



Roj: **STS 5577/2024 - ECLI:ES:TS:2024:5577**

Id Cendoj: **28079120012024100976**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **14/11/2024**

Nº de Recurso: **1595/2022**

Nº de Resolución: **1033/2024**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **ANTONIO DEL MORAL GARCIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN, Sala de lo Penal, Sección 2ª, 18-10-2021,  
STS 5577/2024**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Penal**

#### **Sentencia núm. 1.033/2024**

Fecha de sentencia: 14/11/2024

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 1595/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/04/2024

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

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA PENAL SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. Tomás Yubero Martínez

Transcrito por: IPR

Nota:

\*

RECURSO CASACION núm.: 1595/2022

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. Tomás Yubero Martínez

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Penal**

#### **Sentencia núm. 1033/2024**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre

D. Antonio del Moral García

D. Andrés Palomo Del Arco



D.<sup>a</sup> Ana María Ferrer García

D. Eduardo de Porres Ortiz de Urbina

En Madrid, a 14 de noviembre de 2024.

Esta sala ha visto los recursos de casación acumulados bajo el nº **1595/2022** interpuestos por **1.- Fabio** representado por la Procuradora Sra. D.<sup>a</sup> Susana Romero González y bajo la dirección letrada de D. Luis Jordana de Pozas González; **2.- Lourdes** representada por la procuradora Sra. D.<sup>a</sup> Susana Romero González y bajo la dirección letrada de D. José Luis Sanz Arribas; **3.- ASOCIACIÓN ABOGADOS DEMÓCRATAS POR EUROPA (ADADE)**, representado por el Procurador Sr. D. Roberto Granizo Palomeque, y bajo la dirección letrada de D. Mariano Benítez de Lugo; **4.- Milagros Y Natividad** representados por el Procurador Sr. D. Roberto Granizo Palomeque y bajo la dirección letrada de Virgilio Latorre Latorre. **5.- ASOCIACIÓN OBSERVATORI DE DRETS HUMANS (DESC)** representada por el Procurador Sr. D. Javier Fernández Estrada, y bajo la dirección letrada de D.<sup>a</sup> María Isabel Elbal Sanchez; y **6.- IZQUIERDA UNIDA, ASOCIACIÓN LIBRE DE ABOGADOS (ALA), ASOCIACIÓN "CODA-ECOLOGISTAS EN ACCION", FEDERACIÓN "LOS VERDES, ELS VERDS, BERDEAK, OS VERDES** representados por el Procurador Sr. D. José Miguel Martínez-Fresneda Gamba y bajo la dirección letrada de D. Ana Méndez Gorbea, contra Sentencia nº 21/2021, de fecha 18 de octubre, dictada por la Sección Segunda de la Audiencia Nacional, por delitos contra la Hacienda Pública, falsedad documental y apropiación indebida y otros recaída en el Procedimiento Abreviado, Rollo de Sala nº 6/2015, dimanante de las Diligencias Previas nº 275/2008, del Juzgado Central de Instrucción nº 5. Ha sido parte recurrida la Abogacía del Estado bajo la dirección letrada de D.<sup>a</sup> María Rosa Seoane López; Eladio representado por la procuradora Sra. Dña. Carmen Sánchez Álvarez y bajo la dirección letrada de D. Gonzalo Martínez Fresneda Ortiz de Solorzano; María Rosario representada por procurador Sr. D. Jorge Laguna Alonso y bajo la dirección letrada de D. Martín Bilbao Lorente; Sabino y otros representados por procurador Sr. D. Roberto Primitivo Granizo Palomeque y bajo la dirección letrada de D.<sup>a</sup> Gloria de Pascual Teresa; Teofilo representado por el procurador Sr. D. José Fernando Lozano Moreno y bajo la dirección letrada de D.<sup>a</sup> Marta Giménez-Cassina Sendón; y el PARTIDO POPULAR representado por procurador Sr. D. Manuel Sánchez-Puelles González Carvajal y bajo la dirección letrada de D. Jesús Santos Alonso. Ha sido parte el Ministerio Fiscal.

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

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El Juzgado Central de Instrucción núm. 5 incoó Diligencias Previas nº 275/2008 contra Fabio y otros por delitos contra la Hacienda Pública, falsedad documental y apropiación indebida. Una vez concluidas las remitió a la Audiencia Nacional (Sección Segunda) que con fecha 18 de octubre de 2021 dictó sentencia que contiene los siguientes **Hechos Probados**:

### "HECHO PRIMERO

Llevanza y gestión de una contabilidad o caja B en el Partido Popular para el control de las donaciones recibidas y su aplicación por el Gerente D. Teofilo .

El acusado D. Teofilo desempeñó el cargo de Gerente del Partido Popular desde 1990 a junio de 2008, siendo Tesorero D. Juan Manuel desde 1993 hasta su cese en junio de 2008, momento en que aquel fue nombrado Tesorero hasta julio de 2009.

El Tesorero D. Juan Manuel , acusado en este procedimiento por los mismos hechos que el Gerente D. Teofilo , falleció el 9 de junio de 2018, habiéndose declarado la extinción de su responsabilidad criminal por auto de fecha 9 de abril de 2019, por lo que no ha sido objeto de enjuiciamiento.

En el período en que el acusado D. Teofilo ocupó los cargos de Gerente y Tesorero gestionó los fondos en metálico aportados a la formación política Partido Popular como donaciones privadas a través de una contabilidad paralela - contabilidad B- de cuyo ingreso y gasto no se dejó constancia en la contabilidad oficial ni por tanto fueron fiscalizadas por el Tribunal de Cuentas.

Tan sólo indirectamente parte de esos ingresos accedieron a la contabilidad del partido a través de las cuentas de donativos anónimos, y nominativos en un caso, mediante ingresos en efectivo fraccionados a fin de no superar los límites establecidos en la Ley de Financiación de los Partidos Políticos vigente en cada momento - de 10 millones de pesetas (60.000 euros) bajo la Ley Orgánica 3/1987, de 2 de julio, y de 100.000 euros, bajo la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio.

En concreto, entre los años 2002 a 2007 fueron identificadas quince operaciones de traspasos de la caja B a las cuentas de donativos del Banco de Vitoria y Banesto por importe de 1.269.575 euros, siendo nueve de



ellos por importes superiores a 60.000 euros. En 2007 se realizó un traspaso de 53.000 euros el 9 de enero y de 60.000 euros el 10 de enero, habiéndose fraccionado los ingresos aun no superando el límite legal. Y el 31 de marzo de 2008 se realizó un traspaso a la cuenta de donativos nominativos a nombre de D. Juan Manuel por importe de 60.000 euros.

El control de los ingresos procedentes de las anteriores donaciones así como de los gastos lo llevaba el acusado D. Teofilo en unas hojas que cumplimentaba con anotaciones manuscritas y después en hojas Excel, que es a lo que se ha llamado "papeles de Teofilo", que no contenían un registro sistemático de entradas y salidas y adolecían de diversos errores de saldo así como saldos negativos, en los que generalmente faltaba dinero, si bien reflejan acontecimientos cuya realidad ha quedado acreditada, como los traspasos a las cuentas de donativos oficiales, entregas de dinero a determinadas personas vinculadas con el Partido Popular o los pagos por las obras de reforma de la sede central de la referida formación política en la Calle Génova, 13 de Madrid.

El dinero, siempre en efectivo y ajeno a todo control del departamento de contabilidad y del cajero del partido, se guardaba en una caja fuerte ubicada en el despacho de D. Teofilo .

Por lo que se refiere al período temporal objeto de enjuiciamiento en este procedimiento (de 2007 en adelante), en el ejercicio 2007 constan anotados en los papeles de Teofilo unos ingresos de 542.000 euros y en el ejercicio 2008 de 1.115.000 euros. La procedencia y finalidad de la entrega de donativos continúan siendo objeto de investigación, junto con otros ingresos anotados de ejercicios anteriores, por el Juzgado Central de Instrucción nº 5, diligencias previas 275/2008- D, Pieza Separada "Informe UDEF-BLA NUM000 ".

Como salidas de aplicación de dichos fondos B, ha quedado acreditado que en el ejercicio 2007 (25 de abril) se abonó al coacusado D. Eladio , adjunto a la Gerencia, el importe de 6.000 euros, como complemento de sueldo. Y en el ejercicio 2008 se destinaron de tales fondos, 888.000 euros a la remodelación de la sede del partido en Madrid, calle Génova, 13, y se abonaron 6.000 euros (2 junio 2008) como complemento de sueldo al coacusado D. Eladio y otros 6.000 euros (14 febrero 2008) como compensación económica por gastos de campaña de las elecciones generales a las que se presentaba como Senador, a D. Everardo .

## HECHO SEGUNDO

### **1. Aplicación de fondos B al pago de parte de las obras de reforma de las distintas plantas de la sede central del Partido Popular, en la C/ Génova, 13 de Madrid, ejecutadas por la mercantil UNIFICA SERVICIOS INTEGRALES, SL para el PARTIDO POPULAR entre 2005 y 2010.**

En el Partido Popular se decidió en el año 2005 acometer la remodelación del edificio que albergaba la sede central de la formación política en la calle Génova, 13 de Madrid, para lo que se contrató a la empresa UNIFICA SERVICIOS INTEGRALES SL (en adelante UNIFICA), siendo los administradores mancomunados y socios de la misma D. Fabio y Dña. Lourdes .

La gestión de las obras de reforma fue asumida por el Gerente D. Teofilo quien convino con los responsables de UNIFICA la realización de las obras de reforma del inmueble afectantes a las plantas baja, segunda, tercera, cuarta, quinta, sexta y séptima, junto a otros trabajos adicionales en sótanos, garajes y otras dependencias, que se ejecutaron entre 2005 y 2010, llevándose a cabo los trabajos de forma individualizada, planta por planta, comenzándose por la reforma de la planta sexta, llevada a cabo en dos fases en 2005, para seguidamente en 2006 acometer los trabajos en la planta baja, y así de forma sucesiva, en el orden siguiente: plantas 2ª, 5ª, 3ª, 4ª hasta culminar las obras en 2010 con la remodelación de la planta séptima.

La dinámica llevada a cabo en cuanto a la gestión y cobro por UNIFICA de los trabajos de reforma ejecutados para el PARTIDO POPULAR sobre el edificio de la calle Génova, 13 obedeció, con carácter general, al siguiente patrón de conducta:

a) Por los responsables de UNIFICA se emitían uno o varios presupuestos para las obras de cada planta, encontrándose algunos visados por el Colegio de Arquitectos de Madrid (COAM) y otros por el Colegio de Ingenieros Industriales de Madrid (COIIM), presentándose en ocasiones a visado en el COAM por importe diferente al acordado entre las partes. Una vez terminada la obra emitían la Certificación final de obra, cuyo importe constituía la base imponible de la factura que recogía las reformas.

Los pagos objeto de facturación eran realizados prácticamente en su totalidad mediante cheques o talones emitidos contra la cuenta del Banco Popular nº NUM001 , de la que era titular el PARTIDO POPULAR, existiendo algunos pagos por transferencia.

Una vez que UNIFICA recibía el ingreso en la cuenta abierta en la Banca March (c/c nº NUM002 ) en relación a algún pago, por parte de los responsables de UNIFICA se elaboraba un documento-recibí dejando constancia del importe y el concepto al que correspondía dicho pago.



En ocasiones, por el PP se realizaban pagos como adelanto o anticipo de la finalización del trabajo, siendo descontadas tales cantidades en el momento de abonar la factura por la certificación final, constituyendo el último reembolso una parte del total, mientras que en otras ocasiones, en cambio, el abono de efectuaba de una sola vez a la terminación del trabajo.

b) De forma paralela a la anterior dinámica de funcionamiento en relación a la facturación y el pago de tales obras, se convino de común acuerdo por el acusado D. Teofilo , como Gerente de PP, y D. Fabio , en representación de UNIFICA, que una parte de los pagos correspondientes a dichas obras serían abonados con los fondos B que aquel gestionaba, pactándose la aplicación de un descuento por parte de UNIFICA de entre un 7% y un 8% del importe de los trabajos abonados con tales fondos, con el consiguiente ahorro tanto para el PP como para UNIFICA en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, acuerdo conocido y aceptado por la socia y también administradora mancomunada de dicha sociedad, Dña. Lourdes .

c) De este modo, en la contabilidad oficial del PARTIDO POPULAR remitida al Tribunal de Cuentas figuraron únicamente las cantidades correspondientes a las facturas emitidas por UNIFICA desde el año 2005 a 2011, ocultándose por el contrario al control y la fiscalización del Tribunal de Cuentas la totalidad de los pagos no facturados efectuados por las diversas obras de remodelación al margen de la facturación y contabilización oficial y con fondos en metálico que fueron satisfechos a UNIFICA a través de su responsable como administrador mancomunado D. Fabio , lo que a su vez le permitió a esta empresa ocultar a la Hacienda Pública la percepción de los referidos pagos en B, eludiendo sus correspondientes obligaciones tributarias.

Así, al realizarse trabajos que no fueron facturados (planta 2ª) y emitirse dos certificaciones finales para las obras ejecutadas en algunas de las plantas (baja, 3ª, 4ª y 5ª) comprendiendo la de mayor importe el coste real abonado por los trabajos, parte del cual no era incluido en las correspondientes facturas, no se repercutió sobre las cantidades no facturadas el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), al tiempo que las cantidades percibidas por UNIFICA en B no fueron integradas en el resultado contable de los diferentes ejercicios afectados por las obras, eludiéndose por tanto su tributación por el Impuesto de Sociedades de 2007(IS) y el IVA de 2010.

Al mismo tiempo y con la misma finalidad defraudatoria, por parte de UNIFICA, a la hora de emitir las facturas por las certificaciones finales de las obras de reforma en las plantas baja, 2ª, 3ª, 4ª, 5ª y 7ª de dicho inmueble, se incumplieron los criterios impuestos por la Ley del IVA y por el RD 1496/2003, de 28 de noviembre por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Para llevar a efecto el pago y el cobro de las cantidades pactadas en B y dejar constancia documental tanto del valor real de ejecución de las obras para su control interno -por el PARTIDO POPULAR y por UNIFICA- como del menor importe de las mismas por el pago en dinero B, en este caso para su justificación y proyección externa, fundamentalmente para simular el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales, se procedió a elaborar por los responsables de UNIFICA documentos, tales como certificaciones de obras, facturas y recibís de pago, en los que se omitieron o hicieron constar datos que no se correspondían con la realidad de los hechos.

En consecuencia, en las obras de las plantas baja, 5ª, 3ª y 4ª se elaboran dos certificaciones finales correspondiente a la ejecución material, una de menor importe sobre la cual se giraba la factura emitida por UNIFICA, y otra mayor, siendo ésta la que correspondía al precio real del proyecto.

En estos casos, atendiendo a la diferencia entre la certificación de mayor importe y la de menor importe, y a partir del porcentaje de rebaja aproximado de entre el 7 y el 8% aplicado por UNIFICA, conforme a lo pactado entre las partes, se producía un pago complementario de los trabajos o cantidades no facturadas que se corresponde con el importe reflejado en los papeles de Teofilo , en relación a las partidas anotadas en fechas 13 de marzo de 2008 (por importe de 258.000 euros -planta 5ª-), 31 de julio de 2008 (por importe de 235.000 euros -planta 3ª) y diciembre de 2008 (por importe de 200.000 euros -planta 4ª-), así como con la partida anotada en fecha 23 de noviembre de 2006 por importe de 184.000 euros por la planta baja.

En otros casos, como ocurrió con las obras de la planta 2ª, según lo convenido entre las partes se realizaron determinados trabajos sin facturar por parte de UNIFICA, relativos a la escalera principal, instalación de góndolas en la cubierta de la sede, reforma del despacho de la planta cuarta y reforma de la entreplanta, por importe total de 211.160,77 euros, ingresos que no fueron declarados por UNIFICA y que se abonaron con fondos B, previa aplicación del descuento antes referido en torno al 8 %, mediante entrega en metálico de la cantidad anotada por el acusado Sr. Teofilo el 28 de enero de 2008 de 195.000 euros.

El importe total de las cantidades abonadas por el acusado Sr. Teofilo a UNIFICA por las obras efectuadas en la sede central del PP (C/ Génova, 13 de Madrid), al margen de la facturación y la contabilización oficial, y no declarados a la Hacienda Pública, ascendieron a 1.072.000 euros.

### **1.1. Análisis individualizado por plantas de la obra de reforma de la sede central del PARTIDO POPULAR**



Seguiremos el orden de ejecución de las obras en cada planta, limitando el relato a aquellas que en que se han cometido hechos con relevancia penal, por lo que se omite el análisis de la planta que primero se abordó (la sexta) y la última (séptima) con la que se dieron por finalizadas las obras.

### 1.1.1. Planta baja

Las obras de reforma de la planta baja se ejecutaron en 2006, y en relación a las mismas se encontró una duplicidad de documentación que ponen de manifiesto que la factura formal declarada a la Hacienda Pública no incluye todos los trabajos realizados ni el precio real de los mismos.

Se elaboran varios presupuestos con el mismo número y fecha 16 de mayo de 2016 pero con importe diferentes: en la sede de UNIFICA se interviene uno que presupuesta la obra en 1.066.752,58 euros, sin IVA, y está firmado por ambas partes y sellado por el Colegio Oficial de Arquitectos, y en la sede del PP se incautan dos versiones con importe dispares, uno por 586.709,38 euros (IVA no incluido), no firmado por el PP y otro por 1.066.752,58 euros (sin IVA) más honorarios (24.892 euros), lo que hace un total de 1.091.644,58 euros.

El contrato de ejecución de la obra de reforma y acondicionamiento de esta planta se firmó el 18 de mayo de 2006 por el Sr. Teofilo , en representación del Partido Popular, y por los Sres. Fabio y Lourdes , por parte de UNIFICA, en el que se hace constar un presupuesto de ejecución material de 586.709,38 más los honorarios (24.892 euros), 611.601,38 euros (IVA no incluido), si bien entre la documentación remitida por el PP se encontró otro contrato de la misma fecha 18 de mayo de 2006, no firmado, con el mismo objeto, plazo de ejecución y pagos, salvo el apartado de honorarios, pero en el que el presupuesto de ejecución material es de 1.066.752,58 euros.

El acta de recepción provisional de la obra de la planta baja y sala de prensa es de 14 de septiembre de 2006 y está firmada por el Sr. Eladio , en representación del PP, y del Sr. Fabio , en representación de UNIFICA.

Asimismo, se confeccionaron dos certificaciones finales de obra de la misma fecha, de 31 de octubre de 2006 pero importes diferentes: una, entregada por el PP, por importe de 1.336.804,42 euros (sin IVA), que procede de un presupuesto de 1.091.644,58 euros, cantidad obtenida al sumar los honorarios (24.892 euros) al presupuesto (1.066.752,58 euros), y, otra, intervenida a UNIFICA, por importe de 586.709,38 euros (sin IVA), no firmada, incluyendo la de mayor importe trabajos extras en la planta séptima y en la planta segunda -sala de prensa- y honorarios, que no se incluían en la de menor importe.

Respecto a la facturación y el cobro, UNIFICA emitió dos veces la misma factura ( NUM003 ) si bien con distintas fechas y conceptos, una primera de 30 de septiembre de 2006 por importe de 580.000 con IVA (500.000 sin IVA) con el concepto "Anticipo aplicado al cierre de los trabajos en ejecución", firmada por los administradores de aquella y con el visto bueno del PP, que fue cancelada con una factura de abono emitida el 2 de noviembre de 2006 (nº NUM004 ), emitiéndose una nueva factura de fecha 30.09.2006 con el concepto de "Primera certificación del presupuesto de 16 de mayo 2006", cuya fecha real de elaboración según los metadatos fue el 6 de noviembre de 2006, fecha posterior a la de la certificación final de obra.

Seguidamente, se emite por UNIFICA con fecha 7 de noviembre de 2006 la factura nº NUM005 , con una base imponible de 586.709,38 euros sin honorarios, y una cuota repercutida de IVA de 93.873,50 euros, en total 680.582,88 euros, en base a la certificación final de 31 de octubre de 2006 por 586.709,38 euros, que es la inferior y que no incluye honorarios, sellada y firmada por ambos administradores de UNIFICA, y contabilizada por ambas partes.

Dicha factura se pagó por el PP con un cheque emitido el 7 de noviembre de 2006 contra la cuenta abierta en Banco popular por importe de 680.582,88 euros y es abonado en la cuenta March de UNIFICA, que emite un recibí en esa misma fecha, en el que se hace constar haber recibido del PP las cantidades asociadas a la misma (680.582,88 euros).

Mientras que en fecha 23 de noviembre de 2006 UNIFICA emite un certificado de fin de obra por 586.709,38 euros, equivalente a la certificación de menor importe, firmado por el acusado Sr. Fabio en el que se dice que incluye trabajos en la planta séptima en despacho de dirección y en planta segunda (antigua sala de prensa) y que a dicha fecha el Partido popular no adeuda ningún pago de la obra en la planta baja, habiendo abonado la totalidad de los pagos.

Coincidiendo con dicho certificado de fin de obra, en fecha 23 de noviembre de 2006 el acusado D. Teofilo efectúa un pago a UNIFICA, a través de su administrador el arquitecto D. Fabio , por importe de 184.000 euros, que fue registrado por aquel en las anotaciones que llevaba para el control de los pagos con fondos en metálico procedentes de donaciones no contabilizadas, y que completa parcialmente la diferencia entre las certificaciones finales, previa aplicación del descuento del 8% sobre la certificación de mayor importe, que es la recoge la obra realmente ejecutada.



Se considera acreditado que se abonó por el Sr. Teofilo al Sr. Fabio un pago en B de 184.000 euros en relación a las obras de esta planta ejecutadas por UNIFICA, sin que conste de forma certera que además se abonara un pago anticipado en B por importe de 480.000 euros, al no existir ningún elemento corroborador de un documento interno hallado en la sede del PP.

### 1.1.2. Planta segunda

En relación a las obras de reforma de la segunda planta, iniciadas en junio de 2007, se elaboraron distintos presupuestos: uno de fecha 27 de julio de 2007 por importe de 790.912,77 euros, firmado por un representante de UNIFICA y del PP, y otro de 30 de julio de 2007 por importe de 420.578,86 euros, sin IVA, firmado por los representantes de ambas partes, y visado por el Colegio Oficial de Arquitectos de Madrid el 7.09.2007.

Se emite un certificado de fin de obra por el acusado Sr. Fabio el 31 de agosto de 2007 relativo a la planta segunda y escaleras y se levanta acta de recepción provisional de obra en la misma fecha 31 de agosto de 2007, firmada por los Sres. Eladio y Fabio, aun cuando también se encuentra otra acta de 22 de septiembre también firmada por ambos. Con el acta de recepción provisional se considera puesta la obra a disposición del cliente.

Asimismo, se incautaron dos certificaciones finales de obra iguales pero con fecha diferente, una de 31 de agosto de 2007 y otra de 2 de enero de 2008, si bien la que trasciende al exterior es la certificación final de obra de 2 de enero de 2008, intervenida en UNIFICA, que se emite por un importe de 851.893,01 euros, incluidos honorarios (24.892 euros), que se obtiene del presupuesto de 790.912,77 euros, y que fue abonada mediante la factura NUM006 de 14 de enero de 2008 por importe de 851.893,02 euros (988.195,90 euros IVA incluido), en tres plazos diferentes: primero, el 18 de julio de 2007 una entrega a cuenta de 261.000 euros (IVA incluido) abonado por cheque, un segundo pago de 261.000 euros el 30 de noviembre de 2007, abonado por cheque, emitiéndose por UNIFICA recibí de 26.11.2007, y un tercer pago el 17 de enero de 2008 por importe de 467.218,75 euros, abonado por cheque, firmándose el correspondiente recibí de la misma fecha.

Sin embargo, junto al presupuesto y certificación final de obra en base a la cual se emite la factura formal, se envían por correo de 12 de diciembre de 2007 por parte Dña. María Rosario (arquitecta directora del proyecto de ejecución de las obras, de UNIFICA) a D. Eladio (adjunto al Gerente del PP) y a D. Fabio (administrador mancomunado de UNIFICA) y Dña. Modesta (jefa de obra) cuatro certificaciones finales de obra de 20 de septiembre de 2007, correspondientes a otros trabajos ejecutados en la escalera principal por importe de 114.787,43 euros, instalación de góndolas en la cubierta de la sede del PP por importe de 64.248,45 euros, reforma de despacho en la planta 4ª por importe de 4.994,56 euros y reforma de la entreplanta por importe de 27.130,33 euros, que suman 211.160,77 euros y que no fueron facturados.

En los papeles de Teofilo por éste se anotó una salida de 195.000 euros en fecha 28 de enero de 2008 bajo el concepto " Fabio ", que viene a coincidir con el importe de tales trabajos, una vez aplicado el descuento pactado.

En orden a simular que dicha anotación tuviera alguna vinculación con el pago de trabajos no facturados, por parte de los responsables de UNIFICA se elaboró la factura nº NUM007 fechada el 2 enero 2008 como pago a cuenta previo a la certificación final por importe de 195.000 euros, IVA incluido, y un recibí de 14 enero 2008, estando ambos documentos anulados, sin que dicha factura figurase contabilizada a nombre del PP en los asientos contables y libro registro de facturas de UNIFICA (lo está a nombre de Infinsa y por menor importe) y habiendo resultado del análisis de los metadatos que la fecha real de confección fue la de 15 de julio de 2013, con posterioridad a la incoación de esta pieza separada.

Queda acreditado que en esta planta se realizaron trabajos no certificados ni facturados que se pagaron por parte del Sr. Teofilo con los fondos B que gestionaba por importe de 195.000 euros a UNIFICA, a través de su administrador Sr. Fabio .

En la misma fecha en que consta anotado en los papeles de Teofilo tal pago B, 28 de enero de 2008, por parte de Dña. Lourdes, administradora mancomunada de UNIFICA, realizó una visita a las 13:34 horas a la caja de seguridad nº NUM008 de la Banca March, de la que eran cotitulares D. Fabio y Dña. Lourdes, tratándose de la primera visita efectuada desde su alquiler.

### 1.1.3. Planta quinta

Las obras de reforma de la planta quinta comenzaron en octubre de 2007, firmándose por las partes un presupuesto de ejecución de 22 de octubre de 2007 por importe de 443.490 euros, sellado por el COAM el 29.11.2007, y el acta de recepción provisional de la obra el 14 de diciembre de 2007, por el SR. Eladio, en nombre del PP, y por el Sr. Fabio, en representación de UNIFICA.



Siguiendo la dinámica antes descrita, se convino por las partes la elaboración de dos certificaciones finales de obra: una de menor importe, al objeto de reflejar el supuesto coste de las distintas partidas y obras ejecutadas, y con arreglo a la cual se emitió la factura por parte de UNIFICA, y otra de mayor importe que reflejaba los trabajos efectivamente realizados y los costes reales de las diferentes partidas, abonándose la diferencia entre ambas certificaciones previa aplicación del descuento convenido con fondos B.

Así, se confeccionó una certificación final de fecha 21 de febrero de 2008, enviada al Sr. Eladio por correo el 1 abril de 2021, por importe de ejecución de obra más honorarios de 376.337,35 euros, que incluye además cuatro anexos (reforma en sótanos, en vestíbulo de ascensores de planta baja, en la planta 2º y en la 6ª por importe de 34.569,49 euros, en 410.906,84 euros (476.651,94 con IVA), y con arreglo a la misma se emite la factura nº NUM009 de fecha 25 de febrero de 2008 por el concepto de "importe correspondiente a la certificación final del presupuesto de ejecución material de la planta 5ª y de los anexos", siendo pagada el 13 de marzo de 2008 mediante cheque con cargo a la cuenta abierta por el PP en el Banco popular, figurando abonado en la cuenta de la Banca March de UNIFICA el 14.03.2008.

De forma paralela a la anterior, conforme a lo convenido por las partes, se confecciona por los responsables de UNIFICA una segunda certificación final de obra de 21 de febrero de 2008, enviada por la acusada Dña. María Rosario, arquitecta empleada de UNIFICA, al coacusado Sr. Eladio el día 26 de febrero de 2008 por correo electrónico, por importe de 649.978,17 euros, bajo el concepto de cierre de la planta quinta, que incluye la ejecución completa de la obra, capítulos 1 a 9, el capítulo 10 honorarios y los anexos completos (del 1 al 5) por importe de 35.809,04 euros.

En relación a la certificación de mayor importe, fue intervenida otra factura emitida por UNIFICA de 25 febrero de 2008 por importe de 476.598,45 euros, enviada por un empleado de aquella al Sr. Fabio el 26 de febrero de 2008 y reenviada seguidamente por éste al coacusado Sr. Eladio, en el que le dice que la referida factura corresponde al 60% de la certificación final de la planta quinta y 100% anexos", coincidiendo exactamente su importe con el 60% de la certificación final de mayor importe y el 100% de los anexos.

La diferencia entre ambas certificaciones por importe de 274.923,47 euros fue abonada con una salida de fondos en efectivo de 258.000 euros, anotada en los papeles de Teofilo el 13 de marzo de 2008, a Fabio, como pago a UNIFICA por las obras de esta planta, siendo coincidente la fecha de anotación de ese pago con la fecha de cobro de la factura formal.

Para simular dicho cobro en B se confeccionó *ad hoc* por UNIFICA un recibí de 13 marzo 2008, por el importe de 238.000 euros como pago a cuenta del presupuesto de ejecución, que se corrige sobreescibiendo de forma manuscrita un 5 sobre el 3, y sobre ese recibí se estampa el sello de anulado y se coloca un pos it con leyenda manuscrita que dice "devuelto no se cobra se certifica y se cobra el cierre", encontrándose en el archivo contable de la entidad.

Asimismo, en la fecha de 13 de marzo de 2008 UNIFICA expide un certificado de fin de obra, en el que se dice que se ha cobrado la anterior factura nº NUM009 de 25 de febrero de 2008 por importe de 476.651,94 euros, con lo que queda cancelada la totalidad de la deuda por la certificación final de las obras, añadiéndose a manuscrito "no adeudándose nada por ningún otro concepto", al objeto de entender liquidado el pago total de las obras de la planta 5ª mediante el importe pagado en dinero B.

También en la misma fecha, por parte de D. Fabio se realiza una visita a la caja de seguridad nº 50 de la Banca March, de la que era titular único, tratándose de la primera visita que se efectúa a la caja pasados casi diez meses de su contratación.

#### **1.1.4. Planta tercera**

Las obras de remodelación de esta planta comenzaron el 14 de mayo de 2008, fecha en la que se firma el presupuesto relativo al proyecto de la planta 3ª por importe de 402.404,90 euros, visado por el colegio el 20.5.2008, y terminaron en el mes de junio de 2008.

Siguiendo la misma dinámica de la planta quinta, se elaboraron dos certificaciones, ambas en fecha 28 julio de 2008: una, por importe de 409.325,87 euros (sin IVA), en base a un presupuesto de 403.709,32 euros, que no contiene honorarios, y otra por importe de 665.752,20 euros, sin IVA, que fue remitida por correo por D. Basilio (empleado de UNIFICA) al coacusado Sr. Eladio el 30 de julio de 2008 bajo la denominación "certificación final de la planta tercera", que contiene un desglose por capítulos y unidades de obra y honorarios, con arreglo a un presupuesto de 604.660,61 euros, también incluido en el mismo documento.

La certificación más baja constituye la base imponible de la facturación oficial que da lugar al pago, 409.325,87 euros, sin IVA (474.818,01 euros con IVA), para cuyo pago se emitieron dos facturas de ejecución: la NUM010, de 15 de julio de 2008 por el concepto de pago a cuenta del presupuesto 3ª planta por importe de 232.000



euros, y la factura NUM011 , definitiva de ejecución por importe de 242.810,01 euros, IVA incluido, tras descontar el pago a cuenta de la anterior de 15.07, abonándose ambas por cheque.

Sin embargo, se intervinieron otras facturas que ponen de manifiesto que el importe real de la obra se corresponde con la certificación final de mayor importe. Así, se emitió una factura (nº NUM012 ) de 26 junio 2008 por importe de 537.332,28 euros, que luego se retrocede, en concepto de "primer pago del 80% de la certificación final del presupuesto de ejecución material de la planta 3ª de la sede del PP", y que se anula el 30 de junio de 2008 con una factura de abono (nº NUM013 ).

Dicha factura es inconsistente con la certificación final de menor importe, pero sí encaja con la certificación final de mayor importe, remitida por correo el 30 de julio (665.752,20 euros), siendo esta certificación final la causa que da lugar a la factura preliminar emitida del 80% un mes antes de dicha certificación final, si bien como se había decidido previamente que una parte se financiaba de una manera no formal, se abona y se refactura por el importe correspondiente a la certificación inferior.

La diferencia entre ambas certificaciones por importe de 256.426,33 euros se abonó con un pago en B de 235.000 euros, que aparece anotado en los "papeles de Teofilo " el 31 de julio de 2008 (fecha en la que se paga la factura definitiva) a " Fabio (Planta 3)", y que se corresponde con aquella cantidad una vez descontado el 78% pactado.

Dicha operación aparece manuscrita en un presupuesto NUM014 , intervenido en la sede del PP, relativo a los sótanos de 21 de julio de 2008, obra que se hizo y se incluyó en la certificación final real, la de mayor importe, de la planta tercera.

#### 1.1.5. Planta cuarta

El proyecto de reforma firmado por el acusado Sr. Fabio de fecha 4 de julio de 2008, incluía un presupuesto de la obra por importe de 664.023,54 euros. Sin embargo, el proyecto para la obtención de la licencia urbanística por el procedimiento ordinario que se presenta a visado en el COINM con fecha 15 de julio de 2008 contenía un presupuesto total de la obra de 428.662,95 euros.

El acta de recepción provisional de la obra es de fecha 22 de septiembre de 2008 y está firmada por la acusada Dña. María Rosario , en representación de UNIFICA, y por Eladio , en representación del PARTIDO POPULAR.

Siguiendo la misma dinámica que en las plantas baja, quinta y tercera, y conforme a lo convenido entre las partes, se confeccionaron dos certificaciones finales de obra:

-una certificación final de obra de 27 de octubre de 2008, por importe total de obra más honorarios de 464.238,78 euros y con los dos anexos 483.530,47 euros, sin IVA, sobre el presupuesto de 9 de julio de 428.662,95 euros.

En base a esta certificación de menor importe UNIFICA emite la factura nº 457 de fecha 27 de octubre de 2008 en concepto de "importe correspondiente a la certificación final del presupuesto de ejecución material en la reforma de la planta 4ª de la sede del Partido Popular, por un importe de 560.895,35 euros, IVA incluido, que se abonó con dos cheques con cargo a la cuenta del Banco Popular de la referida formación política, un pago a cuenta el 27 de octubre de 200.000 euros y en fecha 14 de noviembre el resto por 360.895,35 euros.

-otra certificación final de obra de 15 de octubre de 2008, por importe de 701.418,22 euros, que incluye dos anexos y los honorarios, que fue la realmente ejecutada, siendo intervenida en un correo remitido el 24 de octubre por un empleado de UNIFICA al acusado Sr. Fabio con el asunto "certificación 4ª pta. Partido Popular", y que adjunta el documento hoja resumen.xls, basada en un presupuesto de 664.023,54 euros con honorarios, y que también fue remitido por Dña. María Rosario al Sr. Eladio el 4 julio con el asunto "obra planta cuarta" y el contenido del texto "te mando el presupuesto de la planta actualizado a la última versión de plano".

La diferencia entre ambas certificaciones por importe de 217.879,75 euros se abonó, una vez aplicado el descuento porcentual pactado, por el Sr. Teofilo mediante un pago en B de 200.000 euros en diciembre de 2008 al Sr. Fabio ( Fabio (resto obras), dándole instrucciones para que elaborase un recibí donde manifestase que había recibido dicho pago de aquel como pago complementario de la factura de la planta 4ª quedando cancelada dicha factura.

En la planta séptima, última en ejecutarse, no se detectaron duplicidades de presupuestos, certificaciones y facturas, y, por tanto, no hay indicios de cobros en B.

En conclusión, ha quedado acreditado que las obras de reforma de la sede del PP se abonaron parcialmente con pagos en B por importes de 184.000 euros (en 2006) y 195.000, 258.000, 235.000 y 200.000, que suman 888.000 euros en 2008, en total **1.072.000** euros.



2006	Baja		01-10-2006		03-11-2006	184.000
2006	Segunda y otras	01-08-2007	20-09-2007	04-01-2008	04-01-2008	195.000
2006	Quinta	04-12-2007		01-02-2008	05-02-2008	258.000
2006	Tercera			08-07-2008	30-07-2008	235.000
2006	Cuarta	22-09-2008		07-09-2008	07-10-2008	200.000
	TOTAL					1.072.000

Tales pagos se realizaron a UNIFICA, en tanto están vinculados directamente a las obras en cada una de las plantas realizadas por dicha empresa, con independencia de que la entrega material del dinero en metálico se efectuara a uno de sus administradores mancomunados, D. Fabio , por ser con éste con quien el Sr. Teofilo negoció y pactó la forma y condiciones de pago, si bien la otra socia y administradora mancomunada Dña. Lourdes , tenía pleno conocimiento y se benefició asimismo de dichos cobros en B.

**Cobro de honorarios en B por la obra realizada por UNIFICA para Aenor, en la C/ Emilio Vargas, 16 de Madrid.**

Por parte de UNIFICA se llevó a cabo el proyecto de reforma del edificio de oficinas de Aenor en la calle Emilio Vargas **García**, 16, siendo realizada la obra en dos fases, fase I y fase II.

El contrato de ejecución de obra bajo la modalidad de llave en mano se firmó por las partes el 27 de noviembre de 2006, en base a un presupuesto para acondicionamiento de áreas exteriores, planta baja y aparcamiento en planta sótano calle Emilio Vargas, 16, de 17 de octubre de 2006 por importe de 604.344,91 euros (fase I), y un presupuesto para la implantación de oficinas de AENOR en la calle Emilio Vargas, 16 de 17 de octubre de 2006 por importe de 1.357.148,83 euros (fase II).

El acta de recepción provisional de las obras Fase II, planta cuarta, tercera, segunda, primera, baja y sótano, se firmó por D. Roberto , en representación de AENOR, y por D. Fabio , en representación de UNIFICA, el 13 de abril de 2007, fecha a partir de la cual se produce la puesta a disposición de la obra al cliente.

Con fecha 28 de noviembre de 2007 se emitió certificación final de implantación de oficinas de AENOR en la calle Emilio Vargas, 16, de 28 de noviembre de 2007, por importe de 1.501.009,97 euros, lo que resulta de la suma de la fase II (ejecutada al 106,89%) por importe de 1.450.606,80 euros y de la fase I (ejecutada al 8,34%) por importe de 50.403,17 euros.

No ha quedado acreditado de forma suficiente que UNIFICA cobrara en B la parte de honorarios correspondientes a la obra ejecutada en la fase I (32.048,56 euros) y a la fase II (49.258 euros), considerando razonable entender que los mismos fueron compensados en la liquidación final con la aplicación del descuento por pronto pago del 4%, pactado en el apartado tercero del contrato, sobre la certificación final de ambas fases, que supone un importe de 57.800 euros, emitiéndose por la diferencia una factura por honorarios de 34.651,44 euros.

Siendo el importe de la obra certificada por la fase II de 1.501.009,97 euros y por la fase I de 50.403,17 euros, y el total facturado y cobrado de 1.535.713,27 euros, no cabe deducir que los honorarios se pagaron en B únicamente por su falta de mención en la certificación final.

**3. Funcionamiento y dinámica defraudatoria seguida por UNIFICA**

La mercantil UNIFICA, al menos desde el año 2005, operaba una estrategia y dinámica empresarial, puesta en marcha por sus dos socios y administradores mancomunados, D. Fabio y Dña. Lourdes , con finalidad defraudatoria a la Hacienda Pública, dentro de la cual se enmarcarían los cobros de parte de los trabajos realizados para el PP en los años 2006, 2007 y 2008, en los términos antes detallados (doble sistema de pagos en A y en B), pero que lejos de quedar circunscrita a las operaciones previamente examinadas, se extendería al funcionamiento interno de la mercantil y a las operaciones comerciales realizadas con otras empresas.

**3.1. Dentro de la estrategia defraudatoria, ha quedado indiciariamente acreditado:**

- la generación de facturas ficticias, que eran solicitadas por los responsables de la empresa UNIFICA a proveedores a los que denominaban "piratas" en los correos de 20.05.2005, 3.3.2006 y 20.12.2005, intercambiados entre el acusado Sr. Fabio con Dña. Estibaliz , empleada de la empresa, en los que se contienen archivos de "piratas", con referencias a proveedores, como Real emc, OBS, Medtronic y Kemen, ello con la finalidad de disminuir el IVA a pagar, generándose una cantidad de dinero ajeno al circuito financiero legal, tras pagar una comisión a la empresa emisora de dichas facturas del 9%, y otra al intermediario utilizado para la consecución del importe del 1%, quedándose UNIFICA con el importe de la base imponible de las facturas generadas de un 6%.



-la existencia de una caja B o caja bis en UNIFICA, como resulta del correo de 28.08.2006, intercambiado entre los coacusados, responsables de la empresa, D. Fabio y Dña. Lourdes, y el correo de 3.3.2006 antes citado entre el Sr. Fabio y la empleada Dña. Estibaliz, en los que emplean la terminología dinero B y contienen archivos como el denominado "movimientos caja bis", expresivos de venir referidos a la generación de dinero B, que además de la percepción de ingresos ocultos, como los de la obra del PP, se producía aumentando el IVA soportado mediante facturas ficticias que conseguían, lo que les permitía ahorrarse IVA, al tener más gastos para compensar, aumentando así sus beneficios.

-El pago a trabajadores de UNIFICA de extras o complemento de sueldo en B, como se deduce de los correos intercambiados entre los coacusados Sres. Fabio y Lourdes de 19.12.2008 y 14.1.2009, que contienen tablas con columnas de pagos en A y B a distintos empleados de la empresa.

-Imputación de facturas de proveedores por servicios prestados a UNIFICA a otras obras distintas, como en el caso de la factura de Pinturas Marín, que en lugar de aplicarse a la obra del PP, a la que estaba vinculada, se afecta a otros clientes, como resulta de los correos intercambiados entre la acusada Dña. Lourdes y la empleada de la empresa, Dña. Estibaliz el 16 de febrero de 2006.

- la tenencia de numerosas cajas de seguridad en Banca March y La Caixa, tanto de titularidad individual de cada socio como compartida y de UNIFICA en la que ambos figuraban como autorizados.

En concreto, la acusada Dña. Lourdes visitó la caja nº NUM008 de Banca March, de titularidad conjunta de ambos socios, el 28 de enero de 2008, coincidiendo con el pago anotado en los papeles de Teofilo en esa misma fecha de 195.000 euros, que ha quedado acreditado que fueron entregados en metálico por el acusado Sr. Teofilo al socio y administrador mancomunado Sr. Fabio en relación a las obras de la planta 2ª de la sede del PP ejecutadas por UNIFICA.

Asimismo, el acusado D. Fabio visitó la caja nº NUM015 de su titularidad en Banca March el 13 de marzo de 2008, coincidiendo con el pago anotado en los papeles de Teofilo en esa fecha de 258.000 euros, que ha quedado acreditado que fueron entregados en metálico por el acusado Sr. Teofilo a aquel en relación a las obras de la planta 5ª de la sede del PP ejecutadas por UNIFICA.

- la regularización fiscal de los bienes que tenían en el extranjero no declarados a 31 de diciembre de 2010, realizada por los socios de UNIFICA, los acusados D. Fabio y Dña. Lourdes, presentando ante la Hacienda Pública española sendas Declaraciones Tributarias especiales (Modelo 720) el 24 de noviembre de 2012, y que surtió sus efectos en los IRPF de cada uno de ellos.

### **3.2. Cambio de la imputación temporal de ingresos por los trabajos realizados**

Por los responsables de UNIFICA se siguió una planificación empresarial, enmarcada en esa estrategia defraudatoria, consistente en la imputación de ingresos correspondientes a determinadas obras a ejercicios fiscales distintos de aquellos en los que las obras se tuvieron por ejecutadas y entregadas.

En concreto, durante el ejercicio 2007 UNIFICA llevó a cabo la ejecución de diversas obras y prestación de servicios, ejecutadas y prestados en dicho año, pero contabilizados en el 2008, contraviniendo el principio del devengo consagrado en el art. 19 del TRLIS entonces vigente, con la finalidad de pagar menos impuestos a la Hacienda Pública, y en concreto beneficiarse de la rebaja del tipo impositivo en el Impuesto de Sociedades del 2,5 % en el ejercicio 2008 respecto del ejercicio 2007, en el que debían haberse contabilizado y declarado los ingresos percibidos por importe de 2.768.279,01 euros, cuya regularización exige su desplazamiento al ejercicio de su devengo en 2007 junto con los gastos vinculados a su obtención.

Son los ingresos recibidos por las obras de la sede del PP en relación a las plantas 2ª (851.893,01 euros) y 5ª (410.906,85 euros) y además por otras obras, para Aenor en C/ Emilio Vargas, 16 (227.264, 72 euros y honorarios por 11.251 euros) y en C/ Génova, 6, plantas 5ª y 3ª (328.761,46 y 613.486,07 euros), y para Universal, Edificio Torre Europa, planta 12ª (324.715,46 euros), total, 2.768.279,01 euros.

Asimismo, por parte de UNIFICA se ejecutaron en 2008 otras obras para las empresas por importe de 2.596.836,42 euros, que se contabilizaron en 2009, pero que conforme al principio del devengo deben imputarse al ejercicio 2008, al cual deben ser trasladados.

### **4. Liquidación del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2007 de UNIFICA**

El 15 de julio de 2008, UNIFICA presentó ante la AEAT la siguiente declaración telemática del Impuesto sobre Sociedades (modelo 200).



Resultado contable 481.308,80	
Correcciones al resultado contable por aumentos por impuesto sobre Sociedades	222.256,09
Base imponible	683.864,89
Tipo de gravamen	00,00
Cuota íntegra previa	222.256,09
Cuota íntegra	222.256,09
Cuota íntegra ajustada positiva	222.256,09
Cuota líquida positiva	222.256,09
Retenciones e ingresos a cuenta/pagos a cuenta participaciones Instituciones de Inversión Colectiva	4.394,27
Cuota del ejercicio a ingresar	217.861,82
Pagos fraccionados 1	59.656,29
Pagos fraccionados 2	48.515,44
Pagos fraccionados 3	29.056,94
Cuota diferencial	80.633,15
Líquido a ingresar	80.633,15
Porcentaje % Administración del Estado	100,00

correspondiente al ejercicio 2007, firmada por sus administradores Fabio y Lourdes :

No obstante, la correcta determinación de la cuota tributaria exige realizar un doble ajuste:

\*primero, el aumento de la base imponible con los ingresos ocultos percibidos por UNIFICA en relación a las obras de las plantas 2º y 5ª de la obra de la sede del PP (453.000 euros), que conforme al principio del devengo se imputan al ejercicio 2007, al haber sido entregadas las obras en agosto y diciembre de ese año. No se admite el ajuste por los honorarios de las obras de Aenor en la c/ Emilio Vargas, 16.

\*segundo, la correcta imputación temporal de los ingresos declarados por las obras realizadas por UNIFICA y para otras empresas, como Aenor y Universal Estudios, que exige el desplazamiento temporal de los ingresos declarados en 2008 por importe de 2.768.000 euros al ejercicio 2007 en que se devengaron, desplazamiento que alcanza asimismo a los gastos afectos a dichas obras, contabilizados igualmente en 2008 pero devengados en 2007, lo que conforme al principio de correlación de ingresos y gastos supone un desplazamiento temporal de 2008 a 2007 de un importe de 1.102.367,03 euros, y a su vez el desplazamiento de los ingresos y gastos declarados en 2007 pero devengados en 2006 que se extraen de la liquidación (199.320,11 euros y 831.415,27 euros, respectivamente).

En consecuencia, realizado este doble ajuste y deducido el importe ingresado de 80.633,15 euros en la autoliquidación presentada, la cuota dejada de ingresar a la Hacienda Pública por UNIFICA SERVICIOS INTEGRALES por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 es la que resulta de la siguiente liquidación:

<b>IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2007 Regularización según Papeles de Bárcenas</b>	
Resultado contable	461.608,80
Correcciones al resultado contable por aumentos por Impuesto sobre Sociedades	222.256,09
Imputación temporal ingresos del ejercicio 2008 al 2007	2.768.279,01
Imputación temporal ingresos del ejercicio 2007 al 2006	-199.320,11
Imputación temporal de gastos del ejercicio 2008 a 2007	-1.102.367,03
Imputación temporal de gastos del ejercicio 2007 a 2006	831.415,27
Ajustes por ingresos supuestamente no declarados Cliente PP	380.520,00
Ajustes por honorarios supuestamente no declarados Cliente AFNOR	
Base imponible corregida	1.362.392,03
Tipo de gravamen	02,5
Cuota íntegra previa	1.092.777,41
Cuota íntegra	1.092.777,41
Cuota íntegra ajustada positiva	1.092.777,41
Cuota líquida positiva	1.092.777,41
Retenciones e ingresos a cuenta/pagos a cuenta participaciones Instituciones de Inversión Colectiva	4.394,27
Cuota del ejercicio a ingresar	1.088.383,14
Pagos fraccionados 1	59.656,29
Pagos fraccionados 2	48.515,44
Pagos fraccionados 3	29.056,94
Ingresado autoliquidación	80.633,15
<b>A INGRESAR</b>	<b>870.521,32</b>

De dicho importe, la parte de cuota defraudada correspondiente a los ingresos no declarados (380.520 euros) recibidos por UNIFICA por la obra de la sede del PARTIDO POPULAR y abonados por D. Teofilo con fondos en metálico de dicha formación política es el 32,5 % de dicho importe, es decir, 123.669 euros.

## 5. Liquidación del IVA de 2010 de UNIFICA

La liquidación realizada por la AEAT respecto a la declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2010 de UNIFICA contempla un doble ajuste:

-un aumento de la base imponible del IVA repercutido o devengado con los ingresos ocultos percibidos por UNIFICA en relación a las obras de la sede del PP, en el mes y año en que se devengaron: 184.000 euros en



septiembre de 2006, 195.000 euros en agosto de 2007, 258.000 euros en diciembre de 2007, 235.000 euros en julio de 2008 y 200.000 euros en diciembre de 2008, y por las obras para Aenor, C/ Emilio Vargas, 16 por importe de 81.306,56 euros en abril de 2007.

-un desplazamiento temporal de los ingresos declarados y mal imputados por las obras realizadas para el PP, Aenor y Universal Estudios, por importe de 2.768.279,01 euros, que se contabilizaron en 2008 debiendo ser trasladados al ejercicio de su devengo en 2007, y para otras empresas, como Inversis Banco Net, Aenor (C/ Génova, 6), Toyota, AIG Europa, Adeslas, Banco de Sabadell, Jhonson Control, Olympic Broadcasting y BNP Paribas sucursal en España, contabilizados en 2009 y que debían ser desplazados a 2008, que suman 2.596.836,42 euros.

Por la mecánica de compensación del referido impuesto, IVA repercutido menos IVA soportado, desde el mes de septiembre de 2006 en que se aflora el primer ingreso oculto por importe de 184.000 euros, la AEAT arrastra el resultado de la liquidación, incorporándose en los años 2007 y 2008 otros ingresos ocultos, y desplazando los IVAS repercutidos correspondientes mal imputados hasta llegar a 2010, cuya liquidación arroja a 31 de diciembre una cuota defraudada de 130.281,46 euros.

Sin embargo, no ha quedado acreditado que los honorarios percibidos por UNIFICA por la obra realizada para Aenor fuesen ingresos ocultos, por lo que debe ser eliminado el importe de 81.306,56 euros como aumento de la base imponible en el mes de abril de 2007.

Además, no se ha efectuado el desplazamiento temporal del IVA soportado, únicamente del IVA repercutido, al ejercicio de su devengo, lo que no es conforme al principio de regularización íntegra.

Por último, el ejercicio 2006 estaba prescrito, por lo que no cabía liquidar nuevamente la cuota en esa anualidad con los ingresos aflorados en septiembre, arrastrando su resultado al ejercicio siguiente y sucesivos hasta la obtención de cuota penal en 2010, excediéndose la Administración tributaria de las facultades de comprobación de ejercicios prescritos otorgadas por la Ley General Tributaria vigente (Ley 58/2003, de 17 de diciembre).

En definitiva, no puede considerarse acreditado con la certeza exigible que la cuota defraudada por UNIFICA en relación a la declaración de IVA de 2010 superara el límite de 120.000 euros.

### **HECHO TERCERO**

#### **FALTA DE DECLARACIÓN DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES DE 2008 DEL PARTIDO POPULAR**

El 17 de julio de 2008 se presentó ante la AEAT por el acusado D. Teofilo , como Tesorero del PARTIDO POPULAR, declaración telemática del Impuesto sobre Sociedades de dicha formación política correspondiente al ejercicio 2007. En el año 2009 no se presentó la correspondiente al ejercicio 2008 procediendo, el 27 de octubre de 2009, a comunicar a la AEAT a través del modelo 036 su baja en la obligación de presentar declaración por Impuesto sobre Sociedades, con efectos de 1 de enero de 2008, al amparo de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio de Financiación de los Partidos Políticos.

Conforme a lo antes expuesto, en el ejercicio 2008 constan anotados en los papeles del acusado Sr. Teofilo ingresos por donaciones en metálico por importe de 1.115.000 euros, cuya procedencia y finalidad de la entrega se sigue investigando en el Juzgado Central de Instrucción nº 5, si bien ha quedado acreditado que de tales fondos, se destinaron 888.000 euros a la remodelación de la sede del partido en la calle Génova, 13 de Madrid, y se abonaron 6.000 euros al coacusado D. Eladio , en concepto de gratificación salarial, y otros 6.000 euros a D. Everardo , por los gastos de la campaña de las elecciones generales.

La AEAT en informes de fechas 25 de septiembre de 2013, 17 de octubre de 2014 y 12 de marzo de 2015, así como la Unidad de Apoyo de la AEAT de la Fiscalía Especial Anticorrupción en informe de 7 de abril de 2015, han considerado que las donaciones anteriormente referidas se encuentran exentas de tributar en el Impuesto sobre Sociedades, por haber sido destinadas al objeto y actividad específica del PARTIDO POPULAR.

En todo caso, integradas tales rentas en el Impuesto sobre Sociedades, aplicando subsidiariamente el régimen de las entidades sin ánimo de lucro con rentas parcialmente exentas, considerando tales donaciones actividad económica, la cuota defraudada por el Partido Popular en el ejercicio 2008 alcanzaría el importe de 25.630,03 €.

### **HECHO CUARTO**

#### **APODERAMIENTO POR PARTE DEL GERENTE Y DEL TESORERO DE FONDOS B PROCEDENTES DE DONACIONES ENTREGADAS AL PARTIDO POPULAR**

El 29 de octubre de 2004 D. Juan Manuel suscribió 1270 acciones de LIBERTAD DIGITAL SA, por 139.700 euros. El dinero con el que adquirió las acciones procedía de los fondos en metálico, recibidos como donaciones



privadas por el PARTIDO POPULAR, y le fue entregado por el acusado D. Teofilo , quien detentaba y custodiaba tales fondos en su caja fuerte, para la compra de acciones de esa sociedad para ayudar a la misma a cubrir la ampliación de capital que estaba llevando a cabo.

El 20 de marzo de 2007, D. Juan Manuel , procedió a vender las acciones a la propia sociedad para su autocartera por un precio de 209.550 euros, que incorporó a su patrimonio, no reintegrándolo a los fondos del partido.

El PARTIDO POPULAR ha renunciado al ejercicio de cualquier acción de reclamación sobre la cantidad referida anteriormente.

El Sr. Juan Manuel tiene extinguida su responsabilidad criminal por fallecimiento.

El acusado Sr. Teofilo , dado que era quien custodiaba los fondos, al tiempo que entregó el importe antes referido al Sr. Juan Manuel cogió también para sí un importe de 149.600 euros con el que adquirió asimismo sus propias acciones de Libertad Digital, que después vendió aplicando la ganancia a la adquisición de un bien inmueble, hechos por los que fue condenado junto con su esposa por STS 507/2020, de 14 de octubre.

El acusado Sr. Teofilo en su declaración como imputado el 15 de julio de 2013 aportó sus anotaciones manuscritas y digitales originales en relación a los fondos en metálico recibidos en el PP no contabilizados, y realizó un relato amplio y detallado respecto a la llevanza y gestión de los fondos en metálico recibidos como donaciones privadas en el PARTIDO POPULAR, así como su destino, siendo el más importante los pagos en B a UNIFICA de parte de las obras de la sede del PP que él gestionó, en el que asumió su responsabilidad e identificó al resto de partícipes, lo que mantuvo esencialmente en el juicio oral, reconociendo los delitos fiscales y de falsedad documental por los que es acusado, debiendo considerarse que prestó una colaboración activa y eficaz en la investigación y enjuiciamiento de los hechos.

El 10 de marzo de 2019 UNIFICA SERVICIOS INTEGRALES, S.L. ingresó en la cuenta de consignaciones de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional 194.503,94 euros en concepto de reparación del daño correspondiente al importe de la indemnización que se solicitaba por el Ministerio Fiscal a favor de la Hacienda Pública por el delito de defraudación en el Impuesto sobre Sociedades de 2007.

No ha habido dilaciones indebidas injustificadas durante la tramitación de la fase intermedia hasta la celebración del juicio oral.

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

**"Que debemos condenar y condenamos a:**

A) D. Teofilo como cooperador necesario:

**De un delito continuado de falsedad contable en concurso de normas con un delito contra la Hacienda Pública relativo al Impuesto de Sociedades de 2007 de UNIFICA en relación de concurso medial con un delito continuado de falsedad en documento mercantil cometido por particulares,** con la concurrencia de las atenuantes simples de colaboración y de reparación del daño, a las penas de DOS AÑOS DE PRISIÓN, que llevará consigo inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, MULTA de 1.200.000 euros, que llevará consigo cinco meses de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago, 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 el período de DOS AÑOS y SEIS MESES.

B) A D. Fabio y Dña. Lourdes

Como autores responsables de **un delito contra la Hacienda Pública relativo al Impuesto de Sociedades de 2007 de UNIFICA en relación de concurso medial con un delito continuado de falsedad en documento mercantil,** con la concurrencia de la atenuante simple de reparación del daño, a las penas para cada uno de DOS AÑOS Y NUEVE MESES de PRISIÓN, MULTA de 2.611.563,96 de euros, que llevará consigo ocho meses de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago, 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 el período de CUATRO AÑOS y SEIS MESES.

**Que debemos absolver y absolvemos:**

A Dña. María Rosario de un delito continuado contra la Hacienda Pública, de tres delitos contra la Hacienda Pública relativo al Impuesto de Sociedades de 2006 y 2007 así como de IVA de 2010 de UNIFICA, de tres delitos continuados de falsedad en documento mercantil y de dos delitos de falsedad en documento mercantil.

A D. Eladio de un delito de organización criminal, un delito de asociación ilícita, un delito electoral continuado, un delito de falsedad contable continuado, un delito continuado contra la Hacienda Pública, tres delitos contra



la Hacienda Pública relativos al Impuesto de Sociedades de 2006 y 2007 así como de IVA de 2010 de UNIFICA, tres delitos continuados de falsedad en documento mercantil, dos delitos de falsedad en documento mercantil respecto al IS de 2008 e IVA de 2009 de UNIFICA, un delito contra la Hacienda Pública por el Impuesto de Sociedades de 2008 del Partido Popular, un delito de blanqueo de capitales y un delito de apropiación indebida.

A D. Teofilo de un delito de organización criminal, un delito de asociación ilícita, un delito continuado electoral, un delito continuado de falsedad documental, un delito de tráfico de influencias, un delito continuado contra la Hacienda Pública, un delito contra la Hacienda Pública relativo al Impuesto de Sociedades de 2008 del PARTIDO POPULAR, un delito de blanqueo de capitales, un delito contra la Hacienda Pública relativo al IS de 2006 de UNIFICA, dos delitos continuados de falsedad en documento mercantil, dos delitos de falsedad en documento mercantil respecto al IS de 2008 e IVA de 2009 de UNIFICA, y dos delitos de apropiación indebida.

A D. Fabio y Dña. Lourdes de un delito continuado contra la Hacienda Pública, un delito contra la Hacienda Pública relativo al Impuesto de Sociedades de 2006 de UNIFICA, un delito contra la Hacienda Pública relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido de 2010 de UNIFICA, dos delitos continuados de falsedad en documento mercantil y dos delitos de falsedad en documento mercantil respecto al IS de 2008 e IVA de 2009 de UNIFICA.

En cuanto a la **responsabilidad civil**:

Se condena a D. Fabio y Dña. Lourdes, como responsables civiles directos y solidarios, y a UNIFICA SERVICIOS INTEGRALES S.L., como responsable civil subsidiaria, al pago de la cuota defraudada en el Impuesto de Sociedades de 2007 de dicha sociedad por importe de 870.521,32 euros.

Se condena a D. Teofilo, como responsable civil directo y solidario con los anteriores, y al PARTIDO POPULAR, como responsable civil subsidiario, respecto al importe de 123.669 euros de la referida cuota defraudada.

Dichas cantidades se verán incrementadas con los intereses de demora que se generen de conformidad con lo previsto en el art. 26 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) desde la finalización del periodo voluntario de pago del correspondiente tributo así como con los intereses legales desde la fecha de la Sentencia, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 576 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

Se absuelve a D. Fabio y Dña. Lourdes como responsables civiles directos y solidarios, y a UNIFICA SERVICIOS INTEGRALES SL, como responsable civil subsidiaria, del pago de las cuotas defraudadas en el Impuesto de Sociedades de 2006 y el IVA de 2010 por dicha sociedad.

Se absuelve a D. Teofilo de la responsabilidad civil solidaria solicitada respecto a las cuotas defraudadas en el Impuesto de Sociedades de 2006 y en el IVA de 2010 de UNIFICA así como respecto al Impuesto de Sociedades de 2008 del PARTIDO POPULAR.

Se absuelve a D. Eladio de la responsabilidad civil solidaria que le era exigida respecto a los delitos fiscales del Impuesto de Sociedades de 2006 y 2007 e IVA de 2010 de UNIFICA así como en relación al Impuesto de Sociedades de 2008 del PARTIDO POPULAR.

Se absuelve a Dña. María Rosario de la responsabilidad civil directa y solidaria que le era exigida por los delitos fiscales relativos al Impuesto de Sociedades de 2006 y 2007 así como del IVA de 2010 de UNIFICA.

Se absuelve a UNIFICA SERVICIOS INTEGRALES, S.L. de la responsabilidad civil subsidiaria por el importe de la cuota defraudada en el Impuesto de Sociedades de 2006 y en el IVA de 2010 de dicha sociedad.

Se absuelve al PARTIDO POPULAR de la responsabilidad civil subsidiaria por el importe de la cuota defraudada en el Impuesto de Sociedades de 2008 de la referida formación política.

Respecto a las costas, se condena a los acusados D. Fabio, Dña. Lourdes D. Teofilo al pago por partes iguales de las dos terceras partes de los 3/17 de las costas causadas, incluidas las de la acusación particular ejercida por la Abogacía del Estado, declarándose el resto de oficio.

Se condena a las acusaciones populares al pago proporcional de las costas causadas a la defensa de Dña. María Rosario y del PARTIDO POPULAR.

No ha lugar al decomiso del importe de 209.550 euros, objeto de apropiación por las acciones de Libertad Digital, al haberse renunciado a su reclamación por su propietario el PARTIDO POPULAR.

No ha lugar a la deducción de testimonio contra el testigo D. Norberto.

Notifíquese la presente Sentencia a las partes, haciéndoles saber que no es firme, ya que contra la misma puede interponerse recurso de casación para ante la Sala Segunda del Tribunal Supremo en el plazo de cinco días a contar desde el siguiente al de la última notificación practicada de la presente resolución".

**TERCERO.-** Con fecha 18 de noviembre de 2021 se dictó auto de aclaración con la siguiente parte dispositiva:



"**LA SALA ACUERDA** realizar las siguientes rectificaciones, aclaraciones y complementos en la sentencia 21/2021 de fecha 28 de octubre de 2021:

A) De las solicitadas por la representación procesal de **DESC** se acuerda la rectificación en la página 444 segundo párrafo, séptimo y octavo renglón, sustituyendo "...y de dos delitos de falsedad en documento mercantil en relación a los Impuestos de Sociedades de 2008 y de IVA de 2009 de UNIFICA" por "...y de dos delitos de falsedad en documento mercantil en relación a los Impuestos de Sociedades de 2008 y de 2009 de UNIFICA"

B) De las solicitadas por la representación procesal de Dña. Lourdes se acuerda:

-El complemento en la página 67, el último párrafo del apartado 3.2, que dice "Asimismo, por parte de UNIFICA se ejecutaron en 2008 otras obras para las empresas por importe de 2.596.836,42 euros, que se contabilizaron en el 2009, pero que conforme al principio del devengo deben imputarse al ejercicio 2008, al cual deben ser trasladados", añadiendo "con el correlativo ajuste de gastos".

- La rectificación del error material numérico en la página 69, donde en el sexto renglón se consigna el "importe de 2.768.000 euros", siendo la cifra correcta la de 2.768.279,01 euros.

- La rectificación del error material manifiesto en los cuadros de las páginas 69 y 327 (Liquidación del Impuesto de Sociedades 2007), sustituyendo el encabezamiento de la segunda columna, en el que se expresa "Regularización según papeles de Teofilo ", por "Regularización".

- La rectificación del error tipográfico existente en el cuadro de la página 327, en su renglón nº 11 donde se expresan las siguientes cifras numéricas "1.092.777,411.142.758,04", siendo la cifra correcta "1.092.777,41".

**c) Se accede a las rectificaciones de los errores materiales manifiestos solicitadas por la representación de UNIFICA SERVICIOS INTEGRALES, S.L.:**

-en folio 131, debe sustituirse la expresión relativa a que la pieza separada fue incoada el 7 de marzo de 2003, siendo la fecha correcta el 7 de marzo de 2013

- debe corregirse en las págs. 219, 233 y 234, 253, 264 y 341 las expresiones relativas a que el Informe pericial de Deloitte se emitió a instancias del Partido popular cuando lo fue a instancias de UNIFICA. Así:

\*página 219, primera y segunda línea del segundo párrafo: debe sustituirse "Por parte de la defensa del PARTIDO POPULAR se practicó la pericial de Deloitte..." por lo siguiente: "Por parte de la defensa de UNIFICA se practicó la pericial de Deloitte..."

\*página 233 y 234: debe sustituirse "...y D. Jose María y Dña. Palmira de Deloitte, por parte del PARTIDO POPULAR..." por la siguiente: "...y D. Jose María y Dña. Palmira de Deloitte, por parte de UNIFICA..."

\*página 253, cuarto párrafo: debe sustituirse "...Sostienen los peritos Sr. Jose María y Palmira de Deloitte (PARTIDO POPULAR) y los Sres. Jorge y Martin (UNIFICA) por lo siguiente: "...sostienen los peritos Sr. Jose María y Palmira de Deloitte (UNIFICA) y los Sres. Jorge y Martin (UNIFICA)"

\*página 264, primer párrafo, segunda y tercera línea: "...informe de auditoría emitido por Deloitte de fecha 10.12.2013, a instancias del PARTIDO POPULAR..." por lo siguiente: "...informe de auditoría emitido por Deloitte de fecha 10.12.2013, a instancias de UNIFICA..."

\*página 341, penúltimo párrafo: debe sustituirse "...los informes periciales de Deloitte (a instancias del PARTIDO POPULAR) y de los Sres. Jorge y Martin (a instancias de UNIFICA) por lo siguiente: "...los informes periciales de Deloitte (a instancias de UNIFICA) y de los Sres. Jorge y Martin (a instancias de UNIFICA)"

-en folio 327 debe corregirse el error tipográfico en el cuadro de la liquidación, respecto a la cifra de la cuota íntegra, al aparecer "1.092.777,411.142.758,04" cuando la correcta es "1.092.777,41"

-en folio 2 debe corregirse el primer apellido del Letrado, D. Iñigo Elizalde Purroy, al hacerse constar "Eizalde"

D) De la solicitud de aclaración y rectificación efectuada por la representación procesal de **D. Teofilo** , adhiriéndose a la de UNIFICA, se accede a la rectificación del error material manifiesto en las páginas de la sentencia (219, 233 y 234, 253, 264 y 341), debiendo sustituirse la mención a que el Informe pericial de Deloitte se emitió a instancias del Partido popular cuando lo fue por encargo de UNIFICA, con el detalle expuesto en el apartado anterior.

E) Se accede a la solicitud efectuada por la representación procesal de **DÑA. María Rosario** de rectificación de errores materiales manifiestos, debiendo sustituirse la expresión "IVA de 2009" por "Impuesto de Sociedades de 2009":



-en las páginas 443, segundo párrafo sexto renglón, de manera que se sustituye "...al IS de 2008 y al IVA de 2009 de UNIFICA..." por "...al Impuesto de Sociedades de 2008 y de 2009 de UNIFICA..."

-en la página 441 última línea, sustituyéndose "...e IVA de 2009 de UNIFICA..." por "...e Impuesto de Sociedades de UNIFICA..."

-en la página 444, octava línea del tercer párrafo, sustituyendo "a los impuestos de sociedades de 2008 y de IVA de 2009 de UNIFICA" por "a los impuestos de sociedades de 2008 y de 2009 de UNIFICA"

F) De la solicitud de rectificación de errores materiales efectuada por la representación procesal de D. Fabio se acuerda:

-la corrección en el cuadro de la página 323: en la primera casilla "resultado contable", la cifra "481.808,80" debe sustituirse por "461.608,80", en la segunda casilla "correcciones al resultado contable por aumentos por Impuesto sobre" debe sustituirse "222.156,09" por "222.256,09", y en la casilla relativa a "Retenciones e ingresos a cuenta/pagos a cuenta participaciones Instituciones de" debe completarse, siendo la frase correcta "Retenciones e ingresos a cuenta/pagos a cuenta participaciones Instituciones de Inversión Colectiva".

- la corrección en el cuadro de la página 327 en la casilla relativa a la cuota íntegra la cifra numérica "1.092.777,411.142.758,04", siendo sustituida por "1.092.777,41", y en la casilla relativa a "Retenciones e ingresos a cuenta/pagos a cuenta participaciones Instituciones de" debe completarse la frase quedando así "Retenciones e ingresos a cuenta/pagos a cuenta participaciones Instituciones de Inversión Colectiva".

Notifíquese la presente resolución al Ministerio Fiscal y a las partes, haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso alguno, sin perjuicio de los recursos que procedan, en su caso, contra la sentencia a que se refiere la actuación de oficio del tribunal".

**CUARTO.-** La Abogacía del Estado con fecha 16 de noviembre presentó un escrito instando la rectificación de un error aritmético, que se reiteraría mediante un recurso de reforma (hay que entender súplica) contra la resolución que tenía por preparados los recursos de casación anunciados. Al resolver tal recurso por Auto de fecha 3 de marzo de 2022 la Audiencia accedería a la corrección del error denunciado. Su parte dispositiva establece:

"Se desestima el recurso de súplica interpuesto, no procediendo la suspensión de plazos en el emplazamiento ante la sala Segunda del Tribunal Supremo.

Se accede a la rectificación de error aritmético solicitado, en los siguientes extremos:

-En las páginas 69-70, 317 y 327 de la sentencia se sustituye la partida "ajustes por ingresos supuestamente no declarados por el PP" que se fija en 380.520 euros por la cifra correcta de 390.517,24 euros, lo que supone un aumento de la base imponible a ingresar de 3.349,10 euros, y un importe total a ingresar de cuota defraudada de 873.870,42 euros.

-En página 423: la multa del triplo de la cuota defraudada (873.870,42 euros) será 2.621.611,26 euros.

-En la página 430 respecto a la responsabilidad civil, el importe de la responsabilidad conjunta y solidaria de los acusados Sres. Fabio Y Lourdes , y subsidiaria de UNIFICA, debe ser de 873.870,42 euros, y el acusado Sr. Teofilo del importe de 126.918,103 euros, conjunta y solidariamente con los dos anteriores y subsidiariamente el PARTIDO POPULAR.

Ello se trasladará al Fallo:

-En la página 449, se sustituye en la página 449 la cuantía de multa de 2.611.563,96 euros por la correcta de 2.621.611,26 euros.

-En la página 451, se sustituye el importe de la responsabilidad civil en el tercer párrafo, debiendo fijarse la de 873.870,42 euros y en el cuarto párrafo la de 126.918,103 euros"

**QUINTO.-** Notificada la Sentencia a las partes, se prepararon recursos de casación por infracción de ley y vulneración de precepto constitucional, 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** la representación procesal de Fabio .

**Motivo primero.-** Por infracción de ley, al amparo del art. 849.1 LECrim, por infracción de los arts. 131 y 132 CP y los arts 17, 24 y 25 CE. **Motivo segundo.-** Por infracción de precepto constitucional, al amparo del art. 852 LECrim, por infracción del derecho a la tutela judicial efectiva ( art. 24.1 CE) en su modalidad de deber de motivación de las resoluciones judiciales ( art. 120.3 CE) y a la presunción de inocencia ( art. 24.2 CE). **Motivo**



**tercero.-** Por infracción de ley al amparo del art. 849.1 LECrim, por infracción del art. 305 CP. **Motivo cuarto.-** Por infracción de ley, al amparo del art. 849.1 LECrim, por considerar que se ha infringido un precepto penal de carácter sustantivo, del art. 305 CP (por una incorrecta cuantificación de la cuota presuntamente defraudada) y diferentes preceptos de normas fiscales, así como el art. 31 CE. **Motivo quinto.-** Por infracción de ley, al amparo del art. 849.1 LECrim (aunque se cita por error el art. 852) por infracción de los arts. 390.1.2 y 392 CP. **Motivo sexto.-** Por infracción de ley al amparo del art. 849.1º LECrim por inaplicación indebida del art. 21.6ª CP.

Motivos alegados por la representación procesal de Lourdes .

**Motivo primero.-** Por infracción de ley, al amparo del art. 849.1 LECrim, por infracción de los arts 130.6º, 131 y 132 CP (prescripción) **Motivo segundo.-** Por infracción de precepto constitucional, al amparo del art. 852 LECrim, y 5.4 LOPJ por entender infringido el derecho fundamental a la presunción de inocencia consagrado por el art. 24.2 CE. **Motivo tercero.-** Por infracción de precepto constitucional, al amparo del art. 852 LECrim, y 5.4 LOPJ por infracción del derecho fundamental a la presunción de inocencia consagrado en el art. 24.2 CE, en cuanto a la condena por el delito continuado de falsedad del art. 392.1 en relación con el art. 390.1 y art. 74 CP. **Motivo cuarto.-** Por infracción de ley, al amparo del art. 849.1 LECrim, por inaplicación indebida del art. 21. 6ª CP.

**Motivo alegado por la representación procesal de la ASOCIACIÓN OBSERVATORI DE DRETS HUMANS (DESC).**

**Motivo único.-** Por infracción de precepto legal por aplicación indebida del art. 240.3º LECrim.

**Motivo alegado por la representación procesal de la ASOCIACIÓN DE ABOGADOS DEMÓCRATAS POR EUROPA.**

**Motivo único.-** Por infracción de ley, al amparo del art. 849-1 LECrim, por aplicación indebida del art. 240.3 LECrim.

Motivos alegados por la representación procesal de Milagros y Natividad .

**Motivo primero.-** Por infracción de precepto constitucional, al amparo del art. 852 LECrim, en relación con el art. 5.4 LOPJ por vulneración del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva del art. 24 y 125 CE, en relación con el art. 782 LECrim, en cuanto a la legitimación de la acusación popular para: a) El ejercicio de la acción penal en solitario respecto al delito contra la Hacienda Pública referido al Impuesto de Sociedades de 2008 del Partido Popular, b) asimismo para el ejercicio de la acción penal en solitario frente al acusado Eladio respecto del delito contra la Hacienda Pública relativo al IVA de 2010; y c) para el ejercicio de la acción civil frente a los acusados Sres. Teofilo y Eladio respecto de los delitos fiscales relativos al IVA de 2010 de UNIFICA e IS 2008 del PP y frente al PP como responsable civil subsidiario. **Motivo segundo.-** Por infracción de ley al amparo del art. 852 LECrim en relación con el art. 5.4 LOPJ por infracción del art. 9.3 CE (interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos). **Motivo tercero.-** Por infracción de ley al amparo del art. 852 LECrim, en relación con el art. 5.4 LOPJ por considerarse infringidos los principios y derechos recogidos en el art. 24 CE (derecho a la tutela judicial efectiva y obligación de motivar las sentencias). **Motivo cuarto.-** Por infracción de ley al amparo del art. 849.2 LECrim. por error de hecho en la apreciación de la prueba, basado en documentos que obran en autos y que demuestran la equivocación del juzgador sin resultar contradichos por otros elementos probatorios. **Motivo quinto.-** Por infracción de ley al amparo del art. 849-1 LECrim, por inaplicación del art. 305 CP. **Motivo sexto.-** Por infracción de ley, al amparo del art. 849-1 LECrim, por inaplicación indebida de los arts 515.1 y 517.1 CP. **Motivo séptimo.-** Por infracción de ley al amparo del art. 849-1 LECrim, por inaplicación del art. 301 CP. (delito de blanqueo de capitales). **Motivo octavo.-** Por infracción de Ley, al amparo del art. 849-1 LECrim, por inaplicación del art. 253 CP. **Motivo noveno.-** Por infracción de ley, al amparo del art. 849-1 LECrim, por indebida aplicación del art. 131 y 132 CP. **Motivo décimo.-** Por infracción de ley al amparo del art. 849.1 LECrim, por indebida aplicación de los arts 123 y 124 CP y 240.3 LECrim.

**Motivos alegados por la representación procesal de IZQUIERDA UNIDA, ASOCIACIÓN LIBRE DE ABOGADOS (ALA), ASOCIACIÓN "CODA-ECOLOGISTAS EN ACCIÓN", FEDERACIÓN "LOS VERDES, ELS VERDS, BERDEAK, OS VERDES".**

**Motivo primero.-** Por infracción de ley, al amparo del art. 849.1 LECrim, por inaplicación y vulneración de los arts 24 y 125 CE en relación con la interpretación dada al art. 782 LECrim. **Motivo segundo.-** Por infracción de ley, al amparo del art. 849.1 LECrim, por aplicación errónea de los arts 240 LECrim, y 123 CP (costas).

**Motivos alegados por la representación procesal del PARTIDO POPULAR.**

El Partido Popular, **ha desistido** del recurso de casación.

**SEXTO.-** El **Ministerio Fiscal** se instruyó de los recursos interpuestos impugnando todos sus motivos; la representación procesal de Milagros y Natividad , impugnó los recursos de casación de Fabio y



Lourdes y se adhirió a los recursos de la ASOCIACIÓN DE ABOGADOS DEMÓCRATAS POR EUROPA, ASOCIACIÓN OBSERVATORI DERECHOS HUMANOS E IZQUIERDA UNIDA y otros; la representación procesal de **IZQUIERDA UNIDA, ASOCIACIÓN LIBRE DE ABOGADOS (ALA), ASOCIACIÓN "CODA-ECOLOGISTAS EN ACCIÓN", FEDERACIÓN "LOS VERDES, ELS VERDS, BERDEAK, OS VERDES** impugnaron los recursos de Fabio y Lourdes y se ha adherido a los recursos presentados por **ASOCIACIÓN DE ABOGADOS DEMÓCRATAS POR EUROPA (ADADE)** en su único motivo y a los motivos primero y décimo del recurso interpuesto por la representación de Milagros y Natividad, así como al recurso de ASOCIACIÓN OBSERVATORI DE DRETS HUMANS (DESC); la representación procesal de la **AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**, impugnó los recursos de Fabio y Lourdes; la representación procesal de la **ASOCIACIÓN OBSERVATORI DE DRETS HUMANS (DESC)** impugnó todos los motivos de los recursos presentados por las partes pasivas, adhiriéndose a los entablados por las acusaciones populares; la representación procesal de **Eladio**, impugnó el recurso de casación interpuesto por la representación de Milagros y Natividad; la representación procesal de María Rosario y la del **Partido Popular** impugnaron los recursos que les podrían afectar; la representación procesal del Partido Popular igualmente los impugnó; la representación procesal de Sabino y otros **se adhiere** al recurso presentado por ADADE contra la condena al pago de las costas, así como al recurso presentado por Milagros y Natividad e igualmente al recurso de DESC, impugnando los recursos de Fabio y Lourdes; la Sala admitió a trámite los recursos, quedando conclusos los autos para señalamiento y Fallo cuando por turno correspondiera.

**SÉPTIMO.-** Realizado el señalamiento para Fallo se iniciaron las deliberaciones el día 10 de abril de 2024, prolongándose hasta el día 5 de noviembre siguiente ante la necesidad de acceder al procedimiento y su documentación para la correcta decisión sobre algunos recursos. A tal fin se dictó providencia fechada el 11 de abril, al amparo del art. 899 LECrim acordando, con suspensión del plazo para dictar sentencia, reclamar vía telemática a la Unidad de Tratamiento Documental de la Subdirección General de Impulso e Innovación de los Servicios Digitales del Ministerio de Justicia, el alta como usuario en el sistema CLOUD para el visionado de grabaciones y consulta de la documentación del Procedimiento de la Sección Segunda de la Audiencia Nacional Rollo PA n° 6/2015 (Pieza Separada UDEF -BLA "Informe UDEF -BLA n° 22510 -13") procedente del Juzgado Central de Instrucción n° 5, PA 275/2008, en que ha recaído la sentencia objeto de casación.

**OCTAVO.-** Con fecha 19 de agosto último la representación procesal de Milagros y Natividad presentó escrito dando cuenta de la apertura de un procedimiento penal por determinadas vicisitudes que podrían incidir en la valoración de algunos informes periciales evacuados en esta causa, acordándose su unión al rollo y estar al resultado de la deliberación abierta y no concluida en ese momento.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

A.- Recurso de Fabio .

### Interrupción de la prescripción.

**PRIMERO.-** En el pórtico de su recurso, conformado por seis motivos, el acusado reclama la apreciación de una causa de extinción de la responsabilidad criminal: la prescripción. Habría transcurrido un plazo superior al fijado en el art. 131 CP para los delitos objeto de condena -defraudación tributaria y falsedad- cuando el procedimiento se dirigió frente a él.

Hay que centrar la atención en el delito de defraudación tributaria, más grave que el de falsedad (con independencia de lo que luego se dirá sobre este): así se desprende del art. 132.4 CP ( SSTS 2040/2003, de 9 de diciembre; y 590/2004, de 6 de mayo)

El plazo de prescripción es cinco años.

La medida de pérdida de la posibilidad de obtener determinadas ayudas o beneficios carecía del carácter de pena según convenían doctrina y práctica ( art. 33 CP). Por tanto, no operaba para determinar el plazo de prescripción como pretende alguna acusación. Reformas posteriores invitan a replantear esa temática. ¿se ha convertido esa medida en una variedad de la pena de inhabilitación? No es momento para especular sobre ello, aunque es cuestión, al menos, controvertida cuando la medida se proyecta sobre personas físicas. En el caso de imposición a personas jurídicas es clara su genuina naturaleza de pena.

Nadie discute el *dies a quo*. Hay que situarlo el último día del periodo voluntario de declaración del Impuesto de Sociedades: 25 de julio de 2008. En consecuencia, la responsabilidad criminal quedaría extinguida por prescripción el 25 de julio de 2013, salvo que con anterioridad se hubiese interrumpido con arreglo a las previsiones del art. 132.2 CP:



"La prescripción se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra la persona indiciariamente responsable del delito, comenzando a correr de nuevo desde que se paralice el procedimiento o termine sin condena de acuerdo con las reglas siguientes:

1.<sup>a</sup> Se entenderá dirigido el procedimiento contra una persona determinada desde el momento en que, al incoar la causa o con posterioridad, se dicte resolución judicial motivada en la que se le atribuya su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito.

(...)

3. A los efectos de este artículo, la persona contra la que se dirige el procedimiento deberá quedar suficientemente determinada en la resolución judicial, ya sea mediante su identificación directa o mediante datos que permitan concretar posteriormente dicha identificación en el seno de la organización o grupo de personas a quienes se atribuya el hecho".

Prescindimos de las aclaraciones legales sobre la incidencia de la interposición de la querrela en este terreno. Carecen ahora de interés. Ni el procedimiento global, ni la pieza en que ha recaído la presente sentencia comenzaron en virtud de querrela, aunque se presentaron querrelas ya abierta la causa. Pero no se referían a los ahora recurrentes.

La pregunta a contestar queda acotada así: si la prescripción culminaba el 25 de julio de 2013, ¿se produjo antes un acto interruptivo?; o, formulada en términos normativos, ¿se dirigió el procedimiento contra el recurrente antes de esa fecha?

La Audiencia y las acusaciones sostienen que sí. Su respuesta se basa en una resolución judicial que adoptó el formato de providencia. Lleva fecha de 19 de julio de ese año (folios 4392 y 4393 del Tomo II), seis días antes de que se alcanzasen los cinco años desde la activación del cronómetro prescriptivo. El Juzgado Central de Instrucción nº 5 dictó una providencia en la que, junto a otras cuestiones, recabó de peritos de la AEAT un informe sobre la eventual trascendencia jurídico-penal de las contingencias tributarias en que podían haber incurrido las personas físicas y jurídicas supuestamente perceptoras de rentas procedentes de la denominada "Caja B" del Partido Popular.

Antes de esa providencia no se identifica elemento alguno de dirección procesal que pudiera suponer, ni remotamente, la imputación de un eventual delito al recurrente. La resolución de incoación de esta pieza separada, en concreto, es tremendamente genérica.

¿Esa providencia suponía dirigir el procedimiento contra el recurrente?

La respuesta de la Audiencia a tal interrogante es afirmativa.

Disiente la defensa. Niega que tal proveído suponga una resolución judicial motivada que atribuya al luego acusado y condenado su eventual participación en una infracción delictiva. Según el recurso esa providencia resultaría inane a efectos de paralizar la prescripción. Habría que esperar al Auto de 27 de septiembre de 2013 que acordaba citar al recurrente como imputado por un presunto delito contra la Hacienda Pública en relación el impuesto de Sociedades de UNIFICA ejercicio 2008, y -enfatisa el recurso- no el de 2007, único por el que ha sido condenado. La eventual relevancia jurídico penal anudada al ejercicio de 2007 no afloraría en el procedimiento hasta meses más tarde, con la presentación del informe pericial definitivo (2 de febrero de 2015) en que se desplaza la defraudación al ejercicio de 2007. Por tanto, ni siquiera en septiembre de 2013 cabría entender interrumpido el plazo de prescripción del delito de defraudación tributaria ligado al ejercicio de 2007.

Esta última cuestión referente al ejercicio anual concreto, suscitada con habilidad, es intrascendente para resolver. La orillaremos, aunque no sobra incidentalmente advertir que la exacta correspondencia que parece reclamar el recurrente no sería asumible. Si se investigan complejas irregularidades fiscales en una actividad empresarial durante un periodo de tiempo, la prescripción queda interrumpida para todos esos hechos, con independencia de que en el curso del proceso se vaya identificando el ejercicio concreto y el tributo afectado. En esa fase embrionaria de la investigación resulta artificiosa la acotación que se pretende: al apuntarse indiciariamente y de forma provisoria hacia un ejercicio, quedarían excluidos ya los restantes objeto de investigación. Con independencia de no ser admisible tal tesis, *in casu* es patente que, si convenimos que la providencia de 19 de julio interrumpió la prescripción de todos las posibles defraudaciones vinculadas con pagos ocultos realizados desde la caja B del Partido Popular, resulta irrelevante esa cuestión: esa providencia no acotaba años de forma explícita (salvo el descarte de los ejercicios prescritos), aunque sí implícitamente: aquellos en que esos pagos debieran haber generado obligaciones tributarias (y, entre ellos, el 2007 y el 2008).

Si se llega, por el contrario, a la conclusión de que tal proveído, como sostiene el recurrente, carecía de idoneidad para abortar la prescripción iniciada, entonces es indiferente dilucidar si hubiera sido en septiembre



de 2013 o, más bien, en 2015 cuando se habría producido la interrupción de un plazo que ya excedía del legal. Prescrito el delito es intrascendente que haya transcurrido un solo día tras el *dies ad quem* o varios años.

La providencia de 19 de julio de 2013, en los particulares que ahora nos interesan, disponía:

**"Que por los peritos de la AEAT designados en auxilio judicial se determinen las contingencias tributarias y si las mismas tienen trascendencia jurídico penal ( art. 305 CP ):**

*.- Respecto de las obligaciones fiscales que hubieran de incumbir al Partido Popular en relación al Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (retenciones) para los ejercicios fiscales de 2007 en adelante - al encontrarse los anteriores afectados por el instituto de la prescripción- efectuándose las oportunas estimaciones de cuotas que en cada caso procedieren.*

*.- Respecto de las obligaciones fiscales que hubieran de incumbir a las personas físicas y jurídicas supuestamente perceptoras de rentas procedentes de la denominada "Caja B" del Partido Popular, para los mismos impuestos y ejercicios fiscales antedichos, teniendo además en cuenta la normativa vigente sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido efectuándose las oportunas estimaciones de cuotas que en cada caso procedieren . Especialmente en lo que respecta al identificado como Fabio y a la mercantil UNIFICA SERVICIOS INTEGRALES S.L." (énfasis añadido).*

Esa providencia constituye el antecedente inmediato del informe de la AEAT de 25 de septiembre de 2013 y el subsiguiente Auto, dictado dos días más tarde, que acordaba recibir declaración como imputado a Fabio , representante de dicha sociedad, por la posible comisión de delitos contra la hacienda pública y falsedades, así como el registro en la sede de UNIFICA.

**SEGUNDO.-** No podemos sino compartir el riguroso análisis que hace de esta cuestión el Tribunal *a quo*. La interrupción de la prescripción no exige un auto formal de imputación con relato pormenorizado de hechos. Toda resolución judicial que suponga poner en el foco de la investigación a una persona determinada, -o determinable fácilmente, sin necesidad de elucubraciones ni deducciones-, implica que el procedimiento penal encara esa dirección y se pone de nuevo a cero el crono de la prescripción.

El recurrente era expresamente citado en la resolución, además de ser administrador de UNIFICA. Desde ese momento -19 de julio de 2013- la investigación apuntaba a su persona.

La interrupción de la prescripción no exige que se llame a la parte pasiva del proceso a declarar como investigado; ni siquiera que se produzca la comunicación prevista en el art. 118 LECrim. Eso es otro tema. Es una exigencia que se mueve en un plano diferente. Lo decisivo es que un observador externo pueda advertir que esa causa penal se encamina a la averiguación de posibles responsabilidades penales de una persona determinada por virtud de unos hechos, más o menos acotados. La providencia transcrita revela que el Instructor habría decidido averiguar si el recurrente a través de la sociedad que administraba podría haber incurrido en responsabilidades tributarias con alcance penal en los ejercicios correspondientes a los años 2007 y siguientes. Ese proveído interrumpió el plazo de prescripción.

La forma de la resolución -providencia que no auto- tampoco es trascendente a estos efectos (vid SSTs 31 de octubre de 1992 y 8 de febrero de 1995, ó 148/2008, de 8 de abril y 80/2011, de 8 de febrero, entre muchas). Una providencia, si en su materialidad supone conferir al procedimiento una determinada línea investigadora, es relevante a efectos de prescripción. Es un problema de sustancia y no de forma. Por eso el debate sobre si hubiera sido más correcto dictar un auto es totalmente baladí. Se acuerda la práctica de unas diligencias inequívocamente orientadas a averiguar posibles responsabilidades penales del recurrente, expresamente mencionado, por posibles defraudaciones tributarias y facturaciones falsarias.

**TERCERO.-** Recordemos algunas declaraciones jurisprudenciales que abordan esta cuestión y avalan esta estimación. Algunas han servido de apoyo a la decisión de la Audiencia.

La STS 794/2016, de 24 de octubre, explica:

"Lo relevante después de la reforma de 2010- y también antes según la doctrina constitucional- es el dictado de una resolución judicial que no sea de puro trámite, sino que encierre un contenido decisorio que suponga ese *dirigir el procedimiento* contra una persona determinada o determinable por unos hechos suficientemente identificados en sus coordenadas básicas y supuestamente delictivos. Eso es materialmente lo que exige el actual art. 132 y lo que en definitiva venía a exigir la jurisprudencia constitucional interpretando el anterior art. 132.

La redacción del art. 132 emanada de la reforma de 2010 además de esa esencialidad o sustancialidad que ha de ser predicable de una resolución para que se le anude esa fuerza interruptora, introduce otra exigencia más formal o exterior: su necesaria motivación, aunque sea sucinta. Ese requisito adicional ha de proyectar



toda su fuerza para las resoluciones dictadas ya bajo la vigencia de tal precepto (aunque con razonabilidad: **la motivación por remisión o la que fluye naturalmente del contexto no quedan anatematizadas: no es idéntico ni muchísimo menos el estándar exigible a una decisión de condena que a un acto procesal que se limita a encauzar o dirigir una investigación**).

(...)

Es común a ambos escenarios normativos (antes y después de diciembre de 2010) un núcleo básico irrenunciable y exigible para todas las resoluciones, la recaída antes de la reforma y las de fecha posterior: que **sean manifestación inequívoca de que el órgano judicial estima que debe investigarse a unas determinadas personas por esa concreta infracción cuyo plazo de prescripción se interrumpe en virtud de esa decisión**. La exigencia de una cierta motivación externa que rodee la decisión es requisito añadido para las resoluciones dictadas después del 23 de diciembre de 2010". (énfasis añadido).

En la STS 690/2014, de 22 de octubre, leemos:

"Conforme a la nueva regulación de la prescripción, lo esencial de cara a su interrupción es el acto judicial de dirección del procedimiento. Y se entenderá dirigido el procedimiento contra una persona determinada desde el momento en que, al incoar la causa o con posterioridad, se dicte resolución judicial motivada en la que se le atribuya su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito o falta (artículo 132.2.1ª).

La interpretación sistemática de la norma pone manifiestamente de relieve, que "entre las resoluciones previstas en este artículo", que tienen la virtualidad para interrumpir la prescripción o ratificar la suspensión producida por la presentación de la querrela o denuncia en la que se atribuya a persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito o falta, la más caracterizada es precisamente el auto de admisión de dicha querrela o denuncia. Resolución que necesariamente tiene que ser motivada por su naturaleza de auto, y que determina la incoación de un procedimiento penal contra el querrellado, precisamente porque le atribuye su presunta participación en los hechos objeto de la querrela o denuncia, y se considera judicialmente que éstos hechos pueden revestir los caracteres de delito o falta.

En consecuencia, admitida judicialmente la querrela, e incoada una causa penal contra el querrellado, por su participación en los hechos que se le imputan en la misma, la prescripción queda interrumpida **y no se requiere un auto adicional de imputación formal, así lo afirma entre otras la STS 832/2013 de 24 de octubre ya citada...**

... En definitiva lo que ha de entenderse por dirección del procedimiento no es un acto judicial estricto de imputación, o lo que es lo mismo la atribución de la condición de sujeto pasivo de una pretensión punitiva, que aún no se ha ejercitado formalmente, sino que basta con la atribución indiciaria de su presunta participación en un hecho, que se está investigando o que se comienza a investigar en tal momento.

**Respecto a la necesidad de motivación de esa resolución que implique la dirección del procedimiento a los fines de tener por integradas las exigencias del artículo. 132.2. 1ª del CP . en su actual redacción, viene necesariamente delimitada por el momento procesal en el que se dicta esa resolución. Generalmente será la que dé comienzo a las investigaciones, por lo que solo contará como elementos de contraste con los que la correspondiente denuncia o querrela incorporen. De ahí que lo exigible es un juicio de verosimilitud sobre la apariencia delictiva de los hechos denunciados y su presunta atribución al querrellado o denunciado. Como dijo la STS 885/2012 de 12 de noviembre , no es 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."**

Ni siquiera es necesaria una toma de postura respecto a la adecuada calificación jurídica de los hechos. Como recordó la STS 832/2013 lo que interrumpe la prescripción es la imputación de unos determinados hechos (debe entenderse los relatados en la denuncia o querrela), no la calificación formal de los mismos. Y esta interrupción operará respecto a cualquier calificación jurídica que se sustente sobre hechos que se imputan en la denuncia o querrela, a no ser que el Instructor, al admitir aquéllas o incoar el procedimiento penal, excluya expresamente algún apartado fáctico, y siempre que el querrellado haya tenido conocimiento de la totalidad de los hechos que se le imputan" (énfasis añadido).

La STS 832/2013, de 24 de octubre, por su parte, contempla una resolución semejante a la aquí analizada atribuyéndole también efecto paralizante del plazo de prescripción.

"Quizás después de la reforma de 2010 habría que matizar algo -tampoco en exceso- este razonamiento. No es momento de entretenerse en ello. Lo que es patente es que materialmente esa es una resolución judicial que decide que debe abrirse una investigación jurisdiccional contra determinadas personas por una serie de hechos entre los que están los que determinarían posteriormente la acusación por delito contra la hacienda pública. La prescripción quedó interrumpida. Eran hechos determinados; y contra personas determinadas.



Es obvio que se iniciaba una investigación judicial frente a ellos. No mencionar esa infracción en el auto de admisión no es expresión de una decisión judicial contraria, sino simple omisión subsanable en cualquier momento ( art. 267 LOPJ). ¡Claro que no es elogiable ni modélica esa redacción del auto!. Pero a esas deficiencias básicamente formales no cabe anudar tan relevantes consecuencias materiales. No es cuestión de comprobar si una palabra aparece mencionada o no, sino de constatar si un Juez decidió de forma mínimamente razonada que procedía abrir una investigación por los hechos relatados en la querrela en la medida en que, de ser ciertos, serían constitutivos de delito, y, además, se presentaba ante órgano competente ( art. 313 LECrim). No se trataba de evaluar indicios: la ausencia de indicios no es causa legal, como regla general, de rechazo de una querrela que se promueve precisamente para buscar y recabar las posibles pruebas. Un auto de admisión de querrela no tiene en principio por qué ponderar pruebas que todavía no se han producido. Basta con constatar la fundabilidad y el carácter posiblemente delictivo de los hechos. La resolución de la Audiencia impugnada en casación pone el énfasis en la apariencia o en lo estrictamente formal, lo que no ha de ser el criterio decisor ni después de la reforma de 2010 ni mucho menos antes para testar la eficacia interruptiva de la prescripción. No es necesario que el auto de admisión de querrela razone la tipicidad de los hechos si es evidente y no plantea duda alguna. Como tampoco cabría tachar de inmotivado el auto de incoación de previas que tras el atestado no detalla los hechos, ni valora su tipicidad de forma expresa, o no llega a encajar la conducta en un concreto tipo penal (que puede ser obvio) sin que por ello quepa por lo general considerar que no interrumpe la prescripción. Cuanto menos en una querrela en que la llamada motivación por remisión puede tener más operatividad.

(...)

Tachar de "estereotipado" un auto, no arrastra inevitablemente su incapacidad para interrumpir la prescripción. La connotación peyorativa que comporta ese calificativo no puede hacernos olvidar su sustancialidad -es reflejo de una decisión judicial adoptada reflexivamente por más que luego pueda haber plasmado de forma muy sucinta o despersonalizada como consecuencia de una burocratización del trabajo a veces inevitable-. Motivación suficiente no se identifica ni con extensión ni con originalidad. Decisiones obvias (incoar unas diligencias previas cuando alguien denuncia. que bajo amenaza de una navaja le han arrebatado dinero en la calle) no necesitan más motivación que una remisión a la denuncia. La motivación no implica razonar todo, hasta lo obvio. Si tras esa denuncia el auto estandarizado de incoación de diligencias previas se limita a referir que en virtud de lo relatado en la denuncia procede investigar tales hechos, sin citar la palabra "robo" y sin entretenerse en precisar por qué en un primer examen concurren todos y cada uno de los elementos de esa tipicidad no sería sostenible ni achacarle déficit de motivación (tiene la suficiente), ni considerar que la prescripción seguiría corriendo".

"En definitiva -precisará la STS 369/2022, de 18 de abril- lo que ha de entenderse por dirección del procedimiento no es un acto judicial estricto de imputación, o lo que es lo mismo la atribución de la condición de sujeto pasivo de una pretensión punitiva, que aún no se ha ejercitado formalmente, sino que basta con la atribución indiciaria de su presunta participación en un hecho, que se está investigando o que se comienza a investigar en tal momento.

Respecto a la necesidad de motivación de esa resolución que implique la dirección del procedimiento a los fines de tener por integradas las exigencias del artículo 132.2.1ª CP en su actual redacción, viene necesariamente delimitada por el momento procesal en el que se dicta esa resolución. Generalmente será la que dé comienzo a las investigaciones, por lo que solo contará como elementos de contraste con los que la correspondiente denuncia o querrela incorporen. De ahí que lo exigible es un juicio de verosimilitud sobre la apariencia delictiva de los hechos denunciados y su presunta atribución al querrelado o denunciado. Como dijo la STS 885/2012 de 12 de noviembre, no es 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".

Recabar el informe al que se refiere la providencia indica que el juzgador consideraba que concurrían indicios (los datos extraídos de los *papeles*) de ingresos de UNIFICA que sus administradores habrían ocultado a la Hacienda, lo que podría alumbrar responsabilidades penales. Es innecesario explicitar lo que contextualmente es obvio.

El motivo no puede prosperar.

#### **Imputación temporal de ingresos.**

**CUARTO.-** Los motivos segundo a cuarto comparten temática: combaten la condena por el delito de defraudación tributaria acudiendo a argumentos de naturaleza no estrictamente penal, sino fiscal, aunque con clara e innegable trascendencia penal. Es un lugar común recordar el carácter de norma penal en blanco del art. 305 CP: constituye uno de los más emblemáticos ejemplos. Toda la normativa tributaria adquiere relevancia



para la delimitación de sus contornos típicos. Los conceptos manejados por el art. 305 han de perfilarse con el auxilio de las leyes tributarias ( art. 7 LECrim).

Los tres motivos dan vueltas, con enfoques diferentes, al mismo punto: la imputación temporal de los ingresos.

La sentencia es fiel a lo dispuesto en el art. 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, siguiendo lo indicado por los peritos de Hacienda:

"Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos".

1.- Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios, que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2.- La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para corregir la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 344 y 38.2 del Código de Comercio, estará suspendida a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

3.- No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto a los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo posterior a aquél en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la mencionada cuenta en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la mencionada cuenta en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores".

Con ese prisma -que explica con detalle la fundamentación jurídica- realiza la Audiencia, la liquidación del ejercicio del año 2007, arrastrando al mismo, ingresos que la Sociedad habría llevado al ejercicio siguiente.

La práctica en la mercantil -se replica- era atender al ingreso efectivo, a la facturación. El momento del cobro determinaba el ejercicio en el que había que declarar. Eso le condujo a incluir en su declaración de 2008 unos ingresos que correspondían a certificaciones de obra giradas en 2007, y que, según la Hacienda en criterio asumido por la Audiencia, debieran haberse consignado en la declaración correspondiente a 2007. La Audiencia atribuye a ese desplazamiento un componente defraudatorio intencional: en 2008 el tipo del impuesto de sociedades fue reducido un 2,5 %. Ese dato no habría sido ajeno a esa decisión empresarial.

El motivo tercero defiende la corrección y legitimidad del criterio usado por la sociedad. En su defecto, se trataría de un tema controvertido y discutible jurídicamente y, por tanto, inidóneo para dar el salto a lo que debe entenderse por *defraudar*, conducta en la que no encajan las simples discrepancias en la interpretación de la norma.

El motivo segundo, muy vinculado al siguiente, enfoca la cuestión desde la perspectiva del tipo subjetivo: sea cual sea la solución que se dé a esa cuestión, la actuación fiscal de la sociedad -menos aún la del acusado- no habría estado presidida por la intención de menguar los ingresos en la hacienda como consecuencia de la rebaja del tipo impositivo. La sentencia -se queja el recurso- no realiza esfuerzo argumentativo alguno para sostener esa intencionalidad, no congruente con una indiscutida realidad: ese criterio fue mantenido constantemente por la sociedad, más allá de las coyunturas; es decir, se produjese o no algún impacto fiscal.

Por fin, el motivo cuarto se adentra en la tarea de reajustar las liquidaciones de los ejercicios anteriores (2006) y posteriores (2008) para rehacer las cuentas y tratar de demostrar que la Sociedad, en virtud de compensaciones por ingresos indebidos de esos ejercicios, adeudaría una cantidad insignificante por el ejercicio de 2007, muy inferior, desde luego, a los 120.000 euros que marcan la frontera entre el delito fiscal y la infracción administrativa, en virtud tanto de los pagos correspondientes al impuesto de sociedades de 2008 donde se incluyeron los ingresos desplazados al 2007; como de las hipotéticas bases imponibles negativas que arrastraría del ejercicio de 2006 por el desplazamiento a ese ejercicio de gastos que habían sido computados en 2007.



**QUINTO.-** Unificaremos el análisis de los motivos segundo y tercero. Perderán casi toda relevancia desde el momento en que, asumiendo la posición del Fiscal en la instancia, que es invocada en su apoyo por el recurrente, entendemos que no ha sido correcto ignorar la declaración del IS de 2008 y los pagos efectuados en ese momento por la entidad. Limitarse a trasladar a 2007 los ingresos declarados en 2008 y sus correlativos gastos, haciendo completa abstracción de que la cuota declarada por el ejercicio de 2008, que incluía esos ingresos, fue efectivamente abonada, no es correcto. Consta así; y así lo refleja la sentencia. Si la Audiencia se resiste a introducir ese correctivo es por fútiles razones que parecen inspiradas en una, ininvocable en vía penal, prejudicialidad administrativa: ese ejercicio estaría pendiente de revisión por la AEAT.

Ciertamente. Pero eso no puede impedir al Tribunal Penal -de hecho, ese ejercicio fue investigado en la fase de instrucción- conocer de cualquiera de sus implicaciones con incidencia en el asunto sometido a su enjuiciamiento. Que puedan aparecer -lo que en la investigación penal no se ha puesto de manifiesto -impagos, o irregularidades en el ejercicio de 2008 es una hipótesis; solo una hipótesis; incluso, si se quiere, una hipótesis probable por el modo de operar de la Sociedad. Pero lo que es indubitado es que en ese ejercicio (2008) se incluyeron ciertos ingresos devengados el anterior (2007) y se tributó por ellos, bien que bajo un tipo del 30 %, y no del 32,5 %. Esos ingresos no se ocultaron. Fueron declarados fielmente. Por tanto, la defraudación ligada a ese desplazamiento temporal solo puede ascender a ese 2,5% de rebaja improcedente; pero no a todo su monto. Son ingresos declarados a Hacienda y que han tributado, bien que a un tipo inferior.

El Fiscal en la instancia, con acierto en opinión de esta Sala, consideró que ese pago debía menguar el importe de la cuota defraudada en tanto significaría materialmente una regularización.

En verdad, la regularización solo es exoneratoria si es completa (art. 305). Pero es que, respecto de ese 30% tributado, en rigor no puede hablarse propiamente de cuota *defraudada*.

El llamado principio de estanqueidad impositiva no puede ser trasplantado sin matizaciones -y no pocas- al derecho penal. Cuando un plan defraudatorio supone un ahorro fiscal global por la técnica artificiosa de simular que determinados ingresos han de tributar por un concepto distinto del procedente, el importe de lo defraudado no se determina atendiendo a lo dejado de tributar por el impuesto eludido. A esa cantidad deberá restarse lo pagado indebidamente en otro concepto. Por acudir a un ejemplo bien simple: si se disfrazan como ingresos de una sociedad y se tributa por IS lo que genuinamente son rentas personales, rendimientos del trabajo personal, que se escamotean de la declaración del IRPF, la cuota defraudada no vendrá derivada de lo dejado de declarar por IRPF. Esa cantidad habrá que minorarla con lo que se pagó indebidamente por IS en lugar de IRPF.

En este caso, si el mecanismo defraudatorio según la sentencia consistía en llevar al ejercicio de 2008 ingresos devengados en 2007 para acogerse al tipo menos elevado (un 2,5%), lo defraudado no será la totalidad de lo debido y no declarado por IS de 2007 (aunque sí en el de 2008), sino tan solo el 2,5% de esa cifra.

Ya sea por estimar que se trata de una regularización parcial espontánea (como ha entendido el Ministerio Fiscal (aunque esta tesis tropieza con alguna dificultad legal); ya, más bien, por entender que propiamente lo defraudado viene constituido en exclusiva por el indebido ahorro que buscaba el autor, resulta artificioso decir que se ocultaron todos los ingresos de 2007, ignorando así que fueron declarados, cierto es que en el ejercicio siguiente. No es lo mismo dejar de pagar de forma definitiva 100, que dejar de pagar un ejercicio 100, para conseguir pagar solo 80 en el siguiente ejercicio. En un caso se defraudan 100; en el otro 20. No pueden ser equiparados ambos supuestos.

No es este tema nuevo en nuestra jurisprudencia, en la que, además, detectamos supuestos en que es la AEAT la que procede con toda lógica de esa forma. También el recurrente apunta algún precedente localizado en la jurisprudencia de la Sala Tercera que abona esa pauta. A las sentencias que cita ( SSTS, de 5 de noviembre de 2012, ó 574/2020, de 26 de mayo) pueden añadirse las SSTS (Sala Tercera) 550/2021, de 22 de abril, y de 10 y 17 de octubre de 2019 ó, en fechas muy próximas, 28 de febrero de 2024 (recurso de casación 3948/2022) y 8 de junio de 2023 (recurso 5002/2021).

La STS 298/2024, de 8 de abril, constituye una reciente muestra de esa exégesis que, por otro lado, rebosa lógica. El condenado percibía unas remuneraciones a través de una sociedad simulando trabajos que, a su vez, en algún caso, generaban IVA. De esa forma conseguía eludir el tipo impositivo más alto por IRPF, aunque fuese a costa de pagar por IS unas cantidades muy inferiores que esa sociedad jamás habría tenido que abonar; y cargar con pagos por IVA que tampoco eran correctos. Era la forma de dotar de apariencia de legalidad a la ficción generada. Pues bien, ya la AEAT al cuantificar lo defraudado no atendía sin más a lo adeudado por IRPF, sino que descontaba lo indebidamente abonado por IS. Y, en casación, al examinar el asunto, esta Sala redujo otra vez el importe de lo defraudado descontando lo abonado improcedentemente por IVA cuya necesidad de devolución, además, ya estaba oficialmente reconocida por la AEAT.

Transcribimos parte de la argumentación de ese precedente:



"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 estanqueidad impositiva no puede ser trasplantado sin importantes modulaciones y matizaciones al ámbito penal.

Por ello tienen razón los recurrentes... cuando aducen que el IVA ingresado por Ópalo debe deducirse del total defraudado.

(...)

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 J. L.. Es, sí, parte de lo percibido por Ópalo en virtud de la simulación realizada; pero no es cantidad que supusiese un ingreso a Gregorio. El mecanismo defraudatorio pergeñado 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 J.L 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".

Tal sentencia busca apoyo, además, en algún pronunciamiento anterior que, distando de ser similar, se inspira en 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".

Más adelante, sigue diciendo la STS 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 este precedente los hechos probados reflejaban una serie de operaciones realizadas por los acusados que se consideraban ficticias y venían alentadas por un fin defraudatorio. 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.

En consecuencia y volviendo a nuestro asunto, hemos de reducir el importe que estima la Sala defraudado. Si desplazamos los 2.768.279.01 euros devengados en 2007 desde el ejercicio del 2008 (con un tipo del 30 % en lugar del 32,5 %), habrá que descontar del mismo los gastos también consignados en 2008, pero que debieran haber sido computados en 2007 -1.102367,03 euros- (operación que ha considerado más correcta la Sala de instancia y que ahora no está cuestionada). Eso arroja una cifra de 1.665.911,98 euros, por los que UNIFICA tributó en concepto de IS al 30% en lugar de al 32,5 % como era procedente. Por tanto, la cantidad defraudada ha de disminuirse en ese treinta por ciento por ingresos declarados: 499.773,594 euros. El monto resultante será de 374.096,826 (resultado de restar a los 873.870,42 euros que la Sala cuantifica los 499.773,594 antes referidos).

En ese escenario podríamos incluso aceptar que la decisión de desplazar al ejercicio de 2008 ese volumen de ingresos fue producto de una práctica habitual e inercial, no conforme con la normativa pero, concedamos, que, en alguna medida era argumentable, y no el resultado de una estrategia coyuntural encaminada a aminorar en un 2,5 % la cuota debida. Aunque -insistiremos-, ese dato no debió pasar inadvertido en absoluto; no se despreciaría. No obstante, es argumento no totalmente desdeñable el exhibido en el recurso: en ejercicios anteriores y posteriores, y pese a la ausencia de todo impacto fiscal (esta mención -hay que puntualizarlo- es inexacta: en 2006 el tipo era del 35%), la empresa seguía esa pauta de actuación. No se generó a raíz de ese cambio del tipo del impuesto de sociedades.

Sea como sea, eso -que solo admitimos a efectos dialécticos- no evaporaría la trascendencia penal de los hechos. La principal estrategia defraudatoria consistía en la ocultación de ingresos. Resultó adecuada por sí sola para determinar una cuota impagada superior al dintel de los ciento veinte mil euros. También cuando en los primeros compases del procedimiento se puso la vista en el ejercicio de 2008, se superaba esa barrera.

Que el acusado no utilizase el corrimiento de ejercicio de los ingresos de forma consciente y deliberada y animado por el propósito específico de defraudar a la Hacienda consiguiendo una reducción del tipo impositivo aplicable, no diluye su dolo defraudatorio respecto de los ingresos recibidos de forma opaca y no declarados. Con eso quedan más que satisfechas las exigencias del tipo subjetivo.



Por lo demás, el importe superior a ciento veinte mil euros, en la concepción mayoritaria de la jurisprudencia, merece la catalogación de condición objetiva de punibilidad lo que también arrastraría algunas consecuencias en este terreno de discusión desactivando cualquier potencialidad del argumento defensivo para variar la condena.

Razona así la sentencia sobre estos extremos:

"Frente a ella, la pericial emitida a instancias de UNIFICA, por los Sres. Jorge y Martin (a la que se refiere el recurrente), sostiene que la empresa utilizó un criterio contable fiscal correcto, como fue el criterio de obra ejecutada o de contrato cumplido, en la medida en que dicha empresa es una entidad que hace obras menores, reformas, todas con una duración inferior a un año, y que, por tanto, aplicando lo que prevé el Plan General de Contabilidad Especial para el sector de la construcción, aplicó un criterio correcto de imputación al llevar al período de certeza los ingresos derivados de las obras tanto los ingresos como los costes devengados por tales obras, en ese sentido afirman que UNIFICA respetó rigurosamente el principio de corrección contable, y, por tanto, declaró de un modo correcto unos y otros.

En dicha línea (continúa diciendo la sentencia fol. 319), el Sr. Jose María, ratificando el Informe de Deloitte, que suscribió junto con la perito Sra. Palmira, que también lo ratificó, defendió en el juicio oral la aplicación del principio del devengo, al igual que la AEAT, pero sitúa el mismo en una fecha que no concreta y que en su opinión estaría entre el acta de recepción provisional y la certificación final de obra, y, en todo caso, sostiene que la debida correlación del ingreso y el gasto implica que si se trasladan los ingresos contabilizados en 2008 por considerar que debieron serlo en 2007 también han de ser trasladados los gastos asociados a los mismos.

Considera el Tribunal que el principio de certeza en el ingreso a que alude el perito Sr. Jorge para defender su tesis de la corrección de haber contabilizado el ingreso en la fecha de la factura, supone una reinterpretación del principio del devengo, al introducir un término que no está acuñado en la terminología contable, cuando el art. 10 TRLIS señala en su apartado 3, que en el método de estimación directa la base imponible se determinará en base a un resultado contable (el que aparece en la cuenta de pérdidas y ganancias) calculado por la diferencia de ingresos y gastos con los ajustes que prevé la propia ley del Impuesto de Sociedades.

El criterio del devengo que es el aplicable se basa en la corriente real de bienes y servicios independientemente del cobro y pago, y respecto a ello la norma, el Plan General Contable de las empresas constructoras señala que "se reconocerán los ingresos por obra ejecutada una vez que las obras y trabajos realizados por encargo derivado del contrato se encuentren sustancialmente terminadas, sean entregadas al cliente y hayan sido aceptadas, y las obras están sustancialmente terminadas cuando se firma el acta de recepción provisional de las obras en cada uno de los supuestos analizados para cada uno de los clientes (para el PP y para los otros que se ha hecho este ajuste).

Como resulta de la Ley de Ordenación de la Edificación, en el momento de la firma del acta de recepción se entregan las obras al dueño de la obra (esto es, a los distintos clientes), aun cuando queden trabajos por terminar, para cuyo remate se fija un plazo de veinte días, con lo cual no hay duda de que el momento del devengo a efectos del Impuesto de Sociedades de esos ingresos es el momento de recepción provisional de las obras en los supuestos analizados.

La interpretación del devengo que realizan los peritos de la AEAT es la que se considera correcta, a la vista de la normativa expuesta, sin que quepa aceptar el diferimiento a la fecha de la factura, que en los casos analizados supone su traslado contable y fiscal a un ejercicio posterior.

Admitir el criterio usado por UNIFICA supone aceptar una aplicación del devengo a conveniencia que no está amparado legalmente.

El argumento de que UNIFICA haya aplicado el criterio temporal del contrato cumplido durante todo el período sujeto a investigación, es decir la coherencia en su comportamiento contable y fiscal no valida su actuación, pues no por repetida una actuación ilícita se convierte en lícita".

Asumimos ese discurso sin perjuicio de las matizaciones efectuadas que acaban convirtiendo en tema irrelevante (o casi irrelevante: solo afectaría a las multas o, mejor, a la naturaleza administrativa o penal de una porción de la multa) algunas de las posiciones de la defensa.

**SEXTO.-** El motivo cuarto desciende otro escalón apoyándose en el art. 849.1º LECrim. Esta referencia normativa -queda ya anunciado- es la pieza que hará descarrilar el robusto y bien hilvanado alegato defensivo, adornado con citas jurisprudenciales y legales e, incluso, doctrinales, que engarzan perfectamente en un discurso que, arrancando de los principios generales (principio de regularización íntegra), que se exponen y explican con claridad, aterriza en el supuesto objeto de enjuiciamiento. La conclusión a la que se arriba apabulla al lector que se deja llevar, sin activar la alerta de un mínimo sentido crítico, por los razonamientos que se



encadenan con habilidad dialéctica: la cuota pendiente de pago del IS de UNIFICA S.L. correspondiente al ejercicio de 2007 en el momento en que se inició el procedimiento ascendería a ¡425,63 euros! (probablemente hay un error de cálculo en las operaciones consignadas: el saldo sería incluso ¡negativo!: - 41.725,61 euros, que, con las correcciones derivadas del recurso de aclaración, quedarían en 38.376,61 euros).

Toda la secuencia argumental se levanta sobre un elemento clave que la soporta. Si éste se revela frágil -y lo es- todo el edificio se viene abajo. Si se acepta acriticamente, difícilmente podrán refutarse las conclusiones. Pero se trata de un apriorismo inasumible.

Se toma como punto de partida la operación efectuada por los peritos al corregir las declaraciones impositivas presentadas por UNIFICA acomodándolas al principio del devengo, el acorde con la legalidad. De esa forma se liquida el año 2007 incluyendo en los ingresos, de una parte, los pagos que se mantuvieron ocultos, y de otra parte los indebidamente trasladados a 2008 y tributados en ese ejercicio a un tipo inferior. Eso arroja la cuota defraudada que señala la sentencia y que, según hemos razonado antes, debe minorarse con lo abonado por esos ingresos a través de la autoliquidación del ejercicio correspondiente a 2008. Solo mediante la ocultación de ingresos la cuota defraudada supera los 120.000 euros. A ellos deberá añadirse como deuda ese plus del 2,5 %. Será también cuota defraudada si entendemos que ese desplazamiento obedecía también a un propósito defraudatorio; o, en otro caso, simplemente cuota debida. A efectos estrictamente penales la cuestión no aporta nada especialmente significativo salvo en lo que respecta a la cuantificación de la multa. Dado que no es de aplicación la última reforma de la legislación tributaria (tratamiento separado de la cuota no vinculada a delito), tampoco suscita problemas singulares en orden a la fijación de la indemnización.

Pues bien, se dice, por la misma mecánica se han trasladado del ejercicio de 2007 al de 2006, 831.415,27 euros de gastos y 199.320,11 euros de ingresos. Eso comporta una disminución de la base imponible de tal ejercicio por importe de 632.095,16 euros. Con esos datos el recurrente reelabora la liquidación del año 2006 (en el que el tipo impositivo era superior, el 35%, lo que el recurrente silencia al argumentar respecto a las prácticas de la empresa) y concluye que se ingresaron indebidamente 166.789,67 euros en la hacienda, lo que debería ser compensado en ejercicios posteriores. Además, resultó una base imponible negativa de 245.659,77 euros que debía consignarse en el año 2007. Invita a esta Sala a realizar esas operaciones con los datos existentes en el expediente indicando el lugar donde figura esa liquidación de 2006.

El recurrente con habilidad -y orillando la cadena de corrimientos hacia el pasado que habría que efectuar, como advierten las acusaciones- consigue introducir camuflada en su razonamiento una cuestión de hecho que no ha sido probada y que, de forma sibilina, da por supuesta, de forma audaz y con un fundamento más que discutible. Da por sentado que, en efecto, todos los gastos que se hicieron valer por UNIFICA para aminorar la base imponible eran reales y están acreditados y que los ingresos plasmados reflejaban con fidelidad la realidad de la vida económica de la empresa ese año. Es mucho presumir en una entidad que, como ponen de manifiesto tantos datos recogidos en la sentencia, no se caracterizaba por el escrupuloso cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Más bien, según la plástica expresión de una de las acusaciones, estaba *instalada* en una mecánica defraudatoria.

Reclamar un acto de fe incondicional en la veracidad de los datos del ejercicio de 2006 no es ni posible; ni razonable. Es todavía menos factible en el ámbito del art. 849.1º LECrim. Y no es razonable sin una actividad de comprobación focalizada en ese ejercicio que ponga de manifiesto la realidad de gastos y la ausencia de ingresos no aflorados.

Por eso no podemos dar pábulo a la hipótesis de que se heredasen bases imponibles negativas desde 2006, algo que no admite la sentencia de instancia y que es lo que acaba impetrandolo el motivo entendiendo que surgirían, al menos, dudas sobre la superación de los 120.000 euros de cuota defraudada.

Dar por supuesta la exactitud y bondad de la declaración del IS correspondiente a 2006 es un apriorismo que no cuenta con respaldo en la resultancia fáctica de la sentencia. Adviértase que respecto del ejercicio 2006 varias acusaciones sostuvieron de forma no infundada que se habría producido otro delito de defraudación tributaria por UNIFICA. Fue excluido por estar prescrito.

### **Falsedades.**

**SÉPTIMO.-** El motivo quinto ataca la condena por un delito continuado de falsedad. Sin duda por un lapsus (que no escapa a la atenta lectura del Fiscal), se invoca el art. 852 LECrim. Es patente que estamos ante un genuino motivo por infracción de ley. Su desarrollo argumental transita por el art. 849.1º: se denuncia un error en la subsunción jurídica.

Las certificaciones que se tachan de falsarias -se arguye- no encuentran adecuado acoplamiento en el art. 390.1.2 (*simulación total o parcial de documento*), sino en el art. 390.1.4 (*faltar a la verdad en la narración de los hechos*). Esa reubicación deja sin muleta la remisión del art. 392 (falsedad de particulares) que solo se puede



apoyar en los tres primeros ordinales del art. 390.1; nunca en el 4º. La falsedad ideológica por particulares quedó destipificada en el CP 1995 según venía reclamando la doctrina. Las mentiras por escrito realizadas por particulares no gozan de ninguna credibilidad reforzada garantizada por el ordenamiento. En congruencia con esa constatación, quedan, en principio y a salvo supuestos especiales, al margen del derecho penal.

El motivo va a ser acogido. Los hechos sobre los que se basa ese pronunciamiento condenatorio no son típicos.

Consisten, en esencia, en la emisión de unas certificaciones y las correlativas facturas que reflejaban obras y pagos verdaderos y reales, pero incompletos. Se recogen partidas y abonos que se ajustan a la realidad (se hicieron verdaderamente); pero no la reflejan de forma completa, en tanto se omiten partidas, desembolsos y conceptos.

La sentencia de instancia, con la claridad y minuciosidad de que hace gala en todos sus apartados, justifica esta condena buscando soporte en una jurisprudencia de esta Sala que, es justo reconocerlo, ha sido zigzagueante y en ocasiones, confusa, si no contradictoria. Sus páginas 362 y siguientes van desgranando diversos pronunciamientos de esta Sala (entre muchas, STS 359/2019, de 15 de julio, entre otras) que han reconducido al art. 390.1.2 CP supuestos de facturación falsa en tanto no documentaban una entrega real de dinero.

El Acuerdo del Pleno no jurisdiccional de esta Sala 2ª de 26 de febrero de 1999, respaldado por una muy apretada mayoría, consideró punible la creación por particulares de documentos totalmente falsarios en su contenido, en tanto reflejasen operaciones *inexistentes*. Suponían *simular* un documento. Además de falsedades materiales (confección de un documento ficticio), el art. 390.1.2 podía acoger casos de documentos con contenido *totalmente* ficticio, *simulado* ( SSTS 817/1999, de 14 de diciembre; 1282/2000, de 25 de noviembre; 1649/2000, de 28 de octubre; 1937/2001, de 26 de octubre; 704/2002, de 22 de abril; 514/2002, de 29 de mayo; 1302/2002, de 11 de julio; 1536/2002, de 26 de septiembre; 325/2004, de 11 de marzo, entre muchas).

Se pronunció en esos términos la STS 1/1997 (caso *Filesa*): el otorgamiento de facturas falsas por particulares era conducta típica por constituir una simulación total del documento mercantil, al no responder a lo que su contenido manifiesta.

Apenas unos meses después, la STS 224/1998 (caso *Argentia Trust*), consideraba que las facturas falsas no simulan un documento. La factura es auténtica. Quien otorga el documento es verdaderamente el declarante. Aunque no sea verdad que la factura obedezca a los trabajos que en ella se refieren, esto no convierte en simulada la factura; simplemente, en mendaz. La mentira de particulares no distorsiona las funciones esenciales del documento. Este sería auténtico, pero carecería de efectos probatorios *erga omnes*. Estaríamos ante una falsedad ideológica, atípica cuando la realiza un particular.

El citado Acuerdo del Pleno del TS de 26 de febrero de 1999 trató de homogeneizar la disparidad de enfoques, decantándose la mayoría en la forma expresada. El criterio fue avalado por el Tribunal Constitucional. Era una interpretación del artículo 390.1.2º CP compatible con el principio de legalidad ( STC 123/2001).

No siempre se ha aplicado con idénticos parámetros esa doctrina. No faltan oscilaciones, y modulaciones de todo tipo. Es, en todo caso, la mayoritaria.

Nos hacemos eco, ahora por ser muy recientes, de unas precisiones realizadas por esta Sala extrayendo del ámbito del art. 390.1.2 CP los casos de simulación de contratos. Es la STS 298/2024, de 8 de abril. Entiende que las facturas extendidas para documentar unos pagos reales derivados de una contratación simulada no constituyen falsedad.

La catalogación de esos documentos como simulados no es correcta. Se parte -argumenta la sentencia- de una indefendible equiparación entre lo que es un documento simulado con un contrato simulado.

Los contratos simulados contienen elementos falsarios pues su contenido no se ajusta totalmente a la realidad. 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 comercial 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".

Tras ese razonamiento, se concluye que las facturas que documentan pagos efectivamente realizados, pero ligados al contrato simulado, es decir, trayendo causa de una realidad diferente de la consignada, no son



documentos simulados. Lo simulado o fingido es la realidad documentada como causa del pago, no el documento mismo.

Aquí, en forma paralela, lo que se simula no es el documento. Solo se aparenta que lo que refleja constituye la totalidad de la obra o la totalidad del pago. Esa es la realidad simulada.

Todo lo atinente a las falsedades cometidas por particulares está, ciertamente, precisado de nuevas y progresivas aclaraciones jurisprudenciales. Así se viene haciendo (v.gr. con la acotación de lo que debe entenderse por documento mercantil).

Pero en este caso, sin apartarnos de la línea jurisprudencial vigente, sin innovaciones, ha de concluirse que los hechos son atípicos. Se trata de una mera falsedad ideológica cometida por particular, no reconducible a ninguno de los tres primeros apartados del art. 390.1. Para que pueda tener alguna operatividad en este campo el art. 390.1.2 CP, es preciso un documento que recoja algo *totalmente* inveraz o absolutamente ficticio. Las inveracidades parciales (consignar en una factura un precio distinto del real; no reflejar en el documento la totalidad de las obras; omitir alguno de los conceptos que debieran incluirse...) no desbordan el ámbito del art. 390.1.4 CP. Otra exégesis llevaría a tildar de falsedad penalmente relevante cualquier apartamiento, por nimio que fuese, de lo consignado en el documento respecto de la realidad, generando una tipicidad desbocada. Plasmar un solo euro por debajo del precio efectivamente abonado sería delito. Y, como razona en su réplica (art. 882 LECrim) el recurrente, sería absurdo considerar que solo sería delito si, además de esa factura no ajustada a la realidad, se elaborase a efectos internos, otra sí ajustada al desembolso real. El sentido común y de lo equitativo repele esa conclusión.

Las certificaciones y facturas incompletas no son veraces. Contienen elementos contextualmente falsarios (todo lo que consta es cierto; pero no consta todo lo que debiera constar). Pero es un apartamiento de la realidad, parcial. No permite tildar al documento de *simulado* en los términos fijados por la jurisprudencia. No se generan esos documentos -utilizando la terminología de nuestra jurisprudencia- para *acreditar en el tráfico una relación o situación jurídica inexistente (acto inexistente, con relevancia jurídica para tercero)*, sino para transmitir una imagen no fiel de una realidad, de una relación existente. Es documento genuino (está confeccionado por los que lo acuerdan); es auténtico en el sentido de que es el realmente acordado y está confeccionado en los términos pactados; pero es parcialmente inveraz en cuanto omite datos. No recoge la totalidad de los pagos y los conceptos, pero los que consigna son reales.

*Es inauténtico lo que carece absolutamente de verdad*, expresa la sentencia de instancia haciéndose eco de la jurisprudencia. Pues bien, en este caso los documentos no carecen *absolutamente de verdad*. Se limitan a no recoger una parte de ella.

Los documentos aquí analizados, así pues, quedan fuera del campo perfilado por la jurisprudencia que cita la sentencia profusamente. No contradice esa aseveración la STS 425/2021, de 19 de mayo. La doctrina evocada por la sentencia lo pone así de manifiesto. Recogemos un fragmento de ella:

"En la misma línea se han pronunciado las SSTS 692/2008, de 4 de noviembre; 894/2008, de 17 de diciembre; 784/2009, de 14 de julio; 278/2010, de 15 de marzo; (...) 348/2018, de 11 de julio o 402/2019, de 12 de septiembre... En todas ellas se subraya **que el apartado segundo del artículo 390.1 CP comprende supuestos en que la falsedad no se refiera exclusivamente a alteraciones de la verdad en algunos de los extremos consignados en el documento, que constituirían la modalidad despenalizada para los particulares de faltar a la verdad en la narración de los hechos**, sino al documento en sí mismo en el sentido de que se confeccione deliberadamente con la finalidad de acreditar en el tráfico jurídico una relación jurídica absolutamente inexistente".

No son facturas ni certificaciones que no obedezcan en absoluto a la realidad. Su falta de veracidad se limita a algunos puntos (mengua del importe real u ocultación de algunas de las obras realizadas).

No sobra en todo caso precisar que la estimación de otro motivo -el siguiente- y la regla concursal del art. 77 CP acabarán convirtiendo el acogimiento de este alegato y la absolución por las falsedades en algo sin influencia decisiva en la penalidad.

#### **Dilaciones indebidas.**

**OCTAVO.-** El sexto y último motivo de este recurrente persigue la apreciación de la atenuante de dilaciones indebidas prevista en el artículo 21.6 CP.

El transcurso de, aproximadamente, ocho años entre la incoación de esta pieza separada y la sentencia (cinco años se invirtieron en la fase intermedia), la aún mayor lejanía de la fecha de comisión de los hechos (cuasiprescripción), los especiales perjuicios derivados para el recurrente por ese retraso (elevados embargos muy por encima de los que definitivamente habrían resultado procedentes a la vista del enjuiciamiento final,



publicidad extraprocetal...), así como la absoluta ajenez de su actuación procesal a la génesis de esos llamativos retrasos, respaldarían su petición.

A la vista de la fecha de comisión de los hechos hay que estar a la antigua atenuante analógica de creación jurisprudencial. Nada especial se deriva de esta precisión.

Alude el recurso a la jurisprudencia de esta Sala combatiendo las razones ofrecidas por la sentencia: las consecuencias de las deficiencias estructurales de la Administración de Justicia o carencia de medios no deben ser cargadas en los justiciables. Que la actuación del Tribunal por su volumen de trabajo no merezca reproche alguno, no diluye la realidad de las dilaciones y de los perjuicios ocasionados por ellas. Eso es lo que debe ser compensado con la atenuante.

La atenuante, por lo demás, debiera ser apreciada como cualificada lo que determinaría la necesidad de rebajar la pena en dos grados a la vista de la otra atenuante apreciada. Al menos, procedería apreciarla en su calidad de atenuante ordinaria.

El motivo va a ser estimado; aunque ya anunciamos que solo en la alternativa subsidiaria: entendemos que procede la atenuante regulada en el art. 21.6 CP pero en su versión simple. Advertimos, en todo caso, que, la confluencia con otra atenuante y las reglas del art. 66 CP, convierten ese punto en buena medida en intrascendente. El margen de discrecionalidad para concretar la pena sería el mismo en ambas alternativas (pena inferior en uno o dos grados), sin que la cualificación formal de una de las atenuantes reduzca ese espacio.

La sentencia se esfuerza con largas motivaciones en justificar el rechazo de la atenuante enumerando un listado de pronunciamientos recaídos en otras piezas de la misma causa. Explica de forma convincente la imposibilidad material de una respuesta más ágil por múltiples vicisitudes orgánicas, la necesidad de tramitar sucesivas recusaciones y la atención prestada a otros asuntos dimanantes de la misma causa originaria.

Al impugnar el recurso alguna de las partes se hace eco de la mención contenida al final del hecho probado: "*no ha habido dilaciones indebidas injustificadas durante la tramitación de la fase intermedia hasta la celebración del juicio oral*".

No es óbice tal afirmación -que interpretada de forma estricta supondría predeterminación ( art. 851.1 LECrim)- para que, en casación, podamos y debamos valorar la posible concurrencia de la atenuante. Si por *injustificadas* se entiende no disculpables o reprochables, estamos ante características compatibles con la atenuante que no invita a escudriñar culpas o responsabilidades. Que por razones justificadas, como el déficit de medios y recursos, humanos y materiales, un procedimiento se ventile de forma parsimoniosa no es obstáculo para apreciar la atenuante. Como dice la propia sentencia "*Y en cuanto a las causas del retraso a ponderar para la aplicación de la atenuante, la jurisprudencia ha señalado que ni las deficiencias organizativas ni el exceso de trabajo pueden justificar, frente al perjudicado, una dilación indebida ( SSTS 1086/2007 , 912/2010 y 1264/2011 , entre otras; STEDH 20 de marzo de 2012, caso Serrano Contreras c. España )*".

No es un problema de buscar responsabilidades, sino de constatar tanto los retrasos, como que quien invocó el derecho no ha contribuido a ellos. En este caso no puede endosarse al recurrente ninguna responsabilidad en la dilación.

El concepto de "dilaciones indebidas" no lleva implícitas culpabilidades o reproches profesionales. Las, conocidas por notorias, deficiencias estructurales de la Administración de Justicia hacen compatible que la lesión del derecho a un proceso ágil con que no pueda atribuirse a nadie en particular de forma fundada la disfunción. Los déficits institucionales no pueden repercutir en el justiciable. Aunque existan datos objetivos que disculpen desde el punto de vista de los intervinientes en el proceso los retrasos, no pueden derivarse sus consecuencias hacía el afectado. Se hace acreedor de la atenuante también cuando las dilaciones obedezcan a situaciones que las explican. Sólo los retrasos imputables a él mismo excluyen la atenuación. Que la lentitud pueda justificarse desde la perspectiva de los agentes intervinientes en el proceso (oficinas judicial y fiscal, partes, ministerio fiscal, integrantes de las diversas Salas de Justicia...) no afecta nada a la cuestión. Eso es lo que conviene ahora destacar. Desde el punto de vista institucional no son justificables y el Poder Público debe ofrecer una respuesta a esa disfunción.

El término *indebida*, consignado en el *factum*, no condiciona a un Tribunal de casación. Es eminentemente valorativo: es un concepto jurídico que, como tal, por mucho que se haya recogido en el hecho probado, no impide la fiscalización casacional; menos en una materia -dilaciones indebidas- en que nos hemos de enfrentar a hechos intraprocetales, lo que, como ha explicado esta Sala, exige de la necesidad de apoyarse en el *factum*. (vid SSTS 134/2021, de 15 de febrero ó 126/2014, de 11 de febrero).



No se hace ni siquiera necesario aquí indagar en las actuaciones o apoyarse en las referencias del recurrente, en tanto la propia sentencia en su fundamentación jurídica no ahorra esfuerzos para reflejar con minuciosidad los hitos temporales de la causa a efectos de evaluar la atenuante:

"...examinada la causa y como resulta de los principales "item" procesales reflejados en los antecedentes de hecho:

.- La presente pieza separada se incoó por auto de fecha de 7 de marzo de 2013.

.- Por auto de 23 de marzo de 2015, se acordó continuar la tramitación de la causa por los trámites del Procedimiento Abreviado.

.- Por el Ministerio Fiscal, Abogacía del Estado y acusaciones populares se presentaron sus escritos de calificación provisional entre el 27 de abril de 2015 y el 5 de mayo de 2015.

.- Por Auto de 28 de mayo de 2015, se acordó la Apertura del Juicio Oral.

Concluida la instrucción y recibida la causa en la Sección Segunda de la Sala de lo Penal de la AN con fecha 30 de julio de 2015, y designada la composición del Tribunal por providencia de 4 de diciembre de 2017, se formularon sendos incidentes de recusación contra los Magistrados Sres. Victorio y Carlos Manuel, admitiéndose el primero e inadmitiéndose en segundo, al encontrarse en servicios especiales (diligencia de ordenación de 15 de junio de 2018), formándose nuevo Tribunal por providencia de 13 de junio de 2018, que fue recurrida en súplica por IU y otros, y por adscripción de uno de los Magistrados a la Sección 1ª se varía de nuevo la composición por providencia de 18 de septiembre de 2018.

Con fecha 11 de octubre de 2018 se dirigió oficio al Juzgado Central de Instrucción nº 5 para aclaración sobre los hechos y personas a que afectaba la reapertura de la instrucción, contestando el 15 de octubre de 2018, en el sentido de que la reapertura (Auto 28/02/2017) tenía por objeto realizar una instrucción complementaria respecto a los hechos y personas que fueron objeto de sobreseimiento provisional, y que en nada afecta a los hechos y personas por los que se acordó la apertura del juicio oral.

Por las defensas de los acusados Sres. Fabio y Lourdes, así como por la de UNIFICA, se solicitó por escritos de 18 de octubre de 2018 el señalamiento de las sesiones de juicio oral, petición a la que se unió ADADE, Milagros y otra e IU y otros por escritos de 22 y 23 de octubre de 2018.

Por providencia de 27 de noviembre de 2018, ante la incorporación de un nuevo Magistrado titular se designa nueva composición de la Sala de enjuiciamiento, contra el que se formula recusación el 4 de diciembre de 2018, inadmitida el 12 de diciembre y 14 de diciembre de 2018; finalmente, tras nombramiento de la Magistrada Ponente de esta sentencia y su adscripción a la referida Sección el 26 de febrero de 2019, se designa como parte del Tribunal de enjuiciamiento y ponente el 27 de febrero de 2019, quedando definitivamente conformada la Sala el 3 de febrero de 2020, tras traslado e incorporación del nuevo Presidente de Sección.

Con fecha 5 de febrero de 2020, se dictó auto de admisión de pruebas y se señaló el juicio oral por diligencia de ordenación de 14 de febrero de 2020.

El juicio oral comenzó el 8 de febrero de 2021 y terminó el 12 de mayo de 2021, habiendo estado suspendido a raíz del contagio del acusado D. Eladio de Covid-19, desde el 10 de febrero hasta su reanudación el 8 de marzo de 2021".

A continuación, se preocupa la Audiencia por exponer las razones que le llevan a rechazar la atenuación:

"A la vista de lo anterior, nos encontramos con unos hechos cometidos en los años 2007 y 2008, cuya investigación se inició en marzo de 2013, siendo imputados los acusados entre 2013 y 2014, llevándose a cabo una compleja e intensa instrucción, con práctica de registros en las sedes de UNIFICA y del PP y el análisis de la documentación intervenida por la UDEF, el IGAE y la AEAT-ONIF, que concluyó con el dictado de los autos de procedimiento abreviado de 23 de marzo de 2015 y auto de apertura de juicio oral de 28 de mayo de 2015, por lo que la instrucción fue rápida y eficaz.

Desde que se recibió en este Tribunal de enjuiciamiento el 30 de julio de 2015 hasta el comienzo del juicio oral el 8 de febrero de 2021, ciertamente han transcurrido más de cinco años, pero ha de tenerse en cuenta que la designación de la composición del Tribunal sufrió diversas variaciones debido a los incidentes de recusación planteados y a los traslados y nuevas incorporaciones de Magistrados, y a ello ha de añadirse que se elevaron a la Sección diversas piezas de Gürtel, cuyo señalamiento no podía hacerse de forma simultánea sino sucesiva, habida cuenta como ocurrió en este caso que la Magistrada Ponente era la misma en las piezas "Ayuntamiento de Jerez", "Visita del Papa" y "Papeles de Teofilo", habiéndose celebrado los juicios de la Pieza de Jerez entre marzo y septiembre de 2019, con dictado de sentencia el 23 de noviembre de 2019, el de la pieza de Visita del



Papa entre marzo y julio de 2020, dictándose sentencia el 20 de noviembre de 2020, y el objeto de esta pieza Papeles de Teofilo entre febrero y mayo de 2021.

No ha habido pues, dilaciones o paralizaciones imputables al Tribunal, debiéndose el retraso en señalar el juicio en parte a los incidentes de recusación planteados por las partes y una vez solventados a los cambios de composición del Tribunal y la limitación del mismo (habida cuenta que varios estaban recusados) para poder enjuiciar al mismo tiempo las diversas piezas que se elevaron a la Sala del mismo procedimiento, y es por ello que se tardó un año en dictar el auto de admisión de pruebas y seguidamente diligencia señalando comienzo del juicio.

En cuanto al parámetro de enjuiciamiento en un plazo razonable, el mismo ha de computarse no desde la fecha de comisión de los hechos, sino desde que se da inicio al procedimiento y más en concreto desde que se dirige contra la persona en cuestión, por lo que hasta que no ocurre esto ni es imputada formalmente no puede hablarse de que está sujeta al procedimiento, y en el caso, la imputación del Sr Teofilo tuvo lugar en 2013 y la de los Sres. Fabio y Lourdes en 2014 (aunque el procedimiento se había dirigido contra ellos desde julio de 2013), por lo que hasta el juicio oral han transcurrido casi ocho años.

Y concluye:

"el sometimiento a un procedimiento durante ocho años ciertamente es un tiempo excesivo, pero por las razones que hemos expuesto no puede considerarse dilación extraordinaria que la fase intermedia haya tenido una duración de más de cinco años, habida cuenta de las recusaciones planteadas por las acusaciones populares respecto a distintos Magistrados de la Sala y la celebración de dicho período de juicio oral de tres piezas de la causa Gurtel, lógicamente de forma sucesiva al estar designada Ponente la Magistrada que redacta la presente sentencia.

Por ello, atendiendo a los parámetros jurisdiccionales y razones citadas, no consideramos que deba aplicarse la atenuante analógica de dilaciones indebidas del artículo 21. 6ª CP en el presente procedimiento".

Aceptándose como se aceptan esas razones que justifican esos retrasos, no se considera, empero, que valden el rechazo de la atenuación.

Veamos.

Es obvio que habiendo durado la instrucción tan solo dos años y habiendo quedado reducido el objeto procesal en la sentencia a unos delitos de defraudación tributaria y falsedades, junto a una apropiación indebida, las dilaciones no derivan de la complejidad de la investigación que dista de poder asimilarse a la de la pieza principal de la causa, como subrayan las defensas en los escritos presentados en el trámite del art. 882 LECrim. No es comparable este asunto con el supuesto enjuiciado en la STS 507/2020, de 14 de octubre (Época I), en que se consideró que no existían dilaciones indebidas pese a que, desde que se inició en agosto de 2008, hasta la sentencia de primera instancia en julio de 2018, habían transcurrido diez años. Basta echar un vistazo a la sentencia de casación para percatarse de las abismales diferencias que impiden trazar todo paralelismo.

Han sido las incidencias en la fase intermedia las que han generado un largo *impasse* hasta la celebración del juicio oral con continuas variaciones en la composición de la Sala por razones procesales (recusaciones), orgánicas (sustituciones, traslados), o laborales (señalamiento de otras causas con idéntica Ponente). Nada de ello es reprochable a quien reclama la atenuante. Tampoco al Tribunal. Sobra aclararlo, pero esto es indiferente.

En cuanto a los incidentes de recusación no se trata ya de que se tramitasen rebasando, en ocasiones muy ampliamente, todos los plazos legales, como denuncia el recurrente, sino que en rigor, en cierta manera y desde un punto de vista puramente objetivo, siempre supondrán dilaciones evitables, es decir, que no eran necesarias; que no eran, en ese sentido, *debidas*. Si prospera el incidente, porque será señal de que un componente del Tribunal debió haber aceptado la recusación. Su indebido posicionamiento provocó los retrasos; si no prospera, porque será señal de que no debió haberse promovido. Es en ese plano objetivo (que no pretende tildar de improcedente ni la decisión convencida del magistrado recusado; ni la iniciativa legítima de la parte) en el que hay que medir las dilaciones, y no en el de las responsabilidades personales.

Al afectado la dilación le perjudica de forma semejante si es fruto de la desidia de algunos funcionarios o de la errada actuación profesional del instructor o del juzgador, o de otra parte, como si es sencillamente, como sucede aquí, el producto de factores supraindividuales vinculados a un mal funcionamiento del sistema en abstracto. El fundamento de la atenuante es el perjuicio objetivo.

Aparte de la relativa intrascendencia punitiva ya advertida de este punto, la objetiva complicación generada en la fase intermedia permite mantener la atenuante en su primer nivel, sin intensificar su eficacia.



Ventilar esos cinco años de paréntesis, de pendencia de un señalamiento con unas medidas cautelares vivas, contemplando sus principales protagonistas y afectados cómo la composición del tribunal va modificándose pero el juicio sigue sin señalarse (lo que llegó a pedirse explícitamente), sin, al menos, la compensación que representa una atenuación, no se compadece bien ni con la doctrina jurisprudencial ni con la voluntad del legislador que quiso, lo que no era pacífico y puede cuestionarse en un plano de *lege ferenda*, que esa pena natural que representa el alargamiento más allá de lo razonable de un enjuiciamiento fuese compensada con una mitigación de la pena legal en forma de atenuante.

Se apreciará en la segunda sentencia -y allí se fijará su eficacia- la atenuante de dilaciones indebidas.

B).- Recurso de Lourdes .

### **Interrupción de la prescripción.**

**NOVENO.-** En paralelo al anterior recurrente también esta condenada dedica el primero de los motivos de su recurso a reivindicar una sentencia absolutoria por virtud de una causa extintiva de la responsabilidad criminal: la prescripción ( arts 130.6º, 131 y 132 CP).

Respecto de ella el panorama procesal es sustancialmente diferente: su imputación formal no llegó hasta el Auto fechado el 5 de junio de 2014, siendo así que el plazo de prescripción vencía el 25 de julio del año anterior, 2013, cinco años después del vencimiento del período hábil para la declaración voluntaria del Impuesto de Sociedades de UNIFICA correspondiente al ejercicio de 2007 (art. 8.1 de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda 1433/2007, de 17 de mayo).

Pese a esa significativa diferencia, también el debate ha de girar alrededor de la antes transcrita providencia de 19 de julio de 2013.

Hemos razonado por qué entendemos que tal actuación procesal interrumpía la prescripción respecto del anterior recurrente. Ahora se tratará de dilucidar si tal eficacia paralizadora alcanza también a esta coacusada atendiendo a los elementos diferenciales. La interrupción de la prescripción no se produce respecto de una infracción, sino respecto de la responsabilidad penal de cada partícipe en esa infracción: el plazo de prescripción de cada uno de los codelincentes puede adquirir vida propia. Se paraliza cuando el procedimiento se dirige contra él; pudiendo seguir corriendo respecto de otros partícipes.

Damos ahora por reproducido, en lo que resulte aplicable, el argumentario antes desplegado sobre la capacidad de una resolución con forma de providencia para interrumpir la prescripción y sobre la sustancialidad de ese proveído. No era un mero trámite. Representaba la cristalización procesal de la decisión judicial de investigar los posibles delitos de defraudación tributaria con relación a los ejercicios de los años 2007 y siguientes con ocasión del Impuesto de Sociedades del que era sujeto pasivo la entidad UNIFICA. En todo caso, no dejaremos de contestar, aunque implique alguna reiteración, a los alegatos que sobre ese punto común con el otro recurrente, se vierten en esta impugnación.

La providencia dice lo que dice. No estamos ante un problema probatorio en el que debamos manejar el principio *in dubio* que, junto a otros argumentos, se invoca en el recurso. Es un problema estrictamente jurídico: interpretación del alcance del art. 132.3 CP.

Establece tal precepto que, a los efectos de interrupción de la prescripción, la persona contra la que se dirige el procedimiento deberá quedar suficientemente determinada en la resolución judicial, ya sea mediante su identificación directa o mediante datos que permitan concretar posteriormente dicha identificación en el seno de la organización o grupos de personas a quienes se atribuya el hecho.

La tan citada providencia -19 de julio de 2013- designaba directamente al otro recurrente y condenado y a la entidad UNIFICA, atribuyendo a aquél, como administrador de ésta, presunta responsabilidad por delitos de defraudación tributaria. No sobra reproducirla otra vez:

"Que por los peritos de la AEAT designados en auxilio judicial se determinen las contingencias tributarias y si las mismas tienen trascendencia jurídico penal ( art. 305 CP).

.- Respecto de las obligaciones fiscales que hubieran de incumbir al Partido Popular en relación al Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (retenciones) para los ejercicios fiscales de 2007 en adelante - al encontrarse los anteriores afectados por el instituto de la prescripción- efectuándose las oportunas estimaciones de cuotas que en cada caso procedieren.

.- Respecto de las obligaciones fiscales que hubieran de incumbir a las personas físicas y jurídicas supuestamente perceptoras de rentas procedentes de la denominada "Caja B" del Partido Popular, para los mismos impuestos y ejercicios fiscales antedichos, teniendo además en cuenta la normativa vigente sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido efectuándose las oportunas estimaciones de cuotas que en cada



caso procedieren. **Especialmente en lo que respecta al identificado como Fabio y a la mercantil UNIFICA SERVICIOS INTEGRALES S.L.**" (énfasis añadido).

Siendo así que UNIFICA solo contaba con dos administradores -estos dos recurrentes, luego formalmente imputados-, ha de entenderse que ese proveído supone a estos efectos dirigir el procedimiento contra la recurrente. Distintas podrían ser las cosas si fuese más elevado el número de administradores o mayor la complejidad de la empresa o su número de socios. Pero en esas condiciones (los dos acusados son los administradores y socios de UNIFICA) el procedimiento apuntaba inequívocamente a la ahora recurrente como administradora de la sociedad y, además, socio cualificado. El plazo de prescripción quedó interrumpido como ha resuelto con acierto la sentencia.

Son acogibles sus argumentos:

"el Letrado de su defensa niega asimismo carácter interruptivo a la providencia de 19 de julio de 2013, parcialmente transcrita, dado que a dicha acusada no se la identifica, sosteniendo que tal interrupción no se habría producido sino hasta el auto de 5 de junio de 2014 (fol. 12.513, tomo 28) que acuerda su declaración como investigada (lo que tuvo lugar el 9 de julio de 2014 (fol. 13.011, tomo 29), a cuya fecha habrían transcurrido más de cinco años.

Pues bien, en el caso de D<sup>a</sup>. Lourdes , aun cuando la providencia de 19 de julio de 2013, no la identifica nominalmente, sólo al Sr. Fabio porque su nombre es el que aparece en los papeles de Teofilo , sí se acuerda la investigación tributaria de las cantidades percibidas por UNIFICA, sociedad de la que eran socios y administradores mancomunados tanto D. Fabio , como D<sup>a</sup> Lourdes , de manera que al acordarse dirigir el procedimiento contra dicha sociedad, dado que en ese momento no estaba vigente la responsabilidad penal de las personas jurídicas, se consideraba dirigido contra las personas que integraban sus órganos de dirección y administración.

Señala el art. 132.2. 3<sup>a</sup> CP que la persona contra la que se dirige el procedimiento deberá quedar suficientemente determinada en la resolución judicial, ya sea mediante su identificación directa o mediante datos que permitan concretar posteriormente dicha identificación en el seno de la organización o grupo de personas a quienes se atribuye el hecho.

Ya en el Auto de Procedimiento Abreviado, se razonó por el Magistrado Instructor que: "De forma que debe quedar fijada en dicha resolución (providencia y no auto de 19/07/2013) el momento en que el procedimiento se entiende dirigido frente a la mercantil investigada UNIFICA SERVICIOS INTEGRALES S.L., y respecto de sus socios y administradores mancomunados, siendo el fundamento y objeto de la referida resolución de 19/07/2013, la práctica de diligencias, entre otras, mediante requerimiento de informes a los peritos integrantes de la Unidad de Auxilio judicial de la AEAT para determinar las contingencias tributarias por IS, IRPF (retenciones) e IVA derivadas de los pagos anotados en los soportes contables opacos aportados a la instrucción en fecha 15/07/2013 por Teofilo (requiriéndose expresamente que tal investigación se extendiera especialmente en lo que respecta al identificado como Fabio a la mercantil UNIFICA SERVICIOS INTEGRALES S.L., y ordenando que se efectuaran las oportunas estimaciones de cuotas que en cada caso procedieren para los ejercicios fiscales de 2007 en adelante), y todo ello sin perjuicio de las concreciones que motivaran la posterior resolución de 27/09/2013, al objeto de acordar la entrada y registro en la sede social de UNIFICA y la declaración como imputado de Fabio , si bien resultando palmario que con la previa resolución de 19/07/2013 en solicitud de informe a la AEAT sobre las responsabilidades tributarias de los mismos, habría operado ya la interrupción de los plazos de prescripción invocados de contrario, como se desprende de la jurisprudencia (así, SSTs 1294/2011 y 586/2014).

Criterio que es refrendado por el Auto de apertura del juicio oral, que se remite al Auto de procedimiento Abreviado y al Auto 46/2015, de 6 de febrero, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Penal de la AN, expresando cómo "las resoluciones judiciales dictadas y las numerosas diligencias que se estaban practicando conllevaban la dirección del procedimiento contra Unifica y sus socios, administradores y directivos, habiéndose operado desde entonces la interrupción de los plazos de prescripción. Y es que estas resoluciones judiciales tenían un contenido sustantivo: estaban materialmente imputando a personas determinadas nominativamente (UNIFICA y sus socios y administradores y directivos) la presunta comisión de uno o varios delitos fiscales, y consiguientemente ordenaron su investigación argumentando suficientemente la razón de tal proceder. Todas las resoluciones que se dictaron en la causa tenían un contenido sustancial propio de la puesta en marcha y prosecución de una investigación delictiva y determinaban nominativamente al sujeto pasivo".

Coincide la Sala con tan acertados razonamientos, por lo que no podemos sino concluir que la correcta interpretación del referido precepto regulador de la interrupción de la prescripción conduce a considerar que se entiende dirigido el procedimiento contra una persona cuando su identificación si bien no es directa sí se



hace con datos que permitan después concretar su identificación en el seno de la persona jurídica a quien se atribuye el hecho, como en este caso son los supuestos delitos fiscales de UNIFICA, de la que D<sup>a</sup>. Lourdes es socia y administradora mancomunada junto con el Sr. Fabio, por tanto, conocedora necesariamente de la investigación que se estaba realizando sobre la empresa desde tiempo atrás y al menos desde el dictado de la providencia de 19 de julio de 2013".

Es necesario puntualizar que ese párrafo 3º del art. 132.2 CP, introducido en 2010, no hacía más que otorgar refrendo legal a lo que era una consolidada doctrina jurisprudencial (SSTS 304/2020, de 12 de junio, 24 de marzo de 2006, 14 de marzo de 2003, 6 de noviembre de 2000, 30 de octubre de 2001, y 5 de febrero de 2003). Es suficiente para entender interrumpida la prescripción que el procedimiento se dirija contra personas que, aun cuando no estén señaladas nominalmente, aparezcan suficientemente definidas (en parecida dirección, STS 188/2017, de 23 de marzo). A mayores, el art. 132.3 CP invocado está vigente en el momento en que se aplica (2013), lo que, en punto discutible pero admitido en algunas legislaciones con el *plácet* del TEDH, no significaría aplicación retroactiva de una norma desfavorable.

Que no fuese designada nominalmente la recurrente no enturbia esa eficacia interruptiva. Como consocia y administradora mancomunada de UNIFICA, de forma implícita pero clara, el procedimiento la encaraba: no estaba procesalmente determinada su identidad, pero era fácilmente determinable, sin necesidad de una ulterior investigación adicional (vid. en este sentido, SSTS 30 de septiembre y 11 de noviembre de 1997 que el Fiscal rememora en su informe).

Por lo demás y como se anunciaba, abunda este recurso en los argumentos aducidos por el anterior recurrente, enriqueciéndolos con otras consideraciones.

No es compartible la afirmación apodíctica que encabeza el listado de argumentos: *"una providencia -se proclama- no es ni puede ser nunca considerada como una resolución idónea para interrumpir la prescripción"*.

No es así. Será el contenido de la providencia lo que determine si interrumpe o no la prescripción. Una providencia acordando oír a una persona como investigado -por acudir a una muestra muy sencilla y nada infrecuente- interrumpe la prescripción. Y es que exigir un auto de imputación formal para establecer ese efecto llevaría a algo insostenible: solo cuando ya en la instrucción se han recabado elementos indiciarios suficientes se podría interrumpir el plazo de prescripción.

Lo que se requiere es una resolución que suponga que el procedimiento es encaminado en una dirección que apunta a averiguar las posibles responsabilidades penales de una persona, aunque en ese momento frente a ella no existan elementos suficientes para llamarla al proceso a prestar declaración y, mucho menos, para una imputación formal. Eso es lo que se pretende justamente con la instrucción: comprobar si existe esa base indiciaria para seguir avanzando en la senda iniciada, o, en caso negativo, abandonarla. Por eso no solo no es nada anómalo, sino que es lo lógico y lo congruente, que la providencia examinada remita finalmente a una ulterior valoración.

Que el presunto responsable no esté personado en el procedimiento no obsta a la interrupción de la prescripción. De ahí se deduce igualmente lo irrelevante a estos fines del régimen de impugnabilidad de esa resolución interruptora. Lo decisivo -reiteremos el argumento- es su materialidad: la investigación apunta hacia concretas personas, determinadas o determinables fácilmente sin necesidad de especulaciones (aquí: los administradores y, a la vez titulares, de la sociedad cuyas irregularidades fiscales de ciertos ejercicios sospechosas de invadir el territorio penal, se intentan esclarecer).

Hay que insistir en que esta cuestión se mueve en un nivel distinto que la temática sobre los derechos de defensa y la llamada al proceso (art. 118 LECrim).

La motivación exigible ha de adecuarse al momento procesal en que recae la resolución. Al incoarse unas diligencias previas en virtud de una denuncia no se cuenta más que con la versión del denunciante. No se puede exigir un auto de imputación exponiendo indicios. Basta con que el juez incoe diligencias en averiguación de los hechos denunciados para que la prescripción se vea interrumpida; aunque la resolución se ajuste a un formulario estereotipado.

La motivación se nutre también del contexto procesal. La providencia de 19 de julio de 2013 en ese concreto escenario procesal significaba que había razones (*papeles* que suponían una contabilidad paralela al margen de la oficial) para sospechar sobre pagos efectuados de forma oculta por los trabajos de esa sociedad, lo que sugiere posibles fraudes a la Hacienda Pública por la opacidad de esos ingresos. No es necesario plasmar por escrito lo obvio.

Por fin, se pretende con base en una interpretación literalista -que no literal- del art. 132 CP llegar al plazo de prescripción sumando al tiempo transcurrido antes de la providencia de referencia, paralizaciones posteriores.



Esa exégesis está descalificada por la jurisprudencia de forma constante y rotunda. Cuando se interrumpe la prescripción el cronómetro se pone a cero: se pierde el tiempo ganado. Así se infiere de la redacción del precepto (*"quedando sin efecto el tiempo transcurrido"*). No se puede llegar a la prescripción a base de acumular periodos separados de paralización de una causa: unos meses, aquí; un año, por allí; unos días que se rebañan de la fase intermedia o de una diligencia que se demora; los años pasados hasta que se inició el procedimiento... así hasta alcanzar un total de cinco años. Esa mecánica ha estado siempre desautorizada.

### **Presunción de inocencia.**

**DÉCIMO.-** La presunción de inocencia es introducida en el segundo motivo del recurso de Lourdes, que, como los restantes, se formula de forma expresamente subsidiaria del anterior: solo para el caso de ser aquél desestimado. El art. 852 LECrim y el art. 24.2 CE constituyen sus referencias normativas, procesal y constitucional, respectivamente.

Tras pertinentes citas jurisprudenciales se desciende al supuesto concreto considerando contradictorio que la sentencia estime *"acreditado que la misma (esta recurrente) no participó en la obra de la sede del PP y que no llevaba el área comercial ni se ocupaba de las finanzas de UNIFICA en la distribución de funciones que de facto habían decidido el acusado Sr Fabio y ella"*; y, sin embargo, añade *"Ahora bien, aunque no de manera directa pero si indiciaria se deduce su conocimiento y voluntad de defraudar a la Hacienda Pública"*, lo que apoya en la *"obligación inherente a la posición de administradora de la obligada tributaria como resulta del artículo 45.2 de la Ley General Tributaria"*.

Se estaría fundando la condena en una suerte de responsabilidad objetiva: la condición de administradora llevaría ineludiblemente a la responsabilidad penal por la vía de presumir, sin más datos, que tenía que conocer lo acaecido en la sociedad, pese a no ser la administradora única. No sería legítimo desdeñar sin mayores argumentos la hipótesis de que la actuación defraudatoria corriese de cuenta exclusiva del otro acusado, sin conocimiento de la recurrente, a la que ni siquiera se le puede achacar firmar las declaraciones tributarias como erróneamente establece la sentencia.

Los indicios que apunta la Audiencia como fundamento de esa convicción no son directos. Habla de elementos que apuntan inequívocamente a irregularidades consentidas por la recurrente en materia de obligaciones fiscales, de la tenencia de cajas de seguridad, o de la regularización de rentas en el extranjero lo que presupone previos incumplimientos fiscales. Pero que la recurrente no haya sido escrupulosa en la atención de sus obligaciones fiscales no lleva inexorablemente a presumir que conoció y consintió la defraudación de la que fue protagonista el otro administrador. Serían necesarios indicios de su participación en concreto en la defraudación del ejercicio por el que ha sido condenada.

En verdad el mero hecho de ser administrador no conduce de forma inexorable a afirmar la responsabilidad penal. Como dice la STS 336/2004, de 15 de julio, citada por la recurrente *"la responsabilidad criminal se atribuye por la intervención efectiva en los hechos, no por la titulación formal que pudiera existir en la ostentación de un cargo en la empresa"*.

De otras irregularidades fiscales, por generalizadas y groseras que fuesen, tampoco puede inferirse necesariamente que participase de forma consciente en la defraudación por la que ha sido condenada. Es cierto igualmente.

Pero es que no se trata solo de que esos elementos generan ya por sí una vehemente sospecha de que no nos enfrentamos a una actuación llevada a cabo en solitario y clandestinamente por el otro acusado, a espaldas de la recurrente a la que habría ocultado esos ingresos y los pactos a que había llegado sobre la retribución de esas importantes obras. Concurren otros datos, alguno tremendamente elocuente, que permiten dar el salto de la vehemente sospecha a la certeza que plasma legítimamente la Sala en su sentencia. La acusada realiza una gestión en la caja de seguridad que tenían alquilada justamente el mismo día en que se recibe un pago en metálico del acusado Teofilo; la primera gestión desde su alquiler unos meses antes. ¿Una mera casualidad? No parece que sea así si advertimos que el día en que se realiza otro de los pagos en metálico, será el otro acusado, quien realice una operación en otra caja de seguridad.

La convicción alcanzada por la Sala está fundada en un sólido andamio indiciario y adecuadamente motivada.

Como colofón del rechazo de este motivo se antoja pertinente recordar los más significados pasajes de esa motivación fáctica, rica y convincente; aquellos que enumeran secuenciadamente los indicios que, ensamblados con su condición de administradora y socia de UNIFICA, soportan la deducción concluyente de signo inculpatario:

.- En diversos correos intervenidos en el registro de UNIFICA, y que han sido analizados por la UDEF y por la IGAE, como se ha dejado constancia en el fundamento de valoración probatoria, se evidencia que



la Sra. Lourdes intercambia correos con empleados de la empresa en los que hablan de delimitar los IVA a pagar o de generar más IVA con facturas ficticias o piratas, de trocear facturas para imputarlas a obras distintas de aquellas a las que estaban vinculadas, o de pasarlas de un ejercicio a otro, lo que pone de manifiesto un conocimiento de la fiscalidad de la empresa y del estado de sus facturas, y de en qué momento era necesario obtener facturas ficticias de proveedores ficticios, así como una voluntad de falsear las declaraciones tributarias para pagar menos impuestos y en definitiva causar un perjuicio a la Hacienda Pública.

.- Existencia de una caja B en UNIFICA, que se evidencia de la utilización del nombre de dinero B en correos que intercambian el Sr Fabio y ella, como en relación al pago de extras o bonus a determinados empleados de la compañía, siendo conocimiento notorio y general entre la población el significado de dinero B.

.- Tenencia de numerosas cajas de seguridad, tanto de su titularidad como compartida con su socio el Sr. Fabio y de la empresa UNIFICA en la que ambos estaban autorizados, en la Banca March y en La Caixa, habiendo sido ratificado el informe emitido por la UDEF, sobre tales datos de titularidad así como de las visitas a las mismas, resultando del registro de éstas en la entidad bancaria que D<sup>a</sup>. Lourdes hizo una visita a la caja de seguridad nº NUM008 de Banca March (de titularidad conjunta de los Sres. Fabio y Lourdes) el 28 de enero de 2008, coincidiendo con la fecha en que consta anotado un pago en B por importe de 195.000 euros entregado por el acusado Teofilo al coacusado y socio suyo Sr. Fabio.

.- Regularización de bienes y rentas en el extranjero por importe de 109.440,67 euros, lo que resulta de la presentación de la declaración tributaria especial al amparo del Real Decreto Ley 12/2012, al que se acogió, presentando el modelo 720 en noviembre de 2012.

Tal regularización la hizo personalmente en concepto de IRPF por rentas no declaradas, luego como antes hemos señalado no procede su imputación a otros impuestos como sociedades, cuyo obligado era UNIFICA, a modo de compensación con lo debido por dicho impuesto.

Desde el momento en que hemos admitido que de la cuota impagada en 2007 ha de descontarse lo abonado en el ejercicio siguiente por ingresos que debieran haberse declarado en el ejercicio de 2007, la cuestión del conocimiento del criterio correcto para la imputación pierde casi toda relevancia. Afectará a la diferencia de tipo entre ambos ejercicios, lo que representa un monto no decisivo para conformar el delito. No olvidemos, por lo demás, que la jurisprudencia concibe la cuantía de 120.000 euros como una condición objetiva de punibilidad según hemos puntualizado ya. Los ingresos ocultados por sí solos permiten alcanzar ese dintel.

**UNDÉCIMO.**- Los dos últimos motivos de esta recurrente no reclaman respuesta específica. Descartada la tipicidad de las acciones falsarias no es necesario debatir sobre la prueba de su participación.

La atenuante de dilaciones indebidas, en otro orden de cosas, será apreciada, lo que supone la estimación del motivo cuarto de este recurso.

C).- Recurso de Milagros y Natividad.

#### **Legitimación de la acusación popular en delitos de defraudación tributaria.**

**DUODÉCIMO.** - Este recurso, compuesto por una decena de motivos de muy distinto alcance, comienza con una queja por la limitación de su papel en la causa como acusación popular: se les ha negado legitimación para ejercer la acción penal por un delito contra la Hacienda Pública referido al Impuesto de Sociedades correspondiente a 2008 (Partido Popular), y en relación al IVA del ejercicio del 2010 frente a Eladio. Igualmente, se les ha escamoteado la capacidad para sostener la acción civil frente a los acusados Teofilo, Eladio y el PP, como responsable civil subsidiario, acción derivada también de delitos de defraudación tributaria.

Las quejas transitan a través del art. 852 LECrim: esas decisiones afectarían al derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24 CE en relación con la previsión constitucional de la acción popular (art. 125 CE).

En un primer acercamiento se denuncia el formato y tiempo de la decisión impugnada. Fue al inicio del juicio oral cuando se adujo tal punto como cuestión previa. La Sala difirió su decisión al momento de sentencia. Esa articulación no convence a las recurrentes. Sería contradictorio sostener que, como carecían de legitimación, el juicio oral estuvo mal abierto y declarar la nulidad parcial de tal auto; para, a continuación, proceder a la absolución analizando también el fondo. Nada impedía resolver la cuestión en la fase vestibular del juicio, cancelando de esa forma esas acusaciones que pesaron sobre los acusados durante todo el plenario.

En otro orden de cosas, si la apertura del juicio oral era nula (probablemente -podemos apostillar- esa no era la fórmula correcta para resolver, sino absolver por esa razón), no debía haberse llegado a un pronunciamiento de fondo como el que, a la postre, se ha producido. Nada imponía postergar tal decisión ante el tema suscitado



pues nada nuevo podría esperarse del juicio oral con incidencia sobre el criterio de la Sala, que, al no ser anticipado, ha provocado actuaciones probatorias inútiles e innecesarias.

En el aparentemente convincente planteamiento se detecta una falla.

La forma de actuar de la Sala en ese momento fue la más prudente y precavida, lo que en un procedimiento de estas dimensiones es pauta especialmente aconsejable. Solo de esa forma ahuyentaba el fantasma de eventuales nulidades que obligasen a repetir el juicio oral, dilapidando muchos esfuerzos procesales. Situados en ese momento -inicio del juicio oral- ante la disyuntiva -resolver ya y expulsar del procedimiento ese objeto o diferir la decisión a la sentencia- resulta a la larga más cauta la segunda opción ante la posibilidad de estimación de futuras impugnaciones. Solo de esa forma se dejaban abiertas las puertas a un recurso, también de fondo, por parte de esta acusación popular. En el otro escenario (ceñir el fundamento de la absolución al presupuesto procesal) el recurso habría de limitarse a ese aspecto. De estimarse, obligaría a repetir el juicio en tanto habría quedado expulsada toda la actividad probatoria que esta parte quería desplegar a esos fines. Una nueva y muy significativa dilación se sumaría a las ya muy relevantes producidas.

No era ilegal ni improcedente la alternativa -abortar ya en ese momento inicial el procedimiento en esos particulares-; pero, desde luego, se nos antoja más atinada en un juicio *ex ante* la postura adoptada por el Tribunal. Su criterio sobre ese punto podría ser firme y claro, pero no tenía por qué adivinar qué podría decidir el Tribunal Superior. Por tanto, habría de ponderar la eventualidad de un recurso, su posible estimación y sus consecuencias y valorar pros y contras. Era una acertada cautela posponer la decisión a la sentencia. Y lo ha sido también, aunque no fuese obligado, no sentirse disculpados de abordar el fondo. También hubiese sido correcto, aunque podría generar disfunciones.

Ambas posibilidades -resolver en el acto o remitir a la sentencia- son acordes con la legalidad y la letra del art. 786.3 LECrim. Para inclinarse por una u otra han de evaluarse diversos factores que pueden llevar a una u otra solución.

Una muestra de ello, que en ese caso se resolvió en sentido contrario pero que ratifica esa ambivalencia, ofrece la STS 742/2022, de 20 de julio. Se trataba de la declaración de ilicitud de unas pruebas. Hacerlo ya en sentencia era correcto, pero podía contaminar el enjuiciamiento:

"¿Fue correcto resolver anticipadamente, dejando así fatalmente lastradas las posibilidades probatorias del plenario? Dicho de otra forma, ¿era más lógico esperar a presenciar toda la prueba para resolver sobre la nulidad alegada? De esa forma se hubiera contado con una visión más completa para operar con complejos criterios que modulan las respuestas excluyentes inmatizadas (doctrina de la conexión de antijuricidad a la que dedica el Fiscal los últimos tramos de su escrito).

**Es ese un interrogante de respuesta incierta, a resolver caso por caso.** Sin afán de condicionar una futura decisión, quizás era exagerado negar radicalmente la posibilidad de valerse de los testigos propuestos, sin perjuicio de rechazar las preguntas cuyo origen viniese relacionado con la prueba nula en sí. Las modulaciones que, al socaire de la doctrina de la conexión de antijuricidad, ha establecido nuestro Tribunal Constitucional, con mayor o menor acierto, y más o menos controvertidas, pero en todo caso con capacidad de orientar de forma imperativa la interpretación que nos corresponde a los órganos de la jurisdicción ordinaria (art. 5.1 LOPJ) podía hacer conveniente esa cautela. Algunos antecedentes aludidos parecen sugerir que la ocupación del dinero, aunque apostillando su procedencia lícita, es admitida por terceros no acusados que se dicen titulares. Encierra ello cierta paradoja (no está probado que se haya ocupado ese dinero, pero sí su procedencia lícita) que, en todo caso, puede resultar inevitable consecuencia del art. 11.1 LOPJ y la doctrina de la prueba ilícita que se asienta no sobre premisas epistémicas (lo que alienta ese tipo de contradicciones) sino sobre criterios deónticos.

**La decisión anticipada del cuestionamiento de la licitud de un medio probatorio, en todo caso, no solo es opción ajustada a la legalidad, sino que incluso, cuando se trata de nulidades probatorias con proyección global y aptas para provocar una metástasis generalizada en todo el material probatorio, comporta, en abstracto, muchas ventajas (aunque también algún inconveniente). Hay que barajar pros (se ahuyenta una posible y sutil contaminación psicológica ...) y contras (una eventual revocación provocará la necesidad de repetición del juicio; pueden producirse decisiones prematuras que luego se revelan precipitadas al surgir durante el juicio nuevos elementos con influjo directo o indirecto en lo ya resuelto...).**

**Es un tema en el que no caben apriorismos. No es lo mismo si se va a expulsar la prueba, que si se va a refrendar su legalidad (supuesto en que hay muchas razones que invitan a diferir la argumentación y decisión a la sentencia)" (énfasis añadido).**

La lectura que hacen las recurrentes del manejo procesal de esa incidencia no es acertada. En su opinión -y con ello preparan el terreno para su argumentación en materia de condena en costas- esa postergación obedece



a que se trataría de una cuestión controvertida sobre la que la Sala no tenía formado un criterio claro. Sería cuestión *siempre vidriosa, discutida y discutible* que presenta diversas *vertientes que deben ser revisitadas y revisadas*.

Es una deducción interesada. No necesariamente significa eso. También este motivo del recurso ha superado la fase de admisión eludiendo la aplicación del art. 885 LECrim. No se infiere de ello inexorablemente que sobre el tema no exista jurisprudencia abundante ( art. 885.2º LECrim); o que este motivo y todos los que componen los numerosos recursos tengan fundamento suficiente para superar ese filtro de admisión (art. 885.1º): es práctica procesal inveterada en casación, por razones pragmáticas, evitar las decisiones de inadmisión parcial. Originan complicaciones procesales de no siempre fácil manejo.

Del mismo modo, cuando existen muchas acusaciones, pluralidad de partes, delitos variados (...), no resultaba estrategia aconsejable adelantar la decisión sobre la legitimación de esta acusación popular para algunas concretas peticiones de condena, dejando la resolución final bajo la *espada de Damocles* de una nulidad con necesidad de retroacción de actuaciones y repetición del juicio.

**DÉCIMO TERCERO.-** Despejadas las cuestiones procedimentales periféricas nos podemos adentrar en el núcleo de la cuestión: la petición de condena por un delito de defraudación tributaria en un procedimiento abreviado ¿puede ser sostenida por una o varias acusaciones populares, cuando ni el Ministerio Fiscal, ni la perjudicada, AEAT, mantienen esa acusación? Y, como variante, ¿habilita la acción popular para peticiones de responsabilidad civil?

La primera cuestión ha sido muy debatida y ha generado opiniones discrepantes y una abundante bibliografía donde encontramos posiciones en ambos sentidos. La jurisprudencia, sin embargo, pese a reflejar también lo polémico de la cuestión la presencia de algunos votos particulares se ha decantado de forma ya lineal y plenamente consolidada por la respuesta negativa. Enseguida lo analizaremos.

El segundo de los puntos -acción civil-, sin embargo, no merece debate alguno: es obvio -y nadie en la doctrina, que se conozca, ni ningún precedente (a salvo el islote muy singular que representa la STS 751/1993, de 1 de abril) defiende la capacidad de una acusación popular para ejercer pretensiones de índole estrictamente civil patrimonial -reclamar una indemnización- en el proceso penal. Si puede ejercitar esa acción la acusación pública es porque un precepto legal le habilita expresamente. Pero junto al Ministerio Fiscal, únicamente el propio perjudicado constituido como acusación particular o como actor civil está legitimado para pretensiones de esa naturaleza. Es elemental. Ni siquiera otro perjudicado puede arrogarse esa capacidad de accionar.

La titular del crédito tributario es la Hacienda Pública. Ni en el proceso penal, ni en ningún otro ámbito, unos particulares -individualmente o constituidos en asociación- pueden atribuirse la misión de reclamar en nombre de aquélla créditos tributarios. No hay forma de argumentar con alguna racionalidad jurídica en pro de otra solución. No hay acción popular en ese espacio jurídico de tipo civil o, más bien, tributario, a diferencia de otros territorios (urbanismo, vgr.).

Una pena sin responsabilidad civil (argumento aducido) no es ningún contrasentido, ni genera paradoja alguna: sucede siempre que el beneficiario de la responsabilidad civil renuncia a ella.

Por cierto, el delito de blanqueo de capitales no genera responsabilidades civiles; sí responsabilidades pecuniarias (multa, decomiso) que es algo conceptualmente distinto, lo que descalifica una de las variadas líneas argumentales intentadas por las recurrentes.

**DÉCIMO CUARTO.-** Despliegan a continuación las recurrentes un largo alegato combatiendo los fundamentos de la doctrina jurisprudencial a tenor de la cual los delitos contra la hacienda pública son de aquéllos que no consienten una acusación popular cuando no es compartida su pretensión ni por la acusación particular ni por la pública. Incide en su pluriofensividad y en la relevancia de la justicia tributaria como valor colectivo en tanto mecanismo de igualdad distributiva...

Hay que reconocer el esfuerzo por dotar de solidez al discurso impugnatorio. Se llega a un auténtico *encaje de vuelillos* en algunos pasajes tratando de equiparar, con buenas razones, la malversación con el delito de defraudación tributaria y peleando por atraer lo que se ha conocido como doctrina *Atutxa* como correctivo de la doctrina *Botín* (por utilizar la terminología que hizo fortuna y que manejan las recurrentes). Se intentan desmontar algunos de los argumentos esgrimidos por precedentes de esta Sala poniendo en valor la proclamación del art. 125 CE.

Sin minusvalorar los razonamientos expuestos tanto por estas, como por otras entidades recurrentes cuyo escrito de impugnación tenemos ya a la vista, y sin minimizar la enjundia del debate, para desestimar los motivos nos basta constatar que es una discusión ya zanjada en un concreto sentido por este Tribunal Supremo. No se ponen de manifiesto razones novedosas que propicien un replanteamiento de la cuestión.



**DÉCIMO QUINTO.**- Ante cada punto jurídico de interpretación compleja, con soluciones variadas que podrían ser convalidables (si la exhibición de un arma constituye uso; si el delito del art. 153 exige un ánimo machista especial; si basta la negativa a realizar una de las dos pruebas para medir al alcohol en aire espirado para incurrir en delito de desobediencia, etc, etc, etc...), la jurisprudencia no puede estar preguntándose, continuamente y en cada ocasión que se le presente, la solución correcta. Una vez se haya pronunciado, tras la necesaria reflexión, deliberación y votación que cristaliza en una toma de postura, hay que estar a esta. Eso no puede llevar a petrificar la jurisprudencia, pero sí a reconocer que exige un mínimo de estabilidad. Solo ante elementos novedosos de fuste se estará en condiciones de un *overruling*, según la terminología del *Common Law* donde la doctrina sobre el precedente ocupa un papel central.

"La interpretación de las normas jurídicas -son palabras, a las que no falta elegancia literaria, de la STS 474/2021, de 2 de junio- representa a menudo un reto intelectual, con frecuencia no fácil. Por eso, no extraña que, en el ámbito propio de la exégesis de una norma, concurren puntos de vista divergentes tanto en el contexto teórico que caracteriza los trabajos elaborados por la doctrina científica como en el marco de su aplicación práctica por los Tribunales. Y tampoco es extraño que los diferentes puntos de vista se asienten sobre argumentos atendibles, sólidos, racionalmente contruidos. No hay forma segura en estos casos de determinar infaliblemente cuál de las interpretaciones enfrentadas tiene objetiva, ontológicamente, "la razón". No obstante, la riqueza del debate, el intercambio de argumentos y objeciones enriquece la tarea y contribuye muchas veces a la formación de un criterio universal o, al menos mayoritariamente, aceptable. No siempre. Presenta el debate académico la ventaja de que sus proyecciones prácticas, que las tiene sin duda, resultan reflejas o indirectas: no se refieren a un suceso histórico concreto sino, como gusta decirse, a un "supuesto de hecho", a un modelo despersonalizado y construido por abstracción, de cuyo análisis científico surgen después resultados muy fecundos en el marco de los, ya sin concretos, procesos penales que ante los Tribunales se siguen y encajan en el modelo o hipótesis de trabajo. Por el contrario, los operadores jurídicos, quienes desde diferentes posiciones participamos en el desarrollo de aquellos concretos procesos (jueces y magistrados, miembros del Ministerio Público, letrados, etc.) no actuamos sobre modelos teóricos sino sobre sucesos verdaderamente acaecidos, protagonizados por personas concretas y en circunstancias también históricamente definidas. Y en este ejercicio de administrar justicia no conviene la incertidumbre. Si supuestos sustancialmente idénticos y a los que resulta inequívocamente aplicable una misma norma jurídica son resueltos de forma diversa en atención al particular punto de vista, por fundamentado que se encuentre, de cada órgano jurisdiccional que interviene en ellos, la igualdad de los ciudadanos, --contemplada en el artículo 14 de nuestra Constitución como derecho fundamental y en el artículo 1.1 como valor superior de nuestro ordenamiento jurídico--, padece, al dispensarse, al socaire de esa distinta interpretación normativa, un diferente trato a quien, sin embargo, se halla en situación idéntica. Por eso, el propio artículo 9.3 de la Constitución española determina también que la misma garantiza, entre otros, el principio de seguridad jurídica, único modo de conseguir la certidumbre acerca de la forma en que el ordenamiento jurídico responderá ante la realización, o no realización, de determinadas conductas".

Y prosigue:

"El ordenamiento jurídico, especialmente en el marco del enjuiciamiento penal, se sirve para lograr esta indispensable previsibilidad en la interpretación de las leyes, de dos instituciones principales: el Ministerio Público y la jurisprudencia. El primero, siempre animado, conforme proclama el artículo 124 de la Constitución, por los principios de legalidad e imparcialidad, se sujeta también al de unidad de actuación (al que sirve, instrumentalmente, el principio de dependencia jerárquica), lo que le permite actuar, ante todos los Tribunales de España de una manera uniforme: sostener, en casos iguales, iguales pretensiones. **La segunda, materializada en las resoluciones de este Tribunal Supremo, órgano jurisdiccional superior en todo los órdenes, salvo lo dispuesto en materia de garantías constitucionales ( artículo 123 de la Constitución ), contribuye a complementar el ordenamiento jurídico ( artículo 1.6 del Código Civil ) unificando los criterios interpretativos, protegiendo la aplicación, cierta y previsible, de la norma, ante las eventuales discrepancias que pudieran producirse en el ámbito de los diferentes órganos jurisdiccionales de España. Este es el núcleo esencial, aunque no único, el fundamento primario, del recurso de casación mismo.**

Cierto, desde luego, que la función que a la jurisprudencia corresponde en nada oscurece la irrenunciable autonomía, la radical independencia, de la que todos y cada uno de los órganos jurisdiccionales de España son titulares. No hay aquí relación alguna de jerarquía sino distribución funcional de competencias. La doctrina jurisprudencial no es, y no debe ser, inmutable. No se escribe en mármol. Pero tampoco vacilante, oscilante e incierta. No está tampoco escrita sobre la arena de la playa. La antigüedad ostensible, o relativa al menos, de sus pronunciamientos, puede ser buen indicio para justificar una nueva toma en consideración de lo anteriormente resuelto, al efecto de revisar su eventual vigencia. Y desde luego, las aportaciones dialécticas, los argumentos nuevos o no tomados en cuenta, ya procedan de la propia doctrina científica, de los demás órganos jurisdiccionales, --nacionales, supranacionales, o incluso extranjeros--, de los letrados o, en fin, de



otras fuentes atendibles también, pueden mover, mueven, a la necesidad de repensar acerca de la más correcta interpretación de un precepto. Por eso, cualquier órgano jurisdiccional puede apartarse de nuestra doctrina, ya sea porque considere que el paso del tiempo la ha envejecido tanto que la hace disfuncional, ya sea sobre la base de otras razones, sólidas, fundamentadas, que este Tribunal no tuvo en cuenta. Conviene evitar, sin embargo, que una mera discrepancia, argumentalmente insustancial, con el entendimiento mantenido por el Tribunal Supremo acerca de la recta interpretación de una norma, produzca el indeseable efecto que trataba de conjurarse al principio: la aplicación a un suceso idéntico de una misma norma, con resultados, empero, divergentes, en función solamente del Tribunal provincial (o aún de la Sección del Tribunal provincial), al que el enjuiciamiento corresponda, con el natural padecimiento de los principios de seguridad jurídica y del derecho a la igualdad de los ciudadanos. Para evitarlo se ha previsto el recurso de casación y, en particular, el diseñado en el artículo 847.1. b) de la vigente Ley de Enjuiciamiento Criminal ( STS 474/2021, de 2 de junio) (la tipografía resaltada no se corresponde con la redacción original).

El Tribunal de casación puede variar su doctrina. No rige una autovinculación absoluta al propio precedente que llevaría a una indeseable fosilización de la jurisprudencia. Pero es irrenunciable imprimir una cierta vocación de permanencia a los criterios sentados por la jurisprudencia. Una antigua integrante del Tribunal Supremo americano explicaba con muy buen sentido que la decisión revisora de jurisprudencia debe estar alentada por razones más poderosas que la simple creencia de que la decisión anterior no era la más correcta o la mejor. La jurisprudencia necesita estabilidad, lo que no significa inmutabilidad.

Desde estas consideraciones preliminares y con independencia de cuál fuese en su día el criterio de cada uno de quienes componemos esta Sala de justicia, es claro que nuestra responsabilidad ahora consiste en ajustar nuestra decisión al criterio emanado del Pleno cuando estudió y resolvió esta misma cuestión, tras el correspondiente debate. El criterio ha sido asumido y reiterado (en terminología penal podríamos hablar de doctrina *multirreincidente*): SSTS 481/2017, de 28 de junio, 569/2017, de 17 de julio, 176/2018, de 12 de abril, 429/2018 de 27 de septiembre, 500/2018, de 24 de octubre y 579/2018, de 21 de noviembre, entre otras. Esta nueva sentencia ha de unirse a esa serie refrendando el criterio del Pleno.

Las opiniones divergentes en el seno de la Sala cristalizaron debidamente argumentadas en el voto particular que acompañó a aquella primigenia decisión y en algún otro esporádico emitido por quienes no habían participado en tal Pleno. Una vez expresada la disidencia de forma oficial, la seguridad jurídica exige no perpetuar en el seno del Tribunal de casación un debate ya ventilado, salvo que aparezcan serias razones para un replanteamiento que, además, para mantener el buen orden procesal, debe ser avocado al Pleno.

No detectamos nada novedoso en la forma en que se suscita la impugnación: da vueltas otra vez a los mismos argumentos y contrargumentos con revestimientos más o menos originales, en la formulación, pero iguales en lo sustancial.

La STS 738/2018, de 5 de febrero representa otra muestra de la idea que se quiere transmitir:

"...aplicar la ley no se reduce a la desnuda función de repetir el enunciado legislativo, sino que exige elegir razonadamente una solución entre las diversas convalidables por la ley. Que los jueces crean derecho es una realidad innegable, siempre dentro del marco, más o menos holgado, de la legalidad.

Uno de los mecanismos más eficaces para combinar las consecuencias de la inevitable creación judicial del derecho con técnicas que embriden y moderen esa capacidad judicial propiciando cierta previsibilidad y seguridad que ahuyenten el riesgo de anarquía judicial, es la técnica del precedente judicial. Cuando a un órgano judicial se le ofrecen diversas alternativas jurídicamente razonables ha de elegir habitualmente aquella que ha sido elegida en supuestos similares por sentencias anteriores constitutivas del precedente.

Dentro de esa denominada creación judicial del derecho y el papel del precedente ocupa un plano singular la jurisprudencia de los tribunales de casación. Esta afirmación resulta indiscutible desde una visión realista o experiencial, más allá de que podamos discutir y teorizar sobre el grado de vinculatoriedad, mayor o menor, de la jurisprudencia.

Todo precedente judicial aporta algo al derecho. Los emanados de la Corte de casación, Tribunal Constitucional, o tribunales supranacionales aportan algo más. (...)"

El ponente de tal sentencia, que se había unido pocas semanas antes a la postura contraria al criterio asumido por la mayoría en el Pleno de referencia plasmada en un muy crítico voto particular, ahora refrendaba con esa invocación la tesis de la que discrepaba por esa exclusiva y potísima razón: la jurisprudencia había hablado.

**DÉCIMO SEXTO.-** Por lo expuesto deviene muy conveniente recopilar, aunque sea mediante un *collage* de extractos más o menos largos de sentencias, referencias para reflejar el estado actual de esta cuestión en la jurisprudencia. Lo ha hecho también la Sala de instancia.



La STS 4/2015, de 29 de enero trataba de sintetizar esa doctrina.

"Se suscita por ambos recurrentes en sus respectivos primeros motivos una cuestión de **legitimación activa** que se conecta con el art. 24 CE, lo que permitiría su acceso a casación ( art. 852 LECrim). La condena por los delitos de malversación (para la recurrente ...) y falsedad (para ambos recurrentes) se sostendría en la pretensión mantenida con exclusividad por Tetra 5 S.A, constituida como **acusación popular** en relación a tales infracciones. El Fiscal no formuló acusación y no existía otra parte activa personada.

Se invocan las SSTs 1045/2007, de 17 de diciembre, y 54/2008, de 8 de abril doble referencia ( *Botín, Atutxa*) bien conocida. A ellas se añade la STS 8/2010, de 20 de enero.

La posición del Ministerio Público en el procedimiento no ha sido lineal: inicialmente pidió el sobreseimiento. Posteriormente en el trámite correspondiente acusó por un delito del art. 436 CP a esta recurrente y al condenado no recurrente. En el acto del juicio oral, modificando sus conclusiones, introdujo la acusación por estafa.

(...)

La doctrina de la STS 1045/2007, de 17 de diciembre llevaría a negar la legitimación de una acusación popular para mantener en exclusiva una pretensión de condena por malversación y falsedad, en el discurso de los recurrentes.

Se dice que el sustrato es idéntico al que originó la conocida como doctrina *Botín*. Habría una persona jurídico pública perjudicada, la Junta vecinal de Villalmondar que es la titular del bien jurídico protegido por los delitos objeto de acusación. Tal entidad ni se personó ni formuló reclamación alguna. Se conjugarían así los dos vectores que conducen a la solución *Botín*: el Fiscal no acusa; el titular inmediato del interés protegido por el delito tampoco; luego queda vedado el acceso al juicio oral exclusivamente de la mano de la acusación popular.

Como se objeta por el Ministerio Fiscal y la acusación popular dos quiebras se detectan en tal itinerario argumental lo que impide acoger la queja:

**a)** La interpretación literal en que se basaba la doctrina *Botín* no concurre en este caso ( art. 782 LECrim). Para privar de legitimación a la acusación popular se exigía que tanto el Ministerio Fiscal como la acusación particular solicitasen el sobreseimiento. Aquí la persona jurídica perjudicada no se ha constituido en acusación particular y en consecuencia no hay solicitud alguna que provenga de ella. Su indicación de que no ha sufrido perjuicio se explica fácilmente: el perjuicio se ha desplazado a un tercero. Objetivamente está perjudicada: es deudora de una cantidad que ha sido sustraída de sus arcas y que por tanto estará obligada a abonar en el caso de que los responsables directos no sean solventes.

**b)** Los delitos de malversación de caudales públicos y falsedad no son equiparables a estos efectos con el delito contra la Hacienda Pública. En el delito de malversación están presentes unos intereses colectivos o sociales mucho más directos que en la defraudación tributaria. Lo demuestra, entre otras posibles consideraciones, la previsión del art. 432.2 CP referida al perjuicio o entorpecimiento del servicio público. Hay una ligazón más evidente e inmediata entre la malversación y la afectación de intereses sociales, lo que permite incluir este delito entre los que resultan afectados por la denominada doctrina *Atutxa*. Más claro aparece esto todavía en relación al delito de falsedad documental: que la actividad oficial de una corporación municipal sea reflejada en los archivos y documentos oficiales con fidelidad y sin manipulaciones, invenciones, o desajustes con la realidad, es, obviamente, aspiración de toda la colectividad. No puede identificarse un perjudicado concreto y específico necesariamente en ese delito; y, si lo hay, no lo será con carácter exclusivo ese organismo público, de forma que monopolice todo el desvalor de la acción.

Siendo bien conocidas y estando bien expuestas en los escritos de recurso e impugnación, no parece procedente reiterar con su transcripción esas sentencias que enmarcan la doctrina de esta Sala. Baste tan solo recordar como la diferenciación entre unos y otros casos ha sido avalada desde la perspectiva constitucional por su máximo intérprete. La STC 205/2013 dice a este respecto:

*"El objeto de este recurso es determinar si se han vulnerado los derechos de los recurrentes a la imparcialidad judicial ( art. 24.2 CE ), por la pérdida de imparcialidad objetiva del Magistrado Ponente de la Sentencia impugnada; a la igualdad ( art. 14 CE ), en relación con el derecho a un proceso con todas las garantías ( art. 24.2 CE ), por haberse admitido la legitimación de la acción popular para instar, por sí sola, la apertura del juicio oral apartándose del criterio establecido por el propio Pleno de la Sala Segunda del Tribunal Supremo en la Sentencia 1045/2007, de 17 de diciembre ;*

*Como ya ha sido expuesto, los recurrentes han alegado la vulneración del derecho a la igualdad en que se ha admitido la legitimación de la acción popular para instar, por sí sola, la apertura del juicio oral en un procedimiento abreviado, en contra de lo decidido por el propio Pleno de la Sala Segunda del Tribunal Supremo en la Sentencia*



1045/2007, de 17 de diciembre, en la que se acordó el sobreseimiento al existir una petición conjunta del Ministerio Fiscal y la acusación popular en ese sentido, a pesar de que instó su apertura la acción popular, al entender que ésta, conforme al art. 782.1 de la Ley de enjuiciamiento criminal (LECrím), no tiene autonomía propia para ello.

Por lo que se refiere al derecho a la igualdad en la aplicación de la ley, que es la concreta perspectiva del art. 14 CE alegada por los recurrentes, este Tribunal ha reiterado que el reconocimiento de la lesión del citado derecho fundamental exige, en primer lugar, la acreditación de un tertium comparationis, ya que el juicio de igualdad sólo puede realizarse sobre la comparación entre la Sentencia impugnada y las precedentes resoluciones del mismo órgano judicial que, en casos sustancialmente iguales, hayan sido resueltos de forma contradictoria. En segundo lugar, también se precisa la identidad de órgano judicial, entendiéndose por tal, no sólo la identidad de Sala, sino también la de la Sección, al considerarse cada una de éstas como órgano jurisdiccional con entidad diferenciada suficiente para desvirtuar una supuesta desigualdad en la aplicación de la ley. Igualmente, es necesaria la existencia de alteridad en los supuestos contrastados, es decir, de "la referencia a otro" exigible en todo alegato de discriminación en aplicación de la ley, excluyente de la comparación consigo mismo. Por último, además, se exige que el tratamiento desigual se concrete en la quiebra injustificada del criterio aplicativo consolidado y mantenido hasta entonces por el órgano jurisdiccional o de un antecedente inmediato en el tiempo y exactamente igual desde la perspectiva jurídica con la que se enjuició, respondiendo así a una ratio decidendi sólo válida para el caso concreto decidido, sin vocación de permanencia o generalidad, y ello a fin de excluir la arbitrariedad o la inadvertencia; concluyendo que lo que prohíbe el principio de igualdad en la aplicación de la ley es el cambio irreflexivo o arbitrario, lo cual equivale a mantener que el cambio es legítimo cuando es razonado, razonable y con vocación de futuro, esto es, destinado a ser mantenido con cierta continuidad con fundamento en razones jurídicas objetivas que excluyan todo significado de resolución ad personam, siendo ilegítimo si constituye tan sólo una ruptura ocasional en una línea que se viene manteniendo con normal uniformidad antes de la decisión divergente o se continúa con posterioridad (por todas, STC 105/2009, de 4 de mayo, FJ 4).

En el presente caso, como ha sido detallado en los antecedentes, la Sentencia impugnada ha dedicado una especial atención en el fundamento de Derecho primero a exponer las razones en virtud de las cuales se justificaba una conclusión diferente a la doctrina sentada en la Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, de 17 de diciembre de 2007, sobre la interpretación del art. 782 LECrím respecto de la improcedencia de la apertura del juicio oral con la sola solicitud de la acusación popular. **A esos efectos, se destaca que la doctrina que inspira dicha Sentencia centra su** thema decidendi en la legitimidad constitucional de una interpretación con arreglo a la cual el sometimiento de cualquier ciudadano a juicio, en el marco de un proceso penal, sólo se justifica en defensa de un interés público, expresado por el Ministerio Fiscal, o un interés privado, hecho valer por el perjudicado, de modo que fuera de estos casos, la explícita ausencia de esa voluntad de persecución convierte el juicio penal en un escenario ajeno a los principios que justifican y legitiman la pretensión punitiva. **En ese sentido, se destaca que este efecto no se produce en aquellos casos en los que, bien por la naturaleza del delito, bien por la falta de personación de la acusación particular, el Ministerio Fiscal concurre tan solo con una acción popular que insta la apertura del juicio oral, ya que, en tales supuestos, el Ministerio Fiscal no agota el interés público que late en la reparación de la ofensa del bien jurídico. De ese modo se señala que esta conclusión se obtiene no ya del tenor literal del art. 782.1 LECrím, sino del significado mismo del proceso penal, ya que éste se aparta de los fines constitucionales que lo legitiman cuando la pretensión penal ejercida por la acusación popular se superpone a la explícita voluntad del Ministerio Fiscal y del perjudicado. Pero esa misma pretensión instada por la acción popular recupera todo su valor cuando la tesis abstencionista es asumida, sólo y de forma exclusiva, por el Ministerio Fiscal.**

Pues bien, en atención a lo expuesto debe concluirse que, en los términos en que ha sido desarrollado el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley en la doctrina de este Tribunal Constitucional, no cabe apreciar su vulneración en el presente caso. En efecto, la Sentencia impugnada, no sólo desarrolla ampliamente las razones en virtud de las cuales cabe llegar a una interpretación diferente a la realizada en la STS de 17 de diciembre de 2007, sino que además pone de manifiesto **la notable diferencia** que se da entre los supuestos analizados en cada una de las resoluciones, lo cual por sí mismo, elimina cualquier atisbo de vulneración del derecho de igualdad. Además, el criterio sentado en la Sentencia impugnada en este amparo ha tenido su continuidad en resoluciones posteriores como es la STS de 20 de enero de 2010. Por tanto, no puede afirmarse ni que en la Sentencia impugnada haya llevado a cabo un cambio irreflexivo o por inadvertencia respecto de un precedente idéntico, ni que haya desarrollado una ratio decidendi sólo válida para este caso concreto, sin vocación de permanencia o generalidad, ni que los casos resueltos sean sustancialmente iguales, por lo que este concreto motivo de amparo también debe ser desestimado" STC 205/2013 de 5 de diciembre)" (se han resaltado los fragmentos de mayor interés).

Oportuno resulta también, aunque padezca -y mucho- la brevedad, evocar la STS 288/2018, de 14 de junio. Esta Sala da por asentada su doctrina sobre este punto. Nótese que la sentencia viene acompañada de un voto particular de dos componentes de la Sala que se revela como la necesidad de dejar constancia de su



discrepancia, aún con la implícita y evidente voluntad de asumir en lo sucesivo el criterio que ha pasado a ser doctrina legal y, de algún modo, complemento del ordenamiento, al que están vinculados:

"1. 1.- El primero de los motivos, por la vía que ofrece el art. 849.1 de la LECrim, sostiene infracción de ley, por indebida aplicación del art. 782.1 de la LECrim. Entiende la defensa que se vulneró ese precepto al permitir la Audiencia que una acusación popular, tras la petición de archivo formulada por el Fiscal y la acusación particular, determinara la apertura del juicio oral y la acusación por el delito de estafa, contraviniendo así la literalidad de aquel precepto, según el cual, "si el Ministerio Fiscal y el acusador particular solicitaren el sobreseimiento de la causa (...) lo acordará el Juez".

Conviene hacer una precisión inicial.

En efecto, si bien con arreglo a una concepción histórica del recurso de casación la cita de preceptos penales de naturaleza procesal desbordaría los límites de la vía impugnativa que ofrece el art. 849.1 de la LECrim - que se refiere a "precepto penal de carácter sustantivo u otra norma jurídica del mismo carácter que deba ser observada en la aplicación de la ley penal"-, lo cierto es que esta Sala ha flexibilizado al máximo esta exigencia, hasta el punto de admitir, por la vía del error de derecho, la invocación de preceptos procesales que actúen como presupuestos determinantes de la aplicación de la norma penal. Y el art. 782.1 de la LECrim es uno de ellos, en la medida en que su correcta interpretación es garantía de que el proceso penal se habrá delimitado objetiva y subjetivamente con arreglo a los dictados impuestos por la jurisprudencia constitucional y de esta Sala. Ninguna objeción podría formularse tampoco para el caso en que la defensa hubiera acomodado sus alegaciones al marco impugnativo que le proporcionan los arts. 5.4 de la LOPJ y 852 de la LECrim".

No han incurrido en esa inexactitud procesal estas recurrentes que con toda corrección han acudido al art. 852 LECrim. Pero dejamos constancia de esa inicial reflexión de la sentencia pues sale al paso de algunas objeciones de admisibilidad planteadas por algunos recurridos.

" 1. 2.- El examen de lo actuado -continúa la sentencia- pone de manifiesto lo siguiente: a) la presente causa se inició mediante auto de fecha 5 de mayo de 2014, dictado por el Juzgado de instrucción núm. 11 de Zaragoza, mediante el que se acordó la incoación de diligencias previas, acusando recibo de unas diligencias de investigación incoadas por el Ministerio Fiscal; b) en escrito presentado el 17 de julio de 2014, el Gobierno de Aragón interesó su personación como perjudicado en las referidas diligencias, a la vista de la posible comisión de un delito de estafa. La personación fue acordada con fecha 24 de julio de 2014, teniendo al Letrado de la Comunidad de Aragón como parte; c) con fecha 2 de julio de 2015, ese mismo Letrado, en el ejercicio de la acusación particular, tras una participación activa en la instrucción llevada a cabo por el juzgado, presentó escrito apartándose del procedimiento penal y anunciando que desistía de la posibilidad de presentar escrito de acusación, al tiempo que dejaba en manos del Fiscal el ejercicio de las acciones que se estimasen oportunas; d) mediante escrito fechado el 28 de agosto de 2015, la Asociación de Ambulancias del País Vasco solicitó ser admitida como acusación popular en la presente causa, petición atendida por el Juzgado de instrucción núm. 11, cuyo titular impuso el pago, en concepto de fianza, de 3.000 euros; e) admitida como acusación popular, la Asociación de Ambulancias del País Vasco formuló escrito de conclusiones calificando los hechos investigados como constitutivos de sendos delitos de estafa y falsedad documental. El Ministerio Fiscal, por el contrario, instó el sobreseimiento provisional de la causa mediante escrito datado el 22 de julio de 2016; f) el Juzgado de instrucción núm. 11 dictó auto de apertura del juicio oral, que fue señalado por la Sección Sexta de la Audiencia Provincial de Zaragoza, señalamiento del que trae causa la resolución impugnada.

La apertura del juicio oral por el delito de estafa llevó a la defensa, en el trámite de las cuestiones previas regulado en el art. 786.2 de la LECrim, a alegar que se había vulnerado el art. 782.1 de la LECrim, que obliga a acordar el sobreseimiento de la causa, por lo menos, en lo que al delito de estafa se refiere, toda vez que esa acusación no podía ser sostenida únicamente por la acusación popular tras la retirada de la acusación del Fiscal y de la única acusación particular posible. La decisión de cierre -se alega ahora en apoyo del motivo- era obligada para no contravenir el contenido del citado precepto y, lo que es decisivo, su interpretación conforme a la jurisprudencia de esta Sala, expresada en la STS 1045/2007, 17 de diciembre.

La Sección Sexta de la Audiencia Provincial de Zaragoza, mediante auto fechado el día 17 de abril de 2017, rechazó las alegaciones de la defensa, al estimar que el criterio proclamado en aquel precedente -al que no faltó un número significativo de votos particulares- proponía una interpretación rigorista y literal del art. 782.1 de la LECrim, entendimiento que había sido debilitado por resoluciones posteriores que realizaron una interpretación más integradora del precepto en cuestión (cfr. SSTS 54/2008, 8 de abril y 8/2010, 20 de enero). En el caso que nos ocupa, al tratarse de una supuesta estafa en la que quien resulta verdaderamente perjudicado es el erario público, la Asociación de Ambulancias del País Vasco estaría legitimada -concluyen los Jueces de instancia- para el ejercicio de la acción popular, sin que el hecho de que el Gobierno de Aragón se hubiese apartado del procedimiento como organismo público afecte al desvalor de la acción.



Tiene razón la defensa cuando discrepa del discurso de la Audiencia Provincial. Su discrepancia cuenta con el apoyo del Ministerio Fiscal.

El motivo ha de ser estimado.

**1.3.- No es cierto que la doctrina sentada por la STS 1045/2017, 17 de diciembre ( Caso Botín ) haya sido flexibilizada, hasta el punto de perder sus notas definitorias, por la sentencia STS 54/2008, 20 de enero ( caso Atucha). De entrada, la primera de esas resoluciones no es susceptible de censura por el hecho de que propugne una interpretación literal del art. 780.2 de la LECrim . Quien así razona olvida que la interpretación de las normas "según el sentido propio de sus palabras" constituye la primera de las pautas hermenéuticas impuestas por el art. 3.1 del Código Civil . Tampoco es aceptable una línea de razonamiento que debilite el valor de una resolución del Tribunal Supremo -luego confirmada, como veremos, por precedentes posteriores- por el hecho de que incorpore votos particulares discrepantes con el criterio de la mayoría.**

La doctrina proclamada por las doctrinas *Botín* y *Atucha* no puede entenderse sin la singularidad de cada uno de los supuestos de hecho a los que esta Sala tuvo que dar respuesta. En el primero de ellos - STS 1045/2017-, el Ministerio Fiscal y la acusación particular representada por la Abogacía del Estado instaron el sobreseimiento de la causa, al estimar que no estaba justificada la perpetración del delito contra la hacienda pública que había determinado la inicial incoación de las diligencias. Frente a esta petición de cierre, una acusación popular solicitó la apertura del juicio oral, al entender que sí se había acreditado una conducta defraudatoria para el fisco, con grave perjuicio para el erario público. En el segundo - STS 54/2008-, el Ministerio Fiscal pidió el sobreseimiento de la causa que se había seguido contra una autoridad autonómica, considerando que el delito de desobediencia por el que el propio Fiscal había formulado inicialmente querrela criminal, no había quedado debidamente justificado. Frente a esta petición, una acusación popular hizo valer su voluntad de ejercicio de la acción penal, obteniendo la apertura del juicio oral y recurriendo en casación el inicial pronunciamiento absolutorio.

Como puede apreciarse, existe un dato que diferencia conceptualmente ambos precedentes. Mientras que en uno de ellos coinciden en la petición de cierre el Ministerio Fiscal y la acusación particular, en el segundo está ausente cualquier acusación que invoque la defensa del interés particular del perjudicado. Y sólo está presente la acusación pública porque el delito por el que se iniciaron las diligencias -desobediencia- es un delito que, por definición, no admite un perjudicado que pueda monopolizar las consecuencias negativas que, para una u otra persona, haya traído consigo la comisión del ilícito penal. Es, por tanto, una exigencia conceptual, ligada a la naturaleza del delito investigado, la que impide la presencia de un perjudicado directo que, invocando su voluntad de mostrarse parte, pueda asumir el ejercicio de la acusación particular.

Esta diferencia, por sí sola, ya podría resultar suficiente para justificar un diferente tratamiento jurídico de situaciones que, en modo alguno, pueden resultar identificadas. El art. 782.1 de la LECrim cierra la puerta del juicio oral -y así sucedía en la STS 1045/2007- en aquellos casos en los que se manifiesta una doble y convergente petición de sobreseimiento, a saber, la que interesa el Fiscal, órgano promotor de la acción de la justicia en defensa de la legalidad, y la que solicita la acusación particular, esto es, la representación legal del perjudicado por el delito. En el supuesto de hecho que contemplaba la STS 54/2008, nada de esto acontecía. Era el Ministerio Fiscal -por cierto, el mismo que había formalizado inicialmente una querrela criminal por la posible comisión de un delito de desobediencia- quien interesaba de forma exclusiva el sobreseimiento de la causa. Ninguna similitud existía entre ambos supuestos. De hecho, en la segunda de las sentencias - caso *Atucha*- ni siquiera se dibujaba el presupuesto fáctico al que el art. 782.1 de la LECrim asocia el efecto vinculante en la petición de sobreseimiento, que no es otro que la concurrencia de esa doble voluntad de archivo en ambas acusaciones, la pública y la particular. De ahí que no pudiera aplicarse, en ausencia de acusación particular, un precepto concebido de forma exclusiva para la hipótesis en que el ejercicio de la acción penal, en la fase intermedia, se diversifica con una doble representación de los intereses que pueden llegar a converger en el proceso penal, la de los intereses públicos, a cargo del Fiscal, y la de los intereses particulares, hechos valer por la acusación particular.

La jurisprudencia, por tanto, no avala un entendimiento de la acción popular construido a partir de la imaginaria contradicción entre dos supuestos que no pueden ser equiparados. El cierre representado por la doctrina *Botín*, resultado de la coincidente voluntad de archivo asumida por los defensores de los intereses que latían en el proceso penal, no se tornó en frívola decisión de apertura en la doctrina *Atucha*. En el primero de los casos, la celebración del juicio oral para reparar un daño que el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado declaraban inexistente, habría implicado un retroceso en la evolución histórica que explica los fines del proceso penal. Habríamos contribuido a resucitar una concepción trasnochada del orden jurisdiccional penal, ocasionalmente convertido en un artificial y frívolo campo de batalla en el que una asociación se arroga la defensa de intereses que ni el Fiscal ni el defensor institucional del patrimonio público reputan dañados. En el segundo de los casos,



por el contrario, admitir la posibilidad de que, mediando una petición de archivo por parte del Fiscal, el delito de desobediencia pueda ser interpretado conforme al prisma enriquecido de una asociación, permite reforzar el significado constitucional de la acción popular como instrumento de participación popular en la administración de justicia, de modo especial, en aquellos casos en los que la asociación querellante presenta una visible proximidad con el objeto del proceso.

La línea argumental que late en ambas resoluciones no puede ser abordada con el reduccionismo que se aferra a la obviedad de que un delito contra la hacienda pública, por ejemplo, no puede ser indiferente al interés colectivo. Desde luego, no lo es. Tienen razón quienes reivindican la dimensión social de aquel delito, ligada al deber constitucional que alcanza a todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (cfr. art. 31 CE). Sin embargo, ese mandato constitucional no agota el bien jurídico protegido en los delitos contra la hacienda pública. Antes al contrario, se aproxima más a la razón de política criminal que justifica el castigo con penas privativas de libertad a todo aquel que, mediante la elusión fraudulenta del pago de los impuestos, menoscabe el patrimonio y las expectativas de ingreso en el erario público. Con todos los matices sugeridos por su tratamiento sistemático, estamos ante un delito de naturaleza patrimonial, por más que su existencia entronque de una manera tan directa con la llamada constitucional a la irrenunciable vigencia del principio de igualdad en el sostenimiento de las cargas públicas. Dicho en palabras de la STS 952/2006, 6 de octubre, se trataría de algo más que un delito patrimonial, pues presenta una clara relación con "... la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del patrimonio estatal, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas".

**Pero más allá del resbaladizo debate ligado a la determinación del bien jurídico y a sus efectos en el ámbito de la persecución penal de un delito, lo cierto es que la representación procesal del Estado y la defensa del erario público corresponden a la Abogacía del Estado o al funcionario que asuma la defensa oficial de cualquier otro órgano de la Administración Pública. Es evidente, por tanto, que la defensa de los intereses patrimoniales del Estado, con todos los añadidos con los que quiera enriquecerse el bien jurídico, es una defensa profesionalizada, que se hace recaer en la Abogacía del Estado o en aquellos funcionarios que en el ámbito autonómico asumen legalmente ese cometido. Y, como tal, no admite su delegación a cualquier ciudadano que quiera suplir lo que interpreta como censurable inacción de los poderes públicos.** Así lo establece la Ley 52/1997, 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas. En su art. 1º determina que "*la representación y defensa en juicio del Estado y de sus Organismos autónomos, así como la representación y defensa de los órganos constitucionales, cuyas normas internas no establezcan un régimen especial propio, corresponderá a los Abogados del Estado integrados en el Servicio Jurídico del Estado*". En el presente caso el art. 1º. del Real Decreto 2134/1984, 26 de septiembre y la disposición segunda, apartado A. 3 de su Anexo, prestan cobertura jurídica a la profesionalización de la defensa en juicio de los intereses patrimoniales de la Comunidad Autónoma de Aragón.

No cabe, en consecuencia, oponer a la defensa profesional del erario público una entusiasta defensa *amateur*, ejercida por todo aquel que considere que debe empeñar sus esfuerzos en neutralizar la desidia del representante y defensor legal del patrimonio del Estado. La lectura constitucional del proceso penal no es conciliable con la admisión de un *amicus fisci* dispuesto a asumir, sin más apoderamiento que su personal iniciativa, la representación y defensa del erario público en aquellos casos en los que su defensor institucional considera que no ha existido un daño penalmente reclamable. Admitir lo contrario puede conducir a situaciones paradójicas, tanto en lo afectante a **la declaración de responsabilidades civiles, incompatibles con el ejercicio de la acción popular**, como al efectivo reintegro de esos importes en las arcas públicas sin que ni siquiera exista un acto administrativo de requerimiento de pago al finalmente condenado.

Cuanto antecede hace explicable la conclusión alcanzada por esta Sala en los precedentes citados por la defensa en su recurso. En efecto, cuando el Ministerio Fiscal y el defensor del patrimonio -privado o público-menoscabado por el delito interesan el sobreseimiento de la causa, el Juez debe acordarlo. Así lo impone el art. 782.1 de la LECrim, en congruente mandato con la cobertura constitucional de la acción popular -que admite limitaciones legales a su ejercicio- y con el actual estado del proceso penal, entre cuyos fines no se encuentra la simple persecución de un hecho que ni el Fiscal ni la acusación particular consideran delictivo. El daño o la puesta en peligro de un bien jurídico -sin adentrarnos en los matices funcionalistas que esta afirmación sugiere- está en la base de todo hecho susceptible de dar lugar a la incoación de un proceso penal. Y así ha quedado expuesto en nuestra jurisprudencia.

1. 4.- En la STS 1045/2007, 17 de diciembre ( caso *Botín*), razonábamos la constitucionalidad de un enunciado legal - art. 782.1 LECrim- llamado a restringir la capacidad de ejercicio de la acción popular. Justificábamos entonces una decisión de cierre a partir de la convergente petición de sobreseimiento del defensor de los intereses públicos y del acusador particular. Decíamos entonces que "... es perfectamente plausible que cuando el órgano que "tiene por misión promover la acción de la justicia en defensa de la legalidad, de



los derechos de los ciudadanos y del interés público tutelado por la ley" ( art. 124 CE) así como el propio perjudicado por los hechos consideran que la causa debe ser sobreseída porque los hechos no constituyen delito, el Legislador no haya querido conferir a la acción popular un derecho superior al de las otras partes conjuntamente consideradas. Parece claro que en tales casos las perspectivas de que la acción tenga éxito estarán claramente mermadas, dado que el Fiscal estima que no está comprometido el interés social, en los términos del art. 124.1. CE, y el perjudicado no encuentra razones para mantener su pretensión punitiva basada en un interés particular. Estando satisfecho el interés social y el interés individual del perjudicado por el delito, está también justificado que se adopten medidas de celeridad que, en modo alguno desprotegen el interés social confiado al Ministerio Fiscal ni el interés particular defendido por el perjudicado. (...) Téngase en cuenta, por lo demás, que de esta manera la ley no anula el derecho de la acción popular, pues le reconoce importantes derechos procesales, como el de iniciar por sí el proceso, el de solicitar medidas cautelares, el de impulsar la instrucción mediante ofrecimiento de pruebas o el de participar con plenitud de facultades en la producción de la misma".

En el FJ 14 añadíamos: "... considerando la voluntad expresada por el Legislador en el texto legal, es claro que el Legislador ha admitido la distinción entre el derecho del perjudicado por el delito y el de quien actúa en representación del interés popular. En el n.º 1 del art. 782 sólo hizo referencia a la acusación particular y al Ministerio Fiscal. En el n.º 2 del mismo artículo identifica al acusador particular con los "directamente ofendidos o perjudicados". Por dos veces, por lo tanto, no mencionó a la acusación ejercida por quienes no son directamente ofendidos. (...) Por otra parte, desde la perspectiva de una interpretación subjetiva o histórica se llegaría a igual conclusión, pues el debate parlamentario giró en torno a enmiendas que proponían "esclarecer la diferencia, ya reconocida doctrinal y jurisprudencialmente, entre las figuras procesales de acusador particular –como representante del perjudicado por la acción delictiva– y el acusador popular" (B. O. de las Cortes Generales de 23.5.2002, enmienda N.º 133 respecto de la L. 38/2002, citado en el auto recurrido y por los recurrentes). Este párrafo pone manifiesto que el Legislador entendió que el acusador popular es quien actúa quibus ex populo, sin haber sido perjudicado por el delito. Por lo tanto: esa exclusión de la acción popular en el art. 782.1. LECrim. es una decisión consciente del Legislador, no es meramente arbitraria, tiene una justificación plausible desde el punto de vista constitucional, es razonable en lo concerniente a la organización del proceso y al principio de celeridad y equilibra la relación entre derecho de defensa y la multiplicidad de acusaciones. Es correcto, en consecuencia, concluir que la enumeración es cerrada y que no existen razones interpretativas que justifiquen una ampliación del texto legal".

La STS 54/2008, 8 de abril, abordó un supuesto que -como hemos razonado en el FJ 1.3-, presentaba una singularidad bien distante de la presencia de esa doble y reforzada petición de cierre. Ahora era el Ministerio Fiscal, en ausencia de toda representación particular, a la vista del delito por el que se entabló la querrela, quien instaba el sobreseimiento de la causa. Y así lo razonábamos: "... la doctrina que inspira la sentencia 1045/2007, centra su thema decidendi en la legitimidad constitucional de una interpretación, con arreglo a la cual, el sometimiento de cualquier ciudadano a juicio, en el marco de un proceso penal, sólo se justifica en defensa de un interés público, expresado por el Ministerio Fiscal ( arts. 124 CE y 1 Ley 50/1981, 30 de diciembre) o un interés privado, hecho valer por el perjudicado. Fuera de estos casos, la explícita ausencia de esa voluntad de persecución, convierte el juicio penal en un escenario ajeno a los principios que justifican y legitiman la pretensión punitiva. Y este es el supuesto de hecho que, a nuestro juicio, contempla el art. 782.1 de la LECrim".

Añadíamos entonces que "... la solicitud de aplicación de la doctrina fijada en nuestra anterior sentencia 1045/2007, exige tomar como punto de partida la diferencia entre el supuesto que allí fue objeto de examen y el que ahora motiva nuestro análisis. Y es que sólo la confluencia entre la ausencia de un interés social y de un interés particular en la persecución del hecho inicialmente investigado, avala el efecto excluyente de la acción popular. Pero ese efecto no se produce en aquellos casos en los que los que, bien por la naturaleza del delito, bien por la falta de personación formal de la acusación particular, el Ministerio Fiscal concurre tan solo con una acción popular que insta la apertura del juicio oral. En tales casos, el Ministerio Fiscal, cuando interviene como exclusiva parte acusadora en el ejercicio de la acción penal, no agota el interés público que late en la reparación de la ofensa del bien jurídico". En similar línea a lo ya expuesto, concluimos que "...esa conclusión se obtiene, no ya del contenido literal del art. 782.1 de la LECrim, sino del significado mismo del proceso penal. Éste se aparta de los fines constitucionales que lo legitiman cuando la pretensión penal ejercida por una acusación popular se superpone a la explícita voluntad del Ministerio Fiscal y del perjudicado. Pero esa misma pretensión instada por la acción popular recupera todo su valor cuando la tesis abstencionista es asumida, sólo y de forma exclusiva, por el Ministerio Fiscal".

En consecuencia, es perfectamente entendible que "...tratándose de delitos que afectan a bienes de titularidad colectiva, de naturaleza difusa o de carácter metaindividual, (...) el criterio del Ministerio Fiscal pueda no ser



compartido por cualquier persona física o jurídica, que esté dispuesta a accionar en nombre de una visión de los intereses sociales que no tiene por qué monopolizar el Ministerio Público".

Y concluíamos en los siguientes términos: "... en definitiva, satisfecho el interés público en la persecución del delito y expresada formalmente en el proceso la voluntad del perjudicado de no instar la apertura del juicio oral, el proceso penal se apartaría de sus principios fundadores si, pese a todo, sometiera a enjuiciamiento, a exclusiva petición de la acusación popular, a quien ni el Fiscal ni la víctima consideran merecedor de soportar la pretensión punitiva. El proceso penal justifica su existencia, entre otros fines, por su carácter de institución pública para la adecuada reparación de los efectos del delito. De ahí que se aproximará más a su ideal cuando la interpretación de las reglas que disciplinan sus distintas fases, se acomode al criterio de que, en ausencia de un interés público y de un interés particular del ofendido por el delito, el juicio oral ve quebrada su idea fundadora. El poder estatal ejercido a través del proceso, sólo se concibe si está puesto al servicio de una llamada de protección del perjudicado por el delito o de la acción del Ministerio Fiscal o el acusador popular en defensa de los intereses públicos. De ahí que, agotada la investigación del hecho aparentemente delictivo, si durante el juicio de acusación, el Fiscal y el perjudicado renuncian expresamente a la formalización de su pretensión punitiva, la exclusión del actor popular que arbitra el art. 782.1 de la LECrim es perfectamente ajustada a una concepción constitucional del proceso penal. El ejercicio de la acusación popular no puede tener una amplitud tan ilimitada que obligue a reconocer un derecho a la apertura del juicio oral, incluso, en contra de la coincidente petición de sobreseimiento suscrita por el Fiscal y el perjudicado por el delito".

También dábamos respuesta a la tesis defendida por quienes sostienen que el control jurisdiccional del juicio de acusación es garantía suficiente para evitar acusaciones populares infundadas o contrarias a los principios fundadores del proceso penal: "no es obstáculo para este entendimiento, la idea de que el control jurisdiccional sobre la apertura del juicio oral ( art. 783.1 LECrim), siempre permitirá al Juez discernir entre aquellas acusaciones populares fundadas y aquellas otras que no lo son. Cuando el art. 782.1 de la LECrim proclama el efecto de cierre en los casos de ausencia de interés público o privado en la celebración del juicio oral, no está fijando una regla valorativa condicionada a la fundabilidad de la pretensión, sino un criterio legislativo íntimamente ligado al concepto mismo de proceso, idea previa a cualquier examen del mayor o menor fundamento con el que se pretenda acusar al inicialmente imputado. (...) Por tanto, nuestro criterio de la legitimidad de la restricción fijada por el art. 782.1 de la LECrim, no puede extenderse ahora, como pretenden la defensa de los recurridos y el Ministerio Fiscal, a supuestos distintos de aquellos que explican y justifican nuestra doctrina. El delito de desobediencia por el que se formuló acusación carece, por definición, de un perjudicado concreto susceptible de ejercer la acusación particular. Traducción obligada de la naturaleza del bien jurídico tutelado por el art. 401 del CP es que el Fiscal no puede monopolizar el ejercicio de la acción pública que nace de la comisión de aquel delito. De ahí la importancia de que, en relación con esa clase de delitos, la acción popular no conozca, en el juicio de acusación, restricciones que no encuentran respaldo en ningún precepto legal. Como ya expresábamos en nuestra STS 1045/2007, 17 de diciembre, esta Sala no se identifica con una visión de la acción popular como expresión de una singular forma de control democrático en el proceso. La acción popular no debe ser entendida como un exclusivo mecanismo jurídico de fiscalización de la acusación pública. Más allá de sus orígenes históricos, su presencia puede explicarse por la necesidad de abrir el proceso penal a una percepción de la defensa de los intereses sociales emanada, no de un poder público, sino de cualquier ciudadano que propugne una visión alternativa a la que, con toda legitimidad, suscribe el Ministerio Fiscal".

La STS 8/2010, 20 de enero, no se distanció de la doctrina proclamada en los precedentes transcritos. Antes al contrario, recordó la compatibilidad entre ambos pronunciamientos y apuntó, con voluntad de síntesis, que "*la doctrina jurisprudencial en interpretación del art. 782 es la siguiente: en el procedimiento abreviado no es admisible la apertura del juicio oral a instancias, en solitario, de la acusación popular, cuando el Ministerio fiscal y la acusación particular han interesado el sobreseimiento de la causa, ( STS 1045/2007 ), doctrina que se complementa al añadir que en aquellos supuestos en los que por la naturaleza colectiva de los bienes jurídicos protegidos en el delito, no existe posibilidad de personación de un interés particular, y el Ministerio fiscal concurre con una acusación popular que insta la apertura del juicio oral, la acusación popular está legitimada para pedir, en solitario, la apertura de la causa a la celebración del juicio oral ( STS 54/2008 ).* Añadíamos entonces que "...el Auto objeto de la impugnación casacional, se limita a reproducir la primera de las Sentencias, la 1045/2007, sin mención alguna a la STS 54/2008, que además de complementar la anterior, contiene la doctrina de la Sala en orden a la posibilidad de aperturar el enjuiciamiento de una causa seguida por las normas de procedimiento abreviado con la única actuación postulante de la acusación popular. La disensión a la doctrina de la Sala no ha sido motivada por lo que es preciso reiterar la interpretación del art. 782 en los términos anteriormente señalados que se apoya, como dijimos en la STS 54/2008, en que "satisfecho el interés público en la persecución del delito y expresada formalmente en el proceso la voluntad del perjudicado de no instar la apertura del juicio oral, el proceso penal se apartaría de sus principios fundadores si, pese a todo,



sometiera a enjuiciamiento, a exclusiva petición de la acusación popular, a quien ni el Ministerio fiscal ni la víctima consideran merecedor de soportar la pretensión punitiva". Cuando no concurra en el hecho que se enjuicia un interés particular que posibilite la personación de un perjudicado, la actuación en solitario de la acusación popular permite la apertura del juicio oral".

1.5.- Es, por tanto, a la vista del contenido del art 782.1 de la LECrim, interpretado por la jurisprudencia de esta Sala (cfr. SSTS 1045/2007, 17 de diciembre, 54/2008, 8 de abril y 8/2010, 20 de enero), como ha de ser interpretada la decisión de la Audiencia Provincial de Zaragoza de acordar la apertura del juicio oral sólo a instancia de la acusación popular ejercida por la Asociación de Ambulancias del País Vasco. Como hemos apuntado *supra*, el Ministerio Fiscal había interesado el sobreseimiento provisional de la causa incoada por un delito de estafa contra los ahora recurrentes y la acusación particular ejercida por el Letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón, después de una activa participación en el proceso había desistido del ejercicio de la acusación particular. En este contexto, pues, la posibilidad de apertura del juicio oral para el enjuiciamiento de un delito de estafa respecto del que ni el Fiscal ni la acusación particular habían interesado su castigo, vulneró la literalidad del art. 782.1 de la LECrim y se apartó del entendimiento jurisprudencial de su mandato" (énfasis añadido).

La lectura del voto particular que acompaña a esa sentencia patentiza que, en efecto, es cuestión controvertida y que poderosos argumentos apoyarían la posición de los recurrentes. Pero hay un dato diferencial clave: ante un Tribunal la fuerza de esos argumentos necesariamente ha de claudicar -y la acusación popular debía ser consciente de ello- o, al menos, es muy difícil que se abran paso, cuando tratan de derribar el muro de una doctrina jurisprudencia consolidada y emanada de un Pleno. El debate académico está regido por unas reglas diferentes y más holgadas que las que presiden el debate en el foro.

Una última referencia jurisprudencial (omitiendo otras para no prolongar el tedio de leer una y otra vez repetidos los mismos argumentos). Es la STS 842/2021, de 4 de noviembre. Es la que ha elegido el Fiscal para su impugnación del recurso. Explica:

"Esta Sala ha tratado la interpretación de la viabilidad de sostenerse la acción popular según las circunstancias concurrentes, en la sentencia del Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 288/2018 de 14 jun. 2018, Rec. 1912/2017, donde se desglosa el estudio sobre esta cuestión en los siguientes parámetros:

1.- Interpretación de las doctrinas Botín y Atuxta y diferencias esenciales:

La doctrina proclamada por las doctrinas Botín y Atuxta no puede entenderse sin la singularidad de cada uno de los supuestos de hecho a los que esta Sala tuvo que dar respuesta.

A.- STS 1045/2007: El Ministerio Fiscal y la acusación particular representada por la Abogacía del Estado instaron el sobreseimiento de la causa, al estimar que no estaba justificada la perpetración del delito contra la hacienda pública que había determinado la inicial incoación de las diligencias.

Frente a esta petición de cierre, una acusación popular solicitó la apertura del juicio oral, al entender que sí se había acreditado una conducta defraudatoria para el fisco, con grave perjuicio para el erario público.

B.- STS 54/2008: El Ministerio Fiscal pidió el sobreseimiento de la causa que se había seguido contra una autoridad autonómica, considerando que el delito de desobediencia por el que el propio Fiscal había formulado inicialmente querrela criminal no había quedado debidamente justificado.

Frente a esta petición, una acusación popular hizo valer su voluntad de ejercicio de la acción penal, obteniendo la apertura del juicio oral y recurriendo en casación el inicial pronunciamiento absolutorio.

2.- El elemento diferencial.

Existe un dato que diferencia conceptualmente ambos precedentes:

- a.- Mientras que en uno de ellos coinciden en la petición de cierre el Ministerio Fiscal y la acusación particular.
- b.- En el segundo está ausente cualquier acusación que invoque la defensa del interés particular del perjudicado.

Y sólo está presente la acusación pública porque el delito por el que se iniciaron las diligencias -desobediencia- es un delito que, por definición, no admite un perjudicado que pueda monopolizar las consecuencias negativas que, para una u otra persona, haya traído consigo la comisión del ilícito penal. Es, por tanto, una exigencia conceptual, ligada a la naturaleza del delito investigado, la que impide la presencia de un perjudicado directo que, invocando su voluntad de mostrarse parte, pueda asumir el ejercicio de la acusación particular.

Esta diferencia, por sí sola, ya podría resultar suficiente para justificar un diferente tratamiento jurídico de situaciones que, en modo alguno, pueden resultar identificadas.



3.- ¿Cómo debe interpretarse el art. 782.1 LECRIM a la luz de estas sentencias según la STS 288/2018 de 14 Junio?

El art. 782.1 de la LECrim cierra la puerta del juicio oral -y así sucedía en la STS 1045/2007- en aquellos casos en los que se manifiesta una doble y convergente petición de sobreseimiento, a saber, la que interesa el Fiscal, órgano promotor de la acción de la justicia en defensa de la legalidad, y la que solicita la acusación particular, esto es, la representación legal del perjudicado por el delito.

En el supuesto de hecho que contemplaba la STS 54/2008, nada de esto acontecía. Era el Ministerio Fiscal -por cierto, el mismo que había formalizado inicialmente una querrela criminal por la posible comisión de un delito de desobediencia- quien interesaba de forma exclusiva el sobreseimiento de la causa. Ninguna similitud existía entre ambos supuestos.

De hecho, en la segunda de las sentencias -caso Atucha- ni siquiera se dibujaba el presupuesto fáctico al que el art. 782.1 de la LECrim asocia el efecto vinculante en la petición de sobreseimiento, que no es otro que la concurrencia de esa doble voluntad de archivo en ambas acusaciones, la pública y la particular. De ahí que no pudiera aplicarse, en ausencia de acusación particular, un precepto concebido de forma exclusiva para la hipótesis en que el ejercicio de la acción penal, en la fase intermedia, se diversifica con una doble representación de los intereses que pueden llegar a converger en el proceso penal, la de los intereses públicos, a cargo del Fiscal, y la de los intereses particulares, hechos valer por la acusación particular.

La jurisprudencia, por tanto, no avala un entendimiento de la acción popular construido a partir de la imaginaria contradicción entre dos supuestos que no pueden ser equiparados.

El cierre representado por la doctrina Botín, resultado de la coincidente voluntad de archivo asumida por los defensores de los intereses que latan en el proceso penal, no se tornó en frívola decisión de apertura en la doctrina Atucha.

En el primero de los casos, la celebración del juicio oral para reparar un daño que el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado declaraban inexistente habría implicado un retroceso en la evolución histórica que explica los fines del proceso penal.

Habríamos contribuido a resucitar una concepción trasnochada del orden jurisdiccional penal, ocasionalmente convertido en un artificial y frívolo campo de batalla en el que una asociación se arroga la defensa de intereses que ni el Fiscal ni el defensor institucional del patrimonio público reputan dañados.

En el segundo de los casos, por el contrario, admitir la posibilidad de que, mediando una petición de archivo por parte del Fiscal, el delito de desobediencia pueda ser interpretado conforme al prisma enriquecido de una asociación, permite reforzar el significado constitucional de la acción popular como instrumento de participación popular en la administración de justicia, de modo especial, en aquellos casos en los que la asociación querellante presenta una visible proximidad con el objeto del proceso.

La línea argumental que late en ambas resoluciones no puede ser abordada con el reduccionismo que se aferra a la obviedad de que un delito contra la hacienda pública, por ejemplo, no puede ser indiferente al interés colectivo. Desde luego, no lo es. Tienen razón quienes reivindicán la dimensión social de aquel delito, ligada al deber constitucional que alcanza a todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (cfr. art. 31 CE).

Sin embargo, ese mandato constitucional no agota el bien jurídico protegido en los delitos contra la hacienda pública. Antes, al contrario, se aproxima más a la razón de política criminal que justifica el castigo con penas privativas de libertad a todo aquel que, mediante la elusión fraudulenta del pago de los impuestos, menoscabe el patrimonio y las expectativas de ingreso en el erario público. Con todos los matices sugeridos por su tratamiento sistemático, estamos ante un delito de naturaleza patrimonial, por más que su existencia entronque de una manera tan directa con la llamada constitucional a la irrenunciable vigencia del principio de igualdad en el sostenimiento de las cargas públicas. Dicho en palabras de la STS 952/2006, 6 de octubre, se trataría de algo más que un delito patrimonial, pues presenta una clara relación con "... la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del patrimonio estatal, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas".

Pero más allá del resbaladizo debate ligado a la determinación del bien jurídico y a sus efectos en el ámbito de la persecución penal de un delito, lo cierto es que la representación procesal del Estado y la defensa del erario público corresponden a la Abogacía del Estado o al funcionario que asuma la defensa oficial de cualquier otro órgano de la Administración Pública. Es evidente, por tanto, que la defensa de los intereses patrimoniales del Estado, con todos los añadidos con los que quiera enriquecerse el bien jurídico, es una defensa profesionalizada, que se hace recaer en la Abogacía del Estado o en aquellos funcionarios que en



el ámbito autonómico asumen legalmente ese cometido. Y, como tal, no admite su delegación a cualquier ciudadano que quiera suplir lo que interpreta como censurable inacción de los poderes públicos. Así lo establece la Ley 52/1997, 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas. En su art. 1º determina que "la representación y defensa en juicio del Estado y de sus Organismos autónomos, así como la representación y defensa de los órganos constitucionales, cuyas normas internas no establezcan un régimen especial propio, corresponderá a los Abogados del Estado integrados en el Servicio Jurídico del Estado". En el presente caso el art. 1º. del Real Decreto 2134/1984, 26 de septiembre y la disposición segunda, apartado A. 3 de su Anexo, prestan cobertura jurídica a la profesionalización de la defensa en juicio de los intereses patrimoniales de la Comunidad Autónoma de Aragón.

No cabe, en consecuencia, oponer a la defensa profesional del erario público una entusiasta defensa amateur, ejercida por todo aquel que considere que debe empeñar sus esfuerzos en neutralizar la desidia del representante y defensor legal del patrimonio del Estado. La lectura constitucional del proceso penal no es conciliable con la admisión de un *amicus fisci* dispuesto a asumir, sin más apoderamiento que su personal iniciativa, la representación y defensa del erario público en aquellos casos en los que su defensor institucional considera que no ha existido un daño penalmente reclamable. Admitir lo contrario puede conducir a situaciones paradójicas, tanto en lo afectante a la declaración de responsabilidades civiles, incompatibles con el ejercicio de la acción popular, como al efectivo reintegro de esos importes en las arcas públicas sin que ni siquiera exista un acto administrativo de requerimiento de pago al finalmente condenado)".

Repetirá la STS 110/2020, de 11 de marzo "la lectura constitucional del proceso penal no es conciliable con la admisión de un *"amicus fisci"* dispuesto a asumir, sin más apoderamiento que su personal iniciativa, la representación y defensa del erario público en aquellos casos en los que su defensor institucional considera que no ha existido un daño penalmente reclamable. Admitir lo contrario puede conducir a situaciones paradójicas, tanto en lo afectante a la declaración de responsabilidades civiles, incompatibles con el ejercicio de la acción popular, como al efectivo reintegro de esos importes en las arcas públicas sin que ni siquiera exista un acto administrativo de requerimiento de pago al finalmente condenado".

Todos los argumentos enarbolados por las recurrentes encuentran su réplica y refutación en estos precedentes que hemos transcrito: ahí está la respuesta de la Sala Segunda del Tribunal Supremo a un alegato que con legitimidad, aunque probablemente con conciencia de su más que difícil prosperabilidad, suscitan las acusaciones populares.

**DÉCIMO SÉPTIMO.-** Los motivos segundo, tercero, cuarto y quinto, fundados en los arts. 852 y 849.1º y 2º LECrim combaten la absolución decretada por delitos contra la Hacienda Pública por los que no acusaba ni la Abogacía del Estado ni el Ministerio Fiscal.

Lo hacen con argumentos prolijos y variados, de formatos dispares. Suscitan muchas cuestiones, algunas de extrema densidad; otras, en una ligera aproximación, de escasa o nula viabilidad. Es indiferente. Desestimado el primer motivo y, por tanto, rechazada la legitimación de esta parte procesal para sostener esas acusaciones sin el concurso de la acusación pública o particular, no podemos sumergirnos en el debate que tratan de introducir careciendo de habilitación para ello.

No se vea en ello descortesía; ni, mucho menos, desdén por la laboriosa red argumental tejida (con independencia de su viabilidad o no: la Sala esgrime también razones de fondo para rechazar la pretensión). Es llanamente respeto a la ortodoxia procesal lo que nos conduce a no realizar incursión alguna en ese espacio -supuesta defraudación tributaria esgrimida solo por acusaciones populares-. Es una dependencia que permanece cerrada. Sus llaves estaban en poder exclusivamente del Ministerio Fiscal y de la AEAT. Un ciudadano erigido como acusación popular no puede abrir sus puertas: ni con llave -el legislador no la pone a su disposición-, ni a *empujones*. Tampoco un Tribunal está habilitado para adentrarse en disquisiciones o análisis de supuestos hechos delictivos que no han sido presentados ante él por una parte acusadora capacitada para ello.

Las mismas consideraciones, a las que cabría unir otras muchas derivadas de los principios de preclusión y del régimen especial de la casación, llevan a desestimar la anómala petición que ha formulado mientras pendía esta deliberación esta misma acusación popular. Se da cuenta de ella en los antecedentes de esta sentencia. Se proponía reabrir la investigación o, al menos, la fase probatoria basándose en noticias de hipotéticas irregularidades que permitirían cuestionar la credibilidad de algún informe. Basta con constatar que tal pedimento gira también en torno a delitos de defraudación tributaria por los que no acusaban ni Fiscal ni Abogacía del Estado para que la respuesta no pueda ser otra que un escueto y desnudo *no ha lugar*. Falta legitimación para persistir en su empeño de perseguir en solitario esa actividad cuyo carácter delictivo han descartado la AEAT, el Ministerio Público y la Audiencia Nacional.

**Asociación ilícita.**



**DÉCIMO OCTAVO.-** El motivo sexto reivindica una condena por delitos de asociación ilícita denunciando inaplicación de los arts. 515.1 y 517.1 CP a través del art. 849,1º LECrim, es decir por un cauce casacional cuyo presupuesto es atenerse disciplinadamente a lo que el *factum* considera acreditado.

Esta advertencia derrumba el, más voluntarioso que fundado, constructo argumental que da contenido este motivo. Si una asociación ilícita es la que tiene por objeto cometer un delito, o, después de constituida, promueve su comisión, además de las alertas que lanza la sentencia en cuanto al examen de tal infracción en otros procedimientos y, por tanto, su indebida inclusión en este, verificamos que en el hecho probado no es posible descubrir una asociación cuyo objeto fuese cometer delitos.

Las irregularidades contables a que se refiere el motivo no llegan a conformar un delito, con independencia de que por la vía apuntada en el recurso resultaría que cualquier sociedad en que se detectasen ese tipo de irregularidades llegando a conformar (lo que no sucede aquí) un delito societario ( art. 290 CP) o contable ( 310 CP), tendría que ser condenada a la vez (no ella: sus integrantes) por asociación ilícita. Congruentemente también UNIFICA se convertiría en una asociación ilícita en tanto en su seno se cometió un delito.

Pero es que, sobre todo, se busca soporte en acciones que por sí no son constitutivas de delito, más allá del desfavorable juicio de legalidad que puedan merecer; o en otras respecto de las que ha recaído una absolucón por no estar acreditadas o no ser constitutivas de delito. Tampoco podría sostener esa tipicidad las falsedades. Con independencia de lo que se ha concluido sobre su discutible tipicidad, solo eran atribuibles a uno de los miles de integrantes de la asociación que, por cierto, ya ha sido condenado por este tipo penal (asociación ilícita), aunque en razón de su agrupación con otra serie de personas para un entramado de corrupción. Eso fue objeto de otro procedimiento.

Una vez más nos sirven plenamente los razonamientos de la sentencia de instancia, explicando, de un lado, que esa materia no era propiamente objeto del procedimiento y, de otro, que no hay base alguna para viabilizar esa condena:

"las acusaciones populares Dª. Milagros y otra (...), en su relato de conclusiones definitivas, vinculan el delito de asociación ilícita a la supuesta trama de donaciones finalistas compuesta por empresarios y dirigentes del PP para la financiación ilegal de dicho partido político, hechos vedados al conocimiento de este Tribunal, por encontrarse en instrucción y atribuirse a personas que aun nominadas no han sido acusados en esta causa, a lo que obliga el respeto del principio acusatorio (nadie puede ser sometido a juicio sin haber sido acusado).

Por tanto, hemos de concluir en que, con independencia de la calificación jurídica, organización criminal (el tipo se introdujo en el CP después de los hechos aquí enjuiciados), o asociación ilícita, tanto antes como ahora viene referida a hechos sobreseídos en esta pieza y actualmente en instrucción en otro procedimiento en el Juzgado Central nº 5, por lo que, al abrirse el juicio oral por tal delito en relación a tales hechos, se vulneró el principio acusatorio".

Hay hechos en los que las recurrentes tratan de fundar esta acusación que son objeto de otros procedimientos.

Dirá más adelante el Tribunal *a quo*:

"Tanto la organización como el grupo están predeterminados a la comisión de una pluralidad de hechos delictivos. Por ello, cuando se forme una agrupación de personas para la comisión de un delito específico, nos encontraremos ante un supuesto de codelincuencia, en el que no procede aplicar las figuras del grupo ni de organización.

Conforme al relato acusatorio descrito por Dª. Milagros y otra, en sus conclusiones definitivas, habría existido en el seno del Partido Popular una estructura compleja y permanente entre los años 90 y 2008 denominada Caja B, nutrida con donativos ajenos a la contabilidad oficial y destinada a la financiación irregular de actividades relacionadas con el partido, entre otras, parte de las obras de reforma de su sede.

Describe una estructura y reparto de papeles jerarquizado en la que, con pleno conocimiento de los Secretarios Generales de la referida organización política, el Sr Teofilo como Gerente se encargaba de gestionar dichos fondos B y el Sr. Juan Manuel como Tesorero autorizaba la salida de los mismos, con destino entre otros al pago de parte de las obras de reforma de la sede, para lo cual se habrían concertado con los administradores de UNIFICA Sres. Fabio y Lourdes en orden a ocultarlos en la contabilidad oficial y a la Hacienda Pública, de lo que tendría conocimiento el Sr. Eladio, adjunto al Gerente, encargado de controlar materialmente la ejecución de la obra así como de la documentación relativa a la misma.

El relato fáctico y en suma el escrito acusatorio adolece de notables incongruencias, pues en la supuesta estructura delictiva menciona a los Secretarios Generales del Partido, que tendrían conocimiento según dicha acusación, pero no han sido acusados, para a continuación situar en la cúspide de la asociación delictiva al Gerente y al Tesorero, quienes gestionarían los fondos para cometer actividades ilícitas, cuáles serían los



delitos fiscales por los pagos en B a UNIFICA, previo concierto con sus administradores Sres. Fabio y Lourdes, de los cuales tuvo conocimiento el Sr. Eladio, sin embargo sólo han sido acusados de asociación ilícita los Sres. Teofilo y Eladio y por lo que se refiere a los Sres. Fabio y Lourdes no consta su implicación en otra actividad delictiva distinta a los hechos que aquí nos ocupan.

Con independencia de que en cuestiones previas se ha declarado la prescripción de los delitos por los que fue acusado el Sr. Eladio y que el Sr. Juan Manuel no ha podido ser enjuiciado por haber fallecido, nos encontramos con una supuesta asociación ilícita de dos miembros el Sr. Teofilo y el Sr. Eladio, pues los Sres. Fabio y Lourdes aunque se concertaron con el mismo para la ocultación de los ingresos percibidos por la sociedad UNIFICA, no han sido acusados como miembros de tal asociación no se describe ninguna participación de los mismos en ninguna otra dinámica delictiva fuera de la defraudación tributaria.

En definitiva, se considera que se ha efectuado un relato ad hoc para acomodarlo a las calificaciones jurídicas definitivas subsistentes, es decir, asociación ilícita para cometer delitos fiscales, que carece de sustento fáctico alguno, al no describirse cuál era la actividad delictiva a cuyo fin se constituyó la asociación, dado que la supuesta financiación irregular no era delito en dicho período temporal (se introdujo como delito con la reforma del CP por LO 1/2015, de 30 de marzo, arts. 304 bis y ter), con independencia de que después en su seno se cometan uno o varios delitos, no siendo los delitos fiscales el objeto de la asociación porque los que aquí han sido objeto de acusación se cometieron por UNIFICA no por el PP y están relacionados con el pago de las obras de la sede".

La excelente factura de la sentencia de instancia justifica que con reiteración nos apoyemos, reproduciéndola, en su misma fundamentación cuando no está precisada ni de correctivos, ni de glosas que supondrían decir lo mismo con palabras, probablemente, menos diáfanas.

#### **Blanqueo de capitales.**

**DÉCIMO NOVENO.-** El siguiente motivo reclama por igual canal procesal -art. 849.1º- la condena por un delito de blanqueo de capitales.

El blanqueo, en el planteamiento de las recurrentes, tomaría como infracción antecedente un presunto delito de defraudación tributaria por el que ha recaído sentencia absolutoria.

Solo podría hablarse de blanqueo si, en efecto, se hubiese condenado por ese delito. Al haber sido rechazados los motivos de casación de esta acusación que pretendían esta condena, este motivo pierde todo fundamento. No se puede cometer un delito de blanqueo de capitales procedentes de una conducta cuyo carácter delictivo ha sido descartado por el Tribunal. De hecho, las propias recurrentes suscitan el motivo otorgándole un expreso carácter vicario: decaídos los anteriores, este deja de ser viable.

Esta constatación nos exime de otras reflexiones que suscita como la compatibilidad entre el delito de defraudación tributaria y el ulterior blanqueo de capitales o las condiciones necesarias para que se pueda establecer un concurso entre ambas infracciones. En cualquier caso, no sobra decir que el planteamiento de la acusación arranca de un punto de partida discutible: el dinero gastado sería producto de las donaciones irregulares, no de la ausencia de tributación. Y el capital blanqueado jamás quedaría integrado por el total de los ingresos, sino, en todo caso, por el importe de la cuota no abonada.

#### **Apropiación indebida y cosa juzgada.**

**VIGÉSIMO.-** Se articula el siguiente motivo por infracción de Ley, al amparo del artículo 849.1º LECrim, por inaplicación del art. 253 CP. Se contempla el episodio del metálico distraído por el acusado Teofilo para la adquisición de acciones de Libertad Digital. El hecho se produjo el 29 de octubre de 2004: entregó 149.600 euros a su esposa, Adoracion, poniendo a su nombre las acciones correspondientes; y 139.700 euros a Juan Manuel, fallecido, que atribuyó la titularidad de las acciones a su esposa y a él mismo. Vendidas posteriormente las acciones, tanto unos como otros incorporaron el importe obtenido a sus respectivos patrimonios.

La eventual responsabilidad penal de Juan Manuel ha quedado extinguida por fallecimiento.

La responsabilidad penal de Teofilo y Adoracion por el apoderamiento de 149.600 euros fue objeto de enjuiciamiento en otra causa en que recayó sentencia que ganó firmeza condenándoles por un delito de apropiación indebida a la pena, al primero, de tres años de prisión y multa.

Ha sido objeto de enjuiciamiento en esta causa la participación de Teofilo en la distracción mediante la que se lucró Juan Manuel.

La sentencia absuelve por entender que existe cosa juzgada: estaríamos ante una única conducta ya enjuiciada. Recibió la correspondiente sanción. El acusado, Teofilo, sería autor de ambas acciones. Realizó un



ilegítimo acto dispositivo con dos destinatarios: en la misma fecha (29 de octubre de 2004) entrega los fondos ...*"englobados en una sola unidad típica de acción, un solo delito de apropiación indebida"* del que respondería el acusado como autor

Las recurrentes discrepan de ese planteamiento. El apoderamiento (*punto de no retorno* no se habría producido el 29 de octubre de 2004; sino en las fechas en que unos ( Teofilo y su esposa) y otros ( Juan Manuel ) vendieron sus acciones incorporando el precio a su patrimonio, lo que en el segundo caso nos lleva al 20 de marzo de 2007, dos años después de la transmisión realizada por el matrimonio Teofilo Adoracion

*Si se entiende así*-subrayamos esta expresión del argumentario del recurso pues sugiere una hipótesis y no una aseveración concluyente-, entonces no podría hablarse de una única conducta, sino de dos acciones distintas distantes en el tiempo; tanto, que incluso podría negarse la continuidad delictiva. Sería un concurso real en el que cada comportamiento merece una sanción separada. Y solo ha sido enjuiciado uno; no lo ha sido el segundo.

En cualquier caso -se añade-, el mayor disvalor que supone un plus de 139.700 euros a sumar a los 149.600 euros, no pudo ser valorado a la hora de imponer la pena. En caso de considerarse que es un delito continuado merecería una agravación ( art. 74.2 CP). La Sentencia dictada por la AN (Sección 2ª) 20/2018, de 17 de mayo de 2018 (Gürtel Época I) no pudo modular la pena, y no pudo, en su caso, operar con el art. 74, valorando la totalidad del apoderamiento en tanto solo enjuició una fracción de la apropiación, en concreto 149.000 euros. Sumados a esa cifra los 139.700 euros, asciende la cantidad a un global de 289.300 euros.

Los hechos probados recogidos en la sentencia impugnada dicen exactamente:

"el 29 de octubre de 2004 D. Juan Manuel suscribió 1270 acciones de Libertad Digital SA por 139.700 euros. El dinero con el que adquirió las acciones procedía de los fondos en metálico, recibidos como donaciones privadas por el PP y le fue entregado por el acusado D. Teofilo , quien detentaba y custodiaba tales fondos en su caja fuerte, para la compra de acciones de esa sociedad para ayudar a la misma a cubrir la ampliación de capital que estaban llevando a cabo.

El 20 de marzo de 2007, D. Juan Manuel , procedió a vender las acciones a la propia sociedad para su autocartera por un precio de 209.550 euros, que incorporó a su patrimonio, no reintegrando a los fondos del partido.

El PP ha renunciado al ejercicio de cualquier acción de reclamación sobre la cantidad referida anteriormente. El Sr. Juan Manuel tiene extinguida su responsabilidad criminal por fallecimiento.

El acusado Sr. Teofilo , dado que era quien custodiaba los fondos, al tiempo que entregó el importe antes referido al Sr. Juan Manuel , cogió también para sí un importe de 149.600 euros con el que adquirió asimismo sus propias acciones de Libertad Digital, que después vendió aplicando la ganancia a la adquisición de un bien inmueble, hechos por los que fue condenado junto con su esposa por STS 507/2020, de 14 de octubre".

La Audiencia invoca la STS 524/2020, de 14 de octubre recaída en la pieza *Época I*. Confirmó la condena del acusado Teofilo por un delito de apropiación indebida, junto con su esposa por la adquisición a través suyo de acciones con los fondos del Partido Popular que le entregó a tal efecto. Considera, por ello, que los hechos están enjuiciados:

"...la apropiación consiste precisamente en incorporar al patrimonio propio una cosa ajena, eso es lo que convierte el título en el que se poseía (como depositario, custodio o gestor) de legítimo en ilegítimo, y como se ha expuesto la prueba practicada pone de manifiesto que el dinero pertenecía a un tercero (PP) que el acusado Sr. Teofilo custodiaba y gestionaba y que dispuso del mismo con evidente "animus rem sibi habendi" al incorporarlo de manera definitiva al patrimonio familiar propio y también al entregarlo al Tesorero para su apoderamiento en beneficio del mismo, por lo que concurren los elementos del delito de apropiación indebida, siendo indiferente el destino dado al importe apropiado o que finalmente el perjudicado haya renunciado a reclamar su devolución

(...).

"...teniendo presente la condena del acusado Sr. Teofilo en la STS de 14 de octubre de 2020, en la Pieza *Época I*, se plantea cual sería la calificación jurídica de estos hechos, es decir, de la apropiación indebida del Sr. Juan Manuel , no juzgado por fallecimiento, en la que aquel es acusado como cooperador necesario.

Por las partes se ha hablado de concurso real de delito, delito continuado, incluso de inexistencia de delito.

Conviene partir de la doctrina jurisprudencial reiterada -entre otras, STS 487/2014 que advierte sobre la necesidad de deslindar la unidad de acción en sentido natural; la unidad natural de acción, la unidad típica de acción y el delito continuado, de forma que concurrirá una unidad típica de acción cuando la norma penal



engarza o ensambla varios actos o varias unidades naturales de acción en un único tipo penal, es decir, cuando varios actos son unificados como objeto único de valoración jurídica por el tipo penal (tráfico de drogas, delitos contra el medio ambiente o de intrusismo), de forma que varios actos que contemplados aisladamente colman las exigencias de un tipo de injusto se valoran por el derecho desde un punto de vista unitario.

En el caso, se cometieron dos acciones de apoderamiento, una por el Sr. Juan Manuel y otra por el Sr. Teofilo, pero éste es autor de ambas, en el primer caso por cooperación necesaria, al ser quien realiza el acto dispositivo, en la misma fecha (29 de octubre de 2004) entrega de los fondos en metálico que gestionaba del PP 139.700 euros al Sr. Juan Manuel y coge para sí 149.600 euros, con idéntica finalidad cual era la adquisición de acciones de Libertad Digital, que después vendieron sin que reintegraran su importe al PP, luego a la vista de la inmediatez espacial y temporal en que se cometen tales acciones han de ser consideradas realizadas en unidad de acto, y por tanto englobadas en una sola unidad típica de acción, un solo delito de apropiación indebida, del que respondería el acusado como autor, y dado que el mismo ya ha sido condenado por este delito, no procede una nueva condena, sin incurrir en una vulneración del non bis in ídem, por lo que debe dictarse sentencia absolutoria".

La versión fáctica que presentan como auténtica las recurrentes -el dolo de apropiación solo surgió en el momento de la venta de las acciones y la incorporación del metálico al propio patrimonio- es tan solo una hipótesis que la sentencia no da por acreditada. Aparece como una mera posibilidad que, en este caso, no es la más favorable al acusado.

Es forzada esa lectura de los hechos, además de no ser la más natural, ni la única factible. Solo basándose en ella se podría reconstruir, no sin extremadas dificultades que las recurrentes no intentan sortear, una segunda conducta de apropiación. El acusado de habría apropiado en virtud de una conducta activa del dinero de las acciones que se pusieron a nombre de su mujer en marzo de 2005. Sería, por otra parte, cooperador necesario en comisión por omisión (art. 11 CP) de la apropiación llevada a cabo por Juan Manuel en 2007, en tanto ostentaría posición de garante por haber propiciado el depósito, luego convertido en título dominical, y, además, porque por su cargo (esto solo a partir de 2008) estaría obligado a reclamar ese importe en nombre del Partido Popular.

No solo se parte de una versión fáctica no manejada por la sentencia, además de ser rebuscada (a la vista de los hechos y la forma en que se comportaba el acusado Teofilo es difícil excluir en la acción inicial un dolo, al menos eventual, respecto de todas las cantidades; como se hace complicado sostener que la puesta de la titularidad de las acciones a nombre de los responsables no constituya ya un acto apropiativo); sino que, de aceptarse, difícilmente podríamos armar con esas piezas una cooperación por omisión que habría llegado cuando el delito ya estaba consumado. En absoluto aparece que Juan Manuel en el momento de venta de las acciones contase con la connivencia de Teofilo. Realiza el acto apropiativo por su cuenta y riesgo. Teofilo se enterará de ello después. Una cooperación por omisión en un delito ya consumado, es decir una cooperación *ex post*, es una construcción que viene repelida por algunas premisas elementales de la teoría de la participación criminal.

Tienen razón las recurrentes, empero, en que ha dejado de valorarse un tanto de la sustracción total -139.700 euros-. Pero ello no impide la eficacia de cosa juzgada en tanto la acción es única penalmente hablando

Las explicaciones que intenta ofrecer sobre esta temática la STS 980/2013, de 14 de noviembre, son pertinentes aquí:

"Lo relevante a efectos de cosa juzgada, es la identidad de los hechos, objetiva y subjetiva (SSTS de 21 de marzo de 2002, o 23 de diciembre de 1992): imputación de los mismos hechos a la misma persona, entendiendo los hechos con un sentido no puramente naturalista, sino matizado por la óptica jurídico-penal. Eso es lo que está vedado por la eficacia de la cosa juzgada.

El tema implicado de fondo, es la definición del objeto del proceso penal: perfilar lo que es el "hecho" enjuiciado es decisivo a la hora de dilucidar si a estos efectos estamos o no ante "los mismos hechos".

La sentencia destina el primer fundamento de derecho a rechazar este alegato y lo hace con detenimiento y con referencias jurisprudenciales acertadas. Se rechaza la excepción de cosa juzgada negándose la identidad de los hechos. La sentencia arguye, de una parte, que eran autos de sobreseimiento provisional. De otra, que los sujetos pasivos son diferentes. Por fin, que al no existir condena no se vulnera el *non bis in ídem*.

Este triple argumento, en todo caso, no zanja la cuestión. Lo que plantean los recurrentes va más lejos: los mismos hechos habrían sido ya objeto de enjuiciamiento y por tanto habría cosa juzgada material con su efecto negativo: impedir un nuevo enjuiciamiento. La Audiencia se remite a la doctrina de esta Sala sobre el enjuiciamiento fragmentado del delito continuado. Ahí reside la clave para considerar acertada la solución



ofrecida por la sentencia de instancia. Los hechos ventilados en aquellos procedimientos **no son los mismos** pues se refieren a operaciones diferentes, diferenciables e individualizables.

La variedad de sujetos pasivos no es dato determinante. Penalmente el enjuiciamiento v.gr. de un atentado mediante un explosivo es un único "hecho" a estos efectos. No podría procederse a un nuevo enjuiciamiento porque apareciese un lesionado que no fue contemplado en el primer juicio. Cuando se habla de identidad subjetiva se está pensando en el sujeto activo, no en el sujeto pasivo. La diversidad de sujetos pasivos solo sirve como indicio de que quizás no exista identidad de hecho.

La falta de identidad de los hechos -que excluye la cosa juzgada y por tanto convierte en irrelevante si los sobreseimientos previos eran libres o provisionales- radica en que en las resoluciones que se esgrimen sólo se contemplaban algunos contratos y operaciones individuales y no la totalidad de la actuación de los ahora recurrentes. Se dilucidaba el carácter delictivo o no de unas operaciones individuales y perfectamente identificadas en relación a esa promoción de viviendas; pero no a toda la promoción; el destino dado a algunas cantidades, no a todas las recibidas. El objeto procesal de aquellas causas era exclusivamente la relevancia penal de unos hechos muy concretos ceñidos a las relaciones singulares con unos compradores, o diferentes en cada uno de los procedimientos.

El problema que se plantea no es tanto de analizar la identidad de los hechos (no la hay), como de valorar en qué medida la cosa juzgada jugará frente a la institución del delito continuado que, por definición, implica pluralidad de hechos (por tanto no habrá identidad fáctica si alguno de ellos escapa a la consideración del Tribunal), pero unidad de delito. Adentrarse en ese tema, auténtico núcleo de la cuestión suscitada, hace conveniente entretenerse antes en consideraciones tanto ejemplificativas como teóricas y dogmáticas.

Quien ha sustraído dos frutas simultáneamente y ha sido condenado en una sentencia en cuyos hechos solo se contempla una de las dos (por los motivos que sean: no se descubrió a tiempo, un olvido de la acusación...), no podrá volver a ser condenado por la sustracción de ninguna de ellas. Tampoco podrá ser enjuiciado por el apoderamiento de la fruta a la que no alcanzaba la condena. Existe cosa juzgada porque a efectos penales estamos ante un "mismo hecho", aunque desde el punto de vista naturalístico pueda distinguirse entre el apoderamiento de una de las frutas y la toma, sin solución de continuidad, de la otra mediante una acción (en sentido naturalístico) diferente. El hecho en su sentido más naturalista ha de ser reformateado por su significación jurídica a los efectos de establecer el perímetro en el que irradiará su eficacia excluyente la cosa juzgada. En el bien entendido de que estamos ante la fuerza de cosa juzgada de la sentencia condenatoria penal, que no se extiende a las consecuencias civiles no analizadas. El propietario de esas dos frutas tras la sentencia penal podrá entablar una acción civil reclamando el importe de aquella que quedó excluida del enjuiciamiento. Esa acción civil no ha sido objeto de decisión y por tanto, permanece imprejuicada sin que pueda hablarse respecto de ella de cosa juzgada civil. La sentencia penal condenatoria tendrá un cierto efecto prejudicial positivo en ese proceso civil pero solo relativo tal y como ha aclarado una jurisprudencia reiterada.

Si la sentencia es absolutoria el análisis varía. Aunque en el ejemplo utilizado también habrá fuerza de cosa juzgada si frente a la acusación por la sustracción de una de las frutas recayese sentencia absolutoria. No podría entablarse otro procedimiento penal bajo el subterfugio de que se está hablando de un hecho (¡una fruta!) diferente. Quedará viva la acción civil para reclamar la indemnización por su pérdida (salvo que se esté en el supuesto previsto en el art. 116 LECrim). Aunque desde el punto de vista naturalístico podemos hablar de dos hechos distintos, jurídicamente en una perspectiva penal estamos ante un único hecho y un único delito.

Las cosas se presentan de forma sustancialmente distinta cuando pensamos en el delito continuado. Desde el punto de vista jurídico en el delito continuado estamos ante **diferentes acciones** aunque sean reagrupadas en un único delito. Si la sustracción de cada una de las frutas se lleva a cabo en dos días consecutivos ya no hay unidad de acción, aunque estaremos ante un único delito continuado. Hay que delimitar cuándo hay "unidad de acción".

El Tribunal Constitucional fija los presupuestos de la prohibición de *bis in idem* en la concurrencia de identidad de hecho, de fundamento y de sujeto. Los textos internacionales (Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos - art. 14.7- o Convenio Europeo de Derechos Humanos -art. 4 del Protocolo 7-) coinciden en referir el derecho a no ser doblemente juzgado o condenado a los supuestos de unidad de "infracción". La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha perfilado los contornos del término "infracción" que viene a ser equivalente a "hecho punible" o, por utilizar las mismas palabras del Tribunal de Estrasburgo, a "hecho penal único". "Infracción" no es expresión que se equipare con delito, pero tampoco con hecho; no, al menos, desde la sola consideración de éste como un suceso humano identificable conforme a unas coordenadas espacio-temporales. Para el Tribunal de Estrasburgo, en sintonía con la mejor doctrina, lo que permite identificar una infracción son los hechos mirados desde una perspectiva normativa o, lo que viene a ser lo mismo: la relevancia que a los hechos enjuiciados o sancionados conceden las normas penales.



Ilustrativa, en este sentido, es la STEDH de 29 de mayo de 2001 (caso *Franz Fischer c. Austria*). En ella, el Tribunal de Estrasburgo, amén de dejar claro que infracción y delito no son términos identificables, pone de relieve la necesidad de atender a los elementos esenciales, al concreto fundamento, de las normas aplicadas, con vistas a apreciar si existe o no identidad de infracción. Estas son sus palabras: "El Tribunal observa que el texto del artículo 4 del Protocolo núm. 7 no se refiere al "mismo delito", sino más bien a ser juzgado y condenado "nuevamente" por un delito por el que el demandante ya había sido previamente declarado inocente o culpable. Así, si bien es cierto que el mero hecho de que un acto único constituya más de un delito no es contrario a dicho artículo, el Tribunal no debe limitarse a resolver si un demandante, en base a un acto (sic), había sido juzgado o condenado por delitos nominalmente diferentes (...) Existen casos en los que un acto, a primera vista, parece constituir más de un delito, mientras que un examen más atento muestra que únicamente debe ser perseguido un delito porque abarca todos los ilícitos contenidos en los otros. Un ejemplo obvio sería un acto que constituyera dos delitos, uno que contuviera precisamente los mismos elementos que el otro más uno adicional. Puede haber otros casos en que los delitos únicamente se solapen ligeramente. Así, cuando diferentes delitos basados en un acto son perseguidos consecutivamente, uno después de la resolución firme sobre el otro, el Tribunal debe examinar si dichos delitos tienen o no los mismos elementos esenciales".

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea también contiene aportaciones interesantes a efectos de determinar que son los mismos hechos los que impiden el *bis* sancionador. La sentencia de 9 de marzo de 2006 (asunto *Van Esbroek*) considera que la condena por la importación de determinados productos estupefacientes, excluye una nueva condena por la exportación de esos mismos productos. En opinión del Tribunal de Luxemburgo la expresión "mismos hechos" se refiere a la identidad de los hechos materiales, entendida como la existencia de un conjunto de hechos indisolublemente ligados entre sí, con independencia de su calificación jurídica o del interés jurídico protegido" (pueden verse igualmente las sentencias -de idéntica fecha: 28 de septiembre de 2006- recaídas en el asunto C-467/04, *Gasparini* y otros; y en el asunto C-150/05, *Van Straaten*).

En la jurisprudencia de esta Sala destaca la ya citada STS 1612/2002 de 1 de abril de 2003. Merece la pena transcribir algún otro de sus pasajes: "*Como señala la STC 2/2003, de 16 de enero de 2003, la garantía de no ser sometido a bis in idem se configura como un derecho fundamental (STC 154/1990, de 15 de octubre), que, en su vertiente material, impide sancionar en más de una ocasión el mismo hecho con el mismo fundamento, de modo que la reiteración sancionadora constitucionalmente proscrita puede producirse mediante la sustanciación de una dualidad de procedimientos sancionadores, o en el seno de un único procedimiento (SSTC 159/1985, de 27 de noviembre, 94/1986, de 8 de julio, 154/1990, de 15 de octubre, y 204/1996, de 16 de diciembre).*

*De ello deriva que la falta de reconocimiento del efecto de cosa juzgada puede ser un vehículo a través del cual se ocasione la vulneración del principio (STC 66/1986), aunque no es requisito necesario para esta vulneración (STC 154/1990).*

*En su vertiente procesal, la prohibición de incurrir en bis in idem, incluye la interdicción de un doble proceso penal con el mismo objeto. Así la STC 159/1987, de 26 de octubre, declara la imposibilidad de proceder a un nuevo enjuiciamiento penal si el primer proceso ha concluido con una resolución de fondo con efecto de cosa juzgada.*

*El fundamento de esta prohibición se encuentra en que el doble proceso menoscaba la tutela judicial dispensada por la anterior decisión firme y arroja sobre el reo la carga y la gravosidad de un nuevo enjuiciamiento que no está destinado a corregir una vulneración en su contra de normas procesales con relevancia constitucional (STC 159/1987, de 26 de octubre).*

*Esta concepción de la jurisprudencia constitucional sobre la interdicción de incurrir en bis in idem, que comprende tanto la prohibición de doble aplicación de normas sancionadoras, como la proscripción de ulterior enjuiciamiento cuando el mismo hecho ha sido ya enjuiciado en un primer procedimiento en el que se ha dictado una resolución con efecto de cosa juzgada, encuentra su referente en los Convenios Internacionales sobre Derechos Humanos...*

*...La vertiente del principio que se denuncia como vulnerada en el caso actual es la segunda, considerada en ocasiones como manifestación procesal del principio "non bis in idem" (aunque el Tribunal Constitucional denomina también vertiente procesal del principio a la preferencia de la acción penal sobre la sancionadora administrativa).*

*Se trata de la proscripción de ulterior enjuiciamiento cuando el mismo hecho ha sido ya enjuiciado en un primer procedimiento en el que se ha dictado una resolución con efecto de cosa juzgada, o en términos de la tradición jurídica anglosajona, de la prohibición del "double jeopardy", expresión a la que ya se ha referido alguna sentencia de esta Sala, como la núm. 1145/1997, de 26 de septiembre de 1997.*



*Esta prohibición del "double jeopardy" se encuentra expresamente acogida por la V Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos, aunque no es original del Common Law, sino del Derecho Romano pues su primera proclamación se encuentra en el Corpus Iuris Civilis de Justiniano (Libro IX, Título II, núm. 9) que establece que "El que por un crimen público fue ya objeto de una acusación no puede ser acusado del mismo crimen".*

Es correcto, así pues, entender, como ha entendido la Audiencia, que la acción es única y hay cosa juzgada:

"se trata de un mismo hecho, pues el mismo acusado Sr. Teofilo es quien como custodio de los fondos del PP entrega una cantidad al Sr. Juan Manuel y coge otra para sí, el mismo día, con el mismo destino, adquirir acciones de Libertad Digital, que después venden quedándose con su importe, por lo que aquel es autor en ambas acciones naturales que se engloban en una unidad típica de acción, un delito de apropiación indebida por el que ya ha sido condenado, por lo que la consecuencia no puede ser sino absoluta por existir cosa juzgada".

La exclusión de una porción de la cantidad total en el anterior procedimiento podría acarrear repercusiones en el ámbito de la responsabilidad civil. No está legitimada una acusación popular para reclamarla, menos aún cuando está extinguida por renuncia del interesado.

Extremando las cosas, podríamos pensar en replantear la penalidad, como hemos admitido en ocasiones para casos de delitos continuados que han sido enjuiciados de forma fragmentada. No puede olvidarse que aquí la calificación jurídica en sí no variaría pues en ambos casos se aplicaría el art. 250.1.5 CP.

No es este, además, caso equiparable: no son dos acciones, sino que es un único apoderamiento.

Pero, aún en esa descartada perspectiva, la trascendencia sería despreciable.

Esta Sala se ha asomado en varias ocasiones a supuestos de fragmentación en el enjuiciamiento de conductas integrables en un único delito continuado. Niega que se trate de casos de cosa juzgada (en tanto algunas acciones no han sido contempladas), pero obliga a establecer la penalidad de forma que no rebase la que se hubiera impuesto en caso de haber sido enjuiciadas conjuntamente todas las acciones.

Según explica la STS 690/2005, de 3 de junio, el hecho de que los procedimientos pudieran o incluso debieran haberse acumulado para su conjunta tramitación carece de relevancia de cara a la eficacia de la cosa juzgada, aunque, a la hora de determinar las consecuencias penológicas ( SSTS 442/2019, de 2 de octubre o 1007/2021 de 17 de diciembre, entre otras) ha de ponderarse para evitar la doble penalidad. O se impone una pena reducida -incluso por debajo del mínimo legal- o incluso no se impone pena adicional alguna cuando de haberse enjuiciado conjuntamente no se hubiese rebasado la ya impuesta por los hechos primeramente enjuiciados. Se efectúa una corrección penológica para evitar el exceso en que puede desembocar la doble pena impuesta en ambos enjuiciamientos. Dos son los mecanismos empleados indistintamente:

**a)** En la segunda sentencia se rebaja la pena impuesta en la primera ( SSTS 500/2004, de 20 de abril; 625/2015, de 22 de diciembre; ó 102/2017, de 20 de febrero).

**b)** Se evita que las penas impuestas en las sentencias condenatorias superen, en su conjunto, el marco penal correspondiente al hecho delictivo ( SSTS 1074/2004, de 18 de octubre; 1395/2005, de 23 de noviembre y 849/2013, de 12 de noviembre).

Aquí no parece necesario el reajuste punitivo en tanto el incremento del monto distraído no necesariamente empuja a elevar la penalidad. Si formáramos una continuidad delictiva, lo que, como hemos dicho, no es defendible, la ligera elevación obligada por virtud del art. 74.2 (seis meses), además, sería un *brindis al sol*. Es patente que a la vista del mecanismo del art. 76 CP la cuestión deviene totalmente irrelevante. No alteraría en nada la situación penitenciaria del penado.

Si se añade que, a efectos civiles, tampoco se aprecia trascendencia, resulta, además de improcedente, falto de toda practicidad el motivo. Va a ser desestimado.

#### **Legitimación en delitos de fraude tributario de una acusación popular.**

**VIGÉSIMO PRIMERO.-** También el motivo noveno se interpone por infracción de ley, al amparo del artículo 849.1º LECrim: esta vez, por indebida aplicación de la prescripción ( arts. 131 y 132 CP) en cuanto a los delitos imputados a Eladio .

El contenido del motivo está muy lastrado por un primer y elemental dato: algunos de los delitos que pretenden rehabilitarse son delitos de defraudación tributaria por los que no acusaba ni el Fiscal, ni la acusación particular. Con eso queda cancelada la capacidad de reclamar por esos temas en casación: falta legitimación.

Podría discutirse si esa tesis alcanza también al delito fiscal por el que se ha condenado, aunque no a este acusado, acogiendo las tesis de Acusación particular y pública. Por un delito por el que consta acusación por



parte legítima, ¿puede una acusación popular ampliar la pretensión de condena a partícipes no contemplados por las partes legitimadas? La respuesta más congruente y segura es la negativa. Por ella se ha inclinado de forma razonada la Sala de instancia y alguno de los precedentes jurisprudenciales antes citados.

Pero, aún en otro caso, es evidente que el delito estaba prescrito. El procedimiento se dirigió contra este acusado cuando se había desbordado holgadamente el plazo de prescripción.

En cuanto a las falsedades cabe decir lo mismo: es evidente su prescripción. Pero, además, la sentencia excluye la responsabilidad de Eladio, y, por otra parte, en casación hemos negado la relevancia penal de esas conductas, falsarias pero no típicas.

El tema relativo a la incidencia de la medida de privación de la posibilidad de obtener ayudas públicas o incentivos fiscales y su repercusión en la prescripción se ha abordado al tratar el recurso de Fabio. No puede manejarse esa consecuencia anudada al delito para determinar el plazo prescriptivo pues no era, en rigor, una pena.

Por lo demás, a la vista del destino de motivos anteriores podemos prescindir en nuestro examen de los delitos de blanqueo de capitales o asociación ilícita.

En algún caso, las referencias resultan algo desconcertantes: por ejemplo, el supuesto delito fiscal relativo a 2006 respecto del que ha sido pacífico que estaba prescrito (Auto de P.A. de 23 de marzo de 2015; el Auto de 14 de abril de 2015 que resuelve los recursos de reforma interpuestos contra dicho Auto y el Auto de 30 de junio de 2015, que rectifica el error del Auto de apertura de juicio oral de 28 de mayo de 2015), lo que se une a la carencia de legitimación.

En otro orden de cosas, hay que estar para fijar el plazo de prescripción a los delitos efectivamente producidos y no a los que eran objeto de acusación. Así lo proclamó el Pleno no jurisdiccional de la Sala Segunda de 26 de octubre de 2010, "para la aplicación del instituto de la prescripción, se tendrá en cuenta el plazo correspondiente al delito cometido, entendido éste como el declarado como tal en la resolución judicial que así se pronuncie. En consecuencia, no se tomarán en consideración para determinar dicho plazo aquellas calificaciones jurídicas agravadas que hayan sido rechazadas por el Tribunal sentenciador (...)".

La STS 762/2015, de 30 de noviembre insiste en ello: "el plazo de prescripción es el correspondiente a la infracción definida en la condena, y no en la acusación. La doctrina de esta Sala, y entre las más recientes las Sentencias nº 505/2015, de 20 de julio, 485/2015, de 16 de julio y 414/2015, de 6 de julio, ha establecido que en la determinación de las previsiones legales aplicables a los plazos de prescripción no ha de atenderse a las correspondientes al título de imputación, esto es, a la infracción penal que se imputa al acusado inicialmente o a lo largo del procedimiento, sino a la infracción de la que resulta penalmente responsable, es decir, la infracción penal que hubiera cometido y por la que habría de ser condenado de no concurrir la prescripción como causa extintiva de la responsabilidad penal. De lo contrario, se haría recaer y soportar sobre la persona sometida a un proceso penal los plazos de prescripción correspondientes a una infracción penal que no habría cometido y de la que, por tanto, tampoco habría de ser responsable.

Este criterio ya se puso de manifiesto por el Tribunal Constitucional en la sentencia 37/2010, de 19 de julio, que además invoca la nº 63/2005, de 14 de marzo y nº 29/2008, de 20 de febrero (...) ( la nº 63/2005, es anterior a los hechos aquí enjuiciados)". (Vid. STS 925/2021, de 25 de noviembre que es citada por el Fiscal en su completo dictamen).

La absolución por esos otros delitos, por lo demás, no se produce por haber apreciado su prescripción, sino por ausencia de prueba.

La providencia de 19 de julio de 2013, no podía afectar al acusado Eladio de forma alguna. Lo demuestra que fue llamado inicialmente como testigo cuando ya había vencido el plazo de prescripción (30 de julio de 2013), Eso significa que en ningún momento anterior fue tratado como investigado. Será el Auto de 22 de noviembre de 2013, la primera resolución judicial en que se realiza una valoración indiciaria de su posible responsabilidad penal con relación a los delitos fiscales y falsedades documentales.

### **Costas.**

**VIGÉSIMO SEGUNDO.-** El motivo décimo y último de este recurso se articula a través del art 849.1 LECrim, denunciando indebida aplicación de los artículos 123 y 124 CP y 240.3 LECrim. Versa sobre la condena a esta acusación a pagar las costas causadas a María Rosario y al Partido Popular.

El enunciado del motivo sugiere a una de las recurridas, una advertencia llena de sentido. Pese a utilizarse el recipiente del art. 849.1º, no se invoca realmente un precepto penal sustantivo, sino un precepto procesal: el art. 240.3 LECrim. Lo que se denuncia no tiene nada que ver (salvo la común temática: costas) con los arts.



123 y 124 CP. El art. 240.3º LECrim no es norma que pueda hacerse valer por la vía del art. 849.1º en tanto su eventual vulneración no suscita un problema de subsunción jurídico penal. Con esa argumentación reclama la inadmisión del motivo. Solo subsidiariamente lo impugna.

El óbice de admisibilidad esgrimido no es de los solapables con causales de desestimación por el fondo como serían las causas contempladas en el art. 885 LECrim. De acogerse, habría que desestimar el motivo sin entrar en el fondo y sin analizar si fue correcta o no la decisión de la Audiencia.

Es una petición de inadmisión específica y autónoma que, por tanto, reclama una respuesta *ad hoc*. Su *ubi* procesal ha de ser éste, la sentencia. No otro encontramos en la tramitación prevista en la Ley para la casación ( art. 893 LECrim). Toda alegación singularizable merece una contestación expresa. En este caso solo es posible ofrecerla en la sentencia. No en vano las causas de inadmisibilidad en fase de decisión son apreciables como fundamento de una desestimación sin resolver el fondo ( STS 863/2014, de 11 de diciembre, entre muchas otras).

La condena en costas a una acusación jamás podrá vulnerar los arts. 123 y 124 CP que se limitan a regular la imposición de las costas al responsable penal. Para nada inciden en la eventual condena en costas de una parte activa ante la absolución del acusado o de un tercero responsable. Acierta la recurrida con su observación.

Los criterios rectores de la condena en costas de una acusación no los encontramos en el Código Penal; sino en la legislación procesal. Hay que acudir al art. 240 LECrim. No estamos ante un tema de derecho penal sustantivo, sino ante una cuestión de carácter preponderantemente procesal. Eso hace muy cuestionable que pueda traerse a casación esa temática; menos, a través art. 849.1º LECrim. que obliga a tomar como único referente de la decisión del TS el relato de hechos probados, del que nunca podremos extraer (salvo supuestos muy flagrantes: v.gr., se acusó por hechos que evidentemente eran atípicos) los datos necesarios para dilucidar si una condena en costas a la acusación se ha ajustado al art. 240.3º LECrim que exige apreciar temeridad o mala fe.

Precisamente por ello no puede regir en esta materia la dependencia respecto del hecho probado que disciplina el recurso de casación por infracción de ley del art. 849.1º LECrim ( art. 884.3º LECrim). Las valoraciones sobre la condena en costas de una acusación no tienen cabida en el hecho probado que solo ha de recoger los hechos relevantes penalmente. Esa realidad abunda en la idea de que es la Sala de instancia, que conoce todas las vicisitudes procesales, la que estará en mejores condiciones para efectuar esa valoración, lo que se compadece bien con la afirmación de que no es tema que deba acceder a casación. Pese a ello la jurisprudencia tiende a despreciar esas objeciones y entra al estudio de esas cuestiones cuando se invocan en casación.

Se detecta en la más reciente jurisprudencia algún movimiento dirigido a valorar la posibilidad de replantear esa tesis.

Pueden evocarse las SSTS 236/2021, de 15 de marzo, 297/2022, de 24 de marzo o 277/2018, de 8 de junio:

"Más allá de la dudosa naturaleza sustantiva de esa norma ( art. 240.3 LECrim) -a diferencia del art. 123 CP- y, de la dificultad de introducir en casación esa cuestión a través del art. 849.1º LECrim (ni es norma sustantiva; ni es tema en el que la fiscalización radique en comprobar la correcta subsunción de los hechos: *item* más, en el *factum* no encontramos normalmente referencia alguna a las circunstancias determinantes de la condena en costas), la praxis de este Tribunal viene admitiendo la discusión en casación de ese tipo de pronunciamientos (no asimilables en rigor a los basados en el Código Penal: art. 123 CP). No deja de ser paradójico si nos asomamos a la jurisprudencia civil tremendamente reticente a abrir el debate casacional a los temas de costas dada su naturaleza estrictamente procesal y no ser las cuestiones procesales propias de la casación (por todas SSTS Sala 1ª 607/2018, de 23 de octubre o 174/2021, de 29 de marzo -ésta para abrir una excepción- o ATS Sala 1ª de 26 de septiembre de 2018 -rec. 1470/2016-). Un replanteamiento de esta praxis enlazaría con la jurisprudencia más clásica ( STS de 18 de enero de 1887) reanudando -valga la imagen- un tracto interrumpido hace muchos años". ( STS 297/2022, de 24 de marzo).

Así pues, precedentes cercanos en el tiempo alertan sobre la más que dudosa viabilidad casacional de esos puntos. Seguramente habrán de conducir a esta Sala a reflexionar sobre ello. No vamos a hacer ahora cuestión: es práctica inveterada de este Tribunal abordar en casación el debate sobre la procedencia de la condena en costas de una acusación supervisando si han sido aplicadas con acierto las pautas plasmadas en el art. 240.3º LECrim.

En tanto no se modifique el criterio de la jurisprudencia, venimos obligados a ajustarnos a la doctrina imperante que, incluso, llegaba a contradecir la forma de actuar ante un problema similar de la Sala Primera de este mismo Tribunal. Hemos explicado antes, al hilo del primer motivo de estas recurrentes, en qué medida han de vincularnos nuestros auto precedentes (no absolutamente, pero sí relativamente). Si en aquella ocasión



eso jugaba en contra de la posición procesal de esta parte, ahora se torna en algo beneficioso para ella pues permite que entremos en el fondo de este último motivo.

Las recurrentes se esfuerzan por poner en valor el protagonismo de las acusaciones populares en la fase de investigación y reivindican que han sido ellas, junto con el Instructor, las que han activado y promovido la investigación. Igualmente, tras recordar diversa jurisprudencia, enfatizan que todas sus pretensiones se basaron en el llamado auto de procedimiento abreviado y traspasaron el filtro del auto de apertura del juicio oral, lo que vendría a demostrar que no eran infundadas. La sentencia final no puede convertirse en un argumento para la condena en costas por la vía de retrotraer su resultado al momento en que se formularon las conclusiones provisionales. Hasta ese momento los órganos jurisdiccionales habían estimado que no estaba prescrita la responsabilidad penal de María Rosario. La buena fe se evidencia cuando, tras el juicio, se retira la acusación frente a ella.

La imposición de las costas -y es otro argumento del recurso- provoca un efecto de desaliento para el ejercicio de un derecho constitucional como es el de acceder a los tribunales que tiene cualquier ciudadano ( art. 125 CE).

No podemos dar la razón a la acusación.

Conviene hacer algunas precisiones.

En primer lugar, es necesario advertir que la condena en costas a una acusación para que abone los gastos sufridos por quien ha sido absuelto no es una sanción pese a que los conceptos de temeridad y mala fe puedan evocar esa naturaleza. Pero se trata exclusivamente de un mecanismo resarcitorio. Se pretende que quien ha sido acusado de forma indebida y, finalmente, ha sido absuelto no tenga que cargar con los gastos ocasionados por esa acusación. La legislación vigente limita esa posibilidad de resarcimiento, de forma muy complaciente con las acusaciones, a los supuestos de temeridad y mala fe. Pero tampoco en esos casos busca ni sancionar, ni desalentar (lo que se consigue mediante sanciones, no mediante indemnizaciones fuera del caso de los *punitive damages*) a los ciudadanos. Pretende sencillamente cubrir los gastos ocasionados a quien se vio sometido injustificadamente a un proceso penal y tuvo que ejercitar su derecho de defensa, con los desembolsos que ello acarrea; e incluso estuvo sujeta a medidas cautelares que finalmente se han revelado como improcedentes. "No ha de percibirse esa condena en costas como una sanción en sentido estricto, sino como justa regla de asignación de gastos. Cuando el ejercicio de la acusación no se atiene a unos mínimos parámetros de reforzada racionalidad es criterio sensato y equitativo que asuma los gastos causados por ese uso un poco displicente de su derecho, aunque, desde luego, no suponga un reproche por mala fe que llevaría a medidas como la prevista en el art. 247 LEC que sí reviste carácter de sancionador" ( STS 297/2022, de 24 de marzo).

Esta acusación en sus conclusiones provisionales ejercitaba la siguiente pretensión frente a María Rosario :

1. HECHO SEGUNDO: a. Por un delito contra la Hacienda Pública por el IS de la mercantil Unifica Servicios Integrales SL correspondiente al ejercicio 2006 ( art. 305. 1 CP) en concurso medial con un delito continuado de falsedad en documento mercantil ( art. 392, 390 1. 12, 22 y 32 y 74 todos ellos del CP), en concepto de cooperadora necesaria del art. 28.a) CP, la pena de 4 años de prisión, con accesoria de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y multa 1.208.648,24 euros, con 8 meses de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago conforme a lo previsto en el art. 53 CP. Asimismo, 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 4 años.

b . Por un delito contra la Hacienda Pública por el IS de la mercantil Unifica Servicios Integrales SL correspondiente al ejercicio 2007 ( art. 305.1.b) CP) en concurso media! con un delito continuado de falsedad en documento mercantil ( art. 392, 390 1. 12, 22 y 32 y 74 todos ellos del CP), en concepto de cooperadora necesaria del art. 28.a) CP, la pena de 4 años y 6 meses de prisión, con accesoria de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, y multa de 4.056.995,08 euros, con 10 meses de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago conforme a lo previsto en el art. 53 CP. Asimismo, 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 4 años

c. Por un delito contra la Hacienda Pública por el IVA de la mercantil Unifica Servicios Integrales SL correspondiente al ejercicio 2010 ( art. 305.1 CP) en concurso medial con un delito continuado de falsedad en documento mercantil ( art. 392, 390 1. 12, 22 y 32 y 74 todos ellos del CP), en concepto de cooperadora necesaria del art. 28.a) CP, la pena de 4 años de prisión, con accesoria de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, y multa de 521.125,84 euros, con 6 meses de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago conforme a lo previsto en el art. 53 CP. Asimismo, 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 4 años.

En concepto de responsabilidad civil todos los acusados deberán abonar a la Hacienda Pública, solidariamente, la cantidad de 1.446.692,29 euros por las cuotas dejadas de ingresar en relación con los Impuestos de 19 Sociedades, ejercicio 2006 y 2007, e IVA del ejercicio 2010 de la mercantil Unifica Servicios Integrales SL".

Es difícil no descubrir cierta incontinencia acusadora puesta de manifiesto por el abanico de delitos hechos valer frente a la citada y el, todavía más variado, atribuido a otros coacusados. Buena parte han decaído. Y las penalidades solicitadas resultan llamativamente desproporcionadas. ¡Por supuesto que una parte puede pedir las penas que considere oportunas! Pero llama la atención que, pese a lo secundario de la conducta que se le imputaba, no solo no se plantee la posibilidad de la degradación prevista en el art. 65.3 CP, sino, sobre todo, que se pidan para esa acusada luego absuelta, unas penas que llegan al máximo posible (cuatro años) y, en algún caso, lo rebasan (cuatro años y seis meses: en la fecha de los hechos el delito contra la hacienda pública tenía una pena máxima de 4 años y la redacción vigente entonces del art. 77 CP no permitía sobrepasar el techo punitivo del delito más grave).

Asombra en igual -¡o mayor!- medida que pidan responsabilidades civiles erigiéndose unas ciudadanas en representantes de la Hacienda Pública en contradicción con lo postulado por la defensa procesal de ésta.

Este es el punto nuclear que permite identificar, al menos, temeridad en la actividad desplegada. En muchos extremos la acusación articulada denota escasa reflexión, menos de la que debiera exigirse cuando se va a sentar ante un Tribunal a una persona como acusada reclamándole doce años de prisión (art. 76 CP). Además, no provocó ninguna contención el hecho de que jamás se haya admitido a una acusación popular reclamar responsabilidad civil por un delito contra la Hacienda Pública. Tampoco les hizo vacilar la doctrina consolidada de esta Sala sobre la imposibilidad de que una acusación popular en solitario mantenga una pretensión de condena por delitos de defraudación tributaria.

La única razón por la que la citada acusada, finalmente absuelta, se ha visto sometida al juicio oral, contemplando cómo se mantenían sobre sus bienes unos embargos de entidad nada desdeñable, fue la iniciativa de las acusaciones populares, de difícilísima prosperabilidad en un pronóstico *ex ante* por no venir respaldada por las acusaciones pública y particular. No es lógico hacerle cargar, además, con los gastos de su defensa.

Lo que se dice no supone arrebatar a las acusaciones la facultad de intentar modificar la doctrina de esta Sala o la jurisprudencia. ¡Claro que esa doctrina es discutible!, pero está consolidada, como se ha explicado anteriormente. Eso deben conocerlo y ponderarlo las acusaciones. Es legítimo y respetable que luchen por convencer al Tribunal de que sus argumentos tienen más fuerza que los que han llevado al Tribunal Supremo a fijar una posición antagónica. Pueden aspirar, también con toda legitimidad, a revertir la posición de esta Sala Segunda. Es una postura tan audaz como legítima y no reprochable: la jurisprudencia evoluciona a veces a impulso de actuaciones de ese tipo.

También es legítimo intentar romper una tradición doctrinal y jurisprudencial de siglos para alumbrar una revolucionaria jurisprudencia que habilite a cualquier ciudadano subrogarse en la posición del particular ofendido para pedir una indemnización o, al menos, en la posición de la Hacienda Pública. Todavía es más audaz ese intento, pero igualmente legítimo: han llegado a encontrar un precedente y, sin duda, hay casos en que quizás podría abrirse paso alguna otra excepción.

Ahora bien, lo que no pueden las recurrentes es aspirar a que los gastos de esas aventuras procesales, cuando no han alcanzado sus ambiciosas metas (mutar la doctrina de esta Sala), corran de cuenta de la persona que ha padecido la infundada y audaz (hasta la temeridad) pretensión acusatoria. Hay que restituírle sus desembolsos. Eso no es una sanción; ni implica disuadir a los ciudadanos de acudir a los tribunales. Es un tema de justicia que, además, en el terreno estrictamente civil (y aquí también en buena parte se ventilan acciones civiles) daría lugar sin duda a la condena en costas según el art. 394 LEC que las recurrentes también traen a colación.

Volvemos a la STS 297/2022 rememorando otros pasajes que enlazan bien con estos comentarios:

"La Sala de instancia está en mejores condiciones de ponderar y calibrar los factores que suponen atravesar la delgada línea que separa lo que es el ejercicio templado y serio del derecho constitucional a la acción popular, reforzado en quien se siente perjudicado, de lo que degenera en exceso por ligereza o ausencia del exigible rigor en el mantenimiento de una pretensión acusatoria que redundaría por sí sola en perjuicio de otra persona que se ve sometida a un proceso, que debe acudir a profesionales para que asuman su defensa y que, luego de ser reconocida su inocencia, no obstante se vería obligada a asumir los gastos derivados de su intervención procesal. Parece equitativo que en casos en que la acusación, siempre legítima, se aparta de



forma poco cuidadosa de lo que es un ejercicio riguroso y bien fundado de la pretensión de condena, aunque sea desestimada, no se vea obligado el acusado absuelto a cargar con los gastos de una intervención procesal a la que se ha visto empujado.

(...)

No se trata al decidir sobre este punto de realizar una especie de absurdo examen de derecho penal para comprobar si acertó la parte al elegir las tipicidades o las agravaciones. Pero es lógica la condena en costas sí se constata que algunas de las pretensiones se edificaban sobre una base extremadamente frágil, y que en un juicio *ex ante* se percibían ya como claramente desestimables, aunque la presencia de una acusación más ajustada ejercitada por el Ministerio Fiscal aconsejase un debate conjunto sobre todo. Además, como razona la Audiencia, esa actuación ha supuesto variar la competencia y limitar la recurribilidad (casación en lugar de apelación) lo que también redundaba como un *boomerang* en perjuicio de la acusación: la casación es un marco en que se hace más difícil debatir sobre un tema de costas como el planteado con la palanca de un motivo ( art. 849.1º) cuyo presupuesto es la vulneración de una ley penal sustantiva que fluya de la lectura del hecho probado.

La Audiencia vierte un razonamiento convincente para esa condena en costas que ahora refrendamos. no es acogible el argumento de que tendría un perverso efecto disuasorio: Hay que insistir: a diferencia de la condena en costas al responsable penal, la asignada a las partes no implica sanción, sino consecuencia de un lógico deber de resarcimiento. De admitirse este argumento del recurrente (efecto desaliento) habría que concluir que el art. 1902 CCivil se convierte en factor disuasorio del ejercicio de la libertad individual en tesis curiosa que no puede aceptarse".

Sentar y mantener en el *banquillo* a una persona cuando se es consciente -o se debiera ser consciente- de que la jurisprudencia niega legitimación para esa actuación puede hacerse si se actúa espoleado por la convicción que la tesis jurisprudencial no es la correcta en derecho. Pero hay que asumir que si, finalmente, los tribunales discrepan de su posición y declaran que esa persona jamás debió sentarse en el *banquillo* porque ninguna parte legitimada le acusaba, habrá de afrontar al menos, unas mínimas responsabilidades por las negativas consecuencias económicas provocadas en el sujeto pasivo y derivadas de la actuación conscientemente -pero, se insiste, legitima- contraria a la jurisprudencia asentada.

Igual razonamiento puede hacerse en relación a la formación política que intervino como tercero responsable civil: no tiene ninguna lógica que se viese obligada a defenderse frente a pretensiones de indemnización formuladas por quien no es ni el perjudicado, ni el Fiscal. Otra vez, si trasladamos a este ámbito los criterios de la LEC, la respuesta no tendría margen para la duda: procedería la condena en costas. Resulta temerario que una acusación popular formule pretensiones de indemnización por delitos de defraudación tributaria. Mucho, más, si lo hace en solitario. Aunque otras partes legitimadas ejercitasen esa acción, también sería improcedente.

Decía la STS 277/2018 de 8 de junio:

"Mala fe y temeridad constituyen el presupuesto alternativo de esa condena en costas. Son dos conceptos muy valorativos y elásticos. Han de ser interpretados con mesura pero, desde luego, con estándares mucho más laxos que los de la presunción de inocencia que rige una condena penal (certeza más allá de toda duda razonable): lo que está en juego no es la imposición de una pena a un ciudadano, que exige ese alto nivel de certeza, sino un tema económico: quién carga con los gastos del proceso cuando el acusado ha sido absuelto.

Si la absolución constituye el reconocimiento de que no había motivos para condenar, parece natural, en un primer acercamiento, que no deba cargar el acusado con esos gastos.

El equilibrio entre esa reflexión y la necesidad de no desalentar o poner trabas desmedidas al ejercicio de la acción penal pública (ya sean perjudicados o terceros: acusación particular y popular según esas dos modalidades) ha llevado al legislador a una solución de compromiso: cada parte ha de correr con sus gastos en los supuestos de absolución, salvo que se detecte mala fe o temeridad en la acusación.

No hay un concepto diferente de mala fe o temeridad según el acusador sea el perjudicado por el delito (acusación particular) o un tercero (acusación popular); pero ciertamente la condición de afectado directo comporta un subjetivismo al que será difícil sustraerse y una visión necesariamente parcial, por definición (no otra cosa puede esperarse de quien se siente víctima de una acción) que pueden influir en la concreción in casu de esos dos conceptos. A una acusación popular le es exigible mayor objetividad, aunque obviamente no la neutralidad o imparcialidad que sí adornan la actuación del Ministerio Fiscal.

El argumento no puede ser aceptado desde ningún punto de vista: la acusación popular no ostenta nunca legitimación para ejercitar la acción civil dimanante de un delito; por principio. Por tanto, esas peticiones en su



boca eran improcedentes. No hubiesen servido para esa condena si otras partes sí legitimadas no hubiesen realizado esa petición. No solo era innecesario, sino, además, improcedente.

(...)

No estamos facultados para reprobamos las motivaciones de una acusación popular siempre que no sean contrarias a la ley; pero sí para tomarlas en consideración al decidir sobre aspectos como las costas. Se hace difícil pensar que un profesional del derecho considere que un delito contra la hacienda pública del que no se es autor, sino cooperador necesario y por cuantía no muy superior al monto de 120.000 euros ( art. 305 CP) merezca ese máximo punitivo, despreciando sin razones especiales la posibilidad del art. 65.3 CP que permitiría rebasar por debajo el mínimo legal (horquilla entre 6 meses y 1 año menos 1 día), o minimizando el dato de que la cantidad adeudada ha sido íntegramente consignada. No es fácil asumir que la acusación popular estaba convencida de la intrínseca justicia de esa petición máxima de pena (a la vista de los arts. 305, 65.3 y 66 CP) y, menos aún, que hacía esa petición porque confiaba en convencer al Tribunal de lo ajustado de la misma. Da la impresión de que la mirada y la cabeza de esta parte no estaban solo en el foro, y en el proceso, sino en otros lugares, fuera de la Sala de Justicia; que lo que parecía importarles prioritariamente no era tanto coadyuvar a formar el criterio del Tribunal, que también, como cuestiones de índole no estrictamente procesal y con poco que ver con los intereses que tienen cabida en una Sala de justicia. No se entiende de otra forma ni su renuncia a una prueba pericial que constituía la pieza básica para mantener su acusación (arguyendo fútiles razones que a nadie convencen); ni que en este recurso de casación haya hecho dejación de todas sus facultades de argumentar y contra argumentar salvo en lo que atañe a este asunto puntual (condena en costas) y solo en cuanto afecta a esa parte (no la condena a otras costas).

(...)

La Audiencia contaba, así pues, con base suficiente para realizar ese pronunciamiento sobre costas: se aprecia en el comportamiento procesal de esta acusación, al menos en las últimas fases del proceso, una ausencia de prudencia (lo contrario de la temeridad) y de ponderación y una absoluta y aparentemente deliberada y preconcebida impermeabilidad a cualquier elemento que pudiera favorecer a quien acusaba en solitario. Su soledad acusadora exigía mayor responsabilidad y mesura. Resulta ajustado hacerla responder de las costas causadas a esa parte".

Se desestima el motivo.

**D) Recurso interpuesto por la representación procesal de la Asociación Observatori de Drets Humans (DESC).**

**VIGÉSIMO TERCERO.**- El único motivo denuncia aplicación indebida del artículo 240.3º LECrim.

Es reproducible aquí todo lo dicho en el anterior fundamento como lo será en los siguientes recursos: mantener una acción penal por delito de defraudación tributaria desoyendo o ignorando el criterio de la jurisprudencia, es legítimo. No merece censura alguna. Denota, eso sí, una actitud poco comedida y poco prudente que debe tener como consecuencia, si no triunfan esas pretensiones que hubiesen supuesto dar un vuelco a una doctrina jurisprudencial consolidada, arrostrar con los gastos ocasionados a terceros como fruto de esa arriesgada actuación procesal que no debe repercutir negativamente en terceros, más de lo que ya lo ha hecho.

Desde ese punto de partida los matices que intenta introducir el recurso sobre la retirada de la acusación, lo relativo a las falsedades y otras cuestiones deviene intrascendente.

No estamos ante un problema del fundamento mayor o menor de las pretensiones, que también, sino, sobre todo, de investirse con ligereza de una legitimación que no le correspondía.

Esta acusación popular, DESC, calificó provisionalmente los hechos de los que se acusaba a María Rosario como constitutivos de tres delitos contra la Hacienda Pública, solicitando se le impusiera por cada uno la pena de cuatro años de prisión y multa del séxtuplo de cada una de las cantidades defraudadas; así como dos delitos de falsedad en documento mercantil respecto al IS de 2008 y de 2009 de UNIFICA por el que se pidió se le impusieran dos penas de tres años de prisión y doce meses de multa con una cuota diaria de 400 euros (¡400!: nunca hemos visto esa cifra fijada como cuota de una multa). En total, 18 años (!) de prisión; y como responsabilidad civil, la responsabilidad directa y solidaria de la cuota defraudada a la Hacienda Pública por el IS de 2006, (302.162,06 euros), por el IS de 2007 en (1.014.248,77 euros), por el IS de 2008 (77.900,98 euros), por el IVA de 2009 (52.873,82 euros) y por el IVA de 2010 (130.281,46 euros) (...)

¿Dónde ha escondido esta acusación el art. 77 CP? Si a un *extraneus* por esas cuantías defraudadas se le piden las máximas penas, ¿qué privación de libertad se reserva al *intraneus* que hubiese cometido defraudaciones por cantidades diez veces superiores? Brilla por su ausencia un mínimo de prudencia, exigible cuando de la propia actuación depende no solo el nivel de desasosiego y angustia que se puede generar, sino también el



desenvolvimiento económico, de una persona que ve su patrimonio trabado con embargos durante muchos más años de los razonables.

La pretensión acusatoria redundó en perjuicio de la recurrida absuelta. Se vio sometida a un proceso (hasta el escrito de conclusiones definitivas); tuvo que acudir a profesionales para que asumiesen su defensa; y, luego de ser reconocida su inocencia (en este caso por los propios acusadores), no obstante, se vería obligada a asumir ¡además! los gastos derivados de su intervención procesal de dejarse sin efecto ese pronunciamiento. Parece equitativo que si la acusación se aparta de forma poco cuidadosa de lo que es el ejercicio riguroso y bien fundado de la pretensión de condena, no se vea obligada la acusada a cargar con los desembolsos efectuados para una intervención procesal a la que se ha visto empujada sin fundamento suficiente.

Está justificada la condena en costas si, como en el caso que es objeto de nuestra atención, se constata que algunas de las pretensiones se edificaban sobre una base extremadamente frágil, cuando no inexistente, e ignorando la parte su carencia de legitimación para solicitar la apertura de juicio oral por determinados delitos.

También lo está la condena en costas causadas a la defensa del responsable civil subsidiario, Partido Popular. La parte recurrente, mantuvo en conclusiones definitivas su petición de condena como responsable civil subsidiario por las cantidades derivadas del Impuesto de Sociedades al Partido Popular en el ejercicio 2008 (en defecto de los acusados Teofilo, Juan Manuel y Eladio). No estaba legitimada ni para mantener esa acción penal, ni, por supuesto, para ejercitar la acción civil.

Además, DESC en conclusiones definitivas persistió en su la petición de condena al PP como responsable civil subsidiario respecto a las cuantías defraudadas por UNIFICA en el Impuesto de Sociedades de 2006 (por error, pues apreció la prescripción del delito), 2007 y 2008, así como del IVA de 2009 y 2010. Tampoco gozaba la legitimación, más allá del mayor o menor fundamento (en algún caso nulo fundamento) de las pretensiones.

En ambos supuestos, María Rosario y Partido Popular, la Audiencia vierte un razonamiento convincente justificativo de la condena al abono de las costas. Aquí no solo lo refrendamos, sino que abundamos en algunos argumentos:

"el que obliga a otro a soportar una situación procesal debe responder por los gastos que tal situación le ha originado, salvo limitadas excepciones en las que se haya podido considerar que tenía razones para suponer que le asistía el derecho; siendo generalmente válida a estos efectos, una referencia a la actuación del Ministerio Fiscal, por el carácter imparcial de la Institución, de tal modo que alguna sentencia de esta Sala ha llegado a decir que existe temeridad cuando la pretensión de la acusación particular (o popular) supera ampliamente tanto la petición del Fiscal como la considerada ajustada a Derecho por el Tribunal". ( STS 243/2020, de 26 de mayo).

#### **E) Recurso de la Asociación de Abogados Demócratas por Europa.**

**VIGÉSIMO CUARTO.-** Se interpone por un único motivo, por infracción de ley, al amparo del artículo 849.1º LECrim, por aplicación indebida del artículo 240.3 LECrim.

Vale lo expuesto en los últimos fundamentos que analizan motivos sustancialmente idéntico: quejas por la condena a abonar las costas de una acusada y un tercero responsable civil.

El auto de apertura de juicio oral -ya se ha dicho- no es un escudo frente a una condena en costas a las acusaciones. Si fuese así, jamás -o, mejor, muy excepcionalmente- se podría producir ese pronunciamiento.

ADADE, en su escrito de conclusiones provisionales, consideró a la acusada María Rosario cooperadora necesaria de dos delitos contra la Hacienda Pública, por los ejercicios referidos al Impuesto de Sociedades de UNIFICA de 2006 y 2007; y de un tercero referido al IVA de UNIFICA del ejercicio 2010, en concurso medial cada uno de ellos con el delito de falsedad en documento mercantil solicitando por ellos un total de 9 años de prisión y multas de 302.162,06 euros por el primero (2006), de 130.281,46 euros por el segundo y (2007) y 130.281,46 euros por el tercero (IVA de 2010). Se le reclamaba una responsabilidad civil conjunta y solidaria por el IS de 2006 de 302.162,06 euros, del IS de 2007 de 1.014.148,77 euros y del IVA de 2010, en 130.281,46 euros.

Se perseveró en esa acusación durante más de seis años pese a tomar conocimiento de que ni el Fiscal ni la Abogacía del Estado formularon acusación frente a la citada. Las conclusiones provisionales en algún extremo carecían de fundamento (como la inclusión del delito fiscal por el Impuesto de Sociedades del año 2006, cuando diversas resoluciones habían fijado el límite temporal del objeto de la instrucción del procedimiento de 2007 en adelante). Otras resultaban insostenibles por quien no es perjudicado. Unas y otras han provocado gastos a las defensas.

Otra vez el acento hay que ponerlo en la ausencia de legitimación.



La parte recurrente debería saber que las acusaciones populares carecen de cualquier tipo de legitimación para el ejercicio de la acción civil. Lo ha declarado una jurisprudencia unánime (Cfr. SSTS 110/2020, de 11 de marzo 793/2006, de 14 de julio y de 12 de marzo de 1992 y Autos TS de 13 de diciembre de 2010 y 1333/2008, de 27 de noviembre..., entre otras resoluciones) con algún islote solitario basado no en una discrepancia argumental, sino en la singularidad del supuesto que se analizaba. La acción civil sólo puede ser ejercitada por el Ministerio Fiscal y por la acusación particular ( art. 108 LECrim).

Para María Rosario y el Partido Popular la recurrente ha reclamado el abono de unas muy altas cantidades en concepto de responsabilidad civil. Su condición procesal no se lo permitía.

ADADE mantuvo en conclusiones definitivas la petición de condena al citado grupo político como responsable civil subsidiario por las cuantías defraudadas a la Hacienda Pública, no solo por el IS de 2007 de UNIFICA, sino también por el IVA en el ejercicio de 2010, así como por el IS de 2008 del PP. Carecía de legitimación.

Se puede hablar de temeridad. Su actuación procesal en esos particulares fue muy imprudente. Justifica la imposición de las costas.

**F).- Recurso interpuesto por la representación procesal de IZQUIERDA UNIDA, ASOCIACIÓN LIBRE DE ABOGADOS (ALA), ASOCIACIÓN "CODA-ECOLOGISTAS EN ACCIÓN", FEDERACIÓN "LOS VERDES, ELS VERDS, BERDEAK, OS VERDES".**

**VIGÉSIMO QUINTO.-** Esta acusación popular que agrupa a varios colectivos articula dos motivos de casación. Los dos están íntimamente relacionados con otros ya examinados. Vienen fundados en el art. 849.1º LECrim, no sin forzar ese precepto procesal como ya hemos tenido ocasión de analizar. Ni el art. 782 LECrim ni el art. 240.3 del mismo Cuerpo Legal constituyen genuinas normas penales sustantivas. Pero ya ha quedado plasmado cómo esa dificultad -resaltada por una de las recurridas- puede -y debe- ser sorteada.

El primero de los motivos enlaza con igual ordinal del recurso de Milagros y otra. Defiende una interpretación del art. 782 LECrim antitética con la plasmada en la sentencia recurrida que, ha asumido la doctrina de esta Sala Segunda. La batería de argumentos desplegados servirá a las recurrentes para robustecer el motivo segundo (dedicado a la condena en costas, en paralelo a los anteriores recursos), pero también para enarbolar otra pretensión directamente anclada en la queja que da contenido a este recurso: que se reenvíe el asunto a la Audiencia Nacional para que dicte nueva sentencia *en exclusiva respecto de los hechos y delictosa los que no se ha dado respuesta por haberse estimado dicha falta de legitimación*.

Con esa petición renuncia a hacer valer en casación, a diferencia de otra acusación popular, la pretensión de fondo respecto de los delitos (que son la mayoría) que la sentencia analiza en el fondo sin quedarse en el acercamiento epidérmico. No se limita la Audiencia a un lacónico *no hay acusación legítima*; ofrece razones de fondo que hacían inviable la condena: la prescripción del delito relativo al ejercicio de 2006 (desde el momento en que esta acusación mutó su calificación como delito continuado troceándola en cuatro delitos de defraudación tributaria decae un eventual argumento que estaría basado en el incremento de penalidad que permite el art. 74 CP con el consiguiente estiramiento del plazo preceptivo); o lo relativo al IS de 2008 atribuido al PP, sobre el que la Audiencia entra en el fondo; o la prescripción que se aprecia respecto de la participación de una de las recurridas.

Todos esos temas, se estimase o no este motivo, quedan fuera de esta impugnación, sin perjuicio de la adhesión en algunos puntos a otros recursos. El sistema de casación exigía interponer los correspondientes motivos secuenciados, para lograr, tras la casación, la segunda sentencia en la que este Tribunal recupera la instancia.

Quedaría afectado por la impugnación tan solo algún tema menor.

No es acertado ese planteamiento.

El escenario procesal aquí abierto es muy diferente al que aparece cuando la sentencia no entra en el fondo por razones vestibulares (prescripción, falta de legitimación...). Cuando, como en este caso -y es buena práctica pues permite eludir futuras dilaciones- la sentencia, además de exponer esas razones, se zambulle en el fondo para dejar resuelta la cuestión, la parte que discrepa ha de asumir la carga de traer a casación no solo el problema preliminar, sino también el fondo. No lo hace así esta recurrente.

De cualquier forma, estas consideraciones no van a afectar al resultado en tanto el motivo va a ser desestimado por las razones que, con profusión y abusando deliberadamente de largas citas jurisprudenciales para destacar que es una posición firme y rocosa de la actual doctrina de la Sala Segunda, se han expuesto al abordar el motivo de contenido similar de otra acusación popular. A ese fundamento nos remitimos.



Hemos de insistir -una vez más y nos resignamos a las merecidas etiquetas de cansinos y reiterativos que se nos pueden adosar con toda razón- en que la tesis sostenida por estos recurrentes en un debate académico es atractiva. En su *haber* se ha puesto una buena batería de argumentos de muy diferente signo. El recurrente se hace eco de algunos. Naturalmente que no es un dislate, ni es disparatada, ni supone una osadía intelectual, ni denota frivolidad o ligereza. Lo demuestran algunos votos particulares surgidos en el seno de esta Sala -ha sido y quizás sea la opinión de Magistrados de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo- y una bibliografía copiosa.

Pero, como sucede con muchos otros temas, la consolidación de una línea jurisprudencial emanada de Pleno convierte la opinión asumida por el Tribunal Supremo en algo más que un criterio: queda convertida en doctrina jurisprudencial ( *doctrina legal* en la formulación clásica). Quien, conocedor de eso, pretende legítimamente revertirla, ha de saber que no bastará con repetir los mismos argumentos desechados en su momento por el Tribunal. Será necesario algo más. Intentar el cambio jurisprudencial es una tarea posible pero más ardua. Se corren riesgos al asumirla. El principio de seguridad jurídica y el principio de igualdad empujan a, sin petrificarla, conferir cierta estabilidad a la doctrina sentada.

No es cierto como insinúa el recurrente que estemos ante una doctrina zigzagueante o vacilante. Como tampoco lo es que la STS 4/2015 suponga una fisura. Esa sentencia -de la que hemos transcrito algunos de sus fragmentos más significativos- se limita a explicar que los delitos de falsedad y de malversación no son equiparables a estos efectos a los delitos de defraudación tributaria u otros delitos patrimoniales con víctimas particulares. Hemos pretendido dar cuenta de ello en precedentes fundamentos de derecho dedicados a estas cuestiones.

La doctrina cristalizó en un Pleno (lo que ya es un dato significativo, pese a que se formularan varios votos particulares). Ha sido reiterada, sin ningún pronunciamiento discrepante. Es verdad que algunos de los precedentes que hemos citado *supra* son posteriores al trámite de conclusiones provisionales evacuado por la parte. También es cierto que en aquél inicial momento podía no ser consciente de la posición sostenida por acusación particular y pública (el traslado fue simultáneo). Pero nada ha hecho vacilar a esta parte manteniendo su acusación durante todo el tiempo en que la fase intermedia estuvo abierta (varios años) y luego en el juicio oral, pese a que este punto se debatió como cuestión previa.

El recurrente expone muchos argumentos. Algunos más consistentes que otros.

En el campo de la terminología, por ejemplo, no tiene ningún sentido evocar el art. 218 LOPJ: la lectura que hace el recurrente llevaría a entender que el Fiscal ostenta legitimación para recusar en un proceso por delito privado; y el acusador privado en todos los procesos. Es evidente que el precepto habla en general y por eso menciona a todas las partes, sobreentendiéndose que se refiere a los procesos en que estén legitimadas para intervenir.

La terminología de la ley al referirse a las partes activas del proceso es, ciertamente, confusa. Pero ese tipo de argumentos ya fue ponderado en su momento. Y se debatió. Y se concluyó que la génesis parlamentaria del art. 782 permitía extraer otras conclusiones.

También se ha debatido sobre los intereses colectivos presentes en los delitos contra la hacienda pública (como en todos los delitos, salvo los privados: es de esencia de un derecho penal que respete el principio de intervención mínima que todos los tipos penales deben proteger bienes jurídicos en que afecten de alguna forma a toda la sociedad, más o menos directamente). Pero no es eso algo que pasase inadvertido a esa jurisprudencia y que ahora el recurrente consiga hacernos ver y descubrir.

Pueden tener los recurrentes la tranquilidad de que esa doctrina ha persistido con independencia de las personas a las que pudiera beneficiar: ahí están los precedentes, algunos con una más que cuestionable notoriedad. Otra cosa es que las acusaciones populares tengan, como enseña la experiencia del foro, una singular querencia por asuntos de notoriedad mediática. Seguramente es eso lo que provoca que este problema procesal surja mayormente en ese tipo de casos.

El alarde se realiza el trabajado escrito de recurso, buscando y rebuscando argumentos, revela un estudio concienzudo y solvente, pero sin novedades relevantes. No puede ser correspondido con su asunción por esta Sala: basta remitirnos a esa jurisprudencia que expone igualmente la también muy elaborada sentencia, para desmontar sus argumentos.

**VIGÉSIMOSEXTO.**- El segundo motivo de estos últimos recurrentes, como se ha anticipado, comparte temática con las impugnaciones de las restantes acusaciones populares: está disconforme con la también compartida condena al pago de las costas de dos de las partes pasivas: una acusada absuelta ( María Rosario ) y un tercero responsable civil, condenado solo parcialmente. Lo hace desarrollando unos argumentos en buena medida coincidentes con los de anteriores recursos ya resueltos, aunque también introduce una singularidad destacable.



De entrada, debe precisarse que las aportaciones relevantes y útiles que una querellante o una acusación puedan haber efectuado en el procedimiento -y no hay por qué dudar de que su actividad procesal haya sido relevante y aprovechable y, seguramente, aprovechada- no sirve para compensar o neutralizar sus posiciones procesales improcedentes respecto de otras partes. Si ha existido y se ha mantenido una acusación improcedente, hasta el punto de llegar a la temeridad, procede la condena en costas, aunque las restantes pretensiones ejercitadas se hayan ajustado exquisitamente a la legalidad; incluso -lo que no sucede aquí- aunque hubiesen sido decisivas por permitir llegar más lejos de lo que proponían las acusaciones pública y particular. Por tanto, no es estrategia adecuada destacar la bondad de otras peticiones procesales. Es indispensable acreditar la procedencia o, al menos, razonabilidad, de las pretensiones independientes que motivan la condena en costas como -de nuevo es conveniente recordarlo para no desenfocar el debate- justo y adecuado resarcimiento y no como una sanción que tendría que canalizarse a través de otro mecanismo procesal ( art. 247 LEC) que no ha sido activado y que no había motivos para activar.

En cualquier caso, también las peticiones de condena articuladas en abanico ponen de manifiesto, como sucede con otras partes, unas concreciones penológicas que siendo legítimas -aunque algunas, no alcanzan el estándar de meramente legales- denotan una agresividad acusatoria poco equilibrada, así como falta de medida.

No se pueden pedir seis años de prisión (!) por un delito de defraudación tributaria cometido en 2008. El máximo eran cuatro años. La continuidad delictiva como plataforma para sustentar tal petición fue renunciada por esta parte en sus conclusiones definitivas.

Tampoco es, no ya ponderado, sino ni siquiera legal, reclamar los cuatro años y seis meses de prisión que se pedían por otro de los delitos de defraudación tributaria finalmente atomizados.

La pena máxima de cuatro años, por otro lado, resulta, en una ligera aproximación, exagerada. Anula los espacios penológicos para otros delitos fiscales de enorme mayor gravedad que el aquí ventilado. No se puede oponer objeción legal alguna, como sucede con otras penalidades reclamadas. Pero en todo caso son índices o datos que sugieren una posición procesal innecesariamente sobrecargada, fijada con una cierta ligereza. Solo así se explica no ser cautos ni siquiera en lo que es puro y simple respeto a la legislación aplicable.

La altura y calidad de los escritos presentados en casación revela que no es un problema de falta de familiaridad con los textos legales, o de un estudio superficial por escasez de tiempo, sino producto de cierta precipitación y ausencia del mínimo de dedicación requerido a la hora de fijar las penas.

Eso nos remite, no a la mala fe, que no podemos presumir, pero sí a la temeridad: no es injusto adosar esa etiqueta a una petición de pena dos años por encima del máximo legal. Unos pocos minutos de estudio sosegado (y han dispuesto de varios años) bastaba para corregir esos graves deslices y desatinos.

En cualquier caso, eso no es lo más determinante en la imposición de costas. Probablemente no bastaría para esa decisión que, ciertamente, es excepcional. Lo decisivo, y retomamos un argumento más desarrollado en fundamentos anteriores, es el intrusismo procesal practicado. No solo por inmiscuirse en una acusación respecto de la que la jurisprudencia les ha negado legitimación, sino, también y sobre todo, por arrogarse de forma insólita la capacidad de reclamar en solitario responsabilidades civiles; y, además, al margen de la propia perjudicada; y hacerlo en cuantías y por conceptos un tanto desbocados, logrando de esa forma mantener unas gravosas medidas cautelares patrimoniales durante largos años que sin duda -y de eso se queja una de las afectadas- han condicionado severamente la economía de alguna de esas partes pasivas. Es premisa jurídica elemental que una acusación popular no está legitimada para enarbolar pretensiones civiles, sin perjuicio de algunos casos, más que singulares, excepcionadísimos, en que se ha admitido. El nivel jurídico, acreditado y contrastado, de los letrados intervinientes que asumieron la dirección técnica de esas partes hace inconcebible que esas peticiones respondan a desconocimiento o ignorancia de algo básico para quien se mueve con soltura en la práctica procesal penal.

**VIGÉSIMO SÉPTIMO.-** Alegan, en otro orden de cosas, estos recurrentes que en sus escritos de conclusiones provisionales (ambos presentados en 2015: el recurso -lo que se agradece en causas como estas-, señala los lugares del procedimiento donde localizar esos escritos de defensa: facilita mucho la labor del ponente) ninguna de esas dos partes ( María Rosario y Partido Popular) solicitaron la condena en costas de las acusaciones. Conoce el recurrente que la jurisprudencia de esta Sala somete la condena en costas de las acusaciones a un estricto principio de rogación, lo que es coherente con su naturaleza: no es una sanción (a diferencia de la previsión del art. 247 LEC) sino un mecanismo resarcitorio que no desborda lo estrictamente civil.

En las conclusiones definitivas es donde aflorará esa expresa petición de condena en costas a las acusaciones populares.



La representación de María Rosario aludiendo en exclusiva -y copiamos del escrito de recurso- a su *"temeridad y mala fe en la acusación sin otra argumentación"*.

Y el Partido Popular en un escrito -volvemos a copiar- *en que sustenta cuestiones sujetas a diversas interpretaciones jurídicas la declaración de temeridad y se limita a alegar la existencia de mala fe"*.

Despista esta síntesis. Ha hecho pensar que se podría estar denunciando la ausencia de una petición concreta y específica, una violación, en definitiva, del principio de rogación. La Sala, ha vacilado ante ese elemento, máxime cuando la afirmación no era replicada por la aludida en su escrito de impugnación y era contradictoria con lo que reza el antecedente vigésimo noveno de la sentencia. Hemos tenido que sumergirnos en las actuaciones para localizar ese escrito (lo que ha sido particularmente dificultoso quizás por la torpeza del ponente en el manejo de los medios digitales; más probablemente, por las carencias en los sistemas de acceso que hemos recabado para la consulta de todas las actuaciones - art, 899 LECrim- o algunos déficits en los archivos localizables). Ha podido ser finalmente consultado. Las conclusiones definitivas -140 páginas- son cristalinas a la hora de identificar esa petición:

*"habida cuenta de la temeridad y mala fe con la que han obrado las acusaciones populares que, careciendo de legitimación alguna, ejercen acusación frente a mi representada, incluso por delitos absolutamente prescritos e, incluso no vigentes en el momento de los hechos, procede que sean condenadas a asumir la totalidad de las costas derivadas de este proceso ex artículo 240. 3º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.*

Consideramos plenamente conforme a Derecho nuestra solicitud por cuanto, tal y como manifiesta la **Sentencia del Tribunal Supremo nº 214/2016, de 15 de marzo** (con numerosas citas jurisprudenciales, como las Sentencias del Tribunal Supremo nº 865/2015 y la 1068/2010), aquel que obliga a otro a someterse a un proceso injusto debe responder por los gastos que le haya causado (resaltado añadido nuestro): *"[...] teniendo en cuenta, por un lado, la procedencia de mantener una interpretación restrictiva de 139 estos términos legales, pero sin olvidar que el que obliga a otro a soportar una situación procesal debe responder por los gastos que tal situación le ha originado, salvo limitadas excepciones en las que se haya podido considerar que tenía razones para suponer que le asistía el derecho "*.

Y *" en los casos en los que el Ministerio Fiscal no ejerce el derecho de acusación es claro que no existieron razones para suponerlo Sentencias de la Audiencia Provincial de Valencia nº 327/2009, de 27 de mayo , y nº 233/2008, de 10 de julio , y la Sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza nº 240/2008, de 16 de junio .*

Por ser enormemente ilustrativa a los efectos que aquí nos interesan, la Sentencia del Tribunal Supremo nº 2177/2002, de 23 de diciembre, en la que el Alto Tribunal explica que (resaltado añadido nuestro):

*" El Tribunal sustenta el juicio de valor de la temeridad en la actuación procesal de la Acusación particular que fundamenta el pronunciamiento de la condena en costas por cuanto que "a sabiendas" de que la patente falta de fundamento de la querrela criminal y de la acusación posterior propiciaba la incoación espuria de un procedimiento penal abocado "inexorablemente" a la absolución, se utilizó éste como instrumento coactivo contra los tres acusados para conseguir el cobro la parte pendiente de la deuda [...]"*.

En el caso que nos ocupa, se ha revelado claramente que, las acusaciones populares persisten en el ejercicio de la acción de acusación frente al Partido Popular albergando, única y exclusivamente, fines absolutamente espurios y contrarios a la buena fe procesal que debe regir cualquier procedimiento, esto es, tratar de avasallar y desgastar al adversario político con un procedimiento penal carente de todo fundamento.

Así, a pesar de la claridad de la ley y la interpretación dada por nuestro Alto Tribunal acerca de que el artículo 782.1 LECr. no incluye a la acusación popular cuando se refiere al "acusador particular" de forma deliberada y consciente ("doctrina Botín") - STS 1045/2007, de 17 de diciembre- y, siendo plenamente conscientes de que carecen de legitimación para continuar con el ejercicio de la acción frente a mi principal, continúan utilizando de modo abusivo y perverso el ejercicio de la acción popular contra mi defendida.

En este punto, no queremos dejar de poner en conocimiento de ese Ilmo. Juzgado que, el pasado día 17 de junio de 2019, la Audiencia Provincial de Toledo emitió un Auto con el que desestimó un recurso de apelación, precisamente por las acusaciones populares aquí personadas, cuyo tenor literal resulta francamente revelador de sus verdaderas motivaciones:

*"La teoría especulativa que alegan los apelantes para unir a los "manejos" supuestos del Sr. Teofilo y del Sr. Casimiro con la "mejora" del contrato de recogida de residuos sólidos firmado entre al Ayuntamiento de Toledo y SUFI S.A., son meras conjeturas aventuradas al socaire de la rivalidad política que carecen de reflejo probatorio alguno según las diligencias de investigación practicadas"*.

Lo expuesto, en la respetuosa opinión de esta parte, justifica la imposición de condena en costas solicitada y por la que deberán responder las acusaciones populares. muy a bucear en las actuaciones".



No solo no deja lugar a dudas sobre su petición, sino que, además, con una técnica menos ortodoxa que la de la otra parte, abunda en los argumentos que sustentan esa solicitud insistiendo en lo que ya aparece expresado en el apartado 1.4 de su escrito (páginas 4 a 6) al denunciar los móviles principalmente políticos que, según afirma, guían a las acusaciones, deduciéndolos de determinadas vinculaciones y noticias.

Ese dato no es significativo a estos efectos. Es verdad que algunos proyectos de reforma de la ley procesal han pretendido excluir a los partidos políticos de la facultad que el art. 125 CE atribuye a los ciudadanos. Pero si esos eventuales intereses políticos -en este caso promover la sanción de conductas presumiblemente delictivas con ocasión de la actividad de una formación política rival-, que son legítimos y no pueden descalificarse sin más por ese tinte extrajurídico, coinciden con los intereses de la Justicia y se ejercita la acción con sujeción a la disciplina procesal y legal, ¡bienvenida sea una acusación popular! Queda convertida en colaboradora de la administración de justicia si sabe mantener la mesura.

Es cierto que, como hemos apuntado en algún precedente, prestigiaría la figura de la acusación popular si su actuación fuese más objetiva. Puede esperarse de ella un examen más ponderado que el efectuado por quien, por haber sido víctima del delito, no le es exigible neutralidad y por tanto le será más complicado mantener una estricta objetividad (acusación particular).

En todo caso ahora conviene resaltar esas ideas:

a) que se formuló una petición expresa por parte de la representación procesal del Partido Popular;

b) que esa petición estaba ampliamente argumentada; y

c) que las motivaciones de orden político no son espurias o reprochables, lo que puede ser reprochable es que se superpongan o desplacen los fines propios de un proceso penal. Pueden existir acusaciones populares más altruistas, y otras con intereses de otro orden implicados -como los de tipo político-. Unas y otras pueden convertirse en pieza que permita un mejor funcionamiento del sistema, legitimando la intervención de los ciudadanos en el proceso penal. Lo mismo que no se puede descalificar a una acusación particular porque actúe impulsada por el legítimo interés en percibir la indemnización que le corresponde (un móvil egoísta pero más que respetable), y no por el desnudo y limpio prurito de que se haga justicia para acentuar el fin de prevención general del derecho penal. Otra cosa es que en ocasiones algunas acusaciones populares -y no se puede decir que este sea el caso, pese a algunos pequeños puntos en que sí puede llamar la atención su actuación, a eso se debe precisamente su condena en costas- hayan ajustado su actuación procesal a pautas correctas y legítimas, con independencia de que hayan sido asumidas o no.

La otra defensa - María Rosario - ha acoplado su actuación a lo que es la más estricta y escrupulosa ortodoxia procesal: se limita a formular su petición sin adornarla con argumentaciones. Eso es lo que ordena el art. 650 LECrim ( *El escrito de calificación se limitará a determinar en conclusiones precisas y numeradas*). El legislador propugna unos escritos sintéticos, sobrios, sin argumentaciones, sin adornos, sin referencias ni doctrinales ni jurisprudenciales, ni consideraciones o razonamientos que excedan de lo que es la consignación de la pretensión y su fundamento fáctico. No hay que explicar por qué se piden cuatro en lugar de cinco años; ni por qué se acude a un tipo penal y no a otro; ni los argumentos que llevan a negar la participación del acusado en los hechos...ni nada. Esas argumentaciones o razones quedan diferidas al momento de los informes finales, tras elevar a definitivas o modificar (ajustándose a las mismas pautas) las conclusiones provisionales.

Por eso no acompaña la razón a esta acusación cuando se queja de que una de las partes pasivas del proceso no haya argumentado su petición. Eso -alega- le ha podido mermar de su derecho de defensa.

Pero, conocida la pretensión y su apoyo legal ( art. 240.3 LECrim), contaba con los datos suficientes para oponerse a ella. Item *más, in casu* una de las partes, desbordando lo que debe ser el contenido de un escrito de conclusiones, argumentó de forma prolíja esa petición.

Además, en último caso, frente a alegaciones sorprendidas o inexactas, la parte puede acudir al mecanismo del art. 738 LECrim que le faculta para aclarar algún concepto que la otra parte haya querido enturbiar, o rectificar datos fácticos errados o manipulados.

No se puede decir con seriedad que una condena en costas a la acusación popular no argumentada más que en el informe final provoque indefensión. Si fuese así, jamás se podría condenar en costas a una acusación popular en tanto esa petición solo constará en forma sintética y casi telegráfica en las conclusiones. Solo se argumentará con más profusión en los informes finales. Así está diseñado el proceso penal. Es correcto. Queda a salvo esa eventual réplica final de las acusaciones. En este caso alegar que no ha existido capacidad de respuesta resulta un argumento retórico sin sustancia real alguna: conocía las razones que animaban esa petición y se dispuso de tiempo sobrado (dada las peculiaridades de un juicio de estas dimensiones) para



estudiar en profundidad la cuestión y preparar toda una batería de argumentos para negar que concurriesen los presupuestos legales para una condena en costas como la recaída.

**VIGÉSIMO OCTAVO.-** En cuanto al fondo hay que reiterar que no es tanto un problema de que las peticiones sean más o menos fundadas -algunas, ciertamente, distan mucho de serlo- cuanto de erigirse, en comandita con otras acusaciones populares y sin acompañamiento ni del Fiscal ni de la Abogacía del Estado, en únicos acusadores pese a conocer el criterio jurisprudencial asentado sobre esa cuestión.

Eludimos un debate que sería superfluo sobre la fundabilidad de esas peticiones.

Claro es también que el simple hecho de que hayan traspasado el tamiz de la apertura del juicio oral no basta para excluir la condena en costas de una acusación.

Por otra parte, más que de mala fe -lo que exigiría un juicio de intenciones al menos aventurado y sin una base sólida-, hay que hablar de temeridad, de ligereza al acusar en solitario y, más aún, al mantener unas peticiones de responsabilidad civil que por sus cuantías y su eficacia anticipada (medidas cautelares) no eran cosa secundaria o menor. Comporta algo de frivolidad procesal el ejercicio por un tercero de una acción civil, o, para ser más exactos, de reclamación de un crédito tributario.

Esa dosis de ligereza o falta de un elemental cuidado aparecen también en las peticiones de pena. Rebasan en ocasiones el marco legal. Seis años o cuatro años y seis meses de prisión por un delito de defraudación tributaria cometido antes de 2012, supone simplemente una solicitud *contra legem*, inapta para prosperar. Se hubiese corregido con un mínimo cuidado o atención: consultar un Código Penal en que apareciese la legislación vigente en el momento de los hechos. Se quiera o no se quiera, quien está sentado en el banquillo padece también una incertidumbre y una inquietud que se acrecienta si las penas pedidas son muy altas. Si conoce que se pide su ingreso en prisión por más de diez años su preocupación será también más alta. Esos padecimientos o posibles perjuicios morales no están contemplados en las costas que se limitan a evitar que el absuelto tenga que asumir, además, los gastos generados por la necesidad de defenderse contratando a un letrado que se elegirá con más cuidado y esmero por quien se enfrenta a peticiones más elevadas de pena. Solo eso es lo que se resarce.

Más llamativas son las peticiones de orden pecuniario postuladas por una acusación popular!

Esta parte reclamaba inicialmente al Partido Popular seis millones seiscientos ochenta y siete mil trescientos cuarenta y cuatro euros por pagos recibidos que no estaban vinculados, en rigor, a ninguno de los delitos objeto de acusación; y a María Rosario, 1.577.467,09 euros. En sus conclusiones definitivas matizó algo, pero mantuvo algunas peticiones indemnizatorias que ni eran procedentes, ni entraban en sus facultades. Su condena en costas es correcta.

**TRIGÉSIMO.-** No obstante, se detecta un particular en que le asiste la razón. El Partido Popular ha sido condenado como responsable civil subsidiario a abonar la parte de cuota tributaria defraudada en el IS de 2007 por UNIFICA, ascendente a 127.000 euros aproximadamente. Es cierto que las acusaciones populares no estaban autorizadas a reclamarla por faltarles legitimación. Pero en ese tanto, que, además de las acusaciones particular y pública, hubiese acusaciones populares apoyando la petición era una irregularidad que no agravaba en nada la situación de tal responsable civil subsidiario. Tendría que correr necesariamente con los gastos de la contratación de un letrado para defenderse frente a esa pretensión salvo que se hubiese allanado. Esa parte alícuota no puede ni debe ser asumida por las acusaciones populares; sí las que incrementarían las costas por ser peticiones exclusivamente suyas que no debían admitirse y que provocaron una necesidad adicional de defensa.

No es posible hacer un cálculo exacto para esa reducción. Prudencialmente, y a la vista de las diferencias de cantidades y de conceptos, puede excluirse 1/4 del total de las costas generadas por el Partido Popular, de tal forma que la condena a las acusaciones populares para afrontar solidariamente su pago se limitará a tres cuartas partes del total que se fije.

En este sentido ha de acogerse parcialmente el motivo.

#### **G.- Recurso del Partido Popular.**

**TRIGÉSIMO PRIMERO.-** El Partido Popular, desistió del recurso de casación que había presentado.

#### **Pronunciamiento sobre las costas del recurso.**

#### **H.- Costas.**



**TRIGÉSIMO SEGUNDO.-** A la vista de la estimación, aunque parcial, de sus recursos, han de declararse de oficio las costas de los recursos de Fabio , Lourdes e Izquierda Unida y otros. Los demás recurrentes correrán con el pago de sus respectivas costas.

## 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 **Fabio** contra Sentencia nº 21/2021, de fecha 18 de octubre, dictada por la Sección Segunda de la Audiencia Nacional, por delitos contra la Hacienda Pública, falsedad documental, apropiación indebida y otros, recaída en el Procedimiento Abreviado, Rollo de Sala nº 6/2015, dimanante de las Diligencias Previas nº 275/2008, del Juzgado Central de Instrucción nº 5 por **estimación de los motivos tercero, quinto y sexto de su recurso y en su virtud casamos y anulamos la Sentencia dictada por dicha Audiencia**, con declaración de las **costas de este recurso de oficio**.

**2.-ESTIMAR parcialmente el recurso de casación** interpuesto por Lourdes contra Sentencia y Audiencia arriba referida **por estimación del motivo cuarto de su recurso y en su virtud casamos y anulamos la Sentencia dictada por dicha Audiencia**, con declaración de las **costas de este recurso de oficio**

**3.- DESESTIMAR** el recurso de casación interpuesto por **ASOCIACIÓN ABOGADOS DEMÓCRATAS POR EUROPA (ADADE)**, contra Sentencia y Audiencia arriba referida **imponiéndoles el pago de las costas** de su recurso.

**4.-DESESTIMAR** el recurso de casación interpuesto por Milagros y Natividad , contra Sentencia y Audiencia arriba referida **imponiéndoles el pago de las costas** de su recurso.

**5.- DESESTIMAR** el recurso de casación interpuesto por **ASOCIACIÓN OBSERVATORI DE DRETS HUMANS (DESC)**, contra Sentencia y Audiencia arriba referida **imponiéndoles el pago de las costas** de su recurso.

**6.-ESTIMAR parcialmente** el recurso de casación interpuesto por **IZQUIERDA UNIDA, ASOCIACIÓN LIBRE DE ABOGADOS (ALA), ASOCIACIÓN "CODA-ECOLOGISTAS EN ACCIÓN", FEDERACIÓN "LOS VERDES, ELS VERDS, BERDEAK, OS VERDES**, contra Sentencia y Audiencia arriba referida **por estimación parcial del segundo motivo de su recurso y en su virtud casamos y anulamos la Sentencia dictada por dicha Audiencia**, con declaración de las **costas de su 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.

Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre Antonio del Moral García

Andrés Palomo Del Arco Ana María Ferrer García

Eduardo de Porres Ortiz de Urbina

RECURSO CASACION núm.: 1595/2022

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. Tomás Yubero Martínez

## TRIBUNAL SUPREMO

### Sala de lo Penal

#### Segunda Sentencia

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre

D. Antonio del Moral García

D. Andrés Palomo Del Arco

D.ª Ana María Ferrer García



D. Eduardo de Porres Ortiz de Urbina

En Madrid, a 14 de noviembre de 2024.

Esta sala ha visto la causa que en su día fue tramitada por el Juzgado Central de Instrucción nº 5, fallada posteriormente por la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional (Sección Segunda), y que fue seguida por delitos contra la Hacienda Pública, falsedad documental, apropiación indebida y otros contra Fabio y otros 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, con la única salvedad de tener como cuota defraudada la cantidad de 374.096,826 euros por las razones explicitadas en la sentencia de casación.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Los hechos relativos a los certificados y facturas no alcanzan a integrar el delito de falsedad que concurría según las acusaciones. Se ha razonado en la sentencia de casación en ese sentido. Procede, en consecuencia, la libre absolución por tal infracción.

**SEGUNDO.-** Los hechos atinentes al Impuesto de Sociedades del ejercicio correspondiente al año 2007 de la entidad UNIFICA, SL, son constitutivos de un delito de defraudación tributaria del art. 305.1 CP según la redacción anterior a la reforma operada por Ley Orgánica 5/2010, ascendiendo la cuota defraudada a 374.096,826 euros. De tal delito han de responder en la forma señalada en la sentencia de instancia los acusados Fabio, Lourdes y Teofilo.

La cuantificación efectuada obedece a las pautas explicadas en la sentencia de casación: ha de menguarse el importe fijado computando lo abonado tributariamente por los ingresos que fueron indebidamente declarados en el ejercicio de 2008.

**TERCERO.-** Concorre la atenuante analógica por dilaciones indebidas del art. 21.6 CP (en la redacción vigente en el momento de los hechos) según se ha argumentado en la sentencia de casación.

**CUARTO.-** Las penas señaladas al delito de defraudación tributaria según la legislación vigente en el momento de comisión eran prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la cantidad defraudada.

Hay que añadir la privación 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 un periodo comprendido entre tres y seis años. Su naturaleza de pena era (vid la redacción de los arts. 33 y 39 CP vigente en 2007), y es, discutida, cuando se impone a personas físicas. Por eso escapa a las reglas del art. 66 CP, si nos atenemos a la normativa aplicable temporalmente a este asunto ( STS 298/2024, de 8 de abril).

Concurren dos circunstancias atenuantes en los acusados Fabio y Lourdes lo que, a tenor del art. 66, obliga a bajar la pena uno o dos grados. Se estima ponderado descender un solo escalón. Se fijarán las penas para los autores directos en nueve meses de prisión y multa de doscientos mil euros con veinte días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago.

Para el otro responsable, Teofilo, se comparte la decisión de la Audiencia de eludir la rebaja facultativa del art. 65.3. En este caso hay que valorar otra atenuante analógica a la de confesión apreciada por la Audiencia y no cuestionada en este recurso.

Se cuantifica la pena en ocho meses de prisión y multa de ciento noventa mil euros (190.000 €) con diecinueve días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago.

Sobre este condenado procedería alguna puntualización.

A la vista de los mecanismos previstos en el art. 76 CP en relación con el art. 988 LECrim la individualización penológica se presenta como tarea de trascendencia nimia. La eficacia de la atenuante analógica que, por el efecto extensivo del art. 903 LECrim, debe aplicársele, tendría una intensidad muy inferior en tanto la coexistencia de otros procesos contra él diluye los perjuicios derivados de la pendencia de este.

La reparación -por otra parte- se ha considerado comunicable pese a no intervenir en ella este acusado.



En orden inverso, concurre en él una atenuante más: una analógica a la confesión.

La despreciable relevancia de las tareas de concreción penológica nos excusa de mayores ajustes. Adentrarse en filigranas para individualizar la pena a la vista de las condenas recaídas sobre él y los términos del art. 76 CP sería un ejercicio inútil, puramente especulativo.

**QUINTO.-** La indemnización ha de abarcar toda la deuda tributaria pendiente del ejercicio 2007 por Impuesto de Sociedades.

**SEXTO.-** Al haber sido condenado como responsable civil subsidiario de esa cuota defraudada el Partido Popular la condena a las acusaciones populares al pago de sus costas no puede incluir las proporcionalmente correspondientes a la pretensión acogida por la sentencia. Prudencialmente fijamos en un cuarto (1/4) la fracción de las costas con las que no deben cargar las acusaciones populares en tanto supondría asumir los gastos de defensa frente a una pretensión viable, acogible y acogida.

## FALLO

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

**1.- Absolver** a Fabio , Lourdes y Teofilo del **delito continuado de falsedad** del que venían siendo acusados con todos los pronunciamientos favorables, debiendo reducirse proporcionalmente su condena en costas, al declararse de oficio la parte correspondiente a esta infracción.

**2.- Reducir** las **penas impuestas** por el **delito de defraudación tributaria** en los siguientes términos:

A) A Fabio y Lourdes a cada uno de ellos una **pena de prisión de NUEVE MESES** con la accesoria de privación del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y multa de 200.000 euros, con 20 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago.

B) A Teofilo **OCHO MESES** de **prisión** con la accesoria de privación de derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y **multa de 180.000 euros** (ciento ochenta mil euros) con responsabilidad penal subsidiaria de 18 días en caso de impago.

**3.- Se mantienen los pronunciamientos** sobre **indemnizaciones y responsables civiles** salvo el punto relativo a la cifra de **870.000 euros** que se **sustituye** por **374.096,826 euros** (trescientos setenta y cuatro mil noventa y seis con ochocientos veintiséis euros).

**4.- Las costas ocasionadas por la defensa del Partido Popular** a cuyo abono conjunto han sido condenadas las acusaciones populares han de **reducirse**: solo procederá el abono por las acusaciones populares de **tres cuartos (3/4) del total** de esas costas .

**5.- En el resto se mantienen todos los pronunciamientos de la sentencia de instancia** en cuanto sean compatibles con ésta y en especial los relativos a costas y a la medida de pérdida del derecho a ayudas y beneficios.

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

Así se acuerda y firma.

Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre Antonio del Moral García

Andrés Palomo Del Arco Ana María Ferrer García

Eduardo de Porres Ortiz de Urbina