

Tribunal Supremo

TS (Sala de lo Penal, Sección 1ª) Sentencia num. 632/2018 de 12 diciembre

RJ\2018\5422



DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA: EXISTENCIA: deducción de falsas facturas en el IVA: no cabe una actualización de balances modificando el valor contable o, lo que es lo mismo, actualizar el coste de adquisición con el que el elemento patrimonial fue contabilizado; **RESPONSABILIDAD CIVIL:** conlleva intereses de demora desde la finalización del periodo de pago voluntario. **DOCTRINA DEL TS.**

ECLI:ECLI:ES:TS:2018:4176

Jurisdicción:Penal

Recurso de Casación 2512/2017

Ponente:Excmo Sr. Pablo Llarena Conde

El TS declara no haber lugar al recurso de casación interpuesto contra la Sentencia dictada el 30-06-2017 por la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Madrid.

RECURSO CASACION núm.: 2512/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Pablo Llarena Conde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. Juan Antonio Rico Fernández

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 632/2018

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Andres Martinez Arrieta

D. Luciano Varela Castro

D. Pablo Llarena Conde

D. Vicente Magro Servet

D^a. Carmen Lamela Diaz

En Madrid, a 12 de diciembre de 2018.

Esta sala ha visto el recurso de casación 2512/2017 interpuesto por Justino, Balear Menor S.L., Neon S.A., Jenofonte S.A., y Prado Oeste S.L., representados por el procurador D. Guillermo García San Miguel Hoover bajo la dirección letrada de D. Francisco Villa Vega, contra la sentencia dictada el [30 de junio de 2017 \(ARP 2018, 953\)](#) por la Audiencia Provincial de Madrid, Sección Segunda, en el Procedimiento Abreviado 1504/2015, en el que se condenó a Justino como autor criminalmente responsable de dos delitos contra la Hacienda Pública, uno relativo al Impuesto sobre Sociedades de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal, y otro relativo al Impuesto sobre el Valor añadido del artículo 305 del Código Penal, correspondientes ambos al ejercicio 2007 de la entidad Jenofonte S.A. en concurso medial con un delito de falsedad documental del artículo 392.1 del Código Penal en relación con el artículo 390.1.2.º y 74 del mismo texto legal; además declaró la responsabilidad civil subsidiaria de las mercantiles Jenofonte S.A., Balear Menor S.L., Prado Oeste S.L. y Suministros para la Construcción e Instalaciones Neón, S.A. Ha sido parte recurrida el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Pablo Llarena Conde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO

El Juzgado de Instrucción n.º 20 de los de Madrid incoó Diligencias Previas Procedimiento Abreviado 5892/2012 por delitos contra la Hacienda Pública relativos al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido y por un delito continuado de falsedad documental, contra Justino, Millán y Narciso, y contra las sociedades Jenofonte S.A., Balear Menor S.L., Prado Oeste S.L. y Suministros para la Construcción e Instalaciones Neón, S.A., en condición de responsables civiles subsidiarias, que una vez concluido remitió para su enjuiciamiento a la Audiencia Provincial de Madrid, Sección Segunda. Incoado el Procedimiento Abreviado 1504/2015, con fecha 30 de junio de 2017 dictó [sentencia n.º 450/2017 \(ARP 2018, 953\)](#) en la que se contienen los siguientes HECHOS PROBADOS:

" **PRIMERO.- SE CONSIDERA PROBADO** , que el acusado Justino, con DNI nº NUM000, mayor de edad, nacido en Madrid el día NUM001 de 1942, hijo de Justino y de Diana, sin antecedentes penales, era el administrador único y real de las empresas:

Jenofonte, S.A. , (con objeto social la construcción de obras nuevas por cuenta propia o por cuenta de terceros, la rehabilitación de viviendas, locales y edificios y el alquiler o venta de viviendas y locales comerciales), empresa cuya habitual actividad en el año 2007 consistió en el alquiler de viviendas, locales y plazas de garaje, participada por este acusado (65%) y por Enriqueta (35%); y de **Suministros para la Construcción e Instalaciones Neón, S.A.** ;

y gestor efectivo de las empresas **Balear Menor S.L.** ; y **Prado Oeste, S.L.** , acusado que asimismo se ocupaba de todo lo relacionado con la documentación, facturas, contabilidad y confección de liquidaciones tributarias de las cuatro referidas empresas.

SEGUNDO.- No ha quedado probado que el administrador único de la empresas Balear Menor, S.L., y Prado Oeste, S.L., y apoderado de Jenofonte S.A., el acusado Millán, con DNI nº NUM002, mayor de edad, nacido en Madrid, el día NUM003 de 1973, hijo de Justino y de Enriqueta, sin antecedentes penales, tuviera otra intervención en estas empresas que la mera supervisión material de las obras acometidas en el inmueble sito en la CALLE000 Nº NUM004 de Madrid, mientras que respecto del acusado Narciso, apoderado en las empresas Balear Menor, S.L. y Prado Oeste, S.L., con DNI nº NUM005, mayor de edad, nacido en Madrid, el día NUM006 de 1980, hijo de Justino y de Enriqueta, sin antecedentes penales, no hay constancia de que tuviera conocimiento o participación alguna en los aspectos legales, materiales, contables o fiscales de dichas cuatro empresas.

TERCERO.- El acusado Justino, en su condición de administrador y gestor real de las cuatro empresas citadas, y en representación de Jenofonte, S.A. el día 24 de julio de 2007 vendió una parcela con olivo, pozo y aljibe sita en la URBANIZACIÓN000, hoy CALLE001 nº NUM007 de Pozuelo de Alarcón, por importe de 3.596.000 euros de los que 496.000 euros correspondían al Impuesto sobre el Valor Añadido, recibiendo además de los compradores por esta misma operación una cantidad adicional de 55.000 euros, parcela que fue previamente adquirida por dicha empresa en el año 1995 por importe de 50.000.000 de pesetas (300.506,05 euros), sin que haya resultado acreditado que a lo largo de los años desde la compra y hasta la venta, se hayan hecho inversiones o mejoras en la parcela con repercusión real en el valor de la finca en la cuantía contabilizada de 3.100.000 euros, salvo las fluctuaciones propias del mercado. Y Justino, en la citada condición, también declaró operaciones con Prado Oeste, S.L. y a tal efecto dispuso la creación de nueve facturas en nombre de Jenofonte, S.A., con cargo a Prado Oeste, S.L., en el ejercicio 2007 por venta de materiales por importe de 303.184,15 euros, que no responden a transmisión realmente producida entre estas dos empresas, declarando además la cantidad de

21.142,28 euros como gastos por la compra de un vehículo que ese mismo año 2007 fue vendido exactamente por el mismo importe, y siendo consciente de las importantes repercusiones fiscales de la primera operación descrita tanto en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido como en el del Impuesto sobre Sociedades, presentó la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 de la que resultaba una cuota íntegra de 868,18 euros, y la declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido, de la que resultaba una cuota a devolver de 20.573,08 euros, declaraciones de Jenofonte, S.A. que no reflejaban la actividad real de la sociedad, sino que incluían gastos abonados a las sociedades vinculadas Balear Menor, S.L., Prado Oeste, S.L., y Neón, S.A., que no respondían a servicios prestados o a suministro de materiales y que supusieron la disminución indebida de la base imponible del IVA soportado y de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, con objeto de disminuir la cuantía a ingresar en el Erario Público.

CUARTO.- Al efecto anterior, el acusado Justino dispuso la creación de once facturas emitidas por Balear Menor, S.L., (números 1 a 11) entre los días 12 a 25 de julio de 2007 en concepto de trabajos de rehabilitación total en el inmueble de la CALLE000 NUM004 de Madrid, por importe de 1.405.598,01 euros, más 224.895,69 euros de IVA, que no responden a servicios realmente prestados por la contratista a la propiedad.

De igual modo el citado acusado decidió la emisión de trece facturas emitidas por Prado Oeste, S.L. a cargo de Jenofonte, S.A., (números 24, 51, 69, 98, 115, 128, 140, 147, 236, 254, 288, 294 y 306) entre los meses de enero a diciembre de 2007, por distintos productos y materiales y, entre ellos 21.375 interruptores, 4.190 rollos de cable de cobre y 6.080 rollos de hilo de cobre y 13.700 bases de enchufes, por importe de 1.235.161,41 euros, más 197.625,82 euros de IVA, que no responden a transmisión realmente producida entre estas dos empresas.

También dicho acusado acordó la confección de siete facturas emitidas por Suministros para la Construcción e Instalaciones Neón S.A. a cargo de Jenofonte, S.A., (números 21, 55, 76, 101, 122, 136 y 154) entre los meses de enero a junio de 2007, por distintos productos y materiales y, entre ellos 21.728 interruptores, 7.540 rollos de conductor de cobre y rollos de cable de cobre, y 16.820 metros de cable de cobre por importe de 807.748,80 euros más 129.239,81 euros por IVA, que no responden a transmisión realmente producida entre estas dos empresas.

QUINTO.- Se ha defraudado conscientemente a la Hacienda Pública en una cuota tributaria por importe de 860.700,78 euros y 451.825,88 euros, respectivamente, conforme a las siguientes liquidaciones:

a) IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EJERCICIO 2007

IS 2007

Alquiler viviendas 130.270,55

Alquiler de locales y garajes 52.180,74

Venta de parcela 3.100.000,00

Sobreprecio venta parcela 55.000,00

Ingresos financieros 14.479,01

Total ingresos 3.351.930,30

Coste parcela 302.008,58

Gastos y compras justificadas 113.302,22

Gastos financieros 43.414,12

Dotación amortización 15,57

Otros impuestos 623,39

IVA no deducible 636,13

Total gastos 460.000,01

Resultado del ejercicio 2.891.930,29

Base imponible al 25% 30.050,60

Base imponible al 30% 831.518,36

Cuota íntegra 861.568,96

Retenciones 763,27

Pagos fraccionados 81

Autoliquidado 23,91

Cuota defraudada 860.700,78

b) IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EJERCICIO 2007

IVA 2007

Base imponible al 16% 3.228.323,02

Cuota devengada 516.531,68

Cuota soportada deducible - 20.568,08

Diferencia 495.963,60

Cuotas a compensar de ejercicios anteriores - 44.137,72

Cuota defraudada 451.825,88 ".

SEGUNDO

La Audiencia de instancia emitió el siguiente [pronunciamiento \(ARP 2018, 953\)](#) :

FALLAMOS

Que debemos condenar y condenamos al acusado Justino, como autor criminalmente responsable de dos delitos contra la Hacienda Pública, relativos al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes al ejercicio 2007 de la entidad Jenofonte S.A. en concurso medial con un delito de falsedad documental, a la pena de **DOS AÑOS Y UN DÍA DE PRISIÓN** , por el primero de los Impuestos (Impuesto sobre Sociedades) con inhabilitación especial del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y con **MULTA** de 1.893.541,72 euros, con responsabilidad personal subsidiaria; con pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de cuatro años y un día; y por el delito contra la Hacienda Pública por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) la pena de **UN AÑO Y UN DÍA DE PRISION** , con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y **MULTA** de 515.943,88 euros, también con la responsabilidad personal subsidiaria antes indicada, con pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres años y un día.

En concepto de responsable civil directo D. Justino, deberá indemnizar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en 860.700,78 euros y 451.825,88 euros, respectivamente, por cada uno de los conceptos impositivos objeto de condena, más los intereses de demora devengados de conformidad con el [artículo 58.2](#) de la [Ley General Tributaria \(RCL 2003, 2945\)](#) y los intereses previstos en el [artículo 576](#) de la [Ley de Enjuiciamiento Civil \(RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892\)](#) . Se imponen una tercera parte de las costas del juicio, con inclusión de las costas de la acusación particular.

Se declara la responsabilidad civil subsidiaria de **JENOFONTE, S.A., BALEAR**

MENOR, S.L., PRADO OESTE, S.L. Y SUMINISTROS PARA LA CONSTRUCCIÓN DE INSTALACIONES NEÓN, S.A..

Que debemos **ABSOLVER y ABSOLVEMOS** a D. Millán y a D. Narciso, de los delitos por los que venían siendo acusados, declarando de oficio dos terceras partes de las costas del juicio.

Así por esta nuestra sentencia, contra la que puede interponerse recurso de casación ante la Sala 2ª del Tribunal Supremo, anunciado ante esta Audiencia dentro del plazo de cinco días, a contar desde el siguiente al de la última notificación, y de la que se llevará certificación al Rollo de Sala, la pronunciamos, mandamos y firmamos."

TERCERO

Notificada la [sentencia \(ARP 2018, 953\)](#) a las partes, la representación procesal de Justino y de las sociedades Jenofonte S.A., Balear Menor S.L., Prado Oeste S.L. y Suministros para la Construcción e Instalaciones Neón, S.A., anunció su propósito de interponer recurso de casación por infracción de ley, recurso que se tuvo por preparado remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo las actuaciones y certificaciones necesarias para su sustanciación y resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose el recurso.

CUARTO

Formalizado el recurso, se basó en los siguientes MOTIVOS DE CASACIÓN:

Primero y tercero.- Por infracción de ley, formulados al amparo del [artículo 238.3](#) de la [Ley Orgánica del Poder Judicial \(RCL 1985, 1578, 2635\)](#), y del artículo 54. del mismo texto legal en relación con el artículo 24.1 de la [Constitución \(RCL 1978, 2836\)](#).

Segundo.- Por infracción de ley del [artículo 5.4](#) de la Ley Orgánica del Poder Judicial en relación con el artículo 24 de la Constitución.

Cuarto.- Por infracción de ley del [artículo 131.1](#) y [132.2.1.ª](#) del [Código Penal \(RCL 1995, 3170y RCL 1996, 777\)](#) en relación con la prescripción del delito tipificado en el [artículo 305.1.b](#) del Código Penal.

Quinto, sexto y octavo.- Por infracción de ley del [artículo 849.1](#) de la [Ley de Enjuiciamiento Criminal \(LEG 1882, 16\)](#), por aplicación indebida del [artículo 305.1.b](#) del Código Penal en su redacción ofrecida por [Ley Orgánica 7/2012 \(RCL 2012, 1759\)](#), en su relación con el delito contra la Hacienda Pública, y del [artículo 849.2.º](#) de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en relación con los artículos 305 y 305 bis.1 a) en

su relación con el concurso medial con falsedad documental, por haber incurrido el Tribunal en error de hecho en la apreciación de la prueba, basada en documentos y prueba pericial que obran en autos.

Séptimo.- Por infracción de ley del [artículo 849.1](#) de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en relación a los [artículos 109 y 111](#) del Código Penal.

QUINTO

Instruidas las partes del recurso interpuesto, la Abogada del Estado en escrito de 4 de diciembre de 2017 y el Ministerio Fiscal en el de 19 de diciembre de 2017, solicitaron la inadmisión e impugnaron de fondo los motivos del recurso e interesaron su desestimación. Tras admitirse por la Sala, quedaron conclusos los autos para señalamiento del fallo cuando por turno correspondiera. Y hecho el señalamiento para el fallo, se celebró la votación prevenida el día 16 de octubre de 2018 que, dados los temas a tratar, se prolongó hasta el día de la fecha.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

La Sección 2.^a de la Audiencia Provincial de Madrid, en su Procedimiento Abreviado n.º 1504/2015, procedente del Procedimiento Abreviado 5892/2012, de los del Juzgado de Instrucción n.º 20 de esta misma capital, dictó [sentencia el 30 de junio de 2017 \(ARP 2018, 953\)](#), en la que condenó a Justino, como autor criminalmente responsable de delitos contra la hacienda pública, relativos al impuesto sobre sociedades y al impuesto sobre el valor añadido, correspondientes al ejercicio de 2007 de la entidad Jenofonte SA, en concurso medial con un delito de falsedad documental, imponiéndosele: a) Por el fraude del impuesto de sociedades, las penas de 2 años y 1 día de prisión, inhabilitación especial para el derecho del sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y multa de 1.893.541,72 euros, con pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de cuatro años y un día, y b) por el delito contra la hacienda pública derivado del fraude del impuesto sobre el valor añadido, a las penas de 1 año y 1 día de prisión, inhabilitación especial para el derecho del sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y multa de 515.943,88 euros, con pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de tres años y un día.

En concepto de responsabilidad civil directa, el acusado Justino fue condenado a indemnizar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en la cantidad de

860.700,78 y 451.825,88 euros, respectivamente, por cada uno de los conceptos impositivos objeto de condena, más los intereses de demora devengados de conformidad con el [artículo 58.2](#) de la [Ley General Tributaria \(RCL 2003, 2945\)](#) y los intereses previstos en el [artículo 576](#) de la [LEC \(RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892\)](#).

Todo ello, declarándose la responsabilidad civil subsidiaria de las entidades Jenofonte SA, Balear Menor SL, Prado Oeste SL y Suministros para Construcción de Instalaciones Neón SA.

SEGUNDO

El recurrente manifiesta formular conjuntamente los motivos primero y tercero, ambos al amparo del [artículo 5.4](#) de la [LOPJ \(RCL 1985, 1578, 2635\)](#), en relación con el [artículo 24.1](#) de la [CE \(RCL 1978, 2836\)](#), por quebranto del derechos a la tutela judicial efectiva y del derecho a no sufrir indefensión.

Expresa el recurrente que durante la fase de instrucción presentó un informe pericial emitido por D. Guillermo (f. 371), en virtud del cual solicitó el sobreseimiento de las actuaciones, sin que fuera resuelto por el instructor. Tras reiterar su petición de sobreseimiento (f. 440), denuncia que la pretensión fue resuelta con una resolución de mero trámite en la que el instructor se limitó a posponer su decisión, siguiendo a la misma un auto en el que el instructor ordenó que continuara la tramitación por los trámites del procedimiento abreviado, que en modo alguno considera que puede entenderse como una denegación implícita de su petición de sobreseimiento.

Reprocha por último, que el auto de procedimiento abreviado no le fue notificado personalmente, de suerte que ni pudo recurrirlo, ni pudo designar una nueva defensa y representación. Y considera que la notificación de esta resolución a su postulación resulta insuficiente, apelando para ello a la [sentencia del Tribunal Constitucional 186/1990 \(RTC 1990, 186\)](#). Considera que todo ello ha generado indefensión, por lo que interesa la declaración de nulidad del procedimiento.

Según una constante y pacífica doctrina jurisprudencial, tanto del Tribunal Constitucional como de esta Sala, el derecho a la tutela judicial efectiva no supone el derecho a obtener una resolución favorable, sino fundada en derecho y producida en el marco de un proceso respetuoso con los principios constitucionales y con las normas procesales que le ordenan y presiden ([SSTC 48/1986 \(RTC 1986, 48\)](#), [89/1986 \(RTC 1986, 89\)](#), [163/1989 \(RTC 1989, 163\)](#), [367/1993 \(RTC 1993, 367\)](#), [124/1994 \(RTC 1994, 124\)](#), entre muchas otras). Esta exigencia de respeto de las normas procedimentales conduce, entre varios aspectos, a que la resolución judicial se produzca en el momento que resulta procesalmente oportuna, sin que pueda

exigirse que la atención judicial se precipite y anteceda a circunstancias o actuaciones de las que pueden venir condicionadas. Y en lo que hace referencia a la decisión de sobreseimiento de unos autos que se encuentren en la fase de instrucción correspondiente al Procedimiento Abreviado (diligencias previas, conforme con el artículo 774 de la ley procesal), el artículo 779 de la [LECRIM \(LEG 1882, 16\)](#) sujeta la decisión a que se hayan practicado las diligencias pertinentes, esto es, aquellas que el instructor considera precisas para -de conformidad con el artículo 777.1- poder determinar la naturaleza y circunstancias del hecho, las personas que en él hayan participado y el órgano competente para el enjuiciamiento. Solo cuando estas indagaciones se hayan practicado, o cuando se hayan agotado todas las que se hubieran considerado precisas para alcanzar tal fin, el Juez instructor podrá evaluar si los hechos no son constitutivos de infracción penal o no aparece suficientemente justificada su perpetración, acordando en tal supuesto el sobreseimiento de la causa (art. 779.1.1.º LECRIM), o si por el contrario el resultado de la investigación ofrece la posibilidad de atribuir responsabilidad penal a persona determinada, en cuyo caso, si el instructor considera que el hecho constituye delito comprendido en el artículo 757, seguirá el procedimiento abreviado en los términos expresados en los artículos 780 y ss (art. 779.1.4.ª).

Lo expuesto muestra la inexistencia de la desatención judicial que se denuncia. El 17 de marzo de 2014, el recurrente presentó el informe pericial de parte en el que se asentó su pretensión sobreseyente, acordándose por el instructor que se diera traslado del escrito al resto de partes personadas, a fin de que pudieran manifestar lo que conviniera a su derecho. La abogacía del Estado reclamó que por el actuante de la Administración Tributaria se informara si las consideraciones periciales modificaban las conclusiones que habían sustentado la presentación de la denuncia por parte del Ministerio Fiscal, lo que se acordó en providencia de 6 de mayo de 2014 (f. 435). En esa situación, pendiente el instructor de ponderar los extremos que pudieran condicionar la sostenibilidad del parecer pericial de la defensa, se interesó de nuevo el sobreseimiento, acordando el instructor estar a la emanación de la diligencia acordada. Y es precisamente en consideración al contenido de la misma cuando el instructor acordó la continuación del procedimiento por los trámites del procedimiento abreviado, lo que se hizo por no poder excluirse -conforme con los datos aportados por la Agencia Tributaria-, que el acusado, como administrador único de la entidad Jenofonte SA, pudiera haber perpetrado una falsedad documental, y defraudado un importe de 860.700,78 euros en la cuota tributaria debida por la entidad en virtud del impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio 2007, así como defraudado, en el impuesto sobre el valor añadido de ese mismo ejercicio económico, la cantidad de 451.825,73 euros.

El auto, que exterioriza así las razones que justifican la desatención de la pretensión de sobreseimiento, fue notificado a la letrada de los investigados (f. 469) y a la representación procesal por ellos designada (f. 472). De esta manera, el canal de comunicación de la resolución satisfizo la exigencia procesal recogida en el artículo 182 de la Ley procesal, que establece que las notificaciones podrán hacerse a los procuradores de las partes, y que fija que los únicos actos de comunicación que se exige que sean practicados de manera personal, son las citaciones que tengan por objeto la comparecencia obligatoria de una persona ante el juzgado o tribunal o aquellas otras citaciones para las que la ley lo disponga expresamente. Lo que, lógicamente, no se altera en la doctrina expresada en el pronunciamiento del Tribunal Constitucional que el recurrente aduce, toda vez que lo que reflejaba en su [sentencia 186/1990, de 15 de noviembre \(RTC 1990, 186\)](#), es que la resolución ordenando la continuación del proceso tenía que notificarse a los que fueran parte en el procedimiento, entendiendo por "*parte*", al sujeto pasivo de la instrucción, esté o no "*personado*", siendo esta coyuntura última la única en la que es evidente que la notificación tiene que ser personal.

Los motivos se desestiman.

TERCERO

El motivo segundo se dice formulado por infracción de ley del [artículo 5.4 de la LOPJ \(RCL 1985, 1578, 2635\)](#), en relación con el [artículo 24 de la CE \(RCL 1978, 2836\)](#), por vulneración del derecho a la presunción de inocencia.

La alegación de infracción de precepto constitucional, y concretamente del derecho a la presunción de inocencia que asiste al recurrente, se argumenta sosteniendo que se han acreditado las obras de rehabilitación del edificio sito en la CALLE000 NUM004 de Madrid, y que sin embargo la sentencia pone en duda una serie de facturas y, sosteniendo su falsedad, proclama la utilización instrumental de las facturas para simular gastos ficticios y minorar la cuota del Impuesto del Valor Añadido correspondiente a la entidad Jenofonte SA durante el ejercicio 2007.

Jurisprudencia constante de esta Sala reitera que el contenido y alcance del principio de presunción de inocencia entraña que nadie pueda ser condenado sin prueba de cargo válida, que -salvo los casos excepcionales constitucionalmente admitidos- es la obtenida en el juicio, que haya sido racional y explícitamente valorada en la sentencia, motivando el proceso deductivo en cuanto a los elementos nucleares del delito y de la responsabilidad que se declara. Por otra parte, cuando no exista prueba directa de estos extremos y el juicio de responsabilidad descansa en la que se denomina prueba indiciaria, para que resulte atendible la tesis incriminatoria

sustentada por la acusación, según jurisprudencia asimismo muy conocida, se requiere que los hechos indicadores o hechos-base sean varios, estén probatoriamente bien acreditados y se proyecten sobre el hecho principal u objeto de imputación; precisándose por último que la inferencia que de los indicios se extraiga, conduzca de manera racional, lógica y exteriorizada, a la conclusión que se debate. Unas exigencias que se cumplen adecuadamente en el caso enjuiciado.

La alegación centra la impugnación en la insuficiente acreditación del delito contra la hacienda pública, en lo que hace referencia al Impuesto del Valor Añadido. Debe destacarse que el recurrente ha sido condenado en su condición de administrador y representante de la entidad Jenofonte SA, sosteniéndose que el 24 de julio de 2007 vendió una parcela sita en la URBANIZACIÓN000, hoy CALLE001 n.º NUM007 de Pozuelo de Alarcón, por importe de 3.596.000 euros, de los que 496.000 euros correspondían al Impuesto sobre el Valor Añadido, recibiendo además de los compradores por esta misma operación una cantidad adicional de 55.000 euros. Y añade que Justino, en la citada condición, en ese ejercicio 2007, presentó una declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido de la que resultaba una cuota a devolver de 20.573,08 euros, por haberse incluido pagos a las sociedades Balear Menor, S.L., Prado Oeste S.L. y Neón, S.A, que no respondían a servicios prestados o a suministro de materiales, pero que permitieron compensar el IVA repercutido en la operación de venta de la parcela, con el IVA soportado en las compras ficticias.

Indica la sentencia que para posibilitar esta actuación, el acusado Justino dispuso la falsa creación:

a) 11 facturas emitidas por Balear Menor SL, libradas todas ellas entre los días 12 a 25 de julio de 2007 en concepto de trabajos de rehabilitación total en el inmueble de la CALLE000 NUM004 de Madrid, por importe de 1.405.598,01 euros, más 224.895,69 euros de IVA.

b) 13 facturas emitidas por Prado Oeste S.L a cargo de Jenofonte, S.A., libradas entre los meses de enero a diciembre de 2007 por distintos productos y materiales, entre los que se detallan 21.375 interruptores, 4.190 y 6.080 rollos de hilo de cobre, así como 13.700 bases de enchufes; todo por importe de 1.235.161,41 euros, más 197.625,82 euros de IVA.

c) 7 facturas emitidas por Suministros para la Construcción e Instalaciones Neón SA a cargo de Jenofonte SA, libradas entre los meses de enero a junio de 2007 por distintos productos y materiales, entre los que se detallan 21.728 interruptores, 7.540 rollos de cable de cobre y otros 16.820 metros de cable de cobre por importe de 807.748,80 euros más 129.239,81 euros por IVA.

Concluye la sentencia reflejando que esta actuación permitió defraudar a la Hacienda Pública la cantidad de 451.825,88 euros en concepto de IVA.

Las conclusiones no derivan de la valoración arbitraria que el recurso sostiene. Son plurales los elementos manejados por la Sala para alcanzar su convicción, y lo hace desde la conexión lógica de los datos de inferencia que permiten proclamar lo fundado y racional de su posicionamiento. Así, concretamente, respecto de la factura emitida por Balear Menor SL por los trabajos de rehabilitación total del inmueble sito en la CALLE000 NUM004 de Madrid y perteneciente a la entidad Jenofonte SA (factura por importe de 1.405.598,01 euros, más 224.895,69 euros de IVA), la sentencia de instancia valora su falsedad teniendo en cuenta:

1) El inmueble rehabilitado se compró el 15 de julio de 1999, precisamente por la entidad Balear Menor SL (también vinculada al acusado), que dos meses después cedió el usufructo por tres años a la entidad Neón (también vinculada), así como la nuda propiedad a la entidad Jenofonte SA.

2) Tres meses después, el 30 de diciembre de 1999, Jenofonte SA (como nuda propietaria), contrató con la cedente Balear Menor SL, que esta realizara la obra de rehabilitación del inmueble, pactando que el importe de la obra se facturaría y liquidaría al terminar, lo que no había de ser más allá del 25 de julio de 2007.

3) Si bien se ha abordado una rehabilitación del edificio, la sentencia concluye que la rehabilitación es ajena a la factura que por este concepto emitió la entidad Balear Menor en el año 2007. Lo que el Tribunal extrae de:

a. La entidad Balear Menor SL ha estado contablemente inactiva entre los años 2004 a 2006.

b. La entidad no presentó declaración del modelo 347 de operaciones con Jenofonte SA entre los años 2004 y 2007, ni Jenofonte SA con ella.

c. Tampoco Balear Menor ha presentado esa declaración respecto de operaciones con otras empresas que hayan podido ser sus suministradoras de material.

d. En el libro de Balance y/o Pérdidas y Ganancias, durante los años 2004 a 2006, no constan ventas de la entidad Jenofonte SA a la entidad Balear Menor SL, que justifiquen la compensación de pago aplicada.

e. No se ha aportado ningún presupuesto de la obra de restauración, ni proyecto de obra firmado por aparejador o arquitecto técnico, como tampoco de ningún proyecto que haya sido visado por el colegio de arquitectos.

f. No se ha presentado ningún plan de seguridad que haya sido aprobado para la

ejecución de la obra.

g. Consta que no se solicitó, ni concedió, ningún tipo de licencia de obra al Excmo. Ayuntamiento de Madrid y

h. Balear Menor SL carecía de trabajadores entre los años 2004 a 2007.

Y, en lo que hace referencia a las 13 facturas emitidas por *Prado Oeste S.L* a cargo de *Jenofonte, S.A.* (por importe total de 1.235.161,41 euros, más 197.625,82 euros de IVA), así como las 7 facturas emitidas por *Suministros para la Construcción e Instalaciones Neón SA* a cargo de *Jenofonte SA* (por importe de 807.748,80 euros más 129.239,81 euros por IVA), la Sala de instancia no sólo destaca el carácter familiar de todas las empresas, sino que remarca que estas empresas tampoco presentaron declaración del modelo 347 de operaciones con *Jenofonte SA* entre los años 2004 y 2007, ni de esta con ella, así como tampoco lo presentaron respecto de aquellas empresas que les pudieran haber servido el material revendido a *Jenofonte SA*. Todo, además de no aportarse ninguna explicación sobre la finalidad y el destino de la compra del material facturado, concretamente 43.103 interruptores, 34.630 rollos de hilo de cobre y 13.700 bases de enchufes, por un importe total de 2.369.775,84 euros.

El motivo se desestima.

CUARTO

El cuarto motivo de impugnación se formula por infracción de ley, por indebida inaplicación de los [artículos 131.1 y 132.2.1.ª del Código Penal \(RCL 1995, 3170y RCL 1996, 777\)](#), en relación a la prescripción del delito tipificado en el [artículo 305.1.b del Código Penal](#).

El motivo, que lógicamente se encauza a través del artículo 841.1 de la [LECRIM \(LEG 1882, 16\)](#) y sostiene la indebida inaplicación del [artículo 130.6 del Código Penal](#), refiere que la declaración/liquidación correspondiente al IVA del último trimestre del año 2007, debió presentarse el 31 de enero de 2008, fecha a partir de la cual se considera consumado el presunto delito. Desde esta consideración, y partiendo de un plazo de 5 años para la prescripción de la responsabilidad penal que pueda derivarse de la comisión de un delito contra la hacienda pública del [artículo 305.1.b del Código Penal](#), el recurso afirma que la fecha de interrupción del plazo de prescripción no acaeció hasta que se informó de los hechos y tomó declaración al encausado el 6 de febrero de 2013, pues, si bien la denuncia se presentó por el Ministerio Fiscal el día 30 de octubre de 2012 y se dictó auto de incoación de Diligencias Previas el día 20 de noviembre de 2012, considera que este no

interrumpió la prescripción por carecer de suficiente motivación. De este modo, sostiene la prescripción del delito contra la hacienda pública en lo que hace referencia al fraude en la declaración del Impuesto del Valor Añadido y, subordinada a esa estimación, la prescripción del delito de falsedad en documento mercantil, por entrar en relación concursal medial con aquel.

Como indica el recurso, si tomamos como plazo de referencia el transcurso de 5 años desde la comisión del delito ([art. 131.1 CP](#)), en atención a la pena fijada a los delitos contra la Hacienda Pública del CP (de 1 a 4 años de prisión), debe concluirse que, considerando la consumación del fraude del IVA el 31 de enero de 2008, la responsabilidad penal derivada del mismo prescribiría por una inactividad en su persecución que se mantuviera hasta el 31 de enero de 2013.

No obstante, la norma interruptora del tiempo de cómputo de la prescripción actualmente recogida en el código penal, y sustentada en conocida doctrina constitucional a la fecha de inicio del presente procedimiento, establece que el plazo de la prescripción se interrumpe desde el momento en que se dicte resolución judicial motivada en la que se le atribuya a una persona determinada su presunta participación en los hechos investigados ([art. 132.2 del Código Penal](#)). Lo que claramente aconteció en el presente procedimiento el 20 de noviembre de 2012, en el que se dictó auto incoando las Diligencias Previa de las que este procedimiento trae causa (f. 57).

Sobre la necesidad de motivación del auto de incoación de Diligencias Previa, debe observarse que el auto de incoación, además de ordenar el inicio de las Diligencias Previa contra los encausados Justino, Millán, Narciso y Lorena, acordando su declaración para unas semanas después, asume una posible actuación delictiva en consideración a una denuncia que precede, que el auto invoca y que precisamente sintetiza la defraudación que se ha investigado y juzgado. Justificación suficiente para ese momento procesal pues, como expresa nuestra [Sentencia 885/2012, de 12 de noviembre \(RJ 2012, 10842\)](#), no resultaría posible "que en tal momento procesal puedan llevarse a cabo mayores explicaciones ni probanzas, en tanto dicha resolución judicial es precisamente la que abre la investigación judicial; carecería de sentido, en consecuencia, exigir mayor motivación que la expuesta"; sin que ni siquiera sea necesaria una toma de postura respecto a la adecuada calificación jurídica de los hechos, dado que lo que interrumpe la prescripción es la imputación de unos hechos determinados y no la calificación formal de los mismos ([STS 832/2013 \(RJ 2013, 7893\)](#)).

El motivo se desestima.

QUINTO

Los motivos quinto, sexto y octavo, han sido agrupados por el recurrente, pese a contener una impugnación dual. De un lado, al amparo del artículo 849.2 de la [LECRIM \(LEG 1882, 16\)](#), se denuncia que el Tribunal ha incurrido en un error de hecho en la apreciación de la prueba. De otro, por cauce del artículo 849.1 de la [LECRIM \(LEG 1882, 16\)](#), se sostiene la indebida aplicación del [artículo 305.1.b](#) del [Código Penal \(RCL 1995, 3170y RCL 1996, 777\)](#), en su redacción dada por la [LO 7/12012 \(RCL 2012, 1759\)](#).

1. Analizando en primer término el motivo que sostiene el error valorativo, por su capacidad para modular el sustrato fáctico en el que se asentará el juicio de subsunción típica, el recurso invoca el informe pericial sobre la rehabilitación realizada en el edificio sito en el número NUM004 de la CALLE000 de Madrid, así como el informe pericial presentado por el auditor de cuentas Sergio. Desde el contenido de ambos, el recurrente argumenta la superior capacidad indicativa de estos informes, respecto de los informes emitidos por los actuantes de la Agencia Tributaria y del resto de pruebas practicadas en el plenario, sustentando que hay prueba bastante de que las reformas se realizaron y de que no hubo una defraudación consciente a la Hacienda Pública, sin expresión ninguna respecto del resto de facturas de suministro.

La estricta observancia de la jurisprudencia estable de esta Sala (ver por todas [STS 1205/2011 \(RJ 2012, 1100\)](#)) indica que la previsión del art. 849,2.º [LECRIM \(LEG 1882, 16\)](#) exclusivamente autoriza la rectificación del relato de hechos probados, para incluir en él un hecho que el Tribunal omitió erróneamente declarar probado o bien para excluir de dicho relato un hecho que el Tribunal declaró probado erróneamente. En todo caso, es exigencia de esta Sala que el error fáctico o material se muestre con documentos, sin precisar de la adición de ninguna otra prueba, ni tener que recurrir a conjeturas o complejas argumentaciones; así como que el dato que el documento acredite, no se encuentre en contradicción con otros elementos de prueba. La prosperabilidad del motivo exige, en esencia, que el tenor de los documentos acredite, una contradicción de su contenido con los enunciados del relato fáctico de la sentencia o la insuficiencia de este relato en aspectos esenciales del juicio de responsabilidad y que lo hagan de forma tan manifiesta, incontrovertida y clara, que evidencien la arbitrariedad de la decisión del tribunal por haberse separado sin fundamento del resultado de la prueba ([STS 982/2011, de 30 de septiembre \(RJ 2011, 6851\)](#)); manifestándose igualmente que el error debe evidenciarse en una verdadera prueba documental, y no de otra clase, como la prueba pericial, de la que se ha proclamado su naturaleza de prueba personal por más que en la causa esté

documentado su contenido.

Lo expuesto muestra la improcedencia del motivo. Ni los elementos probatorios que se someten al análisis de esta Sala tienen la consideración de prueba pericial, ni el contenido de la información que reportan tiene una literosuficiencia que se imponga sobre el resto de prueba practicada en el plenario y muestre su error, limitándose el recurso a la pretensión de que se otorgue plena credibilidad a la prueba pericial de defensa, despreciando el contenido de aquella otra que ha tenido en cuenta el Tribunal.

2. En lo tocante a la indebida aplicación del delito contra la hacienda pública tipificado en el [artículo 305.1.b](#) del Código Penal respecto del impuesto de sociedades, el recurrente expresa que el tipo penal exige, no una omisión del pago de la cuota del impuesto, sino un fraude que afecte a su obligación tributaria. Expresa que el artículo 10 del [Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades \(RCL 2004, 640\)](#) establece que, en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normativas previstas en el [Código de Comercio \(LEG 1885, 21\)](#), en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas, añadiendo que ninguna de estas normas modifica la normativa contable. Desde esta definición del método de determinación de la base imponible, argumenta que la normativa contable dice que el beneficio (sobre el que la ley del impuesto de sociedades determina la base imponible), es la diferencia entre el valor de transmisión y el valor contable del bien al tiempo de su baja, añadiendo que el valor que se atribuyó a efectos contables a la finca sita en la URBANIZACIÓN000 se fue actualizando desde su adquisición en el año 1999, estando contabilizada el 1 de enero de 2007 en el importe de 3.100.000 euros. A partir de este alegato, sostiene la indebida aplicación del tipo penal, alegando que la sentencia impugnada liquida la cuota defraudada a partir de una base imponible que se ha cuantificado como el incremento del precio de la finca vendida, esto es, por la diferencia entre el valor de venta del predio y su valor de adquisición, en vez por la diferencia entre el valor de venta del predio y su valor contable en ese ejercicio. Y termina por expresar que las sucesivas valoraciones contables de la finca fueron participadas a la Administración Tributaria, sin que nunca las impugnara o sin que revisara sus autoliquidaciones de ejercicios anteriores.

Respecto del delito contra la hacienda pública referido al impuesto sobre el valor añadido, el recurrente sostiene la indebida aplicación del tipo penal aduciendo que no se pueden poner en duda las facturas con el IVA soportado por Jenofonte SA. Aduce,

además, que Jenofonte SA fue sometida a procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada por el IVA de 2007, sin que conste que liquidara con obligación de ingresar, expresando que el [artículo 140](#) de la [LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) recoge que una vez hecha la liquidación, no se puede hacer una nueva regularización salvo que se descubran nuevos hechos. Concluye así que existe un error en la valoración de la prueba y que debe ser declarado.

1. El artículo 849.1 de la [LECRIM \(LEG 1882, 16\)](#) fija como motivo de casación "Cuando dados los hechos que se declaran probados (...) se hubiera infringido un precepto penal de carácter sustantivo u otra norma jurídica del mismo carácter que deba ser observada en la aplicación de la Ley Penal". Se trata por tanto, como tiene pacíficamente establecido la jurisprudencia más estable del Tribunal Supremo, de un motivo por el que sólo se plantean y discuten problemas relativos a la aplicación de la norma jurídica, lo que exige ineludiblemente partir de unos hechos concretos y estables, que deberán ser los sometidos a reevaluación judicial. Es un cauce de impugnación que sirve para plantear discrepancias de naturaleza penal sustantiva, buscándose corregir o mejorar el enfoque jurídico dado en la sentencia recurrida a unos hechos ya definidos. El motivo exige así el más absoluto respeto del relato fáctico declarado probado u obliga a pretender previamente su modificación por la vía de los artículos 849.2 LECRIM (error en la apreciación de la prueba) o en la vulneración del derecho a la presunción de inocencia, del artículo 852 de la ley procesal ([STS 589/2010, de 24 de junio \(RJ 2010, 7166\)](#)), pues no resulta posible pretender un control de la juricidad de la decisión judicial alterando argumentativamente la realidad fáctica de soporte, con independencia de que se haga modificando el relato fáctico en su integridad mediante una reinterpretación unilateral de las pruebas o eliminando o introduciendo matices que lo que hacen es condicionar o desviar la hermenéutica jurídica aplicada y aplicable.

2. Analizando, en primer término, las objeciones relativas a la indebida aplicación del [artículo 305.1](#) del [Código Penal \(RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777\)](#), respecto del impuesto de sociedades, debe extraerse con carácter previo el relato fáctico que ha de someterse al juicio de subsunción típica. La Sala de instancia recoge en su numeral Tercero del relato histórico que: "*El acusado Justino, en su condición de administrador y gestor real de las cuatro empresas citadas, y en representación de Jenofonte, S.A. el día 24 de julio de 2007 vendió una parcela con olivo, pozo y aljibe sita en la URBANIZACIÓN000, hoy CALLE001 nº NUM007 de Pozuelo de Alarcón, por importe de 3.596.000 euros de los que 496.000 euros correspondían al Impuesto sobre el Valor Añadido, recibiendo además de los compradores por esta misma operación una cantidad adicional de 55.000 euros, parcela que fue previamente adquirida por dicha empresa en el año 1995 por importe de 50.000.000 de pesetas*

(300.506,05 euros), sin que haya resultado acreditado que a lo largo de los años desde la compra y hasta la venta, se hayan hecho inversiones o mejoras en la parcela con repercusión real en el valor de la finca en la cuantía contabilizada de 3.100.000 euros, salvo las fluctuaciones propias del mercado. Y Justino, en la citada condición, también declaró operaciones con Prado Oeste, S.L. y a tal efecto dispuso la creación de nueve facturas en nombre de Jenofonte, S.A., con cargo a Prado Oeste, S.L., en el ejercicio 2007 por venta de materiales por importe de 303.184,15 euros, que no responden a transmisión realmente producida entre estas dos empresas, declarando además la cantidad de 21.142,28 euros como gastos por la compra de un vehículo que ese mismo año 2007 fue vendido exactamente por el mismo importe, y siendo consciente de las importantes repercusiones fiscales de la primera operación descrita tanto en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido como en el del Impuesto sobre Sociedades, presentó la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 de la que resultaba una cuota íntegra de 868,18 euros, y la declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido, de la que resultaba una cuota a devolver de 20.573,08 euros, ". Y respecto del impuesto de sociedades del año 2007, añade en su numeral quinto que: " Se ha defraudado conscientemente a la Hacienda Pública en una cuota tributaria por importe de 860.700,78 euros ".

Debe recordarse la doctrina de esta Sala que establece el delito fiscal se configura como un delito de infracción de deber y, específicamente, del deber de contribuir mediante el pago de los impuestos al sostenimiento de los gastos públicos, requiriéndose algo más en la conducta del autor que el mero hecho del impago, al precisarse que la conducta del sujeto activo alcance una ocultación del hecho imponible y sea ejecutada con la finalidad de eludir el pago del impuesto o de pagar menos de lo realmente debido ([STS 1505/05, de 25 de noviembre \(RJ 2006, 320\)](#)). La conducta típica consiste así en la ocultación o modificación del hecho imponible, mediante la ocultación, alteración u omisión de datos relevantes y significativos que se proyectan y trasladan a la cuota tributaria.

Tal manipulación existe respecto a la tributación por Jenofonte SA en el impuesto de sociedades del ejercicio de 2007. El artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto, aprobado por el [Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo \(RCL 2004, 640, 801\)](#), y vigente a la fecha de la liquidación del impuesto, establece que " En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el [Código de Comercio \(LEG 1885, 21\)](#), en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

El precepto, para la determinación de la base imponible, remite así al beneficio extraído conforme a las normas de contabilidad correctamente aplicadas (*de acuerdo con las normas previstas*, dice el artículo 10), lo que supone una referencia a un ordenamiento que en modo alguno faculta la revalorización de los inmuebles en la contabilidad.

El [artículo 38](#) del Código de Comercio establece que "*El registro y la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuran en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados*", y los criterios de valoración de elementos patrimoniales fijados en el [Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre \(RCL 2007, 2098, 2386\)](#), por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE de 20 de noviembre), fijan que la valoración se hará, entre otros, por el importe de su coste histórico o coste, identificándose como tal el de adquisición o coste de producción. Del mismo modo, las Normas de Registro y Valoración, para el inmovilizado material (2.^a), identifican como valor inicial del patrimonio inmovilizado el de su coste, ya sea este el precio de adquisición o el coste de producción; como lo hace también la [Orden de 28 de diciembre de 1994 \(RCL 1995, 19\)](#), por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, cuya norma 13.^a preceptúa que los bienes inmuebles deben valorarse al precio de su adquisición, que comprenderá el importe consignado en la factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de utilización o venta, añadiéndose en su apartado 5 que: "*Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, así como los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta; y también los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición*".

Y sobre este valor no cabe, en principio, llevar a cabo revaloraciones contables. Así se desprende del [artículo 38 b\)](#) del [Código de Comercio \(LEG 1885, 21\)](#), cuando dice que "*No se variarán los criterios de valoración de un ejercicio a otro*", y del artículo 15.1 segundo párrafo del [Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo \(RCL 2004, 640\)](#), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de marzo), que especifica que "*El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias. El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados*".

La posibilidad de actualizar el balance modificando el valor contable o, lo que es lo mismo, actualizar el coste de adquisición con el que el elemento patrimonial fue contabilizado, tiene como finalidad adaptarlo a procesos de inflación que denotan un desajuste entre la contabilidad y la realidad económica, e históricamente la necesidad de actualizar los balances se ha resuelto, no por la voluntad del propietario como parece sostener el recurso, sino en virtud de una decisión legislativa. La última actualización de balances en nuestro país fue aprobada por el [Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio \(RCL 1996, 1767, 1823\)](#), sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica (BOE de 8 de junio), actualización que constituyó una excepción al principio general de coste de adquisición establecido por el [Código de Comercio \(LEG 1885, 21\)](#) y el [Plan General de Contabilidad de 1990 \(RCL 1990, 2682 y RCL 1991, 676\)](#) (derogado por el vigente de 2007). En todo caso, la actualización de balances se materializó en un aumento del valor de los activos y, como contrapartida, en una cuenta de reservas especial que formaría parte de los fondos propios de la compañía. La operación de actualización estuvo sujeta a un gravamen único del 5 por 100 del incremento neto de valor de los activos, que se cargaba a la cuenta que había de denominarse "reserva de revalorización de la [Ley 16/2012, de 27 de diciembre \(RCL 2012, 1762\)](#)".

De este modo, por más que el beneficio sea la diferencia entre en valor de venta (deducidos los gastos), menos el valor contable del bien, su cálculo ha de adecuarse a la corrección normativa de su valoración contable y, consecuentemente, al precio de su adquisición más los limitados gastos anteriormente expuestos; lo que no hizo el recurrente, quien minoró la diferencia aumentando de manera ilegal y ficticia el valor contable de la propiedad.

Se justifica así que el Tribunal calculara la base imponible en consideración al beneficio obtenido con la venta del inmueble, según las exigencias legales establecidas para su cómputo, así como que extraiga la cuota defraudada partiendo del desfase intencionalmente creado.

3. Respecto a la defraudación en la cuota tributaria del Impuesto Sobre el Valor añadido, la objeción del recurrente se asienta en su propia observación de lo acontecido, desatendiendo el relato fáctico declarado probado por el Tribunal de instancia. Contrariamente a la realidad en la que el recurrente hace descansar su análisis de que los hechos no son susceptibles de integrar el delito del [artículo 305 del Código Penal \(RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777\)](#), esto es, que la facturación entre las distintas empresas familiares fue real y que Jenofonte SA podía también compensar el IVA supuestamente soportado en esas facturas, con el IVA repercutido con ocasión de la venta del solar sito en Pozuelo de Alarcón, el Tribunal considera

que aconteció precisamente lo contrario. El relato fáctico establece que: " *Justino, en la citada condición [administrador y gestor real de las cuatro empresas familiares] , también declaró operaciones con Prado Oeste, S.L. y a tal efecto dispuso la creación de nueve facturas en nombre de Jenofonte, S.A., con cargo a Prado Oeste, S.L., en el ejercicio 2007 por venta de materiales por importe de 303.184,15 euros, que no responden a transmisión realmente producida entre estas dos empresas, declarando además la cantidad de 21.142,28 euros como gastos por la compra de un vehículo que ese mismo año 2007 fue vendido exactamente por el mismo importe, y siendo consciente de las importantes repercusiones fiscales de la primera operación descrita tanto en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido como en el del Impuesto sobre Sociedades, presentó la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 de la que resultaba una cuota íntegra de 868,18 euros, y la declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido, de la que resultaba una cuota a devolver de 20.573,08 euros" .*

Y añade que. " *Al efecto anterior, el acusado Justino dispuso la creación de once facturas emitidas por Balear Menor, S.L., (números 1 a 11) entre los días 12 a 25 de julio de 2007 en concepto de trabajos de rehabilitación total en el inmueble de la CALLE000 NUM004 de Madrid, por importe de 1.405.598,01 euros, más 224.895,69 euros de IVA, que no responden a servicios realmente prestados por la contratista a la propiedad.*

De igual modo el citado acusado decidió la emisión de trece facturas emitidas por Prado Oeste, S.L. a cargo de Jenofonte, S.A., (números 24, 51, 69, 98, 115, 128, 140, 147, 236, 254, 288, 294 y 306) entre los meses de enero a diciembre de 2007, por distintos productos y materiales y, entre ellos 21.375 interruptores, 4.190 rollos de cable de cobre y 6.080 rollos de hilo de cobre y 13.700 bases de enchufes, por importe de 1.235.161,41 euros, más 197.625,82 euros de IVA, que no responden a transmisión realmente producida entre estas dos empresas.

También dicho acusado acordó la confección de siete facturas emitidas por Suministros para la Construcción e Instalaciones Neón S.A. a cargo de Jenofonte, S.A., (números 21, 55, 76, 101, 122, 136 y 154) entre los meses de enero a junio de 2007, por distintos productos y materiales y, entre ellos 21.728 interruptores, 7.540 rollos de conductor de cobre y rollos de cable de cobre, y 16.820 metros de cable de cobre por importe de 807.748,80 euros más 129.239,81 euros por IVA, que no responden a transmisión realmente producida entre estas dos empresas.

QUINTO.- Se ha defraudado conscientemente a la Hacienda Pública en una cuota tributaria por importe de 860.700,78 euros y 451.825,88 euros".

Por todo ello, la liquidación de la cuota defraudada que realiza el Tribunal respecto de las obligaciones de *Jenofonte SA* para el pago del Impuesto sobre el Valor Añadido del año 2007, justifica la aplicación el tipo penal que se impugna, siendo precisamente las actuaciones de defraudación que se enjuician las que justifican por sí mismas la revisión de cualquier liquidación anterior.

Los motivos se desestiman.

SEXTO

El último motivo se formula por infracción de ley, al amparo del artículo 849.1 de la [LECRIM \(LEG 1882, 16\)](#), por aplicación indebida de los [artículos 109 y 111 del Código Penal \(RCL 1995, 3170y RCL 1996, 777\)](#).

Sostiene el recurrente que la cuantía de la deuda tributaria se ha fijado con ocasión del presente enjuiciamiento, por lo que forzosamente ha de entenderse aneja al delito la indemnización correspondiente al "quantum" del perjuicio causado a la hacienda pública. Por ello, sin perjuicio de que pueda ser condenado al pago de los intereses procesales establecidos en el [artículo 576 de la LEC \(RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892\)](#), no procede el pago del interés de demora fijado en el [artículo 58.2 de la LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) desde el fin del periodo voluntario de pago del impuesto correspondiente en que se materializó la supuesta defraudación, hasta la fecha de la sentencia. El recurrente asienta su pretensión en la doctrina de esta Sala expresada en la [sentencia 774/2005, de 2 de junio \(RJ 2006, 1016\)](#), extrayendo concretamente el siguiente contenido: "*Así debe considerarse toda vez que el interés legal de la suma a que ascendió la cuota tributaria no ingresada fue el rendimiento de dicha suma que perdió la Administración a causa del delito cometido. El "plus" que representa el interés de demora con respecto al interés legal del dinero tiene, como razona el Tribunal de instancia, un carácter sancionatorio, siendo claro que, por exigencia del principio de rango constitucional "non bis in idem", una sanción administrativa no puede superponerse, por el mismo hecho, a la sanción penal impuesta por el orden jurisdiccional competente, lo que resulta aún más evidente en el castigo del delito fiscal puesto que la sanción con que se le conmina en la Ley penal incluye una pena pecuniaria proporcional a la cuantía de la cuota defraudada*".

La pretensión debe ser desestimada. Seguimos para ello la expresión de Sala recogida en la [Sentencia 832/2013, de 24 de octubre \(RJ 2013, 7893\)](#), en la que expresábamos que:

"I. La parte recurrente, en suma, pretende la exclusión de los intereses de demora del ámbito de la responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública.

La naturaleza de la responsabilidad civil en los delitos fiscales constituye una cuestión muy controvertida. Pero en el caso actual la cuestión que se plantea se ciñe a resolver, exclusivamente, si dicha responsabilidad debe incluir, o no, el abono de los intereses de demora. Y la respuesta positiva es muy clara.

En primer lugar las dudas doctrinales y jurisprudenciales que pudieran existir se han aclarado por el propio Legislador. La reforma penal de 2010 ([LO 5/2010 \(RCL 2010, 1658\)](#)), ha establecido, sin duda de ninguna clase, que " *la responsabilidad civil comprenderá el importe de la deuda tributaria... incluidos sus intereses de demora* " ([art 305 5º CP](#)), y esta inclusión se reitera en la redacción actual del precepto ([LO 7/2012, de 27 de diciembre \(RCL 2012, 1759\)](#)), en el apartado 7º del citado art 305 .

Asimismo la disposición adicional décima de la [Ley general Tributaria \(RCL 2003, 2945\)](#) dispone que " *En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio* " .

En segundo lugar, en relación con los supuestos anteriores a la reforma legal, es obvio que la regla debe ser la misma. En efecto la doctrina de esta Sala ha recordado con reiteración el carácter de norma penal parcialmente en blanco del delito fiscal, que debe complementarse en el ámbito sustantivo por remisión a la normativa tributaria. Y si esta remisión debe ser aplicada para la determinación de la cuota tributaria defraudada, es lógico que deba igualmente aplicarse a la hora de determinar el interés que el defraudador debe abonar desde el vencimiento de la deuda tributaria impagada .

Pues bien, en este aspecto, la normativa tributaria es muy clara. El [artículo 58](#) de la LGT establece que la deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta, incluyendo, entre otras magnitudes, el interés de demora. La Ley 58/2003 excluye expresamente del concepto deuda tributaria a las sanciones, por lo que no debe atribuirse a los intereses de demora naturaleza sancionatoria.

El interés de demora se encuentra definido por el [artículo 26](#) de la LGT como " *una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria* " .

El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del periodo en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.

Y, en tercer lugar, no cabe apreciar razón alguna por la que los delincuentes fiscales deban resultar privilegiados en el abono de los intereses de su deuda tributaria respecto de cualesquiera otros deudores tributarios, que pese a no haber cometido delito alguno, están legalmente obligados al abono de intereses de demora caso de retrasarse en el pago.

II.- Así se viene entendiendo por esta Sala, aunque con algunas vacilaciones que han de estimarse superadas.

Por ejemplo, la [STS 606/2010, de 25 de junio \(RJ 2010, 7169\)](#), referida al caso Azucarera, establece expresamente en el fallo de su segunda sentencia que " *A todas las cantidades referidas se añadirán los intereses de demora correspondientes a la cuota defraudada, que se computarán a partir de la finalización del plazo voluntario de pago de que se trate en cada supuesto, conforme a lo dispuesto en los [artículos 921](#) de la Ley de Enjuiciamiento Civil *derogada* y actual [artículo 576](#) de la Ley 1/2000 de 7 de enero, y el [artículo 30](#) de la [Ley General Presupuestaria \(RCL 2003, 2753\)](#) y 58 de la Ley General Tributaria* ".

La [STS 163/2008, de 8 de abril \(RJ 2008, 2701\)](#), recuerda que "el [artículo 58.2](#) de la [Ley General Tributaria \(RCL 2003, 2945\)](#) se refiere a la deuda tributaria e incluye dentro de la misma los intereses de demora, que cifra en el artículo 26.6 en el interés legal incrementado en un 25%. En la Disposición adicional décima se dispone que " *En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio*". Es decir, que *la exigencia de la deuda tributaria en su integridad se establece legalmente para los casos de delitos contra la Hacienda Pública. Referencia legal que debe relacionarse con la rúbrica empleada en el Código Penal.. "*

Y la [STS de 26 de diciembre de 2001, núm. 2476/2001 \(RJ 2002, 2033\)](#) indicó que " Si de acuerdo con el [art. 36](#) de la [Ley General Presupuestaria \(RCL 1988, 1966\)](#), las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública devengarán interés de demora desde el día siguiente al de su vencimiento, y este interés tiene que ser el "legal del dinero vigente el día en que venza el plazo señalado", es indiscutible que dicho interés, devengado y no pagado, debe estimarse comprendido entre los perjuicios materiales derivados del delito y, en consecuencia, ser objeto de indemnización por parte de la persona que, como el acusado, sea condenada como criminalmente responsable de

un delito que consiste precisamente en eludir el pago de tributos adeudados a la Hacienda Pública".

Es cierto que otras resoluciones, como la [STS núm. 539/2003, de 30 de abril \(RJ 2003, 3085\)](#), excluyen de la responsabilidad civil en estos delitos los intereses de demora, pero lo hacen por considerarlos de naturaleza sancionatoria, criterio que es descartado en la actualidad por la jurisdicción contenciosa, e incluso por el [Tribunal Constitucional \(STC núm. 76/1990, de 26 de abril \(RTC 1990, 76\)](#)), que considera los intereses de demora como reparadores del perjuicio ocasionado por el retraso en el pago, y no sancionatorios."

Como debemos recordar también lo que ya dijimos en nuestra [sentencia 810/2017, de 11 de diciembre \(RJ 2017, 6141\)](#), respecto a que pudiera entenderse que proyectar la doctrina de la STS de 2013 a hechos sucedidos con anterioridad a su emisión, podría lesionar el principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras o desfavorables. Decíamos en nuestra sentencia:

"Se plantea así el tema de la retroactividad de la jurisprudencia. En efecto no se trata de una norma legal innovadora, sino de un precepto que venía a confirmar el criterio jurisprudencial prevalente.

Además, no se trató de un cambio de criterio jurisprudencial sino del asentamiento de una interpretación que ya prevalecía en la jurisprudencia previa.

Es preciso recordar, además, que nos movemos en el ámbito de las responsabilidades civiles y no de la responsabilidad penal lo que varía significativamente la perspectiva.

En nada es equiparable el cambio de doctrina o criterio jurisprudencial que analizamos ahora al supuesto contemplado en la sentencia del asunto del Río Prada (STEDH, Gran Sala, de [21 de octubre de 2013 \(TEDH 2013, 73\)](#)); ni es sostenible conforme a la jurisprudencia del TEDH, que cualquier cambio jurisprudencial peyorativo conlleve quebranto de la proscripción de la retroactividad (resolución del TEDH S.W. c Reino Unido de [22 de noviembre de 1995 \(TEDH 1995, 49\)](#)).

De manera reiterada, el TEDH ha precisado, (§ 92 del asunto del Río Prada) que dado el carácter general de las leyes, el texto de las mismas no puede presentar una precisión absoluta. Una de las técnicas tipo de regulación consiste en recurrir a categorías generales en vez de listas exhaustivas. Por lo tanto, numerosas leyes utilizan, necesariamente, fórmulas más o menos imprecisas cuya interpretación y aplicación dependen de la práctica (Kokkinakis, antes citado, § 40, y Cantoni, antes citado, § 31). Por tanto, en cualquier sistema jurídico, por muy clara que sea la

redacción de una disposición legal, incluso en materia penal, existe inevitablemente un elemento de interpretación judicial. Siempre será necesario dilucidar las cuestiones dudosas y adaptarse a los cambios de situación. Por otra parte, la certeza, aunque muy deseable, se acompaña a veces de una rigidez excesiva; ahora bien el derecho debe saber adaptarse a los cambios de situación (Kafkaris, § 141, de [12 de febrero de 2008 \(PROV 2008, 37809\)](#)).

Y continúa tal sentencia (§ 93): la función de decisión confiada a los órganos jurisdiccionales sirve precisamente para disipar las dudas que podrían subsistir en cuanto a la interpretación de las normas (ibid.). Es más, está firmemente establecido en la tradición jurídica de los Estados parte del Convenio que la jurisprudencia, como fuente de derecho, contribuye necesariamente a la evolución progresiva del derecho penal (Kruslin c. Francia, [24 de abril de 1990 \(TEDH 1990, 1\)](#), § 29, serie A nº 176A). El artículo 7 no podría interpretarse como una prohibición de la aclaración gradual de las normas de la responsabilidad penal por la interpretación judicial de un caso a otro, a condición de que el resultado sea coherente con la sustancia del delito y razonablemente previsible (S.W. y R. c. Reino Unido, antes citados, respectivamente § 36 y § 34, [Streletz, Kessler y Krenz c. Alemania \(TEDH 2001, 229\)](#), antes citado, § 50, K.H.W. c. Alemania [GC], nº 37201/97, § 85, TEDH 2008, y Kononov c. Letonia [GC], nº 36376/04, § 185, TEDH 2010)

No existe en los ordenamientos continentales, a diferencia de los de common law una técnica como la del prospective overruling (aunque en alguna jurisprudencia europea - Cortes Supremas Francesa e Italiana- se insinúa la irretroactividad de los cambios jurisprudenciales in malam partem , pero siempre en relación a la fecha de los hechos).

Por tanto, nada nos lleva a apartarnos del criterio jurisprudencial...".

El motivo se desestima.

SÉPTIMO

La desestimación del recurso conlleva la condena en costas al recurrente, de conformidad con las previsiones del artículo 901 de la [LECRIM. \(LEG 1882, 16\)](#)

F A L L O

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

Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de Justino, Balear Menor S.L., Neon S.A., Jenofonte S.A., Prado Oeste S.L.,

contra la [sentencia dictada el 30 de junio de 2017 \(ARP 2018, 953\)](#), por la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Madrid, en el Procedimiento Abreviado 1504/2015, procedente de las Diligencias Previas Procedimiento Abreviado 5892/2012 del Juzgado de Instrucción n.º 20 de Madrid, condenando al recurrente al pago de las costas causadas en la tramitación de su recurso.

Comuníquese esta sentencia a la mencionada Audiencia Provincial a los efectos legales oportunos, con devolución de la causa que en su día remitió, interesándole acuse de recibo.

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

Así se acuerda y firma.

Andres Martinez Arrieta Luciano Varela Castro Pablo Llarena Conde

Vicente Magro Servet Carmen Lamela Diaz