio. A efectos de cálculos económicos y liquidación de cuentas eso podría ser relevante. Pero es obvio que lo defraudado ha de disminuirse suprimiendo esa partida.

En todo caso, aún restando esos cien mil ciento setenta euros de la base, como procede hacer, la cuota sigue rebasando los 120.000 euros.

El motivo es estimable con la limitada eficacia de su repercusión en el importe de la multa y la indemnización. En la segunda sentencia efectuamos los correctivos.

Este criterio viene avalado por algún pronunciamiento anterior de esta Sala que, distando de ser similar, viene inspirado por la misma filosofía. Es la STS 499/2016, de 9 de junio, que anuló la de instancia, enfatizando la necesidad de atender al total de la actividad económica de la empresa para cuantificar un fraude por IVA a los efectos del art. 305 CP. No basta con aislar un grupo de operaciones defraudatorias. Se dice textualmente:

"Y en lo que se refiere al segundo aspecto, aunque no exista vinculación alguna del Tribunal con las conclusiones alcanzadas por la Administración tributaria en cuanto a la cuota defraudada, nada impide valorarlas en contraste con el resto de los elementos sometidos a la consideración del órgano jurisdiccional, pues las razones que las sustentan no dejan de ser atendibles por su procedencia. En este sentido, en la STS nº 31/2012, de 19 de enero, se decía que el que la Sala de instancia haya aceptado los datos de la administración sobre las cuotas defraudadas implica que los considera acertados y asume la conclusión que aquella obtuvo sin que ello suponga dejación o abdicación de su obligación; el Tribunal sentenciador ha hecho una valoración de todas las pruebas practicadas incluidas las periciales emitidas en el acto del juicio oral, y asume el dictamen de la perito designada judicialmente que coincide y ratifica la conclusión de la Administración Tributaria y es el Tribunal el que determina que se ha cometido la defraudación que sustenta los delitos contra la Hacienda Pública apreciados en la sentencia recurrida. Lo cual, de otro lado, no implica que sea bastante en todo caso una aceptación mecánica y acrítica del criterio de la Administración.

Finalmente, ha de señalarse que en el ámbito tributario, en relación con el IVA, tal como argumenta la Abogacía del Estado, puede ser conforme a la legalidad proceder a una inspección o examen parcial de la conducta del contribuyente, e incluso a la imposición de sanciones por infracciones relacionadas con autoliquidaciones incorrectas, sin tener en cuenta el conjunto de operaciones realizadas sino la conducta desarrollada en relación con algunas de ellas, cuando tal declaración sea obligatoria. Se trataría, en definitiva del incumplimiento de una obligación tributaria de declarar y de hacerlo correctamente. Pero en el marco penal, el delito se comete solo si la cuota defraudada en el periodo que determina la ley penal es superior a 120.000 euros, con independencia



del resultado que ofrezca el cálculo de la cuota en relación con operaciones concretas del sujeto pasivo del impuesto. El artículo 305.2 del Código Penal dispone que si se trata de tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. De manera que, sin perjuicio de las posibles sanciones tributarias, el delito no se comete en estos casos por la omisión de la declaración respecto de operaciones concretas, sea cual sea el importe de la cuota que correspondería a las mismas, sino por la defraudación en un importe superior a los 120.000 euros en relación con la actividad del sujeto pasivo respecto a un determinado impuesto en el periodo del año natural".

Y, más adelante, se sigue diciendo en la citada STS nº 499/2016:

"4. El artículo 305.2 del Código Penal, al que ya se hizo referencia con anterioridad, dispone en relación a la determinación de la cuota defraudada, en lo que aquí interesa, que, si se trata de tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.

Norma que resulta aplicable al IVA, al tratarse de un impuesto que debe declararse mensual o trimestralmente, sin perjuicio de la declaración-resumen anual que debe presentar, salvo excepciones, cada contribuyente, según resulta de lo dispuesto en el artículo 71, dedicado a la liquidación del impuesto, del Reglamento del IVA, Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Por lo tanto, la determinación de la cuota defraudada cuando se trata del IVA debe referirse al año natural, y por ello a las operaciones realizadas por ese concreto contribuyente en ese periodo, y no a alguna o algunas de las operaciones que pudiera haber llevado a cabo, fuera cual fuera su importancia económica, financiera o fiscal. Así se desprende de la necesidad de que la liquidación sea única por contribuyente, salvo supuestos especiales ( artículo 71.6 del Reglamento). La superación de la cuantía establecida en el precepto penal para hacer punible la conducta, puede operar como un elemento indiciario que justifique la investigación. O, incluso, tras la reforma efectuada por la LO 7/2012, puede determinar la perseguibilidad en los casos previstos en el apartado 2, inciso segundo, del artículo 305 (No obstante lo anterior, en los casos en los 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, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1). Pero, como se ha dicho, cuando se trata de defraudaciones cometidas en relación con el IVA, para afirmar la existencia de una conducta delictiva, es necesario establecer que la cuantía defraudada en el año natural superó la cifra marcada por la ley penal. Es preciso, pues, realizar una liquidación de todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo del impuesto en el periodo del año natural, determinando la cuantía que debería haber ingresado y la que ingresó efectivamente, constituyendo la diferencia la cuota tributaria defraudada en ese ejercicio fiscal".

En aquél supuesto reflejaban los hechos probados una serie de operaciones realizadas por los acusados que se consideraban ficticias y motivadas por la finalidad de defraudar. Se dictó sentencia condenatoria en atención a que el IVA generado por las operaciones reales no había sido ingresado en su momento superando los 120.000 euros. No constaba, sin embargo, liquidación alguna relativa al año natural. No podía descartarse que existiera un IVA soportado que redujera la factura fiscal. Esa consideración llevó a casar la sentencia de instancia.

**DÉCIMO OCTAVO.-** El motivo segundo de este recurso circula a través del art. 849.2º LECrim: se esgrimen una serie de documentos para tratar de modular el hecho probado con arreglo a lo que se desprende de ellos. Su contenido es similar al segundo motivo del recurso de Leonor que había quedado sin examinar y que daremos por contestado con la misma argumentación.

El motivo carece de idoneidad para triunfar, al menos por la vía abierta, sin perjuicio de que algunas apreciaciones pudieran ser valoradas en sede de presunción de inocencia en tanto, no pudiendo estimarse que los documentos acrediten de forma indubitada una cuestión, que es lo que reclama la prosperabilidad de un motivo ex art. 849.2º, sí al menos podrían introducir datos indiciarios que pudieran incidir en la fortaleza y conclusividad de la prueba. No es este el caso

De entrada, resulta de todo punto inviable que unos documentos que la sentencia considera falsarios por simulación puedan fundamentar un recurso ex art. 849.2º.

Pero es que, además:

a) Que el contrato entre Hospital de Salamanca UTE y Kyz lleve fecha anterior al contrato de prestación de servicios entre Kyz y Ópalo en varios meses no demuestra que este no encubriese una comisión.

b) La documentación -falsaria según la sentencia- confeccionada entre Miguel Rebollo S.L y Norberto no puede demostrar la realidad de los servicios que se dicen prestados.



- c) Los informes periciales tampoco son invocables por esta vía en tanto no son únicos y se presentan en contraposición a los emitidos por la AEAT.
- d) Las manifestaciones realizadas en los expedientes de hacienda unidos no constituyen prueba documental: son prueba de tipo personal documentada.
- e) Los planos adjuntados y ya invocados por otra recurrente con idénticos fines, no son literosuficientes: no demuestra que se trate de trabajos efectivamente realizados por *Ópalo* (que obre un cajetín de esa sociedad en ellos no lo acredita), además de que no justificarían de ninguna forma el elevado pago efectuado.
- f) Los documentos aportados por *Ópalo S.L.* al inicio del juicio oral no han sido ignorados por el Tribunal. Otra cosa es que el recurrente, pretenda, seguramente con razón como hemos dicho, que desde esas realidades no negadas debiera llegarse a otras consecuencias jurídicas que se reclamaron y ahora, en casación, se atienden en parte.

**DÉCIMO NOVENO-** El motivo tercero acude al art. 851.3 LECrim para, en combinación con el derecho a la tutela judicial efectiva ( art. 24.1 CE) en el que se inserta el deber de motivación de las resoluciones judiciales, denunciar que la sentencia guarda silencio sobre determinados argumentos y alegatos argüidos. En concreto se refiere a lo relativo al IVA que ya ha sido analizado para acoger el reparo efectuado.

Se acude con carácter principal a la dimensión constitucional del defecto y, alternativamente y en cierta forma subsidiaria a la versión de legalidad casacional de la omisión (art. 851.3)

Justamente por haberse resuelto en casación el motivo se queda vacío de contenido.

**VIGÉSIMO-** El siguiente motivo -cuarto- por infracción de ley del art. 849.1º LECrim cuestiona la aplicación del subtipo agravado del art. 305 bis CP.

De un lado, arguye que entró en vigor en enero del año 2013, cuando el ejercicio fiscal al que se refiere la defraudación se corresponde con el año 2012.

El argumento es de extrema debilidad: el delito se consumó cuando se presentó la autoliquidación omitiendo esos ingresos, a mediados de 2013. El precepto llevaba varios meses en vigor. Que no se haya aplicado a los otros acusados tiene fundamento: su contribución al futuro fraude fiscal se concretó en actuaciones llevadas a cabo cuando no existía tal norma. La discriminación está más que justificada. Frente a aquéllos habría aplicación retroactiva; frente al ahora recurrente, no.

Por otro lado, se despliega un razonamiento en exceso voluntarista que, con desprecio de la dicción literal del precepto, entiende que solo sería aplicable el subtipo a supuestos en que se detectase una mayor opacidad o complejidad. El pago a través de una sola persona interpuesta no bastaría para justificar la agravación.

Es la opinión del recurrente. Pero no parece que sea la opinión del legislador que quiere disuadir de la utilización de ese tipo de mecanismos en que se utiliza una persona jurídica para ocultar la real naturaleza del desplazamiento dinerario y su auténtico receptor.

Precisamente la exposición de motivos de la Ley justifica la agravación entendiendo que en esos casos el defraudador se podía ver beneficiado con mayor facilidad por la prescripción en tanto es más complicado determinar su identidad que en ocasiones afloraría cuando el delito ya está prescrito. Eso -alargamiento de los plazos de prescripción- entre otras razones, llevó al legislador a prever tal subtipo.

Es tan clara la incardinabilidad de la conducta descrita en tal precepto que no es necesaria la motivación singular o reforzada que el recurrente echa de menos.

Estamos, en efecto, ante una de las modalidades más simples encajables en el art. 305 bis b) CP: no es nada sofisticada. Pero es que el subtipo quiere sancionar eso, proyectándose también a esos supuestos más esquemáticos y elementales. No exige nada más. Si hubiese querido limitar la aplicación a casos de complicada *ingeniería fiscal* la redacción lo expresaría así. Que el caso sea muy diferente a algunos que son invocados en el recurso y que ha examinado la jurisprudencia, solo justifica que, dentro de la horquilla penológica, nos movamos en los tramos más bajos, reservando los superiores para esos otros supuestos con mayores dosis de antijuricidad. Pero no es posible, sin más, hacer caso omiso de la norma como propone este motivo.

**VIGÉSIMO PRIMERO.-** La forma en que se ha llegado a la penalidad valiéndose del art. 77.3 CP, en una redacción no vigente en el momento de comisión de los hechos y cuyo carácter favorable o no es ambivalente, es objeto de críticas acertadas en el quinto motivo de casación. Aunque en algunos casos el art. 77.3 surgido de la reforma de 2015 puede permitir unas penalidades más bajas que las aplicables conforme a la regla anterior a la que sustituyó; también habilita para llegar a penas más severas que es lo que ha hecho la Audiencia,



además con una interpretación de tal regla que no coincide con la jurisprudencialmente aceptada. No ha sido correctamente interpretada por la Audiencia (aunque lo alambicado de la redacción provoca que seguramente no exista ninguna interpretación correcta y por tanto sea más exacto decir que no ha sido interpretada en la forma en que la interpreta la jurisprudencia). Eso debería dar lugar a la estimación el motivo. Pero desde el momento en que la base del concurso ideal apreciado va a desaparecer en virtud de la absolución por el delito de falsedad documental, es labor inútil entretenerse en esa cuestión penológica. Los efectos extensivos del recurso de otros acusados sobre ese tipo penal determinarán esa absolución ( art. 903 LECrim)

Si hay que dar la razón al recurrente en su alegato en cuanto a la necesidad de rebajar también la pena de multa por virtud de la atenuante cualificada apreciada.

#### **D) Delitos de falsedad.**

**VIGÉSIMO SEGUNDO.-** Un análisis separado reclaman los delitos de falsedad que, igualmente, han determinado la condena de todos los acusados (con exclusión de las personas jurídicas en tanto no se trata de una de las infracciones seleccionadas por el legislador para dar lugar a responsabilidad penal de sociedades) por el delito del art. 392 en relación con el art. 390.1.2 CP ( *simulación de un documento de manera que induzca a error sobre su autenticidad*). Es vinculada tal infracción con el delito de defraudación tributaria por lazos instrumentales haciendo entrar el juego la regla penológica del art. 77.3 CP -aplicada retroactivamente de forma más que cuestionable- .

Es cuestionada esa condena en varios de los recursos tanto por razones probatorias (que han sido ya indirectamente refutadas al justificar la desestimación de algunos de los motivos del recurso de Norberto ), como, más tímidamente, por razones normativas que son las que debemos analizar ahora.

Las falsedades se construyen sobre dos tipos de documentos:

**a)** Contratos simulados en tanto no reflejan la realidad del negocio concertado (aluden a servicios, cuando se trata de un pago como contraprestación no a esos trabajos sino, probablemente, a una comisión irregular). Además, en un caso, se altera el elemento personal situando a la sociedad interpuesta -Ópalo, S.L- entre las dos partes de la relación. Estamos refiriéndonos al contrato privado de colaboración profesional suscrito por Kyz y Ópalo, representados respectivamente por Carlos Alberto y Leonor , al firmado por Ópalo actuando con la misma representación y Norberto , para la prestación de servicios; y al firmado por Juan Francisco en nombre de Miguel Rebollo S.L. y Norberto atinente también a servicios profesionales.

**b)** Las facturas extendidas para documentar los pagos reales derivados de esa contratación simulada.

La catalogación de esos documentos como simulados no es correcta. Parte de una indefendible equiparación entre lo que es un documento ( art. 26 CP) y lo que es un contrato (un negocio jurídico). Hay un elemento falsario en esos documentos en efecto: lo que se deduce de ellos no se ajusta fielmente a la realidad en su totalidad; solo en parte: se produce una relación jurídica entre los firmantes y/o las sociedades por cuya cuenta actúan, y se acuerdan unas retribuciones; pero se encubre la realidad de la relación con una causa diferente a la auténtica; y en un caso, además, se aparenta la interposición de una persona jurídica entre los reales obligados encadenando dos contratos simulados para lograr una aparente trazabilidad con el negocio real y auténtico.

Son contratos simulados.

No puede decirse, en cambio, que sean documentos *simulados* en el sentido del art. 390.1.2 CP. Los documentos en sí son auténticos: exteriorizan lo que realmente han querido plasmar sus intervinientes. La falsedad es ideológica: se ha hecho constar una realidad negocial simulada. Pero el documento, como base que plasma las manifestaciones realizadas, no se ha fingido. Lo simulado es el contrato; no el documento. Para sancionar la simulación contractual existe otro tipo penal que carecería de todo sentido si desbordamos la interpretación literal del art. 390.1.2 introduciendo en su perímetro, a base de jugar con las palabras, simulaciones (se falsea la manifestación; pero no el documento) ideológicas.

El art. 251.3 CP castiga la elaboración de contratos simulados, pero solo cuando se emiten para perjudicar a un tercero. Tal tipo penal sería incoherente con esa interpretación extensiva de lo que es la simulación en el sentido del art. 390 CP. Un contrato simulado no es un documento simulado.

De las facturas que documentan pagos reales y efectivamente realizados, pero ligados al contrato simulado, es decir, respondiendo a una causa diferente de la consignada, cabe decir lo mismo. No son documentos simulados. Lo simulado o fingido es la realidad documentada como causa del pago, no el documento mismo. Sería un sinsentido que el contrato simulado no fuese conducta típica y sí lo fuesen las facturas que documentan pagos fruto de esa contratación en que se encubre la causa real del negocio con otra, por las razones que sean.

**VIGÉSIMO TERCERO.**- Entonces, ¿estafa impropia?

Cuando el art. 251.3 habla de *perjuicio* hay que referirlo al terreno patrimonial. Una elemental interpretación sistemática impone esa restricción. Pero el perjuicio no ha de ser, como en la estafa tipo, una efectiva disminución patrimonial; puede consistir también en un lucro cesante.

El perjuicio causado a la Hacienda Pública como consecuencia de simular una operación para esconder la real y menguar así los ingresos que deben hacerse como tributos, cubre esa exigencia típica. Lo dejamos apuntado sin profundizar ahora en otras facetas y cuestiones que permitirían discutir y matizar ese acercamiento muy grosero y huérfano de modulaciones.

En el caso de Norberto, la condena por delito contra la Hacienda Pública no es compatible con el delito del art. 251.3 CP. La relación entre ambos delitos sería de concurso de normas: el art. 305 cubre todo el desvalor de la acción. Cabe el concurso de delitos con las falsedades documentales (con peculiaridades como la extensión de la excusa absolutoria -hoy elemento negativo del tipo (¿?)- a estas infracciones instrumentales), pero no con la estafa impropia del art. 251.3. No parece que hayamos de extendernos demasiado en justificar esa aseveración que resulta obvia.

Es proyectable la argumentación a Leonor, también condenada por defraudación tributaria.

¿Y a quienes han sido absueltos por el delito de defraudación tributaria pero han colaborado en la ideación y confección de esos contratos simulados?

En el caso de Juan Francisco no se atisba qué relación pueda tener la simulación de la causa del pago efectuado con el perjuicio a Hacienda. En la medida en que aparece como receptor de la retribución Norberto, de ahí no se deriva ningún perjuicio a Hacienda que pudiera ser captado por Juan Francisco. El incremento de la deuda tributaria derivado de ese ingreso será el mismo ya sea catalogado como pago por una actividad económica o un servicio profesional, ya se le considere incremento patrimonial no justificado. El problema sería de ocultación del ingreso o de deducción indebida de gastos que ni consta ni sería imputable a Juan Francisco, ni razonablemente imaginable por él; no de presentarlo con un formato o una conceptualización no ajustadas a la realidad.

En el caso del otro condenado por delito de falsedad, Carlos Alberto, aparte de otras cuestiones que podemos orillar, la reconversión de su condena por falsedad en otra anclada en el art. 251 CP suscita problemas no solo de acusatorio en sentido estricto, sino también de derecho a ser informado de la acusación. No es factible ese cambio del *titulus condemnationis* desde esa óptica, lo que nos disculpa de abordar otros puntos que también permitirían cuestionar esa tipicidad no aflorada hasta ahora (como, v. gr, y no es el único problema, determinar si la preposición *en* que precede al término *perjuicio* ha de ser interpretada en clave finalística, al modo del viejo delito de injurias del art. 457 CP 1973, de forma que no bastaría un dolo eventual, o un conocimiento de que la conducta puede perjudicar a un tercero, sino que sería necesario que el propósito de la simulación fuese justamente la de causar ese perjuicio). Reciente jurisprudencia del TJUE (Sentencia de 12 de noviembre de 2023) refuerza el argumento: no es posible cambiar la subsunción jurídico-penal sin antes informar al acusado para que pueda ejercitar una defensa eficaz, aunque no implique variación fáctica.

En consecuencia debemos casar en los particulares que condenan por delitos de falsedad la sentencia de instancia procediendo en la segunda sentencia a la absolución por tal infracción.

**VIGÉSIMO CUARTO.**- La estimación de todos los recursos en alguno de sus particulares, obliga a declarar de oficio todas las costas procesales ( art. 901 LECrim).

**FALLO**

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

**1.- ESTIMAR parcialmente** el recurso de casación interpuesto por **Norberto** contra la Sentencia nº 224/21 de fecha 7 de junio dictado por la Sección Primera de la Sala de lo Penal de la Audiencia Provincial de Castellón en causa seguida contra los recurrentes por delitos contra la hacienda pública y falsedad documental, **por estimación parcial del motivo primero de su recurso**; y en su virtud casamos y anulamos la Sentencia dictada por la Audiencia arriba reseñada con declaración de las costas de este recurso de oficio.

**2.- ESTIMAR** el recurso de casación interpuesto por **Ópalo INTERIORES S.L.** contra Sentencia y Audiencia arriba reseñadas con declaración de las costas de este recurso de oficio.

**3.- ESTIMAR parcialmente** el recurso de casación interpuesto por Leonor contra Sentencia y Audiencia arriba reseñadas **por estimación del motivo primero de su recurso** y declaración de las costas de este recurso de oficio.



**4.- ESTIMAR parcialmente** el recurso de casación interpuesto por Carlos Alberto , contra Sentencia y Audiencia arriba reseñadas **por estimación de los motivos primero y tercero a quinto de su recurso** y declaración de las costas de este recurso de oficio.

**5.- ESTIMAR** el recurso de casación interpuesto por **KYZ PROFESIONALES S.L.** contra Sentencia y Audiencia arriba reseñadas con declaración de las costas de este recurso de oficio.

**6º.- ESTIMAR** el recurso de casación interpuesto por **Juan Francisco y CONSTRUCCIONES MIGUEL REBOLLO S.L.** contra Sentencia y Audiencia arriba reseñadas por estimación de su recurso y declaración de las costas de este recurso de oficio.

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

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

Así se acuerda y firma.

Manuel Marchena Gómez Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre

Antonio del Moral García Andrés Palomo Del Arco

Javier Hernández García

RECURSO CASACION núm.: 6489/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Antonio del Moral García

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

**TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Penal**

### **Segunda Sentencia**

Excmos. Sres.

D. Manuel Marchena Gómez, presidente

D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre

D. Antonio del Moral García

D. Andrés Palomo Del Arco

D. Javier Hernández García

En Madrid, a 8 de abril de 2024.

Esta Sala ha visto causa que en su día fue tramitada por el Juzgado de Instrucción nº 4 de Castellón, fallada posteriormente por la Sala de lo Penal de la Audiencia Provincial de Castellón (Sección Primera), y que fue seguida por delitos contra la hacienda pública y falsedad documental en la que recayó sentencia que ha sido casada y anulada por la dictada el día de la fecha por esta Sala integrada como se expresa.

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

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**ÚNICO.-** Se dan por reproducidos los Antecedentes y Hechos Probados de la Sentencia de instancia.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** los hechos no son constitutivos del delito de falsedad de acuerdo con lo razonado en la sentencia de casación, lo que determina la absolución de los condenados por tal infracción.

**SEGUNDO.-** Al no detectarse un beneficio real o posible derivado del delito de defraudación tributaria para ninguna de las personas jurídicas recurrentes procede la libre absolución.



**TERCERO.-** La conducta de Juan Francisco y Carlos Alberto, tal y como es descrita en el hecho probado, no supone una contribución objetiva para una defraudación tributaria por importe superior a 120.000 euros. No pueden ser condenados como cooperadores necesarios del delito imputado a Norberto.

**CUARTO.-** La estimación parcial de uno de los motivos de Norberto (en pretensión que también aparecía en otros recursos) obliga a reliquidar la deuda tributaria excluyendo las cantidades correspondientes a IVA tal y como se razonó.

Salvo error u omisión, y tomando como referencia la liquidación levantada por la Actuaría en las actuaciones inspectoras que darían lugar a la incoación de este procedimiento, y reflejando paralelamente las cuentas de las que parte la sentencia frente a los nuevos cálculos derivados de la disminución de esa cantidad tenemos el siguiente cuadro:

En consecuencia la cantidad defraudada ascendería a doscientas treinta y cuatro mil ciento sesenta y un euros con ochenta y un céntimos (234.161,81 Euros). Sobre ellas debemos hacer los cálculos para la penalidad y la indemnización procedente.

**QUINTO.-** La pena establecida para el delito (art. 305 bis 1. c) CP) en abstracto es la de prisión de dos a seis años más multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada.

Habiéndose apreciado la atenuante muy cualificada de dilaciones indebidas se hace procedente una rebaja, reputándose ponderado descender en un solo grado. Las dilaciones son intensas pero no absolutamente desmesuradas. Y no aparece que se hayan derivado perjuicios especiales o significativos derivados de la pendencia del proceso durante tantos años. Queda, así, el marco penal establecido en prisión de uno a dos años y multa comprendida entre 117.080,90 y 234.161,81 euros.

Dado que estamos ante una modalidad que integrando el subtipo agravado no es especialmente compleja ni introducía por sí dificultades especialmente gravosas para esclarecer el hecho, y que la cuantía defraudada tampoco es extrema (no llega a duplicar la cifra establecida en el art. 305 CP) parece prudente no sobrepasar la mitad inferior y elevarnos solo ligeramente sobre el mínimo, para reservar espacios penológicos para supuestos imaginables menos graves. La pena privativa de libertad se fijará en un año y dos meses de prisión y la multa en 200.000 euros con 20 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago.

A ellas hay que añadir la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante cuatro años, cuyo carácter de pena es más que discutible, al menos cuando se impone a personas físicas (arts. 33 y ss CP), no alcanzando a la misma, por tanto las reglas de individualización del art. 66.

**SEXTO.-** En cuanto a Leonor, hemos inicialmente de decantarnos por la aplicación de la ley vigente en el momento de su contribución a los hechos, o la reforma posterior que entró en vigor en 2013. Esta resulta aplicable al ser más beneficiosa. Con la legislación posterior manejaríamos las mismas cifras que hemos calculado respecto de Norberto, con la única especialidad derivada de la posibilidad de jugar con el art. 65.3 CP de aplicación facultativa, dada su condición de *extranea*. Con la legislación vigente en el momento de los hechos (arts. 305.1.1º y 2º a) las penas oscilarían entre un año y seis meses y tres años (resultante de rebajar en un grado la pena de tres a cinco años) y multa del tanto y medio al triplo de la cuantía defraudada. En contra de lo que pudiera parecer en una primera aproximación (nótese cómo el otro condenado en uno de sus motivos reclamaba la aplicación de la legislación anterior) resulta más beneficiosa la legislación posterior como consecuencia del juego de una atenuante cualificada. Siendo más bajo el suelo establecido para el subtipo agravado tras la reforma de 2012, en casos de obligada degradación siempre será esa la legislación más favorable, pese a que su techo es más elevado.

No encontramos razones que la sentencia de instancia tampoco aporta, para no hacer uso de la facultad atenuatoria del art. 65.3 CP dado el papel más bien accesorio de esta acusada: ni siquiera ostenta la mayoría del capital social de la mercantil utilizada para esconder los pagos.

Con esa nueva degradación hemos de movernos entre un mínimo de seis meses y un máximo de un año de prisión más una multa comprendida entre 58.540,45 euros y 117.080,90 euros.

Como antes, nos situaremos en un ligero incremento sobre los mínimos posibles: prisión de siete meses y multa de 60.000 euros con seis días de responsabilidad penal subsidiaria en caso de impago, manteniendo la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones y ayudas públicas o acogerse a incentivos o beneficios fiscales por el tiempo determinado en la sentencia de instancia que no podemos agravar en ese punto.

Será necesario igualmente hacer las oportunas declaraciones sobre costas, declarando de oficio la de los acusados absueltos y las correspondientes a los delitos excluidos de la condena.

**FALLO**

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

**1.-Condenar a Norberto** , por el delito contra la Hacienda pública ya definido a las penas de prisión de UN AÑO y DOS MESES con la accesoria de privación del derecho sufragio durante el importe de la condena y multa de DOSCIENTOS MIL EUROS (200.000 €) con 20 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago, manteniéndose en los términos fijados en la sentencia la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante cuatro años.

**2.- Condenar a Leonor** como cooperadora necesaria del delito contra la Hacienda Pública ya definido a las penas de prisión de SIETE MESES con la accesoria de privación del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y multa de SESENTA MIL EUROS (60.000 €) con seis días de responsabilidad penal subsidiaria en caso de impago, manteniendo la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones y ayudas públicas o acogerse a incentivos o beneficios fiscales por el tiempo determinado en la sentencia de instancia.

**3.- Absolver** a KYZ PROFESIONALES S.L., ÓPALO INTERIORES S.L y MARTÍN REBOLLO SL, de los delitos de que venían siendo acusadas con todas los pronunciamientos favorables con declaración de oficio de las costas procesales correspondientes.

**4.-Absolver** a Carlos Alberto y Juan Francisco de los delitos de defraudación tributaria por los que venía siendo acusados declarando de oficio la correspondiente parte de costas.

**5.- Absolver** a Norberto , Juan Francisco , Carlos Alberto y Leonor de los delitos de falsedad por los que eran acusados con todos los pronunciamientos favorables y con declaración de oficio de la correspondiente parte de costas.

Norberto y Leonor deberán abonar a la Hacienda Pública en concepto de deuda tributaria y en los términos establecidos por la legislación especial la cantidad de 234.161,81 euros, manteniéndose las declaraciones sobre intereses realizados en la sentencia de instancia respecto de tal indemnización ( arts. 576 LEC y 26 LGT).

Cada uno de los dos citados últimamente deberá abonar 11/56 parte de las costas procesales declarándose de oficio las restantes.

En lo demás que resulte compatible con esto se mantienen los pronunciamientos de la sentencia de instancia.

Cada uno cantidad que devengará los intereses legales correspondientes desde la finalización del periodo voluntario.

Será necesario igualmente hacer las oportunas declaraciones sobre costas, declarando de oficio la de los acusados absueltos y las correspondientes a los delitos excluidos de la condena.

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

Así se acuerda y firma.

Manuel Marchena Gómez Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre

Antonio del Moral García Andrés Palomo Del Arco

Javier Hernández García