

Comentada en "Sobre la declaración de responsabilidad civil por delito fiscal y su ejecución por la administración tributaria"

Resumen

El TS estima parcialmente los recursos de casación interpuestos por algunos de los condenados por delito contra la Hacienda Pública, y desestima los interpuestos por el Abogado del Estado en representación de la Agencia Tributaria y los del resto de los acusados recurrentes. Respecto al primero de los motivos estimados declara el TS que la cuota defraudada por el recurrente fue inferior a quince millones de pesetas, debiendo considerarse atípica en relación al art. 349 CP 73, por lo que ha de ser absuelto. Acoge igualmente la alegación respecto de otro de los recurrentes del beneficio de la atenuante analógica del art. 9,10 CP 73, con imposición dentro del grado mínimo de la pena por los delitos derivados de la elusión de impuestos por parte de la empresa de la que fue cooperador necesario. La Sala tiene en cuenta que a dicho recurrente no le concernía directamente el deber de tributación, aunque era perfecto conocedor del alcance antijurídico de las correspondientes acciones, en cuya realización desempeñó un papel relevante. Deben beneficiarse de la aplicación de la citada atenuante analógica, continúa la Sala, los demás condenados que actuaron igualmente como cooperadores necesarios. Por último acoge el TS la argumentación de otro de los recurrentes respecto a que la sentencia de instancia al fijar la cuantía de la multa e indemnización por responsabilidad civil impuestas omitió descontar de la cantidad que se dice defraudada la cantidad que había sido efectivamente pagada a Hacienda, en concepto de ITP por la ampliación y la reducción del capital social, por lo que procede, en segunda sentencia, a deducir tal importe.

NORMATIVA ESTUDIADA

- Ley 1/1998 de 26 febrero 1998. Derechos y Garantías de los Contribuyentes art.24
- 10/1995 de 23 noviembre 1995. Código Penal art.31 , art.131 , art.305.1 , art.305.4
- DLeg. 1/1990 de 12 julio 1990. TR Disposiciones legales sobre Urbanismo, C.A. Cataluña art.119
- O de 30 octubre 1980. apa.3
- Ley 44/1978 de 8 septiembre 1978. art.12.2 , art.27.1
- CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española art.24.2 , art.25.1
- D 3096/1973 de 14 septiembre 1973. TR Código Penal, conforme a la L 44/1971 art.6.bi.a.1 , art.6.bi.a.2 , art.6.bi.a.3 , art.9.10 , art.14.3 , art.15.bis , art.22 , art.24 , art.61.4 , art.113 , art.117 , art.349.1 , art.349.3
- 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria art.25 , art.64
- de 14 septiembre 1882. Año 1882. Ley de Enjuiciamiento Criminal art.3 , art.4.1 , art.849.2 , art.851.1

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	6
FUNDAMENTOS DE DERECHO	13
FALLO	34
SEGUNDA SENTENCIA	35

CLASIFICACIÓN POR CONCEPTOS JURÍDICOS

- AUTOR
 - COOPERADOR NECESARIO
- DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA
 - CUESTIONES GENERALES
 - Bien jurídico protegido
 - DEFRAUDACIÓN A LA HACIENDA
 - Elusión del pago de tributos
 - FIJACIÓN DE LA CUOTA DEFRAUDADA
 - ÁNIMO DE DEFRAUDAR

PARTICIPACIÓN Y RESPONSABILIDAD

Partícipes: autor
Responsabilidad civil

PENALIDAD

Pérdida de subvenciones

PROCESO PENAL

Derechos fundamentales
Presunción de inocencia
Prueba

FICHA TÉCNICA

Procedimiento: Recurso de casación

Legislación

Aplica art.24 de Ley 1/1998 de 26 febrero 1998. Derechos y Garantías de los Contribuyentes
Aplica art.31, art.131, art.305.1, art.305.4 de 10/1995 de 23 noviembre 1995. Código Penal
Aplica art.119 de DLeg. 1/1990 de 12 julio 1990. TR Disposiciones legales sobre Urbanismo, C.A. Cataluña
Aplica apa.3 de O de 30 octubre 1980
Aplica art.24.2, art.25.1 de CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española
Aplica art.12.2, art.27.1 de Ley 44/1978 de 8 septiembre 1978
Aplica art.6.bi.a.1, art.6.bi.a.2, art.6.bi.a.3, art.9.10, art.14.3, art.15.bi, art.22, art.24, art.61.4, art.113, art.117, art.349 de D 3096/1973 de 14 septiembre 1973. TR Código Penal, conforme a la L 44/1971
Aplica art.25, art.64 de 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria
Aplica art.3, art.4.1, art.849.2, art.851.1 de de 14 septiembre 1882. Año 1882. Ley de Enjuiciamiento Criminal
Cita Ley 40/1998 de 9 diciembre 1998. IRPF y otras Normas Tributarias
Cita Ley 1/1998 de 26 febrero 1998. Derechos y Garantías de los Contribuyentes
Cita art.5, dtr.11 de 13/1996 de 30 diciembre 1996. Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social
Cita 10/1995 de 23 noviembre 1995. Código Penal
Cita Ley 25/1995 de 20 julio 1995. Modificación Parcial Ley General Tributaria
Cita LO 6/1995 de 29 junio 1995. Modifica determinados preceptos CP, Delitos contra Hacienda Pública y Seguridad Social
Cita 18/1991 de 6 junio 1991. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
Cita art.10, art.18.1 de RD 1684/1990 de 20 diciembre 1990. Reglamento General de Recaudación
Cita Ley 5/1990 de 29 junio 1990. Medidas Urgentes en materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria
Cita RD 9/1988 de 15 enero 1988
Cita 30/1985 de 2 agosto 1985. Impuesto sobre el Valor Añadido
Cita art.5.4, art.10.1 de LO 6/1985 de 1 julio 1985. Poder Judicial
Cita art.102 de RD 2933/1983 de 13 octubre 1983
Cita art.147, art.148, art.151 de RD 2384/1981 de 3 agosto 1981
Cita O de 30 octubre 1980
Cita CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española
Cita art.12, art.27, art.36.1 de Ley 44/1978 de 8 septiembre 1978
Cita D 3096/1973 de 14 septiembre 1973. TR Código Penal, conforme a la L 44/1971
Cita 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria
Cita art.1158, art.1966 de RD de 24 julio 1889. Código Civil
Cita art.4, art.7, art.849.1, art.903 de de 14 septiembre 1882. Año 1882. Ley de Enjuiciamiento Criminal
Cita art.921 de de 3 febrero 1881. Año 1881. Ley de Enjuiciamiento Civil

Jurisprudencia

Citada en sentido contrario por STS Sala 2ª de 25 mayo 2010 (J2010/113301)
Citada en el mismo sentido sobre DELITO - EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD - Prescripción - Del delito - Supuestos diversos por STS Sala 2ª de 30 mayo 2003 (J2003/244769)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 2ª de 1 julio 2003 (J2003/253450)
Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 15 julio 2004 (J2004/100739)
Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 26 julio 2004 (J2004/100796)
Citada en el mismo sentido sobre DELITO - EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD - Prescripción - Del delito - Supuestos diversos por SAP Madrid de 23 abril 2004 (J2004/103986)
Citada en el mismo sentido por SAP Madrid de 29 enero 2004 (J2004/121426)
Citada en el mismo sentido sobre DELITO - EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD - Prescripción - Del delito - Supuestos diversos por Sala 2ª de 15 julio 2004 (J2004/126881)

Citada en el mismo sentido sobre DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - ÁNIMO DE DEFRAUDAR, DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - DEFRAUDACIÓN A LA HACIENDA - Elusión del pago de tributos por SAP Asturias de 18 mayo 2004 (J2004/132471)

Citada en el mismo sentido por AAP Madrid de 27 julio 2004 (J2004/138502)

Citada en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS - BASE IMPONIBLE - Incrementos y disminuciones de patrimonio por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 16 septiembre 2004 (J2004/142246)

Citada en el mismo sentido por AAP Madrid de 30 junio 2004 (J2004/146404)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 7 octubre 2004 (J2004/155126)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 16 septiembre 2004 (J2004/155142)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 30 septiembre 2004 (J2004/155156)

Citada en el mismo sentido sobre NORMA JURÍDICA - FRAUDE DE LEY por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 26 julio 2004 (J2004/164014)

Citada en el mismo sentido sobre CADUCIDAD - DE INFRACCIONES por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 28 octubre 2004 (J2004/164069)

Citada en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS - INFRACCIONES Y SANCIONES por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 28 octubre 2004 (J2004/164071)

Citada en el mismo sentido por SAP Madrid de 29 junio 2004 (J2004/166042)

Citada en el mismo sentido sobre NORMA JURÍDICA - FRAUDE DE LEY por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 14 julio 2004 (J2004/177428)

Citada en el mismo sentido sobre TRIBUTOS - GESTIÓN - Comprobación e investigación - Obligación de proporcionar datos a la Administración por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 11 marzo 2004 (J2004/18260)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 1 abril 2004 (J2004/18365)

Citada en el mismo sentido sobre AUTOR - COOPERADOR NECESARIO por SAP Barcelona de 14 octubre 2004 (J2004/200941)

Citada en el mismo sentido por SAP Burgos de 1 abril 2004 (J2004/202046)

Citada en el mismo sentido sobre DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - PARTICIPACIÓN Y RESPONSABILIDAD - Extinción de la responsabilidad - Prescripción por Sala 2ª de 22 abril 2004 (J2004/238787)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 18 noviembre 2004 (J2004/269815)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 25 noviembre 2004 (J2004/269825)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 2 diciembre 2004 (J2004/271743)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 9 diciembre 2004 (J2004/271759)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 9 diciembre 2004 (J2004/273189)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 16 diciembre 2004 (J2004/273197)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 16 diciembre 2004 (J2004/273200)

Citada en el mismo sentido sobre NORMA JURÍDICA - FRAUDE DE LEY por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 9 diciembre 2004 (J2004/273205)

Citada en el mismo sentido por SAP Madrid de 22 octubre 2004 (J2004/275520)

Citada en el mismo sentido por AAP Madrid de 11 noviembre 2004 (J2004/276685)

Citada en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES - OBLIGACIÓN PERSONAL DE CONTRIBUIR - Base imponible - Leasing por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 22 abril 2004 (J2004/28034)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 1 abril 2004 (J2004/28039)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 22 abril 2004 (J2004/41421)

Citada en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS - BASE IMPONIBLE - Incrementos y disminuciones de patrimonio por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 3 junio 2004 (J2004/59539)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 10 junio 2004 (J2004/59566)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 10 junio 2004 (J2004/59592)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 30 junio 2004 (J2004/79988)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 20 enero 2005 (J2005/139518)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 20 enero 2005 (J2005/140655)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 20 enero 2005 (J2005/150577)

Citada en el mismo sentido sobre DELITO - EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD - Prescripción - Alegación por SAP Albacete de 13 junio 2005 (J2005/153081)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 20 enero 2005 (J2005/155675)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 21 abril 2005 (J2005/155680)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 27 enero 2005 (J2005/155688)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 3 marzo 2005 (J2005/155692)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 10 marzo 2005 (J2005/155705)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 14 julio 2005 (J2005/167841)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 14 julio 2005 (J2005/172798)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 16 junio 2005 (J2005/173077)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 2 junio 2005 (J2005/173135)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 26 julio 2005 (J2005/173185)

Citada en el mismo sentido sobre DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - CUESTIONES GENERALES - Conceptuación general por SAP Madrid de 29 abril 2005 (J2005/183046)

Citada en el mismo sentido por AAP Madrid de 17 febrero 2005 (J2005/183924)

Citada en el mismo sentido sobre DELITO - EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD - Prescripción - En general por Sala 2ª de 2 junio 2005 (J2005/188308)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 15 septiembre 2005 (J2005/189366)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 20 octubre 2005 (J2005/189387)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 22 septiembre 2005 (J2005/189400)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 6 octubre 2005 (J2005/189418)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 6 octubre 2005 (J2005/189455)

Citada en el mismo sentido por SAP Madrid de 10 noviembre 2005 (J2005/221831)

Citada en el mismo sentido por SAP Guadalajara de 7 diciembre 2005 (J2005/233293)

Citada en el mismo sentido por STS Sala 2ª de 28 febrero 2005 (J2005/23874)

Citada en el mismo sentido sobre DELITO - EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD - Prescripción - En general por SAP La Coruña de 17 febrero 2005 (J2005/282031)

Citada en el mismo sentido sobre ESTAFA - PARTICIPACIÓN Y RESPONSABILIDAD - Partícipes - Cooperador por SAP Toledo de 22 marzo 2005 (J2005/28937)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 10 noviembre 2005 (J2005/294050)

Citada en el mismo sentido por SAP Málaga de 4 noviembre 2005 (J2005/297649)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 21 abril 2005 (J2005/327238)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 7 abril 2005 (J2005/327258)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 22 diciembre 2005 (J2005/328502)

Citada en el mismo sentido por SAP Madrid de 29 enero 2005 (J2005/328988)

Citada en el mismo sentido sobre DELITO - EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD - Prescripción - Alegación, DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - CUESTIONES GENERALES - Conceptuación general por SAP Barcelona de 26 enero 2005 (J2005/57303)

Citada en el mismo sentido sobre DELITO - EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD - Prescripción - Del delito - Supuestos diversos por STS Sala 2ª de 3 febrero 2005 (J2005/68337)

Citada en el mismo sentido por STSJ Cataluña de 3 enero 2005 (J2005/71411)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 6 julio 2006 (J2006/100133)

Citada en el mismo sentido sobre DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - DEFRAUDACIÓN A LA HACIENDA - Elusión del pago de tributos por Sala 2ª de 1 febrero 2006 (J2006/21339)

Citada en el mismo sentido por STS Sala 2ª de 6 octubre 2006 (J2006/275418)

Citada en el mismo sentido por STSJ Cantabria Sala de lo Contencioso-Administrativo de 31 julio 2006 (J2006/280577)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 26 octubre 2006 (J2006/308634)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 14 diciembre 2006 (J2006/326775)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 16 marzo 2006 (J2006/33336)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 23 marzo 2006 (J2006/33348)

Citada en el mismo sentido por SAP Madrid de 16 junio 2006 (J2006/334408)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 20 diciembre 2006 (J2006/348662)

Citada en el mismo sentido por SAP Madrid de 25 julio 2006 (J2006/349752)

Citada en el mismo sentido por SAP Madrid de 4 septiembre 2006 (J2006/355171)

Citada en el mismo sentido por SAP Burgos de 19 julio 2006 (J2006/359340)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 16 noviembre 2006 (J2006/371801)

Citada en el mismo sentido por SAP Madrid de 22 diciembre 2006 (J2006/399019)

Citada en el mismo sentido por SAP Guadalajara de 17 marzo 2006 (J2006/54064)

Citada en el mismo sentido por SAP Guipúzcoa de 2 febrero 2006 (J2006/60202)

Citada en el mismo sentido por AAP Vizcaya de 14 febrero 2006 (J2006/63987)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 1 junio 2006 (J2006/78191)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 1 junio 2006 (J2006/81611)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 1 junio 2006 (J2006/91315)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 19 julio 2007 (J2007/108497)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 1 febrero 2007 (J2007/11570)

Citada en el mismo sentido por SAP La Coruña de 25 abril 2007 (J2007/147113)

Citada en el mismo sentido por SAP Burgos de 27 febrero 2007 (J2007/176078)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 1 marzo 2007 (J2007/18841)

Citada en el mismo sentido por SAP Las Palmas de 19 julio 2007 (J2007/202361)

Citada en el mismo sentido por AAP Madrid de 4 octubre 2007 (J2007/256497)

Citada en el mismo sentido por SAP Madrid de 1 octubre 2007 (J2007/256882)

Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Penal de 19 abril 2007 (J2007/30369)
Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 25 enero 2007 (J2007/4607)
Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 28 junio 2007 (J2007/94106)
Citada en el mismo sentido por SAP Barcelona de 2 junio 2008 (J2008/134934)
Citada en el mismo sentido por SAP La Coruña de 27 febrero 2008 (J2008/179586)
Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Penal de 26 noviembre 2008 (J2008/317317)
Citada en el mismo sentido por SAP Madrid de 3 marzo 2008 (J2008/38294)
Citada en el mismo sentido sobre HECHOS PROBADOS - CONTRADICCIÓN - Supuestos diversos por STS Sala 2ª de 23 mayo 2008 (J2008/73134)
Citada en el mismo sentido por SAP Las Palmas de 29 febrero 2008 (J2008/94854)
Citada en el mismo sentido por SAP Madrid de 2 febrero 2009 (J2009/130113)
Citada en el mismo sentido sobre TRIBUTOS - NEGOCIOS SIMULADOS por Sala 3ª de 28 mayo 2009 (J2009/143787)
Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 19 febrero 2009 (J2009/17473)
Citada en el mismo sentido por SAP Barcelona de 14 mayo 2009 (J2009/207442)
Citada en el mismo sentido por SAP Las Palmas de 3 septiembre 2009 (J2009/236587)
Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 12 marzo 2009 (J2009/24278)
Citada en el mismo sentido por de 21 septiembre 2009 (J2009/289752)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 9 diciembre 2009 (J2009/300042)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 9 diciembre 2009 (J2009/300043)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 6 marzo 2009 (J2009/50789)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 7 marzo 2009 (J2009/50793)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 16 abril 2009 (J2009/82901)
Citada en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS - INFRACCIONES Y SANCIONES por STS Sala 3ª de 16 abril 2009 (J2009/82908)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 16 abril 2009 (J2009/82909)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 16 abril 2009 (J2009/82910)
Citada en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS - INFRACCIONES Y SANCIONES por STS Sala 3ª de 16 abril 2009 (J2009/82917)
Citada en el mismo sentido por SAP La Rioja de 13 abril 2009 (J2009/84166)
Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 7 mayo 2009 (J2009/84539)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 16 abril 2009 (J2009/92427)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 20 mayo 2010 (J2010/122319)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 21 enero 2010 (J2010/16433)
Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 11 marzo 2010 (J2010/20332)
Citada en el mismo sentido por SAP La Coruña de 16 julio 2010 (J2010/214135)
Citada en el mismo sentido por SAP Barcelona de 28 septiembre 2010 (J2010/235534)
Citada en el mismo sentido por de 9 diciembre 2010 (J2010/347882)
Citada en el mismo sentido por SAP Santa Cruz de Tenerife de 26 noviembre 2010 (J2010/367229)
Citada en el mismo sentido por SAP Las Palmas de 21 diciembre 2010 (J2010/372478)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 18 marzo 2010 (J2010/37634)
Citada en el mismo sentido por SAP Barcelona de 15 enero 2010 (J2010/46645)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 30 abril 2010 (J2010/71304)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 27 enero 2010 (J2010/9955)
Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 23 febrero 2011 (J2011/11075)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 26 mayo 2011 (J2011/114046)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 30 junio 2011 (J2011/140239)
Citada en el mismo sentido por SAP Cádiz de 15 marzo 2011 (J2011/14081)
Citada en el mismo sentido por de 1 marzo 2011 (J2011/141528)
Citada en el mismo sentido por SAP Las Palmas de 24 marzo 2011 (J2011/141593)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 7 julio 2011 (J2011/155430)
Citada en el mismo sentido por SAP Madrid de 8 julio 2011 (J2011/192049)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 28 septiembre 2011 (J2011/237671)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 15 noviembre 2011 (J2011/270628)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 17 noviembre 2011 (J2011/299903)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 17 noviembre 2011 (J2011/299908)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 24 noviembre 2011 (J2011/308026)
Citada en el mismo sentido por STS Sala 3ª de 2 febrero 2012 (J2012/15818)
Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 16 febrero 2012 (J2012/17274)
Citada en el mismo sentido por de 10 julio 2012 (J2012/175855)
Citada en el mismo sentido por SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 27 septiembre 2012 (J2012/213359)
Citada en el mismo sentido por SAP Valencia Sala 2ª de 2 noviembre 2012 (J2012/238976)

Cita Sala 2ª de 28 enero 2002 (J2002/3360)
Cita STS Sala 2ª de 14 febrero 2002 (J2002/1717)
Cita STS Sala 2ª de 21 diciembre 2001 (J2001/53369)
Cita STS Sala 2ª de 30 octubre 2001 (J2001/37191)
Cita Sala 2ª de 10 octubre 2001 (J2001/32063)
Cita STS Sala 2ª de 27 febrero 2001 (J2001/3263)
Cita STS Sala 2ª de 6 noviembre 2000 (J2000/32433)
Cita STS Sala 3ª de 31 julio 2000 (J2000/28329)
Cita STS Sala 2ª de 29 mayo 2000 (J2000/12948)
Cita STC Pleno de 17 febrero 2000 (J2000/1019)
Cita Sala 2ª de 26 julio 1999 (J1999/19391)
Cita STS Sala 2ª de 27 mayo 1999 (J1999/10022)
Cita STS Sala 2ª de 23 enero 1999 (J1999/8)
Cita Sala 2ª de 25 febrero 1998 (J1998/663)
Cita STS Sala 2ª de 30 septiembre 1997 (J1997/6354)
Cita Sala 2ª de 7 julio 1997 (J1997/6125)
Cita STS Sala 3ª de 24 abril 1997 (J1997/4323)
Cita STS Sala 2ª de 10 enero 1997 (J1997/1022)
Cita STS Sala 2ª de 12 febrero 1997 (J1997/390)
Cita STS Sala 2ª de 20 mayo 1996 (J1996/2682)
Cita STS Sala 3ª de 8 marzo 1995 (J1995/1151)
Cita STS Sala 2ª de 28 marzo 1994 (J1994/2837)
Cita STS Sala 2ª de 24 febrero 1993 (J1993/1761)
Cita STS Sala 2ª de 3 julio 1992 (J1992/7300)
Cita STS Sala 2ª de 3 diciembre 1991 (J1991/11453)
Cita STS Sala 2ª de 22 enero 1991 (J1991/513)
Cita Sala 3ª de 17 febrero 1987 (J1987/19)
Cita STS Sala 2ª de 17 diciembre 1983 (J1983/6800)
Cita Sala 3ª de 20 julio 1981 (J1981/27)

Bibliografía

Comentada en "Delito fiscal, un paso adelante, otro atrás : A propósito de la STS (2ª) 1336/2002, de 15 de julio (caso Kepro)"
Comentada en "Sobre la declaración de responsabilidad civil por delito fiscal y su ejecución por la administración tributaria"
Citada en "La reforma de los delitos contra la Hacienda Pública: la regulación fiscal"

Definiciones

delito fiscal

En la Villa de Madrid, a quince de julio de dos mil dos.

Esta Sala, compuesta como se hace constar ha visto los recursos de casación interpuestos por el Abogado del Estado, en representación de la Administración Tributaria, Ricardo Luis y Alfredo, representados por el procurador Sr. Morales Price, por Juan Manuel, representado por el procurador Sr. Vázquez Guillén, por Santiago, representado por el Sr. García Díaz, por Jaime, representado por el procurador Reynolds de Miguel, por "K., S.A.", representada por el procurador Sr. Alonso Ballesteros, por "C., S.A." representada por la procuradora Sra. Martín Cantón, por Luciano, representado por el procurador Sr. Vázquez Guillén, por "Inversiones S., S.A." representada por la procuradora Sra. De Guinea Ruenes, contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de fecha 18 de marzo de 1999. Ha intervenido el Ministerio fiscal y sido ponente el magistrado Perfecto Andrés Ibáñez.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El Juzgado de instrucción número cinco de Barcelona instruyó procedimiento abreviado número 1252/92 a instancia del Ministerio fiscal y de la Abogacía del Estado, esta última, en asistencia y representación de la Administración Tributaria por delito de defraudación a la Hacienda Pública y falsedad contra Mercedes, Santiago, Juan Manuel, Alfredo, Jaime, Luciano, Ricardo Luis, Juan Miguel, Juan y Vicente Javier, y contra las sociedades "Suelo P., S.A.", "K., S.A.", "Inversiones S., S.A." y "C., S.A.". Abierto el juicio oral, lo remitió a la Audiencia Provincial que dictó sentencia en fecha 18 de marzo de 1999 con los siguientes hechos probados:

Primero. La familia V.F. (particularmente los miembros, Andrés, Arnaldo, Teresa, Josefa, Antonio y Montserrat V.F., así como Ramón y Francisco, Mercedes y José), era propietaria -a finales del año 1.989- de dos fincas sitas en el Barrio... de Barcelona, en la zona hoy conocida como Diagonal-Mar. Fincas con número de identificación registral...53 (inscrita el folio..., libro..., tomo... del Registro de la Propiedad número... de los de Barcelona) y...24 (inscrita al folio..., libro..., sección..., tomo... del igual registro público).- Los propietarios, interesados en proceder a la enajenación de las fincas y obtener de ellas un precio satisfactorio, decidieron en el año 1.986 encomendar al acusado Santiago -esposo de la integrante de la familia, Montserrat la búsqueda de un comprador; acordándose que se le

abonaría una comisión del importe de la venta por las gestiones que practicara.- Santiago vino a contactar con la entidad "D., S.A." a la que se encomendó la función de efectuar un estudio del terreno para hacer una propuesta de desarrollo urbanístico a la Generalidad de Cataluña, tasar la finca y buscar compradores. Ello determinó una tasación inicial de las fincas en 500.000.000 de pesetas. Cantidad que fue posteriormente elevada por encima de los 1.000.000.000 de pesetas en virtud de las modificaciones sufridas en el plan urbanístico. "D., S.A." vino a contactar con una pluralidad de personas o entidades que pudieran estar interesadas en la compra de los terrenos, teniendo de este modo reuniones con la entidad constructora "K., S.A." Finalmente la entidad "K., S.A." -por medio de Juan Miguel- se puso directamente en relación con Santiago, quien a partir de dicho momento asumió directamente las negociaciones de venta con la empresa inmobiliaria, dando posteriormente cuenta de su finalización al legal representante de "D., S.A.", a quien emplazó en la notaría el día en que tuvo lugar la venta de los terrenos por parte de la familia, a fin de abonarle los honorarios correspondientes a su actividad empresarial, con parte del importe de la transmisión.- En las reuniones tenidas entre Santiago y los representantes de "K., S.A.", designados por su consejero delegado Juan Manuel, se acordó no solo el precio de venta, sino que para la transmisión se haría uso de una entidad interpuesta; entidad que adquiriría -en apariencia- las fincas a sus entonces propietarios por el precio de 590.000.000 de pesetas y que transmitiría formalmente de forma inmediata los solares a la entidad adquirente, la entidad "Suelo P., S.A." -filial de "K., S.A."- por la cantidad por la que la familia V.F. aceptaba efectivamente la transmisión de los terrenos al "Grupo K.". Tal articulación de la forma de venta, cuya ideación y propuesta no ha sido acreditada, fue finalmente aceptada por el representante de la familia vendedora -Santiago- y el grupo inversor -Juan Manuel-; teniendo ambos conocimiento y deseo de que tal interposición, entre otras ventajas, permitiría al adquirente eludir el impuesto de Transmisiones Patrimoniales que gravaba la compraventa que planificaban.- A tal efecto y fin, los gestores del "Grupo K." a quienes Juan Manuel encomendó la formalización de la compra, entraron en contacto con los acusados Ricardo Luis y Alfredo, a fin de que por estos se les facilitara una empresa a la que simular la inicial transmisión y que posteriormente transmitiera las fincas a la entidad filial de "K., S.A." Entidad en la que poder descargar parte de las obligaciones tributarias y a la que atribuir parte de los beneficios fiscales que se eludían por los verdaderamente contratantes. Los hermanos Ricardo Luis y Alfredo, en voluntad de facilitar a la entidad requirente su objetivo, brindaron al "Grupo K." la posibilidad de que la venta se articulara interponiendo la entidad "P., S.A."; entidad con la que "Grupo K." había contratado escrituralmente en al menos otra ocasión.- La entidad "P., S.A.", sin que de derecho su capital social fuera propiedad de los hermanos Ricardo Luis y Alfredo, sí que estaba bajo la dirección fáctica de estos. La entidad fue creada -como sociedad inactiva-, por diversos empleados del letrado B.T., para ser reactivada cuando fuera solicitada por algún cliente de dicho abogado. El acusado Alfredo pretendió la adquisición de una empresa, materializándose la adquisición en la transmisión de todas las acciones a Fernando; disminuido psíquico de notoria evidencia que Ricardo Luis llevó ante la agente de Cambio y Bolsa María Ángeles para que firmara la adquisición del accionariado total de "P., S.A.", determinándole posteriormente a que firmara el nombramiento de administrador único de la empresa a favor de Consuelo. Por esta intervención se le pagó a Fernando la cantidad de 130.000 pesetas (40.000 iniciales y posteriormente un ingreso de 90.000 pesetas en su cuenta). La que se hizo constar como administradora única de la empresa, Consuelo, es súbdita peruana, sin permiso de residencia y de trabajo en nuestro país, de paradero desconocido y para quien el acusado Ricardo Luis firmó -en julio de 1988- un contrato de trabajo con el fin de facilitarle la concesión de un permiso de residencia que no llegó a obtener.- Acordada la transmisión, concertado el precio en 1.133.150.000 pesetas y configurada la forma en que aquella se abordaría -aún cuando por los transmitentes fuera quizás ignorada la identidad concreta de la empresa interpuesta-, Santiago emplazó a cada uno de los copropietarios de los terrenos, para acudir a la Notaría a fin de otorgar la escritura pública de compraventa; indicándoles la fecha y oficina del fedatario público en la que habría de suscribirse y señalándoles el precio de venta y la participación que a cada uno de ellos correspondería, una vez deducidas las comisiones que por la operación habían de afrontarse.- En la mañana del 2-3-1.990 comparecieron en la notaría sita en la Rambla de Cataluña núm. 91 y 93 9º.1ª de la ciudad de Barcelona, -cuando menos- los vendedores, así como Santiago, Consuelo y Juan Manuel. En dicha notaría se otorgaron de forma inmediata tres escrituras públicas. Dos de ellas, las de número de protocolo 421 y 422, en virtud de las cuales los propietarios, antes indicados, manifestaban transferir las dos fincas objeto del presente relato de hechos a la entidad "Promociones Financieras M., S.A." ("P., S.A.") representada por Consuelo, por un precio de 472.000.000 y 118.000.000 millones de pesetas respectivamente. Estas escrituras se autorizaron por el Notario de dicha Notaría Joaquín Julve Guerrero. Conjuntamente se otorgó una tercera escritura pública en la que la representante de la entidad "P., S.A." manifestaba vender ambas fincas a la entidad "Suelo P., S.A." -quien actuaba representada por su administrador único Juan Manuel- por un precio global de 1.188.150.000 de pesetas. Con la finalidad de aparentar una mayor desconexión de esta operación con las anteriores, dicha escritura fue autorizada por otro notario de la misma notaría, el notario Andrés A. Sexto Carballeiro; manifestándose por la representante de "P., S.A." haber recibido de la compradora la cantidad de 142.578.000 pesetas en concepto de I.V.A.- En dicho acto, el acusado Juan Manuel pagó las fincas entregando a Santiago, además de una cantidad en metálico, sendos sobres para cada uno de quienes por parte de la familia vendedora habían de obtener una participación en el precio de venta. Cada sobre contenía diversos cheques de nominal variado, siendo cheques bancarios en los que aparecía como librada la entidad "Bank B." y que fueron emitidos contra los fondos que en dicha entidad tenía depositados "K., S.A." en su cuenta...29. Todos los diversos cheques incluidos en la globalidad de los sobres, conjuntaban el pago del precio que definitivamente se había acordado entre la familia V.F. y la entidad "Suelo P., S.A." Santiago entregó los respectivos sobres a cada uno de los copropietarios miembros de la familia, reservándose el que contenía los cheques propios al pago de sus comisiones y abonando a sus merecedores el resto de comisiones que se habían acordado. Paralelamente Juan Manuel retuvo un cheque de 50.000.000 de pesetas que ingresó y se abonó en cuenta diferente de la entidad "K., S.A."- En igual fecha Juan Manuel entregó diversos cheques bancarios similares, con los que abonar a Alfredo, Ricardo Luis y Jaime, el importe de las comisiones con ellos acordadas. Entregó así un cheque por importe de 123.931.891 pesetas que -de forma no acreditada- fue transmitido a su destinatario Ricardo Luis. Este ordenó su ingreso en una cuenta de la entidad de la que es socio -"F., S.A."-, para posteriormente afrontar la entrega de 35.000.000 de pesetas a favor de Jaime; a quien le fue pagada dicha cantidad por el "Grupo K." en atención a su colaboración de asesoramiento jurídico; siendo los 88.931.891 de pesetas restantes pago a Ricardo Luis por su participación en la mentada operación. Entregó Juan Manuel a Ricardo Luis,

en forma igualmente desconocida, pero en pago de semejantes comisiones que las de su hermano, tres cheques más que -por importe de 25.000.000, 8.671.193 y 9.498.000 pesetas- fueron ingresados en la cuenta de la entidad "L., S.A."- Fruto de tal operación, se ingresó en la Hacienda Pública la cantidad de 35.400.000 pesetas correspondientes al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales por la venta supuestamente realizada de la Familia V.F. a la entidad "P., S.A.", si bien no se satisficieron los 32.889.000 pesetas restantes que -por idéntico tributo- debieran haberse satisfecho por la entidad "Suelo P., S.A." de haberse escriturado la compraventa entre las partes y en la forma y precio realmente afrontada de 1.138.150.000 de pesetas.

Segundo. El acusado Santiago percibió, por su intervención en la operación, la cantidad de 96.628.561 pesetas, no incluyendo dichos ingresos en su declaración de I.R.P.F. correspondiente al ejercicio de 1990. Ello determinó que eludiera el pago de 50.400.398 pesetas de cuota de dicho ejercicio.

Tercero. El acusado Alfredo percibió, por su intervención en la operación, la cantidad de 88.931.891 de pesetas, no habiéndose acreditado si dicha cantidad fue omitida en su declaración de I.R.P.F. correspondiente al ejercicio de 1990.

Cuarto. El acusado Jaime percibió en pago de actividades profesionales, la cantidad de 35.000.000 de pesetas, no incluyendo dichos ingresos en su declaración del I.R.P.F. correspondiente al ejercicio de 1990. Ello determinó que eludiera el pago de 16.100.000 pesetas de cuota en dicho ejercicio.

Quinto. La acusada Mercedes percibió, por la participación que detentaba en los terrenos objeto de la transmisión, cuando menos la cantidad de 54.529.607 pesetas, no incluyendo dichos ingresos en su declaración del I.R.P.F. correspondiente al ejercicio de 1990; siendo ignorada la cantidad efectivamente eludida de la cuota debida de satisfacer en dicho periodo impositivo.

Sexto. En otro orden de cosas, la empresa "Inversiones S., S.A." era propietaria en 1998 de una serie de solares con los que atendía su finalidad empresarial. Tales solares eran los denominados "Solares C.", "Solares P." y "Solares A.". La entidad "Inversiones S., S.A." vino a convenir con la empresa constructora "K., S.A." -dirigida en sus decisiones últimas por su consejero delegado Juan Manuel- la compraventa de los terrenos denominados como "Solares A."- Los miembros del Consejo de Administración de "Inversiones S., S.A." idearon una maniobra de operaciones societarias que no pretendían como reales y efectivas, pero cuyo interino despliegue con eficacia jurídica, permitiría la transmisión de los terrenos "Solares A." con la fiscalidad propia de la transmisión de derechos de naturaleza distinta; fiscalidad que, por ser menor y -en algunos extremos- diferida a momentos futuros, hacía extraordinariamente ventajoso el disimulo en tal manera de la enajenación, por permitir así sortear el mucho más gravoso impuesto de sociedades que había de cargar los beneficios obtenidos con la venta y facultar paralelamente el soslayo del IVA, así como capacitar que los beneficios obtenidos por la venta del bien social surgieran directamente en el patrimonio de cada uno de los socios. Propuesta la forma de transmisión a la entidad que pretendía su adquisición, fue admitido por Juan Manuel.- En ejecución de tal proyecto, los acusados Luciano y Juan Manuel, como consejeros delegados respectivamente de las empresas "Inversiones S., S.A." y "C., S.A." (filial de "K., S.A." con la que se materializó la operación), realizaron los definitivos actos jurídicos precisos para la culminación de la operación que permitiera la transferencia de los terrenos con sorteo del impuesto de sociedades de los beneficios así obtenidos.- Con tal pretensión, en fecha 18-11-1988 se eleva a escritura pública el acuerdo de 15-11-1988 de la Junta General Universal de la entidad "Inversiones S., S.A.", por el que se acuerda aumentar el capital social de sus actuales 400.000.000 a las 1.250.000.000. Se acuerda que ese capital social estaría representado por 400.000 acciones de la serie A -ya desembolsadas por los entonces accionistas- y las 850.000 acciones que como de la serie B, se emitirían en virtud de dicho acuerdo. Se admitió paralelamente que los socios tendrían un derecho de suscripción preferente de esta nueva emisión en proporción a su capital social y que este derecho existiría hasta el día 15-1-1989, sin perjuicio de ulteriores prórrogas hasta el límite total del 15-5-1989. Junto a tal acuerdo de ampliación, se fijó ya que existiría un derecho de separación voluntaria para los titulares de las acciones de la serie B, si estos llegaran a considerar que la actividad social no se ajustaba a lo por ellos previsto y siempre y cuando se ejercitara el derecho de separación de forma unánime por todos los titulares de tales acciones, preveyéndose que en tal coyuntura se amortizaría el capital de estas acciones mediante la entrega a sus titulares de los bienes del activo que fuere precedente.- Ocho días después, el 23-11-1988 todos los accionistas acordaron la transmisión de sus derechos de suscripción preferente a "I., S.A." por un precio de 5.000 pesetas la acción, si bien la adquirente no abonó tales importes por cuanto dicha empresa no asumía "de facto" la adquisición, sino la venta centralizada de los derechos, en nombre de los accionistas.- El 29 de diciembre de ese mismo año, los accionistas de "Inversiones S., S.A.", el representante de "I., S.A." y Juan Manuel en representación de "C., S.A." se reunieron, iniciando la firma de un contrato en el que se manifestaba que "C., S.A." estaba interesada en la suscripción de la ampliación de capital antes referida, con el objeto de adquirir la plena, libre y exclusiva propiedad de los "Solares A." mediante los trámites que se indicaban en el mismo. La compradora pagaría a los accionistas (por cuenta de "I., S.A.") la cantidad de 2000.000.000 pesetas por los derechos de suscripción preferente, pagando igualmente 850.000.000 de pesetas por las acciones suscritas, comprometiéndose los accionistas a dejar 1.600.000.000 de pesetas interinamente en la "Caja de Ahorros y Pensiones C." "Inversiones S., S.A." se comprometía a destinar los 850.000.000 de pesetas a cancelar la hipoteca constituida sobre los "Solares A." en 10 días y "C., S.A." a que en el término de tres meses ejercitaría el derecho de separación, preveyéndose contractualmente que con tal actuación habría de llegarse al resultado de que "C., S.A." no sería accionista de "Inversiones S., S.A." y que se reduciría el capital social de esta empresa en las acciones suscritas por aquella, para lo que se le entregaría en pago de la plena, libre y exclusiva propiedad de los terrenos "Solares A.", así como los derechos del contrato de opción de compra de unos terrenos llamados "M." y el contenido de la cuenta de activo de la sociedad denominada "Z.". Se perfilaba que los accionistas quedarían como solos socios de "Inversiones S., S.A." y que en el patrimonio de esta entidad quedarían los restantes activos de "Solares C." y "Solares P.". Terminaba añadiéndose que como quiera que el comprador precisaba para esta operación un préstamo de 2.100.000.000 de pesetas de la entidad financiera "Caja de Ahorros B." y dado que no podía constituir hipoteca hasta su separación y adjudicación de terrenos, los accionistas se obligaban al depósito en la entidad financiera de los 1.600.000.000 antes indicados y que se entregaban a "Caja de Ahorros B." en prenda todas las acciones de la Serie A y B de la entidad "Inversiones S., S.A." El comprador se obligaba a constituir garantía hipotecaria sobre las fincas a favor de "Caja de Ahorros

B.", en cuanto le fueran transmitidas las fincas objeto del presente contrato y entonces quedarían liberado el depósito y prenda dados en garantía a "Caja de Ahorros B.". Entretanto, "C., S.A." se obligaba a no imponer acuerdos -como socio mayoritario que pasaba a ser- en la entidad "Inversiones S., S.A." Se concluía sometiendo todas las partes contratantes a un arbitraje de equidad por tres árbitros, para la resolución de cualquier duda, cuestión o divergencia que pudiera surgir relativa al cumplimiento del contrato.- Iniciada la firma de tal contrato, no llegó a suscribirse por la totalidad de los accionistas de la entidad "Inversiones S., S.A." ante las evidencias que el mismo comportaba sobre la verdadera actividad negocial.- El mismo día siguiente, con omisión de suscripción del contrato antes indicado, se otorga escritura notarial en la que "I., S.A." cedía "C., S.A." los derechos de suscripción preferente aludidos por el precio de 1 peseta, comprometiéndose "C., S.A." a abonar a los accionistas de "Inversiones S., S.A." el precio de tales derechos de 2000.000.000 de pesetas. Se establecía que 1.600.000.000 quedarían consignados en la Caja de Cataluña y que si por cualquier causa no se liberara a los accionistas la cantidad consignada en los términos pactados con estos y la entidad financiera, se entendía resuelto el contrato, con pérdida por "C., S.A." de la cantidad entregada para la suscripción del aumento de capital. Ese mismo día se otorga escritura notarial teniendo por suscrito el aumento de capital social y por desembolsado su importe de otros 850.000.000 de pesetas en efectivo en la "Caja S.". - Dos meses y medio después, el 16-3-1.998 la Junta general extraordinaria de "Inversiones S., S.A." acepta una petición de separación del socio tenedor de las acciones de la Serie B -"C., S.A.", acordando reducir el capital en el nominal de tales acciones, su amortización y adjudicar al socio saliente -en pago de las acciones amortizadas- los "Solares A." que se encontraban ya libres de cargas, así como los derechos del contrato de opción de compra de unos terrenos llamados "M." y el contenido de la cuenta de activo de la sociedad denominada "Z.". - Ese mismo día se elevan a públicos los acuerdos adoptados, mediante aportación de certificación del acta de la Junta General de accionistas celebrada en esa fecha.- Tres meses después de la suscripción de la ampliación de capital, el 31-3-1.989, el consejero delegado de "Inversiones S., S.A.", -el acusado Luciano- ratifica ante notario los acuerdos adoptados.- En virtud de los precedentes actos jurídicos, la entidad "Inversiones S., S.A." tributó 8.500.000 pesetas por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y actos jurídicos Documentados en virtud de la ampliación de capital de 850.000.000 y otra cantidad semejante por igual tributo en virtud de la reducción del capital social. No se ingresó por "Inversiones S., S.A." la cuota de 102.000.000 de I.V.A. por la adjudicación de terrenos para la reducción de capital. Tampoco se liquidó la cuota de I.V.A. de 343.463.619 pesetas que hubiera resultado obligación tributaria de "Inversiones S., S.A." de haberse realizado un contrato de compraventa de los terrenos entre ambas empresas. "Inversiones S., S.A." tampoco incluyó en su declaración de Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio de 1988 los rendimientos obtenidos con esta operación que ascienden a un valor neto de 2.138.192.936 pesetas, de suerte que dejó de ingresar en la Hacienda Pública una cuota de 748.349.316 pesetas en concepto de impuesto de sociedades relativo a dicho ejercicio.

Séptimo. Los acusados Juan Manuel, Santiago, Mercedes, Alfredo, Ricardo Luis, Jaime y Luciano, eran a la fecha en que los hechos tuvieron lugar, mayores de edad y carentes de antecedentes penales.

SEGUNDO.- La Audiencia de instancia dictó el siguiente pronunciamiento: Condenamos a Juan Manuel, Alfredo, Ricardo Luis y Santiago como autores responsables -en la forma definida en los fundamentos jurídicos séptimo, octavo y noveno- de un delito contra la Hacienda Pública definido en el precedente fundamento sexto, previsto y penado en el artículo del 349 del C.P. de 1973 EDL 1973/1704 , sin la concurrencia de circunstancias modificativas, a las penas para cada uno de ellos de prisión menor por tiempo de un año y seis meses, multa en cuantía de 32.889.000 pesetas y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la seguridad social durante un periodo de tres años. Condenándoles a que, solidariamente, indemnicen a la Hacienda Pública en la cantidad de 32.889.000 pesetas. Indemnización de la que responderá subsidiariamente la entidad "Suelo P., S.A."- Que debemos condenar y condenamos a Santiago como autor responsable de un delito contra la Hacienda Pública, definido en el precedente fundamento undécimo y previsto y penado en el artículo del 349 del C.P. de 1973 EDL 1973/1704 , sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a las penas de prisión menor por tiempo de un año, multa en cuantía de 50.400.398 pesetas y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la seguridad social durante un periodo de tres años. Condenándole a que indemnice a la Hacienda Pública en la cantidad de 50.400.398 pesetas.- Condenamos a Jaime como autor responsable de un delito contra la Hacienda Pública, definido en el precedente fundamento decimotercero y previsto y penado en el artículo 349 del C.P. de 1973 EDL 1973/1704 , sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a las penas de prisión menor por tiempo de un año, multa en cuantía de 16.100.000 pesetas y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo de dos años. Condenándole a que indemnice a la Hacienda Pública en la cantidad de 16.100.000 pesetas.- Condenamos a Juan Manuel y Luciano, como autores responsables -en la forma definida para cada uno de ellos en el fundamento jurídicos decimoséptimo- de un delito contra la Hacienda Pública -definido en el fundamento indicado por fraude al impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio de 1988- previsto y penado en el artículo 349 del C.P. de 1973 EDL 1973/1704 , sin la concurrencia de circunstancias modificativas, a las penas para cada uno de ellos de prisión menor por tiempo de dos años y seis meses, multa en cuantía de 748. 349.316 pesetas y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo de tres años. Condenándoles a que, solidariamente, indemnicen a la Hacienda Pública en la cantidad de 748.349.316 pesetas. Indemnización de la que responderán subsidiariamente las entidades "Inversiones S., S.A.", "C., S.A." y "K., S.A."- Condenamos a Juan Manuel y Luciano, como autores responsables -en la forma definida para cada uno de ellos en el fundamento jurídicos decimoséptimo- de otro delito contra la Hacienda Pública -definido en el fundamento indicado por fraude al impuesto sobre el valor añadido- previsto y penado en el artículo del 349 del C.P. de 1973 EDL 1973/1704 , sin la concurrencia de circunstancias modificativas, a las penas para cada uno de ellos de prisión menor por tiempo de dos años y seis meses, multa en cuantía de 343.463.619 pesetas y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo de tres años. Condenándoles a que, solidariamente, indemnicen a la Hacienda Pública en la cantidad de 343.463.619 pesetas. Indemnización de la que responderán subsidiariamente las entidades "Inversiones S., S.A.", "C., S.A." y "K., S.A."- Todo ello condenando como condenamos

a Juan Manuel al pago de 3/31 partes de las costas procesales causadas, a Alfredo en 1/31 parte, a Ricardo Luis en 1/31 parte, a Santiago en 2/31 partes, a Jaime en 1/31 parte y Luciano en 2/31 partes de las costas generadas.- Absolvemos a Mercedes, Santiago, Juan Manuel, Alfredo, Ricardo Luis, Juan Miguel, Juan y Vicente Javier, del resto de acusaciones contra ellos formuladas, por los hechos a los que esta causa se contrae; declarando de oficio el resto de costas generadas.- Las indemnizaciones liquidadas generarán el interés legalmente fijado en el artículo 921 de la L.E.Cv. EDL 1881/1 - Para el cumplimiento de la pena que se les impone a los acusados declaramos de abono la totalidad del tiempo que hubiesen estado privados de libertad por la presente causa, siempre que no se les hubiere computado en otras.

TERCERO.- Notificada la sentencia a las partes, se prepararon recursos de casación por el Abogado del Estado, en representación del Estado, Ricardo Luis, Alfredo, Luciano, Juan Manuel, Santiago, Jaime, "K., S.A.", "C., S.A.", "Suelo P., S.A.", "Inversiones S., S.A." que se tuvieron por anunciados, remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo las certificaciones necesarias para su substanciación y resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose los recursos, excepto el de "Suelo P., S.A." que se declaró desierto.

CUARTO.- La representación del recurrente Abogado del Estado basa su recurso en los siguientes motivos de casación:

Primero.- Infracción de ley al amparo de lo dispuesto en el artículo 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 por infracción de lo dispuesto en el artículo 349 del Código Penal, Texto refundido de 1973 EDL 1973/1704 , o en su caso, si se considerase aplicable por la infracción del art. 305 del actual Código Penal de 23 de noviembre de 1995 EDL 1995/16398 , en obligada correlación con lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 44/1978 de 8 de septiembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas EDL 1978/3192 y todo ello en relación con la calificación como renta irregular de los 35.000.000 de pesetas pagados por "K., S.A." al letrado Jaime.

Segundo.- Infracción de ley al amparo de lo dispuesto por el art. 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (Lecrim.) EDL 1882/1 por infracción de lo establecido en el art. 349 del C.P. Texto Refundido de 1973 EDL 1973/1704 , o en su caso si se considerase aplicable por la infracción del art. 305 del actual Código Penal de 23 de noviembre de 1995 EDL 1995/16398 , en obligada correlación con lo dispuesto por el art. 27 de la Ley 44/1978 de 8 de septiembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas EDL 1978/3192 y todo ello en relación con la calificación como renta irregular de las cantidades satisfechas como hecho declarado probado por importe de 96.628.561 pesetas por Santiago, en las operaciones que nos ocupan y cuya cantidad se encuentra plenamente acreditada en los hechos probados, y que la sentencia califica tal entrega de renta irregular y por lo tanto reduce la defraudación cometida.

La representación de los recurrentes Ricardo Luis y Alfredo basa su recurso de casación, al amparo del artículo 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , por aplicación indebida del artículo 349 del Código penal de 1973 EDL 1973/1704 , delito fiscal e inaplicación del artículo 14.3 del Código penal EDL 1973/1704 , cooperación necesaria a los recurrentes.

La representación del recurrente Juan Manuel basa su recurso de casación en base a los siguientes motivos:

A) Motivos relativos a la operación "D".:

Primero. Quebrantamiento de forma al amparo del artículo 851, 1º Lecrim. EDL 1882/1 .

Segundo. Infracción de precepto constitucional, por vulneración del art. 24.2 de la Constitución Española EDL 1978/3879 , relativo a la presunción de inocencia, con cauce procesal en el artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial EDL 1985/8754 .

Tercero. Al amparo del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial EDL 1985/8754 , por vulneración del artículo 24.2 C.E. relativo a la presunción de inocencia EDL 1978/3879 .

Cuarto. Infracción de ley, al amparo del artículo 849.1º Lecrim. EDL 1882/1 , por aplicación indebida del artículo 349 C. penal vigente en el momento de la comisión de los hechos EDL 1973/1704 .

Quinto. Infracción de ley, al amparo del número 1º del artículo 849 Lecrim. EDL 1882/1 , por aplicación indebida del art. 15 bis del Código penal vigente en el momento de la producción de los hechos EDL 1973/1704 .

Sexto. Infracción de ley, al amparo del número 1 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , por inaplicación del artículo 6 bis a) primero y segundo, del Código penal EDL 1973/1704.

Séptimo. Al amparo del número 1º del artículo 849 Lecrim. EDL 1882/1 , por inaplicación del artículo 6 bis a), tercero, del Código penal vigente en el momento de producción de los hechos EDL 1973/1704 .

Octavo. Infracción de precepto constitucional, con cauce procesal en el artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial EDL 1985/8754 , por vulneración del artículo 24.1 de la Constitución EDL 1978/3879 , relativo a la garantía de la tutela judicial efectiva y a la proscripción de la indefensión.

Noveno. Infracción de ley, al amparo del artículo 849,1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , por vulneración de los criterios establecidos en el artículo 61 del Código penal vigente en el momento de la producción de los hechos EDL 1973/1704 .

B) Motivos relativos a la operación de los "Solares A".

Décimo. Infracción de precepto constitucional, con cauce procesal en el artículo 5.4 de la LOPJ EDL 1985/8754 , en concreto, por vulneración del artículo 24.2 de la Constitución Española, que consagra la presunción de inocencia EDL 1978/3879 .

Undécimo. Infracción de ley, al amparo del artículo 849.1º Lecrim. EDL 1882/1 , por aplicación indebida del art. 349 C. penal vigente en el momento de producción de los hechos EDL 1973/1704 .

Duodécimo. Infracción de precepto constitucional, con cauce procesal en el artículo 5.4 de la LOPJ EDL 1985/8754 , en concreto por vulneración del artículo 25.1 CE, que consagra el principio de legalidad EDL 1978/3879 .

Decimotercero. Infracción de ley al amparo del número 1º del artículo 849 Lecrim. EDL 1882/1 por aplicación indebida del artículo 14,3º del Código penal EDL 1973/1704 .

Decimocuarto. Infracción de ley, al amparo del número 1º del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , por inaplicación del artículo 16 del Código penal vigente en el momento de la comisión de los hechos EDL 1973/1704 .

Decimoquinto. Infracción de ley, al amparo del número 1º del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , por inaplicación del artículo 6 bis a) del Código penal vigente en el momento de la producción de los hechos EDL 1973/1704 .

Decimosexto. Al amparo del artículo 849.1º Lecrim. EDL 1882/1 , por inaplicación del artículo 9,10ª del Código penal vigente en el momento de la comisión de los hechos EDL 1973/1704 .

Decimoséptimo. Infracción de ley, al amparo del número 1º del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , por vulneración de los criterios de individualización de la pena del artículo 61 del Código penal EDL 1973/1704 .

Decimooctavo. Infracción de ley, al amparo del número 1º del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , por inaplicación de la causa de exclusión de la responsabilidad penal de regularización tributaria por la prescripción de la supuesta obligación tributaria de la entidad "Inversiones S., S.A."

La representación del recurrente Santiago basa su recurso de casación en los siguientes motivos de casación:

Primero. Infracción de ley al amparo del artículo 849.1º Lecrim. EDL 1882/1 , señalándose como infringido el artículo 14.1 del Código penal de 1973 EDL 1973/1704 , en relación con el artículo 349.1 del mismo texto legal EDL 1973/1704 .

Segundo y tercero. Al amparo del artículo 849.2º Lecrim. EDL 1882/1 , basado en documentos que obran en autos, que demuestran la equivocación del juzgador sin resultar contradichos por otros elementos probatorios, en la medida en la que dichos documentos acreditan que la esposa del recurrente, Montserrat, presentó declaración complementaria.- Cuarto. Al amparo del artículo 849.1º Lecrim. EDL 1882/1 , señalándose como infringido el artículo 349.1 C. penal Texto refundido de 1973 EDL 1973/1704 .

Quinto. Al amparo del artículo 849.1º Lecrim. EDL 1882/1 , señalándose como infringido el artículo 24 del Código penal EDL 1973/1704 en relación con las leyes del IRPF, 18/1991, de 6 de junio EDL 1991/14012 , y 40/1998, de 9 de diciembre EDL 1998/46061 .

La representación procesal de Jaime basa su recurso de casación en los siguientes motivos:

Primero. Al amparo del artículo 849.1º Lecrim. EDL 1882/1 , por la vía especial del artículo 5.4 LOPJ EDL 1985/8754 , por infracción de los derechos fundamentales recogidos en el artículo 24.2 de la Constitución española EDL 1978/3879 , singularmente el derecho a la presunción de inocencia.- Segundo. Al amparo del artículo 849.1º Lecrim. EDL 1882/1 , infracción de ley, por inaplicación de los artículos 36, 1º párrafo 3º de la Ley 44/78 de 8 de septiembre del impuesto sobre la renta de las personas físicas EDL 1978/3192 , de los artículos 147, 148 (según texto modificado por el Real Decreto 9/88 de 15 de enero, en vigor hasta el 31 de agosto de 1990 EDL 1988/10767) y 151 del Real Decreto 2.384/81 EDL 1981/3136, apartado 3º de la Orden Ministerial 30 de octubre de 1980 del Ministerio de Hacienda, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aclaraciones sobre el modo de practicarse las retenciones a cuenta EDL 1980/4342 ; artículo 5º Ley 13/96 sobre medidas fiscales EDL 1996/17822 y disposición transitoria undécima de la misma ley EDL 1996/17822 , artículo 102 del Real Decreto 2.933/83 de 13 de octubre EDL 1983/8800 .

La representación procesal de "K., S.A." basa su recurso en los siguientes motivos de casación:

Primero. Infracción de ley por aplicación indebida respecto de "K., S.A.", del artículo 22 del anterior Código penal EDL 1973/1704 , toda vez que no concurren los presupuestos que en dicho precepto se establecen para declarar la responsabilidad civil de la recurrente.

Segundo. Infracción por inaplicación de los artículos 117 del anterior Código penal EDL 1973/1704 y 24 de la ley 1/1998, de 26 de febrero EDL 1998/42759 , así como de la disposición transitoria única de dicha ley EDL 1998/42759 , de acuerdo con los cuales preceptos se habría extinguido la responsabilidad civil.

La representación procesal de "C., S.A.", basa su recurso de casación en los siguientes motivos:

Primero. Infracción de ley por aplicación indebida del artículo 349 del Código penal de 1973 EDL 1973/1704 .

Segundo. Infracción de la ley sustantiva, de un lado del artículo 24 del Código penal de 1973 EDL 1973/1704 , y de otra el artículo 24 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías del contribuyente EDL 1998/42759 .

Tercero. Análogo al anterior, pero referido a la responsabilidad civil, por aplicación indebida del artículo 24 de la Ley 1/1998 EDL 1998/42759 .

Cuarto.- Infracción de ley, en relación con el artículo 349 del código penal de 1973 EDL 1973/1704 .

Quinto.- Infracción de ley, por conculcación del derecho a la tutela judicial efectiva establecido en el artículo 24 de la Constitución Española EDL 1978/3879 , en sus concreciones de un proceso con todas las garantías y del derecho al juez predeterminado por la ley, al concurrir una cuestión prejudicial contencioso-administrativa, que no es meramente incidental (artículos 3º y 7º de la Ley de Enjuiciamiento criminal EDL 1882/1) sino suspensiva y devolutiva (artículo 4º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1) , cual es la de determinar si "Inversiones S., S.A." tributa por el Impuesto de Sociedades o, por el contrario, es de aplicación en el seno de la misma el régimen de transparencia fiscal.

Sexto. Vulneración del derecho a la presunción de inocencia consagrado en el artículo 24.2 de la Constitución Española EDL 1978/3879 .

Séptimo. Quebrantamiento de forma por existir manifiesta contradicción entre los hechos declarados probados (aunque los mismos se recojan en la fundamentación jurídica).

Octavo. Vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, consagrado en el artículo 24 de la Constitución EDL 1978/3879 , en relación con el deber de motivación de las resoluciones judicial, establecido en el artículo 120 de dicho texto EDL 1978/3879 y con la proscripción de arbitrariedad, contenida en el artículo 9 del mismo texto EDL 1978/3879 .

Noveno. Quebrantamiento de forma por existir contradicción entre los hechos declarados probados.

Décimo. Vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva en relación con el deber de motivación de las resoluciones judiciales, establecidos, respectivamente, en los artículos 24 EDL 1978/3879 y 120 de la Constitución EDL 1978/3879 , y en relación también con la proscripción de arbitrariedad establecida en el artículo 9 del mismo texto legal EDL 1978/3879 .

Undécimo. Infracción de ley por aplicación indebida de los preceptos de la Ley 30/1985, de dos de agosto, del impuesto sobre el Valor Añadido (relativos al hecho imponible) EDL 1985/9017 e inaplicación de los preceptos de la misma ley (relativos a la exenciones) en relación, en ambos casos, con el artículo 349 del anterior Código penal EDL 1973/1704 , a la transmisión a favor de "C., S.A." de terrenos propiedad de "Inversiones S., S.A." y ello por la inaplicación de la exención contemplada en el número 20 del artículo 8.1 de la citada Ley 30/1985 EDL 1985/9017 , toda vez que los terrenos transmitidos no tenían la consideración de edificables, en el sentido que para esta expresión establece el precepto que se acaba de citar.

Duodécimo. Vulneración del derecho a la presunción de inocencia consagrado en el artículo 24.2 de la Constitución EDL 1978/3879 al haberse producido una condena por un delito contra la Hacienda Pública del artículo 349 del anterior Código penal EDL 1973/1704 en relación con el Impuesto sobre Sociedades.

Decimotercero. Conculcación del derecho a la tutela judicial efectiva establecido en el artículo 24 de la Constitución Española EDL 1978/3879 , en sus concreciones de un proceso con todas las garantías y el derecho al juez predeterminado por la ley, al concurrir una cuestión prejudicial contencioso-administrativa, que no es meramente incidental (artículos 3º y 7º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1) sino suspensiva y devolutiva (artículo 4º de la ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1), cual es la de determinar si la transmisión de los terrenos debía tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido o, por el contrario, la transmisión de dichos terrenos, al no reunir los mismos las condiciones establecidas en el número 20 del artículo 8.1 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto EDL 1985/9017 (tratarse de solares en el sentido que establece la normativa urbanística, estar edificadas, tener licencia de obras, estar urbanizadas o en curso de urbanización), estaba exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

Decimocuarto. Infracción de ley por inaplicación del artículo 6 bis a), párrafo primero -error de tipo- del anterior Código penal EDL 1973/1704 .

Decimoquinto. Infracción de ley del artículo 22 del anterior Código penal EDL 1973/1704 , al considerar a "C., S.A." como responsable civil subsidiaria de delitos referidos a impuestos que corresponden a otra sociedad -"Inversiones S., S.A."- y que traen causa de hechos ideados por dicha otra sociedad y en beneficio de la misma y de sus socios.

El recurrente Luciano ha basado su recurso de casación en los siguientes motivos:

Primero. Infracción de ley, al amparo del artículo 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , por inaplicación del artículo 113 del Código penal de 1973 EDL 1973/1704 , o del artículo 131 del Código Penal de 1995 EDL 1995/16398 , en su relación con el artículo 24 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes EDL 1998/42759 .

Segundo. Infracción de ley, al amparo del artículo 849.1º Lecrim. EDL 1882/1 por infracción del artículo 349 del Código penal de 1973 EDL 1973/1704 , o del artículo 305.1 del Código penal de 1995 EDL 1995/16398 .

Tercero. Infracción de ley del artículo 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , por inaplicación del artículo 349.3 del Código penal de 1973 EDL 1973/1704 , o del artículo 305.4 del Código penal de 1995 EDL 1995/16398 .

Cuarto. Al amparo del artículo 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , y por vulneración de precepto constitucional, al amparo del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial EDL 1985/8754 , por haberse vulnerado el principio de presunción de inocencia establecido en el artículo 24.2 de la Constitución Española EDL 1978/3879 .

Quinto. Infracción de ley, al amparo del artículo 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , por aplicación indebida del artículo 349 del Código penal de 1973 EDL 1973/1704 y del artículo 305 del Código penal de 1995 EDL 1995/16398 , y por infracción del principio de legalidad penal proclamado en el artículo 25.1 de la Constitución Española EDL 1978/3879 .

Sexto. Infracción de ley al amparo del artículo 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , por aplicación indebida del artículo 349 del Código penal de 1973 EDL 1973/1704 y del artículo 305 del Código penal de 1995 EDL 1995/16398 , en relación, respectivamente, con los artículos 1 del Código penal de 1973 EDL 1973/1704 y 5, 10 y 12 del Código penal de 1995 EDL 1995/16398, y por infracción del principio de legalidad penal proclamado en el artículo 25.1 de la Constitución EDL 1978/3879 .

Séptimo. Por infracción de ley, al amparo de lo establecido en el artículo 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , por incorrecta aplicación del artículo 349.1º del Código penal de 1973 EDL 1973/1704 , o del artículo 305.1 del Código penal de 1995 EDL 1995/16398 , en relación con el artículo 12.2 de la Ley 44/78 de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas EDL 1978/3192 .

Octavo. Infracción de ley, al amparo del artículo 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento de Criminal EDL 1882/1 , y por vulneración de precepto constitucional, al amparo del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial EDL 1985/8754 , por haberse vulnerado el principio de presunción de inocencia establecido en el artículo 24.2 de la Constitución Española EDL 1978/3879 .

Noveno. Infracción de ley, al amparo del artículo 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , por aplicación indebida del artículo 15 bis del Código penal de 1973 EDL 1973/1704 , o del artículo 31 del Código penal de 1995 EDL 1995/16398 , y por infracción del principio de legalidad penal proclamado en el artículo 25. 1 de la Constitución EDL 1978/3879 .

Décimo. Infracción de ley, al amparo del artículo 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , por aplicación indebida del artículo 349.1º del Código penal de 1973 EDL 1973/1704 , o del artículo 305, 1 del Código penal de 1995 EDL 1995/16398 , y del artículo 104 del Código penal de 1973 EDL 1973/1704 , o del artículo 113 del Código penal de 1995 EDL 1995/16398 .

La recurrente "Inversiones S., S.A." basa su recurso de casación en los siguientes motivos:

Primero, segundo y tercero. Al amparo del artículo 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , por indebida aplicación del artículo 349 del Código penal de 1973 EDL 1973/1704 .

Cuarto. Al amparo del artículo 849.2º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 .

Quinto. Al amparo del artículo 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1 , por infracción del artículo 24 del Código penal, Texto Refundido de 1973 EDL 1973/1704 , en relación con el artículo 24 del mismo texto, 24 de la Ley 1/1998 de 26 de febrero EDL 1998/42759 y 64 de la Ley General Tributaria EDL 1963/94 .

QUINTO.- Instruidos el Ministerio fiscal y demás partes de los recursos interpuestos efectuaron las siguientes alegaciones: Luciano no efectuó manifestación alguna a los recursos de Ricardo Luis, Alfredo, Santiago por referirse a hechos independientes de su condena. En cuanto al resto de los recursos se adhiere a los que alegan motivos coincidentes con los del suyo. Jaime ha solicitado la inadmisión y, subsidiariamente, ha impugnado el recurso formulado por la Abogacía del Estado. El Abogado del Estado ha impugnado la totalidad de los recursos formulados de contrario. El Ministerio fiscal ha impugnado los motivos de todos los recursos excepto el decimosexto del interpuesto por Juan Manuel, que apoya parcialmente, segundo del interpuesto por Jaime que apoya y décimo del recurso formulado por Luciano que igualmente apoya.

SEXTO.- Hecho el señalamiento del fallo prevenido, se celebraron deliberación y votación el día cinco de julio de dos mil dos.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Recurso del Abogado del Estado

PRIMERO.- Por la vía del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , ha denunciado infracción de lo dispuesto en el art. 349 C. penal 1973 EDL 1973/1704 , o en su caso, en el art. 305 C. penal 1995 EDL 1995/16398 , en relación con lo previsto en el art. 27 de la ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF EDL 1978/3192 , y todo a propósito de la calificación como renta irregular de los 35 millones de pesetas pagados por "K., S.A.", al letrado Jaime.

El argumento de apoyo es que esa cantidad no puede merecer el tratamiento fiscal de renta irregular, al tratarse del pago de honorarios profesionales por un solo asunto.

El tribunal de instancia se planteó expresamente esta cuestión e intentó determinar si el aludido rendimiento podía imputarse al ejercicio de 1990, y, de no ser así, el periodo en que habría sido generado; para llegar a la conclusión de que, al no existir prueba sobre el ciclo de producción del mismo, debía tomarse el periodo de cinco años (art. 27.1,1º ley 47/1978 EDL 1978/3192), opción ésta obligada por ser la más favorable al acusado.

Como recuerda el Fiscal, la Sala 3ª del Tribunal Supremo ha calificado de irregulares aquellas rentas que se devenguen de forma discordante con el periodo impositivo de referencia (normalmente coincidente con el año natural) o acorde con periodos uniformes superiores al año (sentencias de 8 de marzo de 1995 EDJ 1995/1151 y de 24 de abril de 1997 EDJ 1997/4323). En el caso de que se trata, está acreditado que el pago de la cantidad aludida se produjo el 2 de marzo de 1990 por el "Grupo K.", en concepto de "colaboración de asesoramiento jurídico", pero sin precisar el lapso de tiempo en el que había prestado ese trabajo. Por ello, teniendo en cuenta que la operación de venta de las fincas de la familia V.F. comenzó a gestarse en 1986, para concluir en 1990, lo más racional en el plano de la valoración de la prueba es concluir como lo hace la sala, dada la indeterminación existente acerca del tiempo de generación de la renta de que se trata. Por eso, el motivo debe ser desestimado.

SEGUNDO.- La objeción en este caso es la misma, si bien referida a la calificación como renta irregular de las cantidades satisfechas a Santiago, por un total de 96.628.561 ptas.

El argumento es, igualmente, que ese importe habría sido abonado por una sola operación, lo que determina la incorrección del tratamiento fiscal dado al mismo por la sala.

Pues bien, al tratarse de una reiteración de lo razonado para fundar el motivo anterior, debe darse idéntica respuesta.

El tribunal de instancia declara probado que la familia V.F. había decidido en 1986 encomendar a Santiago la búsqueda de un comprador para las fincas, comprometiéndose al abono de una comisión sobre el importe de la venta, por las gestiones. Y al entender que éstas se desarrollaron durante el tiempo comprendido entre 1986 y 1990; dada la ausencia de periodicidad en la percepción y que el plazo de obtención de esa renta es superior a un año, se decantó también por la consideración de la misma como irregular.

La decisión tiene, aparte del aludido soporte probatorio, el mismo razonable fundamento legal que la que fue objeto del motivo anterior, por lo que debe resolverse en el mismo sentido.

Recurso de Ricardo Luis y Alfredo

Lo han planteado por un único motivo: infracción de ley, de las del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , por aplicación indebida del art. 349 EDL 1973/1704 en relación con el art. 14,3 C. penal 1973 EDL 1973/1704 .

El argumento es que la sentencia se limita a imputar a ambos acusados la conducta consistente en haber facilitado a "K., S.A." la entidad "P., S.A.", con objeto de descargar sobre ella parte de las obligaciones tributarias derivadas de la venta de las fincas de la familia

V.F., y todo a cambio de una compensación económica. Dándose las circunstancias -no tomadas en consideración, se dice- de que "P., S.A.", habría sido cedida con notable anterioridad a esa operación; de que estos recurrentes no tenían "de derecho" participación en el capital de aquélla; y que ninguno de ellos estuvo presente en el acto de formalización de la compraventa. En vista de estos datos, la conclusión de la parte es que el relato no ofrece elementos bastantes para fundar una condena por cooperación necesaria a la ejecución de un delito fiscal.

Pero ocurre que en el fundamento jurídico octavo, y como resultado del análisis de la actividad probatoria, se explica que los hermanos Ricardo Luis y Alfredo crearon y aportaron "P., S.A.", sociedad inactiva, a sabiendas de que iba a ser utilizada como empresa interpuesta; estando acreditado que para el desarrollo de esta operación se sirvieron -como supuesto adquirente- de un sujeto cuyo retraso mental era advertible a simple vista y al que abonaron 130.000 ptas. por ese servicio; y de una ciudadana peruana, Consuelo, sin permiso de residencia y de trabajo, en paradero desconocido, que figuraría como designada administradora por el anterior.

La conclusión de que este auténtico montaje, y su inserción en el complejo de actividades que se describen en la primera parte de los hechos de la sentencia, fue realizado a plena conciencia y, exclusivamente, como medio idóneo para ocultar a la Hacienda Pública el verdadero sentido de la operación efectivamente llevada a cabo entre la familia V.F. y la entidad adquirente de sus inmuebles, es, pues, de una racionalidad irreprochable.

Así, no cabe duda de que los que ahora recurren hicieron una aportación relevante a la realización del hecho punible de que se trata. Tan relevante que sin ella habría carecido de la buscada artificiosa complejidad de que se le dotó y que operó en la práctica como verdadera condición sine qua non del efecto de ocultación del negocio ciertamente acordado.

Esta sala ha considerado necesaria la cooperación al delito, a los efectos del art. 14,3 C. penal 1973 EDL 1973/1704, cuando la contribución prestada se manifiesta imprescindible, de manera que, suprimida mentalmente la mediación de quien así interviene, el resultado que consta no se habría producido (sentencia de 27 de enero de 1988). Pues bien no cabe duda que esto es lo que realmente sucedió y que los hermanos Ricardo Luis y Alfredo tuvieron en su mano la posibilidad de evitar la acción delictiva que se describe en la primera parte de los hechos probados, simplemente retirando la que constituyó su decisiva colaboración. Por eso, el recurso debe ser desestimado.

Recurso de Juan Manuel

Este recurrente dedica los nueve primeros motivos al examen del tratamiento dado en la sentencia impugnada a la operación "D." y los restantes a la operación "Solares S.").

PRIMERO.- La denuncia de quebrantamiento de forma, de los del art. 851,1º Lecrim. EDL 1882/1, por no haberse expresado en la sentencia con claridad cuáles son los hechos que se consideran probados y resultar manifiesta contradicción entre ellos.

El argumento de apoyo es que no cabe afirmar que una compraventa es simulada (la venta de las fincas de los V.F. a "P., S.A."), y, al mismo tiempo, atribuir al comprador actos que pondrían de relieve el carácter real de ese negocio, como el consistente en abonar los impuestos indirectos derivados del mismo (35.400.000 ptas.) y estimar que fueron debidamente pagados. Si se dio ese pago, es porque hubo comprador real y esto resulta contradictorio de la calificación de la venta como simulada.

Para que pudiera prosperar el motivo de impugnación en la forma en que ha sido planteado, sería preciso que la redacción dada a los hechos careciera, en todo o en parte, de la necesaria calidad descriptiva, de manera que el lector, enfrentado con ese texto, se viera en la imposibilidad de tomar conocimiento cabal de lo realmente sucedido (SSTS de 23 de enero EDJ 1999/8 y 27 de mayo de 1999 EDJ 1999/10022, entre muchas). O que entre algunos de los enunciados nucleares de aquellos fuera apreciable un antagonismo tal que determinase la inconsistencia esencial del discurso. Es decir, que en éste se sostuviera como cierto y acontecido algo de lo que, a la vez, se estuviera afirmando que es falso, con quebrantamiento, por tanto, de esa ley fundamental de la lógica que es el principio de no contradicción (por todas, STS 276/2001, 27 de febrero EDJ 2001/3263).

Pues bien, es manifiesto que, en rigor, no puede hablarse de falta de claridad en el relato, pues resulta ciertamente fácil seguir el curso de las vicisitudes negociales que tuvieron lugar entre los implicados en los hechos, tanto en su vertiente jurídica como en la (autolimitada) repercusión fiscal obtenida a través de tal modo de actuar. Es más, dado el nivel de complejidad de esa operativa, podría decirse que el redactor de la sentencia hizo un eficaz y loable esfuerzo de transparencia en la exposición.

Y tampoco cabe registrar la contradicción que se denuncia, puesto que para obtener una visión ajustada a la realidad, de la verdadera significación de la venta de los V.F. a "P., S.A.", es preciso situarla en su contexto, del que forma parte de manera inescindible el segundo tramo de la operación global. Así, ningún antagonismo existe entre el hecho de denotar esa operación de simulada y reconocer que se abonó el ITP de la cantidad que se hizo figurar como precio; cuando es patente que éste no existió como tal ni se pagó, pues -según la sentencia- la única contraprestación de esa clase fue la recibida por los titulares de los inmuebles, luego, en un segundo momento, y en el marco formal de otro acto jurídico, pero no de "P., S.A.", sino de "Suelo P., S.A.", en realidad "K., S.A.". En consecuencia, el motivo debe rechazarse.

SEGUNDO.- Lo que se objeta -por el cauce del art. 5,4 LOPJ EDL 1985/8754 - es infracción de precepto constitucional, por vulneración del art. 24,2 CE (presunción de inocencia) EDL 1978/3879.

El argumento es que los datos de hecho de que parte la sentencia lo único que permiten concluir es la existencia de una simulación parcial (en cuanto al importe del precio) en la compraventa (real en todo lo demás) efectuada entre los V.F. y "P., S.A.". De lo que debe concluirse que la venta de esta última entidad a "Suelo P., S.A." fue real. Esto es, que "P., S.A.", compró realmente y vendió de la misma manera.

Pero, sucede, que para seguir al recurrente en el discurso justificador de este aspecto de la impugnación, habría que prescindir de datos de particular calidad convictiva, claramente consignados y muy racionalmente valorados en la sentencia, que dan cuenta del verdadero

papel de "P., S.A.", en este asunto. Tales son los que evidencian el carácter meramente instrumental y de fachada de esa entidad, que entró en escena de la rocambolesca forma de que ya se ha dejado constancia; tratándose, pues, de una sociedad sin aptitud actual para operar realmente en el tráfico, y cuya intervención encuentra la verdadera causa en el propósito de distraer la atención del fisco del único acto de disposición relevante realmente realizado: esto es, el que se produjo entre los V.F. y "Suelo P., S.A." ("K., S.A."). De otro modo, ¿cómo explicar que a distancia de minutos, en la misma notaría -pero, significativamente, ante notarios distintos- pudieran haberse formalizado también distintos contratos de venta sobre las mismas fincas, el tercero por un precio (1.188.150.000 ptas.) más de dos veces superior al que se había hecho figurar en los dos primeros (590 millones de pesetas)? ¿Y cómo interpretar que el único pago real de precio se hubiera dado directamente entre la familia titular de los inmuebles y "Suelo P., S.A.", quedando al margen "P., S.A."?

Por tanto, la conclusión obligada es la obtenida por la sala. Es decir, que a pesar de que se documentaron dos ventas, tuvo lugar una sola y a la intermedia y ficticia se le dotó únicamente de los elementos necesarios para que pudiera cumplir el papel de incidencia distractiva que se le había asignado en el complejo de la operación global. Así, este motivo debe igualmente rechazarse.

TERCERO.- Se alega infracción del art. 24,2 CE EDL 1978/3879 , relativo a la presunción de inocencia, también por el cauce del art. 5,4 LOPJ EDL 1985/8754 .

El argumento es que la sala apoya la imputación de una defraudación tributaria a "Suelo P., S.A." en que ésta no abonó el IVA de la compraventa realizada entre ella y "P., S.A."; cuando lo cierto es, con todo, que la primera sí abonó el monto de ese impuesto a la segunda. Y el recurrente llega a esta conclusión con base, entre otras, en las siguientes consideraciones: el reconocimiento por "P., S.A.", de que lo recibido fue, además del precio de los terrenos, una cantidad en concepto de IVA; la circunstancia de que este dinero llegó, al fin, a los administradores de hecho de la entidad; que carece de sentido que tal importe hubiera podido pagarse por comisiones, en compensación de un supuesto asesoramiento que habría llevado a un ahorro mínimo con un riesgo máximo en el orden fiscal y penal.

El examen de la sentencia permite comprobar que en la escritura de venta formalmente suscrita por "P., S.A.", y "Suelo P., S.A.", hay constancia del pago por ésta de una cantidad (142.578.000) en concepto de IVA. Pero la decisión de la sala de no dar por cierto ese destino goza de pleno fundamento racional, a tenor de los datos en que se sustenta.

En efecto, una vez más es necesario hacer referencia al carácter ficticio de la intervención de "P., S.A.", como efectiva contraparte en la relación con "Suelo P., S.A.", lo que la priva de aptitud para ser tomada en serio como real perceptora de aquella cantidad en concepto de IVA. De donde se sigue que ese importe, realmente desembolsado por la segunda de las entidades, tuvo que haberlo sido, necesariamente, por otro concepto; lo que da plena verosimilitud a la hipótesis acusatoria -acogida por el tribunal, por bien acreditada (sentencia, folios 25-26)- de que fue a parar a los hermanos Ricardo Luis y Alfredo y a Jaime. Y esto sólo pudo haber sido por servicios prestados a "Suelo P., S.A."-"K., S.A.", servicios que, en contra de lo argumentado por el recurrente, buscando cierta reducción al absurdo, no cabe calificar de banales ni de improductivos en el contexto global de la operación, habida cuenta de la calidad y la relevancia práctica de la interposición de "P., S.A.". Y del hecho de que el pago de 35 millones de pesetas a Jaime si hay algo a lo que no pudo deberse, en vista del resultado de la prueba, es a la increíble aportación de la desaparecida Consuelo para una supuesta opción de compra, tan ficticia como la pretendida realidad de su papel de administradora única de "P., S.A.". Lo que hace plenamente verosímil la conclusión de que ese dinero fue recibido por Jaime por su asesoramiento en este asunto.

Por lo demás, está también el persuasivo argumento de que, de haber prevalecido la apariencia dada al negocio -algo no ciertamente imposible-, la cantidad que se hizo pasar como abono del IVA soportado por "Suelo P., S.A." podría haberse repercutido, en su día, por el mismo concepto sobre los futuros clientes, como bien razona el tribunal.

El obligado corolario de todo lo que acaba de exponerse es que la denuncia de vulneración del principio de presunción de inocencia, debida a un vacío probatorio supuestamente subyacente a la imputación que se contesta en este motivo, carece de fundamento. Por el contrario, existen abundantes elementos de prueba de cargo que fueron bien obtenidos y que aparecen correctamente valorados. De esta manera, la impugnación no puede ser acogida.

CUARTO.- Se ha aducido infracción de ley, de las del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , por aplicación indebida del art. 349 C. penal 1973, el vigente en el momento de los hechos EDL 1973/1704 .

La razón que se alega es que en este caso no se habría producido un perjuicio para la Hacienda Pública susceptible de ser imputado a "Suelo P., S.A.", de ahí que no pueda afirmarse que esta entidad defraudó mediante la elusión del pago de los tributos. Y esto por varias razones, a saber: que al adquirir de otra sociedad no tenía que pagar el ITP; que sí pago el IVA repercutido por "P., S.A."; que el perjuicio para Hacienda habría sido debido a que esa entidad pagó sólo parte del ITP por la compra a los V.F. y no declaró el IVA cobrado de "Suelo P., S.A."; y que, en fin, en la conducta de ésta se dio total correspondencia entre la declaración de comprar por un precio y la voluntad, realmente existente, en el mismo sentido.

Pero la versión ofrecida por el que recurre difiere abiertamente de la contenida en los hechos probados de la sentencia; de ahí que lo que se presente como un problema de subsunción, por la vía procesal de la infracción de ley, es en realidad un verdadero cuestionamiento de los hechos probados. Esta consideración bastaría para desatender de plano el motivo. Pero sucede, además, que, como se ha razonado, el resultado de la prueba lleva necesariamente a negar toda veracidad a las afirmaciones que acaban de transcribirse, pues la intervención de "P., S.A.", como parte contratante sólo se dio en la ficción, en una operación, que precisamente por eso, no pudo generar IVA, de manera que el pago puesto bajo esa etiqueta no fue en tal concepto, por lo que, en consecuencia, la intervención de "Suelo P., S.A." en el contrato se encuentra aquejada del mismo vicio que deslegítima la de la supuesta contraparte.

Así, la consecuencia necesaria es que, dada la existencia de una simulación, el hecho imponible sujeto a gravamen será el efectivamente realizado por las partes (art. 25 de la Ley General Tributaria EDL 1963/94 , en la redacción anterior a la ley 25/1995 EDL 1995/15078) de donde se sigue que la aplicación del art. 349 C. penal 1973 EDL 1973/1704 a la conducta de que se trata fue totalmente correcta, y el motivo no puede ser acogido.

QUINTO.- Se denuncia infracción de ley, de las del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , por aplicación indebida del art. 15 bis C. penal 1973, vigente en el momento de los hechos EDL 1973/1704 .

El argumento es que la imputación de un delito especial propio, cometido en el ámbito de una persona jurídica, a su administrador, no puede basarse en el simple dato de ostentar formalmente esa condición de administrador. Es necesario que quede acreditada la intervención material del sujeto en el hecho, con acciones u omisiones que permitan sostener la atribución a título de autor.

En este caso, el sujeto pasivo del ITP sería "Suelo P., S.A." y Juan Manuel sólo podría ser tenido por implicado en esa acción en el supuesto de que pudiera acreditarse alguna intervención material en la misma. A este respecto, se señala, el tribunal no da por acreditado de quien hubiera sido la idea ni el acuerdo de efectuar la venta de los solares mediante la interposición de "P., S.A."; aunque sí entiende que el que ahora recurre aceptó esta modalidad de enajenación. Pero, se hace notar, aceptación no equivale a dominio del hecho y tampoco, en consecuencia, a autoría.

Pero, como consta en la sentencia, el propio Juan Manuel reconoció de forma expresa que la venta se concertó entre la familia V.F. y "Suelo P., S.A.", de la que la primera recibió el precio convenido por los terrenos. Por otra parte, la presencia de Juan Manuel es constante en todo el desarrollo de la operación, al punto de que puede decirse que es el verdadero factotum de la misma, del lado de la entidad compradora, "Suelo P., S.A."-"K., S.A.", en su calidad de consejero delegado; papel directivo eficazmente ejercido, en primera persona, en este caso.

Es por lo que "aceptación", en contra de lo que sugiere la parte, no tiene aquí la significación de asentimiento meramente adhesivo a una decisión ya tomada en otra sede; sino que denota el acuerdo en el modo de llevar a cabo un complejo proceso reflexivamente dirigido a producir y a obtener un ingente beneficio patrimonial, a costa de omitir, en parte altamente significativa, pagos debidos al erario público, por razón de la verdadera naturaleza del negocio efectivamente realizado.

Así, es patente que Juan Manuel contribuyó de forma decisiva a formar la decisión de operar como consta; es decir de manera preordenada a obtener el beneficio que se ha dicho. De este modo, si fue condenado, ello no se debió a la mera formalidad de la ostentación del cargo, sino al ejercicio en plenitud de todas las atribuciones propias del contenido del mismo. O lo que es igual, al hecho de haber actuado realmente en representación de la persona jurídica de que se trata. Por tanto, este motivo tampoco resulta atendible.

SEXTO.- Se aduce infracción de ley, de las del art. 849,1º EDL 1882/1 , por inaplicación del art. 6 bis a), primero y segundo C. penal 1973 EDL 1973/1704. El argumento de apoyo es que en este caso no concurren indicios acreditativos de la existencia de dolo de defraudación tributaria; puesto que -se reitera- Juan Manuel no habría hecho otra cosa que aceptar una forma de operar que le fue dada por los titulares iniciales de los solares. Y no es obstáculo a esta apreciación el hecho de que fuera un hombre de negocios experimentado y que contaba con asesores competentes, pues, precisamente por eso, tenía que saber que su sociedad no era sujeto pasivo de impuesto alguno, debiendo limitarse a pagar el IVA repercutido, sin ser, por tanto, el obligado tributario respecto de este impuesto.

Pero de nuevo se ofrece una lectura sesgada y reductiva de los hechos, tratando de desplazar exclusivamente la atención a un segmento de los mismos, cuyo verdadero sentido depende de la integración en el contexto en el que realmente se dio. Y ese contexto, que es necesario traer a primer plano, impide tomar en consideración la relación de "P., S.A.", con "Suelo P., S.A." bajo el prisma formal que sugiere el recurrente, para fijar la atención en la condición de testaferro con que operó la primera y que tiñe de irregularidad, desde el punto de vista de las repercusiones fiscales, la operación en su conjunto.

Así, no es en modo alguno aceptable la hipótesis de un Juan Manuel ingenuamente convencido de que abonando un IVA -que en ningún caso fue tal para nadie en el marco en que el pago se produjo- saldaba sus obligaciones con la Hacienda Pública; cuando lo que se estaba desarrollando, con su intervención relevante, era una compleja operación directamente orientada a obtener un ingente beneficio económico a través de una defraudación tributaria. Por tanto, el motivo tampoco puede acogerse.

SÉPTIMO.- Por el cauce del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , se ha alegado inaplicación del art. 6 bis a), tercero C. penal 1973 EDL 1973/1704 .

El argumento es que, de no aceptarse que el recurrente obró con error de tipo, lo ocurrido tendría que valorarse como error de prohibición, porque Juan Manuel no tuvo conocimiento de estar obrando ilícitamente.

Una vez más se pone como premisa del razonamiento algo francamente inaceptable, a tenor del resultado de la actividad probatoria y de la forma en que el mismo se ha plasmado en los hechos. Pues el recurrente parte de la existencia de una compraventa real entre "P., S.A.", y "Suelo P., S.A.", con un precio que también lo fue y que habría dado lugar a la repercusión, asimismo efectiva, del IVA.

Pues bien, no parece necesario ir más allá de reiterar el auténtico papel de "P., S.A.", en este asunto, precisamente como parte de un diseño estratégico a cuya elaboración y desarrollo contribuyó, de manera esencial y con pleno conocimiento de todas sus implicaciones, el propio recurrente, que por ello carece de toda razón al invocar el motivo de impugnación que acaba de examinarse.

OCTAVO.- Al amparo de lo que dispone el art. 5,4 LOPJ EDL 1985/8754 se ha aducido vulneración del art. 24,1, relativo a la garantía de la tutela judicial efectiva y a la proscripción de la indefensión EDL 1978/3879 .

El argumento es que la individualización de la pena llevada a cabo en relación con el delito de defraudación del ITP (venta de los solares de "D.") -que se impone en la mitad superior del grado mínimo- carece de motivación, por lo que debe reputarse arbitraria (art. 9,3 EDL 1978/3879 , 120,3 CE EDL 1978/3879) .

Es cierto que la imposición de esta pena adolece de falta de soporte argumental directo y que, por ello, el reproche formulado no carece de fundamento. Ahora bien, en el desarrollo de la motivación de los hechos, la sentencia va desgranando con pormenor las vicisitudes de la conducta del recurrente, de las que resulta -como se ha visto en el examen de los motivos precedentes- la singular relevancia de su intervención. De otra parte, es también advertible que la pena (un año y seis meses de prisión menor), si bien no corresponde al mínimo legal estricto, está lejos del límite máximo de la que podría haberse impuesto (dos años y cuatro meses de prisión menor).

Así las cosas, es de tener en cuenta que esta sala (entre otras, en sentencia de 28 de febrero de 2000) ha resuelto que resulta posible en este trámite subsanar defectos de motivación de la individualización de la pena, siempre que en la resolución cuestionada figuren los datos precisos para entender que, conforme a ellos, goza de justificación suficiente. Y en este caso, por la minuciosidad con que se ha llevado a cabo el análisis del resultado de la prueba, hay una evidencia palpable de la gravedad de los hechos, en su antijurídica sofisticación, y también del indiscutible protagonismo del que recurre, persona que por la experiencia que acredita el modo de operar, estaba en condiciones de saber perfectamente lo que hacía en toda la plenitud de su alcance. De este modo, hay base suficiente para entender que la sala, aunque no lo expresó como debiera, se atuvo a los criterios de valoración que impone el art. 61,4º C. penal 1973 EDL 1973/1704 . Lo que hace que el motivo no pueda acogerse.

NOVENO.- Se denuncia infracción de ley, de las del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , por vulneración de los criterios establecidos en el art. 61 C. penal 1973 EDL 1973/1704 .

En este caso el argumento es que, más allá de la vulneración de la exigencia constitucional en tema de motivación, que se dice infringida, la individualización efectuada no se ajusta a los parámetros que impone el artículo citado.

Pues bien, la naturaleza del motivo hace que su tratamiento sea realmente inescindible del anterior, por eso, prácticamente, la respuesta ha sido anticipada en lo que antecede. En efecto, según se ha hecho constar, la pena impuesta se mueve dentro del marco legal y, en este sentido, no es cuestionable el criterio de la sala. Y, por otro lado, ésta da cuenta en la sentencia tanto de la gravedad de la conducta, como del grado de lucidez de conciencia de su significación antijurídica con que fue realizada; así como de la posición preeminente del que recurre en el complejo contexto de la acción perseguida. En consecuencia, y por lo razonado, el motivo no puede estimarse.

DÉCIMO.- Por la vía del art. 5,4 LOPJ EDL 1985/8754 , se alega vulneración del art. 24,2 CE, que consagra la presunción de inocencia EDL 1978/3879 .

En este caso el argumento es que la sentencia no precisa qué cuantías impagadas fueron defraudadas y cuáles simplemente diferidas; de donde se sigue la infracción del principio invocado, por falta de acreditación probatoria concreta del real importe de la defraudación, dado que el simple diferimiento del pago del impuesto no sería constitutivo de delito.

El razonamiento del recurrente parte de la afirmación de la sala (folio 11) de que los miembros del consejo de administración de "Inversiones S., S.A." idearon una forma de actuación que "permitiría la transmisión de los terrenos "Solares S." con la fiscalidad propia de la transmisión de derechos de naturaleza distinta; fiscalidad que, por ser menor y -en algunos extremos- diferida a momentos futuros, hacía extraordinariamente ventajoso el disimulo...". Ahora bien, no tiene en cuenta que ese modo de proceder hizo posible eludir el impuesto de sociedades, mucho más gravoso, y soslayar el pago del IVA, produciendo el efecto de que los beneficios surgieran directamente en el patrimonio de cada uno de los socios. Y que luego, también en los hechos de la sentencia, se precisa el monto de lo abonado por "Inversiones S., S.A." en concepto de ITP (8.500.000 ptas.), por la ampliación de capital y que lo relativo a la posterior reducción del capital ascendió a una cantidad semejante; para, a renglón seguido, concretar que lo no ingresado por esa entidad como IVA por la adjudicación de terrenos para la reducción de capital sumó 102.000.000 ptas., mientras que lo no liquidado y que tendría que haberlo sido en concepto de IVA, de haberse tomado en cuenta la -operación real de- venta de los terrenos a "C., S.A.", supone un total de 343.463.619 ptas. A lo que ha de sumarse la cuota de 748.349.316 ptas., en concepto de impuesto de sociedades, relativo al ejercicio de 1988, que "Inversiones S., S.A." no incluyó en su declaración de ese año.

El resultado de lo que acaba de exponerse es que sí se concretan las cuotas tributarias realmente abonadas y las que tendrían que haberlo sido y no lo fueron, precisamente al amparo del modo de operar, minuciosamente descrito, que el tribunal sentenciador consideró un ejercicio de simulación criminalmente relevante. Esto hace que deba aplicarse la previsión de la Ley General Tributaria EDL 1963/94 conforme a la cual "el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados" (art. 25 EDL 1963/94 , según la redacción debida a la ley 25/1995, de 20 de julio EDL 1995/15078).

Finalmente, se ha de señalar que la concreción de las cantidades defraudadas a que se acaba de hacer referencia no es gratuita ni carece de fundamento probatorio, pues lo tiene en una consistente y contrastada prueba pericial y en la testifical. Pues bien, el Tribunal Constitucional ha declarado (por todas, sentencia 17/2002, de 28 de enero EDJ 2002/3360), que el derecho a no ser condenado sin prueba de cargo válida, que es lo que implica en esencia el de presunción de inocencia, exige que en el juicio se hayan realizado verdaderos actos de prueba, que su resultado haya sido valorado conforme a las reglas de la lógica y de la experiencia, y que esa apreciación aparezca razonada de manera explícita en la resolución que se dicte. Así, no cabe duda que el desarrollo de la actividad probatoria realizado en esta causa y el tratamiento de su resultado por el tribunal se ajusta a esas exigencias. Es por lo que el motivo debe rechazarse.

UNDÉCIMO.- Lo que ahora se denuncia es infracción de ley, de las del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , por aplicación indebida del art. 349 C. penal 1973 EDL 1973/1704 .

El argumento de apoyo es que en el caso no se dio simulación alguna sino plena coincidencia entre voluntad y declaración. Así, no concurren los elementos del tipo objetivo del delito de defraudación tributaria, en concreto el elemento típico "defraudare" del artículo citado. Entiende, pues, el recurrente que no hubo ocultación del hecho imponible, pues los únicos hechos imponderables fueron la percepción por "Inversiones S., S.A." de las cantidades correspondientes a la ampliación de capital; y el relativo a la posterior adjudicación de terrenos a "C., S.A.", al ejercitar ésta su derecho a la separación de la sociedad, con la consiguiente reducción del capital de "Inversiones S., S.A." Fue en cada uno de los socios (y no en la sociedad) donde emergió realmente el hecho imponible representado por la real percepción de una contraprestación por la renuncia a los derechos de suscripción preferente.

La simulación (relativa) es una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de la ley. De este modo, lo que distingue a la simulación es la voluntad compartida por quienes contratan de encubrir una determinada realidad (anti)jurídica. Por eso, frente a la

simulación, la reacción del ordenamiento sólo puede consistir en traer a primer plano la realidad jurídica ciertamente operativa en el tráfico, para que produzca los efectos legales correspondientes a su perfil real y que los contratantes trataron de eludir.

En el caso que se examina, el tribunal ha entendido que lo producido fue un supuesto claro de simulación, debido a que el genuino interés de los implicados no estaba en la ampliación del capital y la incorporación de nuevos socios. Simulación, pues, y no mero fraude de ley, ya que, en el caso de éste, el negocio o negocios realizados son reales. No se trata de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma ("norma de cobertura"), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto ("norma defraudada").

Es haciendo uso de este aparato conceptual como debe analizarse la actuación de "Inversiones S., S.A." en su relación con "C., S.A.", para ver si es cierto que, como sostiene la sala de instancia, lo perseguido realmente a través de la estrategia de relaciones jurídicas puestas en juego fue, en lugar de aumentar el número de socios y el capital social para abordar nuevos proyectos, la compraventa de unos terrenos sin hacer frente a la carga tributaria que debería haberse soportado como consecuencia de esta operación.

A este respecto es un dato revelador que el contrato de 29 de diciembre de 1988, el contrato ficticio que permitiría a "C., S.A." - mediante la adquisición y posterior ejercicio del derecho de suscripción preferente de las acciones de nueva emisión- asumir una posición mayoritaria en "Inversiones S., S.A.", no llegara a suscribirse por todos los socios, debido a un supuesto desacuerdo de fondo. Y que no obstante esto, sorprendentemente (sentencia, folio 40), de manera inmediata, se hubiera otorgado la escritura pública autorizando esa operación, de la que formaba parte el reconocimiento del derecho de separación a favor de la primera entidad, en términos tales que, en caso de ejercitarse, el rescate de las acciones se haría con cargo a los activos de la empresa, significativamente representados por los terrenos, puesto que el dinero pagado por los derechos de suscripción preferente, como se ha dicho, había entrado directamente en el patrimonio personal de cada uno de los socios.

El tribunal, cargado de razón, halla un potente elemento de corroboración de la hipótesis expuesta en el dato de que, no obstante lo afirmado en el sentido de que la decisión de las entidades implicadas era abordar proyectos -sin duda importantes- de edificación, no haya constancia de que hubiera tenido lugar alguna previsión, y ni siquiera conversación, al respecto. Como asimismo en el de que mientras duró la incorporación de "C., S.A." como socio no se hubiese abordado ninguna actuación en esa línea. Lo que abona de forma clara el carácter de apariencia atribuido a esa peculiar trama jurídica, que, en fin, produjo un efecto que arroja todavía mayor luz acerca de su verdadera significación. Y es que permitió a los interesados el ahorro de una importantísima cantidad de dinero, que, de otro modo, habrían tenido que pagar para obtener de forma lineal y conforme a derecho el efecto de transmisión de los terrenos en juego. Siendo ésta la operación a la que debe estarse realmente, por imperativo de lo que dispone el citado art. 25 de la Ley General Tributaria EDL 1963/94 .

Como consecuencia de lo razonado, hay que concluir que existió realmente el elemento típico de la defraudación a la Hacienda Pública, en cuantía muy superior a los 15 millones de pesetas, lo que hace que fuera plenamente correcta la aplicación del art. 349 C. penal 1973 EDL 1973/1704 .

DUODÉCIMO.- Por el cauce del art. 5,4 LOPJ EDL 1985/8754 , se alega vulneración del art. 25,1 CE, que consagra el principio de legalidad EDL 1978/3879 .

El argumento es que en este caso el tribunal habría extendido el precepto sustantivo últimamente citado a conductas que materialmente no son constitutivas de "defraudación", lo que supone un ejercicio de la analogía que está vedado cuando se trata de la aplicación de normas penales, pues entra en colisión con el aludido principio y también con el derecho fundamental a la libertad, ya que la consecuencia de la decisión adoptada es una privación de libertad que legalmente no tiene justificación.

En este motivo, como en el anterior, el recurrente razona a partir de la apariencia y negando la realidad negocial subyacente que es la tenida en cuenta por el tribunal, con inobjetable apoyo probatorio. Puesto que se trata de una reiteración del motivo precedente, no cabe sino remitirse a lo razonado a propósito del mismo.

DECIMOTERCERO.- La denuncia es de infracción de ley, de las del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , por aplicación indebida del art. 14,3º C. penal 1973 EDL 1973/1704 .

El argumento de apoyo es que no cabe afirmar que el recurrente, con su forma de actuar en los hechos de referencia, hubiera generado un riesgo no permitido, debido a la infracción de deberes propios. Para que pudiera atribuirse a Juan Manuel la condición de partícipe en calidad de cooperador necesario, sería preciso que existiera un hecho antijurídico principal cometido por un tercero, al que él hubiera contribuido con una actividad esencial y con dolo de participar.

La sentencia de instancia atribuye al que recurre la cooperación necesaria en dos delitos contra la Hacienda Pública, dada la relevancia de su intervención en las relaciones entre "Inversiones S., S.A." y "C., S.A.", por su posición preeminente en "K., S.A." Pues bien, a tenor de la dinámica comisiva sobre cuyas peculiaridades se ha discurrido de forma reiterada y que consta descrita con minuciosidad en la sentencia, es patente que la ocultación del desplazamiento de la titularidad de los terrenos de "Solares A." bajo la cobertura de la sofisticada negociación aparente descrita en los hechos probados, no habría podido producirse de no ser merced a la aportación de Juan Manuel en su calidad de consejero delegado de "C., S.A.", filial de "K., S.A."

A partir de estas consideraciones, no cabe duda sobre la pertinencia de la aplicación del precepto sustantivo que se dice infringido. En efecto, el recurrente prestó una contribución sin la que habría sido imposible desplegar la compleja y articulada estrategia negocial bien calificada de aparente, para hacer viable la ocultación del trato efectivamente realizado; y, así, tuvo en su mano la capacidad de decidir al respecto, pues, en el caso concreto, de no haberse dado su aportación los hechos habrían discurrido necesariamente de manera muy distinta; cosa, por lo demás, de la que él -empresario experimentado- fue bien consciente en todo momento.

Se pide en el escrito del recurso un pronunciamiento de este tribunal sobre "si quien paga una cantidad de dinero a otra persona, incluso teniendo por probable que este segundo procederá a defraudar a la Hacienda Pública en cuanto a los rendimientos obtenidos, puede ser estimado partícipe de un delito de defraudación tributaria".

Pero ocurre que no puede aceptarse el planteamiento del asunto implícito en semejante modo de presentarlo. Pues lo que con amplia base probatoria se reprocha al que recurre no es una concurrencia accidental y desde fuera a la acción defraudatoria de un tercero, sino la participación esencial con plena conciencia y desde dentro en el diseño de ésta, en busca de una finalidad lucrativa asimismo compartida. Es por lo que el motivo debe rechazarse.

DECIMOCUARTO.- Por el cauce del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , se aduce infracción de ley, en este caso, del art. 15 C. penal 1973 EDL 1973/1704 .

El argumento es que de no atenderse la solicitud que se expresa en el motivo anterior, habría que entender que la actuación de Juan Manuel fue constitutiva de complicidad y no de cooperación necesaria. Y esto porque la intervención de "C., S.A." se habría limitado a la aceptación de las fórmulas negociales propuestas por "Inversiones S., S.A." y a pagar el dinero requerido por ésta como contraprestación lícita.

De nuevo se reitera una lectura de los hechos que resulta francamente inaceptable a tenor del resultado de la prueba. Y es que una compleja operación negocial aparente como la emprendida, para conseguir, sin las debidas repercusiones fiscales, el desplazamiento de la titularidad de los terrenos que se produjo, precisó de la reflexiva intervención de las dos partes en el mismo plano de aceptación y control de cada uno de los tramos del sofisticado modo de operar reiteradamente aludido. Es por lo que tampoco este motivo puede prosperar.

DECIMOQUINTO.- Se aduce infracción de ley, de las del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , por inaplicación del art. 6 bis a) C. penal 1973 EDL 1973/1704 .

Argumenta el recurrente que la participación punible en un delito de defraudación tributaria requiere la constatación de un dolo de participar, así como de un dolo referido a la comisión por el autor principal de un delito de defraudación tributaria. De ambos tendrían que concurrir indicios materiales, que, se dice, en este caso no han estado presentes.

En concreto, se afirma, el hecho de ser el responsable de "K., S.A." en España no es razón suficiente para atribuir a Juan Manuel el dolo de participación necesaria en la defraudación. Y tampoco puede reprochársele por ese título el hecho de que "Inversiones S., S.A." no hubiera cobrado a esa entidad el IVA correspondiente a la adjudicación de los terrenos, a través del ejercicio del derecho de separación pactado.

En este caso -se reitera en la parte del escrito que se examina- puesto que la intervención del recurrente se redujo a un solo hecho, no cabría en ningún caso imputarle dos acciones de cooperación necesaria, esto es, dos delitos. Por eso, tendría que apreciarse la existencia de un error de tipo (como mínimo vencible) en relación con la participación en los dos delitos, o, cuando menos, en uno de ellos. Lo que llevaría consigo la impunidad de la conducta, puesto que no existe una previsión legal de participación imprudente en el delito de defraudación fiscal.

Para que pueda apreciarse el error de tipo, se requiere el desconocimiento de un elemento relevante del supuesto de hecho descrito en aquél, es decir, la falta de conciencia de que al obrar como se hizo se estuviera realizando la situación prevista en la norma penal como delito.

De este modo, estando acreditada por la prueba la intervención relevante en la situación típica, tendría que estarlo asimismo la existencia de datos razonablemente sugestivos de que el correspondiente modo de obrar se produjo sin un conocimiento adecuado de los rasgos caracterizadores de aquélla. Al efecto, es bien conocida la jurisprudencia de esta sala que exige la acreditación tanto de la existencia del error (SSTS de 13 de junio de 1990, de 22 de enero de 1991 EDJ 1991/513 y de 7 de julio de 1997 EDJ 1997/6125), como, en su caso, del carácter invencible del mismo (SSTS de 28 de marzo EDJ 1994/2837 y de 30 de junio de 1994).

Pero una vez más hay que poner en cuestión el punto de partida del razonamiento del recurrente, pues lo que se desprende del resultado de la prueba, como consta en los hechos, a los que debe estarse, es que Juan Manuel, desde su posición preeminente en el "Grupo K." participó de la forma relevante que se ha dicho y con plena conciencia de lo que hacía y del fin realmente perseguido en el desarrollo del complejo proceso negocial reiteradamente aludido. No hay, pues, elemento probatorio alguno que permita acoger la hipótesis del recurso en este punto, es decir, que Juan Manuel hubiera podido ser un partner ingenuo en tan elaborado modus operandi defraudatorio. En efecto, como ya se ha dicho en lo que antecede y razona con plena racionalidad el tribunal, todo indica que "Inversiones S., S.A." y la entidad gestionada por el recurrente, con la forma de actuar descrita, sólo persiguieron una finalidad: el desplazamiento de la titularidad de los terrenos a la segunda. Así, y puesto que la consecución de ese resultado en las beneficiosas condiciones fiscales buscadas hacía preciso articular la operación de la forma que consta, es evidente que Juan Manuel fue consciente del alcance antijurídico de cada uno de los pasos dados, en tanto que imprescindibles para obtener el fin defraudatorio reflexivamente perseguido. Es por lo que el motivo debe ser igualmente rechazado.

DECIMOSEXTO.- Con base en el art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , se alega falta de aplicación del art. 9,10º C. penal 1973 EDL 1973/1704

El argumento es que el delito de defraudación tributaria es un delito especial propio, lo que ha de llevar consigo que la sanción del extraneus por su participación resulte atenuada, en atención a que sobre él no pesa el deber específico cuyo cumplimiento se procura por la norma. Entiende el recurrente que, dado que no concurre el quebrantamiento de ese deber no se podría aplicar al extrañeo el mismo marco legal de pena que corresponde al que sí está afectado por él, procediendo, por tanto, la inferior en grado.

Partiendo de que no existe ninguna duda acerca de la punibilidad en concepto de cooperador necesario del extraneus que participa de manera decisiva en la realización del hecho típico, en delitos como los de que aquí se trata (entre otras, STS de 20 de mayo de

1976), tiene razón el recurrente al reclamar una discriminación favorable en el plano de la penalidad, puesto que, en efecto, se da una apreciable diferencia en la intensidad de la afectación del deber según que el sujeto infractor se encuentre o no directamente concernido por él; y, por coherencia, hay que distinguir entre los diversos coeficientes de ilicitud observables en la conducta de uno y otro. Así lo ha entendido esta sala al decantarse por la aplicación de una atenuante analógica, del art. 9,10ª C. penal 1973 EDL 1973/1704 (por todas, sentencia de 20 de mayo de 1996 EDJ 1996/2682).

Ahora bien, esto resuelto, queda abierto el problema, también planteado por el que recurre, relativo al alcance que deba darse a la atenuación. Esto es, si lo que procede es situar la pena en el grado mínimo o hacerla descender a la inferior en grado. Aquél opta, obviamente por esta segunda posibilidad, pero al respecto es de señalar la existencia de un criterio jurisprudencial que se orienta en la primera dirección (SSTS de 10 de enero EDJ 1997/1022 y 12 de febrero de 1997 EDJ 1997/390), y que tiene apoyo en la disposición del art. 60,1º C. penal 1973 EDL 1973/1704 , puesto que lo que concurre es una sola circunstancia atenuante y no se dan méritos para que sea valorada como muy calificada; ya que, más allá del dato formal de la no concurrencia del deber específico en el extraño, compensado como se ha dicho, lo cierto es que su conducta en este caso, por el grado de elaboración y de conciencia de la antijuridicidad que denota, se hace acreedora de un intenso reproche. De este modo, el recurso debe acogerse en el sentido de imposición de la pena en el grado mínimo.

DECIMOSÉPTIMO.- Lo que se aduce es infracción de ley, de las del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , por vulneración de los criterios de individualización de la pena, del art. 61 C. penal 1973 EDL 1973/1704 .

El argumento es que no existe acreditación probatoria de que Juan Manuel hubiera sido conocedor de que la supuesta defraudación de "Inversiones S., S.A." era de especial gravedad por razón del montante de la misma. Y, al ser ese conocimiento un elemento cualificador de naturaleza subjetiva, no puede pesar sobre quien no disponía de él. Pero tal modo de razonar es inaceptable, puesto que el que recurre, empresario avezado, como resulta de los hechos de la causa, era buen conocedor de las operaciones que abordó en todas sus implicaciones, incluidas las fiscales, objeto de particular atención en el diseño de la dinámica delictiva que se contempla.

En todo caso, lo cierto es que la estimación parcial del motivo precedente, que sitúa la pena a imponer en el grado mínimo de la del tipo, hace que el presente motivo pierda, al menos, parte de su razón de ser. En consecuencia, la pena deberá graduarse dentro del marco legal (en este caso desde seis meses y un día a dos años y cuatro meses de prisión mayor).

DECIMOCTAVO.- Lo alegado es infracción de ley, de las del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , por inaplicación -se dice- de la causa de exclusión de la responsabilidad penal de regularización tributaria, por la prescripción de la supuesta obligación de esa clase de la entidad "Inversiones S., S.A."

Aclara el que recurre que, a su juicio, la entrada en vigor de la ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías del contribuyente, cuyo art. 24 EDL 1998/42759 establece la reducción a cuatro años del plazo de prescripción del derecho de la administración tributaria, aunque no lleve consigo la reducción del tiempo de prescripción del delito que establece el Código Penal EDL 1995/16398 , sí tiene consecuencias trascendentes para la responsabilidad penal. Estas se resumen en la desaparición de la necesidad de pena, ya porque resulte excluida la lesividad del delito o bien porque deba considerarse producida una "regularización tributaria" de la situación del contribuyente, a los efectos del vigente art. 305,4 C. penal EDL 1995/16398 (art. 349,3 del derogado EDL 1973/1704).

En derecho tributario, se afirma, la prescripción de la obligación fiscal equivale al pago espontáneo fuera de plazo (art. 61.3 de la Ley General Tributaria EDL 1963/94 , reformada por ley 25/1995 EDL 1995/15078). De este modo, si el pago espontáneo fuera de plazo antes del juicio y (notificación) de las actuaciones da lugar a la exención de la responsabilidad penal (art. 305,4 C. penal EDL 1995/16398 y 349,3 del derogado EDL 1973/1704), el transcurso del plazo de prescripción de la obligación tributaria antes del inicio de las actuaciones inspectoras debe conducir al mismo resultado. Por lo demás, es la conclusión, esta tesis debería prosperar porque tiene encaje en la literalidad de la disposición del Código Penal aplicable EDL 1973/1704 , en ambas versiones citadas, y se corresponde con el sentido teleológico de la misma, puesto que prescrita la obligación fiscal el interés recaudatorio de la administración desaparece, ya que su actitud sólo puede interpretarse como renuncia al uso de los recursos de autoprotección de que le dota el ordenamiento.

La propuesta del recurrente es, pues, que la prescripción de la obligación tributaria tiene encaje en la excusa absoluta de regularización. Sin embargo, entre las correspondientes situaciones no se da la relación de analogía que se postula como presupuesto de semejante modo de argumentar. Regularizar es convertir en regular, poner en orden. Tratándose de una deuda, de una obligación incumplida, poner en orden significa pagar, cumplir. Implica un comportamiento espontáneo, activo, positivo, por parte del deudor, que asume no sólo su incumplimiento previo, sino los recargos que normalmente gravan una situación como la provocada por su actitud. Tal es la razón por la que el ordenamiento decide asimilar esa conducta a la del que hubiera satisfecho la deuda tributaria dentro de plazo. Porque en ambas se dan dos básicos puntos de coincidencia, a saber, que es el sujeto deudor el que toma la iniciativa; y que la administración tributaria, en uno y otro caso, al fin, no resulta perjudicada, puesto que ingresa lo que le era debido según la ley.

La extensión analógica de una norma presupone la previa identificación de su ratio, es decir, de la causa o motivo por el que la misma fue establecida. Como se sabe, para hacer uso de este recurso interpretativo, es necesario remontarse al principio que da fundamento a la norma, para, una vez identificado éste, comprobar si su aplicación viene reclamada por la similitud esencial de las situaciones, es decir, por el hecho de que la específicamente tomada en consideración y regulada por el legislador guarde una relación de semejanza -se habla de argumento a simili- con la que ahora reclama la atención del que juzga.

Pues bien, es el mismo legislador el que, en la exposición de motivos de la ley que introdujo la excusa absoluta en el Código Penal anterior EDL 1973/1704 (la ley orgánica 6/1995 EDL 1995/14734), ilustró acerca del porqué de haber obrado de este modo. Y lo hizo poniendo el énfasis en el dato significativo de que lo realmente buscado fue sustraer a la responsabilidad penal a los contribuyentes que, tras de haber incurrido en irregularidad, hubieran decidido espontáneamente salir de ella, haciendo frente de manera efectiva a sus obligaciones y a la consecuencia del incumplimiento de éstas. Tal es el elemento de principio a tomar en consideración: la concurrencia de una conducta que -aunque tardía- guarda una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto.

Por tanto, nada que ver entre la actitud positiva frente al fisco y la consiguiente posición de retorno al marco legal de los sujetos primeramente aludidos y la de quienes perseveran obstinadamente en la ilegalidad, beneficiándose de ello. Así, pues, al no ser parangonables las situaciones de partida en uno y otro caso, tampoco tendría por qué serlo la respuesta del legislador y de la ley. La consecuencia, es, por tanto que una deuda prescrita no es una deuda regularizada. Y el motivo debe ser desestimado.

Recurso de Santiago

PRIMERO.- Por la vía del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , se denuncia infracción de ley, en concreto, del art. 14,3 C. penal 1973 EDL 1973/1704 , en relación con el art. 349,1 del mismo texto legal EDL 1973/1704 .

El argumento de apoyo es que, en vista de la redacción dada a los hechos, la conducta del recurrente no puede ser calificada de constitutiva de cooperación necesaria en los términos del art. 14,3 C. penal 1973 EDL 1973/1704 . Ello debido a que la cooperación equivale a una conducta de colaboración o ayuda a la realización de un delito o acto principal, en este caso, la defraudación de 32.889.000 ptas. debidas en concepto de ITP, por parte de "Suelo P., S.A." Pero lo cierto -se dice- es que Santiago ni buscó la entidad interpuesta ni contribuyó de ninguna forma a la falta de ingreso de esa cantidad. Su colaboración se limitó a la venta de las fincas, a aceptar la forma en que la misma se llevó a cabo, sin extenderse a ese otro acto concreto.

Ahora bien, ocurre que en la sentencia de instancia se dice, textualmente, que "en las reuniones tenidas entre Santiago y los representantes de "K., S.A." (...) se acordó no sólo el precio de la venta, sino que para la transmisión se haría uso de una entidad interpuesta (...) teniendo (Santiago y la representación del "Grupo K.") conocimiento y deseo de que tal interposición, entre otras ventajas, permitiría al adquirente eludir el impuesto de transmisiones patrimoniales que gravaba la compraventa que planificaban".

Es verdad que, dada la naturaleza del delito, sólo podía ser autor directo del mismo el sujeto al gravamen fiscal, y no un tercero. Ahora bien, en la medida en que la contribución de éste -Santiago- era necesaria para llevar a la práctica el desplazamiento patrimonial en la forma ideada para sortear las repercusiones fiscales que habrían pesado sobre él de haberse presentado en su versión real, es patente que aportó una conducta sin la que el delito no habría podido cometerse del modo que consta. Por tanto, su contribución fue imprescindible en la situación dada, y, por lo mismo, es patente que, en el momento de los hechos, ocupó una posición de tal relevancia que, de haber cambiado de actitud, no habrían acontecido del modo que consta. Basta para acreditarlo atender a los testimonios de los que se desprende que Santiago coordinó, eficazmente, por cierto, la venta de los terrenos; así como al significativo papel desempeñado en la notaría, distribuyendo los sobres con el dinero; y, en fin, a la cantidad que el mismo percibió (96.628.561 ptas.), en concepto de comisión.

Por tanto, es claro, no hubo una aceptación pasiva sino una implicación activa y determinante en el modo de operar que se ha descrito. Es por lo que el motivo tiene que desestimarse.

SEGUNDO.- Con apoyo en lo que dispone el art. 849,2º Lecrim. EDL 1882/1 , se denuncia equivocación del juzgador por no haber atribuido el efecto legal que corresponde al hecho de que la esposa del recurrente, Montserrat, presentó una declaración complementaria.

Al efecto, se citan como documentos a tomar en consideración, la declaración complementaria invocada y las actuaciones de la Agencia Tributaria que constan a los folios 1085-1087 de la causa.

Lo que se pretende por el recurrente es que de la cantidad de 96.628.561 ptas., a la que acaba de aludirse como percibida por Santiago en concepto de comisión por su intervención, 76.528.000 ptas. fueron percibidos por su esposa, que, por eso, los declaró como incrementos patrimoniales onerosos el 21 de febrero de 1994. Así, la equivocación del juzgador radicaría en no haber atribuido a esta suma su verdadero carácter. Y la consecuencia de la consiguiente rectificación sería que, de haberse defraudado algo por aquél en el ejercicio de 1990, nunca alcanzaría la cifra de 15 millones de pesetas, con lo que no se estaría en presencia de una acción típica.

La sala de instancia funda su apreciación en la afirmación de los titulares de los terrenos de que esa suma fue pagada a Santiago en concepto de comisión por su gestión de venta; y también en el análisis de las vicisitudes de lo recibido por el recurrente, llevado a cabo por la Agencia Tributaria; lo que ya sería bastante para que el motivo no pudiera prosperar, en la medida en que los documentos invocados no prueban del modo exigido por el art. 849,2º Lecrim. EDL 1882/1 .

De otra parte, hay que tomar en consideración que, como se puso de relieve por esa entidad, no hay constancia de la causa económica a la que Montserrat pudiera atribuir el origen de esa cantidad. Con lo que, sólo cabe concluir que, en efecto, y como se ha dicho, fue Santiago el que realmente la percibió, haciéndolo como rendimiento irregular correspondiente a los ejercicios fiscales de los años 1986 a 1990. Y de esta calificación de renta de trabajo, hecha por la sala, hay que decir que es ajustada a derecho, dada la falta de periodicidad en la percepción y puesto que el ingreso fue obtenido en un lapso de tiempo superior a un año (art. 27.1 de la ley 44/1978 EDL 1978/3192) y no resulta atribuible al ejercicio profesional del recurrente. Por lo tanto, el motivo debe desestimarse.

TERCERO.- También por el cauce del art. 849,2º Lecrim. EDL 1882/1 . se alega que, al redactar la sentencia, la sala incurrió en el error de omitir que la esposa del que recurre había presentado una declaración complementaria que incluía la mayor parte del dinero imputado a éste como renta no declarada, lo que resultaría de documentos no contradichos por otras pruebas. De manera que ese pago tendría que haber beneficiado a Santiago, a tenor de lo que dispone el art. 1158 C. civil EDL 1889/1 y el art. 18.1 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por R.D. 1684/1990, de 20 de diciembre EDL 1990/15645 , conforme al cual "Además de los obligados según el art. 10 de este reglamento EDL 1990/15645 , puede efectuar el pago cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el obligado al pago". Con lo que la supuestamente defraudada se habría reducido a una cantidad inferior a los 15 millones de pesetas.

Pero frente a esta pretensión es preciso reiterar lo que ya se ha anticipado, y es que, mientras hay argumentos probatorios que prestan un apoyo consistente a la hipótesis acogida en la sentencia, no puede decirse lo mismo de la que alternativamente se quiere hacer prosperar, y es que no hay constancia de que la esposa de Santiago hubiera dispuesto de una fuente de renta a la que imputar como propio aquel rendimiento. Por tanto, el motivo no puede acogerse.

CUARTO.- Con apoyo en el art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , se alega infracción del art. 349,1 C. penal 1973 EDL 1973/1704 .

El argumento de apoyo es que, frente a lo decidido por la sala sentenciadora, la deuda pública especial suscrita por el recurrente y su esposa, tendría que haberse aplicado a reducir la renta percibida por el primero, con lo que nunca podría hablarse de una defraudación superior a 15 millones de pesetas.

Señala el recurrente que, si como se dice en la sentencia, las normas relativas a la deuda pública especial "se aplican a la reducción de rentas no declaradas correspondientes a periodos impositivos anteriores a 1990", es evidente que el término "correspondientes" se refiere a las rentas y no a la declaración, con lo que se daría el supuesto previsto en la norma.

Pero, como bien se razona en la sentencia, la disposición adicional 13 de la ley de IRPF de 6 de julio de 1991, a los efectos a que se refiere el motivo, toma en consideración no sólo el momento de obtención de las rentas, sino el dato del ejercicio a que las mismas sean imputables, que en este caso es el del año 1990. Es decir somete el efecto que se reclama por el recurrente a un doble condicionamiento. Y, al ser así, en este caso, resultaría incumplida una de tales exigencias. Es por lo que el motivo debe desestimarse.

QUINTO.- Por el cauce del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , se denuncia infracción del art. 24 C. penal EDL 1973/1704 , en relación con las leyes del IRPF 18/1991, de 6 de junio EDL 1991/14012 y 40/1998, de 9 de diciembre EDL 1998/46061 . Motivo éste que se articula en parte para el supuesto de estimación de los planteados bajo los ordinales segundo o tercero.

El argumento es que el tipo del art. 349 C. penal EDL 1973/1704 reenvía en su aplicación a una ley extrapenal, que aquí es la del IRPF, de manera que los elementos de ésta que integran la ley penal son también ley penal y, por ello, están sometidos al imperativo del art. 24 C. penal EDL 1973/1704 , que determina la aplicación retroactiva de la ley más benigna.

En la sentencia de instancia el cálculo de lo que allí se dice defraudado se establece conforme a la ley del IRPF 5/1990, de 29 de junio EDL 1990/13928 . Ahora bien, con posterioridad se han publicado otras dos leyes, la 18/1991, de 6 de junio EDL 1991/14012 y la 40/1998, de 9 de diciembre EDL 1998/46061 . En ambas, el gravamen aplicable a los incrementos o rendimientos irregulares como el atribuido al recurrente (96.628.561 ptas.), es mucho más favorable que el previsto en la ley que aplica la sentencia. Así, una liquidación llevada a cabo conforme a ese otro criterio legal arrojaría una cuota a ingresar de 17.885.778 millones de pesetas, con lo que deduciendo de esta suma los 21.730.508 ptas. ya ingresados por la esposa del recurrente en virtud de su declaración complementaria, a la que se ha hecho referencia, no hay base para afirmar que la cuota defraudada sea superior a 15 millones de pesetas.

Ahora bien, dice el recurrente que el presente motivo no está totalmente subordinado a la estimación de los anteriores, por lo que no tendría que correr necesariamente la misma suerte. Y es cierto que en este punto de la impugnación se introducen nuevos argumentos, en concreto, el referente a la eficacia retroactiva de los preceptos extrapenales más favorables llamados a integrar una ley penal en blanco. Pero sucede que la posible operatividad de tales consideraciones depende de la previa concurrencia de un dato normativo que aquí no se ha dado.

En efecto, para poder seguir al que recurre en su exposición y valorar los efectos de la aplicación de la norma integradora que, se dice, le favorecería, sería preciso que el importe efectivo de los activos de la deuda especial de que se trata fueran de aplicación a periodos impositivos anteriores a 1990, lo que no es el caso, ya que, como se afirma en la sentencia, las rentas irregulares con las que aquí se opera correspondieron precisamente al ejercicio de 1990.

Así, el motivo debe ser desestimado.

Recurso de Jaime.

PRIMERO.- Con invocación del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 y art. 5,4 LOPJ EDL 1985/8754 , se denuncia vulneración de los derechos fundamentales del art. 24,2 CE EDL 1978/3879 , en concreto del de presunción de inocencia. Y ello porque la cuota defraudada no es superior a los 15 millones de pesetas fijados en el art. 349,1 C. penal 1973 EDL 1973/1704 .

El argumento de apoyo es que la regularización practicada, que figura al folio 777 de la causa no es correcta, al no haberse realizado la "elevación a íntegro" en los términos de la Orden Ministerial de 30 de octubre de 1980, IRPF, aclaraciones sobre el modo de practicar las retenciones a cuenta, apartado tercero EDL 1980/4342 .

Según el recurrente, con arreglo a esa disposición, para que la cantidad percibida por él hubiera sido de 35 millones, debería haber declarado en el IRPF la suma de 38.888.889 ptas., de manera que deducido el 10%, o sea, 3.888.889 ptas. lo obtenido sería 35 millones de pesetas. Así, 3.888.889 ptas. es la cantidad que tendría que haber sido retenida a cuenta por la entidad pagadora, y como tal sería degravable; de manera que, con ello, la cantidad defraudada quedaría en 14.721.888 ptas. y no habría delito fiscal.

Señala, también el recurrente que en la causa constan cinco opiniones técnicas acerca del tratamiento que haya de darse a los 35 millones que percibió como honorarios, de las cuales en tres se excluye la existencia de delito fiscal, no obstante lo cual la sala ha optado por condenarle, sin haber efectuado razonamiento alguno en apoyo de esta alternativa y para rechazar la otra.

Pero sucede que, en sentido estricto, no cabe hablar de infracción del principio de presunción de inocencia, puesto que concurre actividad probatoria, como el propio recurrente admite, y consta que percibió la cantidad que se ha dicho y que no la incluyó en su declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 1990. Así, la cuestión discutida es la deducción correspondiente a la elevación al íntegro, que algunos de los peritos informantes considera debió tenerse en cuenta, lo que determinaría una cuota defraudada inferior a 15 millones de pesetas.

Ahora bien, esta cuestión tiene que ver con la aplicación de la normativa fiscal que rige en este caso. Es decir, lo que se debate es la aplicabilidad o no aquí de las normas tributarias de las que -según el recurrente- debería resultar la deducción que situaría en su caso lo defraudado por debajo del umbral del delito fiscal. En consecuencia, este motivo, a tenor de la forma en que resulta planteado, debe rechazarse.

SEGUNDO.- Por el cauce del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , se ha aducido inaplicación de los arts. 36.1,3º ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF EDL 1978/3192 ; de los arts. 147, 148 (según el texto modificado por el R. D. 9/1988, de 15 de enero, en vigor hasta el 31 de agosto de 1990 EDL 1988/10767) y art. 151 del R. D. 2384/1981 EDL 1981/3136, apartado 3º de la Orden Ministerial de 30 de octubre de 1980, del Ministerio de Hacienda, IRPF, aclaraciones sobre el modo de practicarse las retenciones a cuenta EDL 1980/4342 ; art. 5 ley 13/1996 sobre medidas fiscales EDL 1996/17822 , y disposición transitoria undécima de la misma ley EDL 1996/17822 , art. 102 del R. D. 2933/1983, de 13 de octubre EDL 1983/8800 .

En la sentencia de instancia se afirma que el 2 de marzo de 1990 Juan Manuel, en la notaría, entregó diversos cheques, entre ellos uno por importe de 35 millones de pesetas a Jaime; cantidad abonada por el "Grupo K." por su asesoramiento jurídico y en pago de actividades profesionales. Este no incluyó tal ingreso en la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 1990 y, así, eludió el pago de 16.100.000 ptas.

Argumenta el recurrente que los 35 millones percibidos lo fueron, como se ha dicho, en pago de actividades profesionales; y que el "Grupo K.", como entidad pagadora, estaba obligada a realizar la retención correspondiente. Es decir, retuvo, o debió haber retenido, el 10% de la cuantía íntegra de la contraprestación e ingresarlo en el tesoro público.

Pues bien, dice, aplicando la Orden Ministerial de 30 de octubre de 1980 EDL 1980/4342 , que define la elevación al íntegro, a la cantidad de 35 millones de pesetas, daría un total de 38.888.889 ptas., y restando de esta cantidad el 10% de la retención, esto es, 3.888.889 ptas., el resultado sería, a su vez, de 35 millones de ptas., efectivamente percibidos. Y dado que en dicha orden se establece que el perceptor está autorizado a deducir de la cuota del impuesto, como retención a cuenta, la diferencia entre lo percibido y la cantidad consignada en su declaración, que en este caso sería de 38.888.889 ptas., el recurrente tiene derecho a la deducción de 3.888.889 ptas., además de las deducciones que le son aplicables (31.467 ptas.), retenciones y pagos fraccionados (2.021.970 ptas.) y cuota ingresada (1.890.009 ptas.).

A partir de esos datos y conforme a los preceptos que invoca el recurrente, su conclusión es que tendría derecho a consignar en su declaración como incremento de patrimonio no justificado elevado al íntegro la suma de 38.888.889 ptas. y a deducir después el 10% de esta cantidad, es decir, 3.888.889 ptas. Con el resultado de una cuota defraudada inferior a 15 millones de pesetas.

Pues bien, como argumenta el Fiscal, a tenor del criterio expresado por la Sala Tercera del Tribunal Supremo (sentencia 31 de julio de 2000 EDJ 2000/28329), hay que entender que, al ser la contemplada una cantidad efectivamente satisfechas por sujetos obligados a retener, fue pagada y percibida con la deducción. Por lo que procede acoger el motivo en el sentido de que existe infracción de los preceptos invocados al plantearlo, con la consecuencia de entender que la liquidación debería haberse practicado en los términos que detalla el recurrente, de modo que el total de la cuota defraudada habría ascendido a 14.721.888 ptas., de manera que a tenor de lo que dispone en art. 349 C. penal 1973 EDL 1973/1704 , la conducta no puede considerarse típica.

Recurso de "K., S.A."

PRIMERO.- Con invocación del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , se denuncia infracción de ley, en concreto del art. 22 C. penal 1973 EDL 1973/1704 , por entender que no concurren los presupuestos que se establecen en dicho precepto para declarar la responsabilidad civil de esa entidad.

El argumento de apoyo es que "K., S.A." no puede ser declarada responsable civil subsidiaria por un hecho en el que tuvo intervención una persona, Juan Manuel, que actuó no en su nombre sino en el de "C., S.A.", por tanto, sin dependencia de "K., S.A." Además, se da la circunstancia de que las operaciones llevadas a cabo entre "Inversiones S., S.A." y "C., S.A." lo fueron buscando un beneficio fiscal para la primera, pero sin que de ello se derivase ventaja alguna para "K., S.A."

Se cuestiona asimismo el argumento del tribunal sentenciador relativo a la real existencia de una empresa matriz, "K., S.A.", que constituye diferentes entidades para abordar distintos proyectos de promoción inmobiliaria. Y se señala que la aplicación de la doctrina del "levantamiento del velo", según el criterio de la Sala Primera del Tribunal Supremo sólo estaría justificada cuando resulte evidente que se ha utilizado con fines fraudulentos una confusión de patrimonios y de personalidades entre una persona física y una persona jurídica.

La sentencia de instancia, en los hechos probados, a los que debe estarse, puesto que se trata de un motivo de infracción de ley, habla de un acuerdo entre "Inversiones S., S.A." y "K., S.A.", sobre la compraventa de los terrenos conocidos como "Solares S.", actuando la segunda bajo la dirección de Juan Manuel, su consejero delegado. Y dice que a esa operación se le dio la forma ideada por "Inversiones S., S.A.", con objeto de conseguir aquel resultado con una fiscalidad menor; siendo, en fin, los consejeros delegados de ambas compañías (el indicado y Luciano, éste por la última citada) quienes realizaron los actos jurídicos precisos para poner en práctica ese proyecto.

A partir de estos datos, la extensión a "K., S.A." de la responsabilidad civil subsidiaria se funda en la constatación probatoria de que la misma funcionó como empresa matriz, sede central en la que se adoptaban las decisiones, que solían instrumentarse a través de una filial, en este caso "C., S.A."

Como es bien sabido, y resulta de abundante jurisprudencia generada en aplicación del art. 22 C. penal 1973 EDL 1973/1704 , para que surja la responsabilidad civil subsidiaria es preciso:

- a) Que exista una empresa por cuya cuenta y a cuyo servicio actúe el inculpado.
- b) Que éste se encuentre ligado a su principal por una relación de dependencia y goce en su actuación de conformidad o aquiescencia que le habilite para operar o contratar en nombre de aquél.
- c) Que esa actuación se haya producido dentro del ámbito cubierto por ese acuerdo, aun cuando pudiera haberse dado alguna extralimitación (entre muchas, SSTS de 17 de diciembre de 1983 EDJ 1983/6800 y de 29 de mayo de 2000 EDJ 2000/12948).

Pues bien, así las cosas, una vez establecida la responsabilidad penal de Juan Manuel, con ocasión de haber actuado en la calidad de consejero delegado de "K., S.A." y de "C., S.A.", la relación orgánica de dependencia con ambas entidades resulta francamente incontestable. Como también el hecho de que, en esa actividad, se movió dentro del marco de las funciones inherentes a ese cargo en las dos.

Por otro lado, a partir de tales premisas, se impone como necesaria desde el punto de vista lógico la conclusión de que Juan Manuel, en la calidad que consta, si se sirvió de la subjetividad jurídica de "C., S.A." para contratar como lo hizo, es porque tal *modus operandi* resultaba funcional en términos económicos y, en general, de intereses, para "K., S.A.", la empresa matriz. De esta constatación y de la aplicación del aludido criterio jurisprudencial en materia de imputación de responsabilidad civil subsidiaria, se sigue que la decisión del tribunal de instancia goza de pleno fundamento fáctico y jurídico y, por ello, el motivo debe ser desestimado.

SEGUNDO.- Se ha aducido infracción de ley, de las del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , por inaplicación de los arts. 117 C. penal 1973 EDL 1973/1704 y 24 de la ley 1/1998, de 26 de febrero EDL 1998/42759 , así como de la transitoria única de dicha ley EDL 1998/42759 , conforme a los cuales se habría extinguido la responsabilidad civil.

El recurrente manifiesta su interés en señalar que lo que postula no es la prescripción o inexistencia de los delitos, sino sólo la de la acción para exigir la responsabilidad civil derivada de aquellos; cuestión que -dice- conserva su naturaleza civil, como se infiere del propio texto del art. 117 C. penal 1973 EDL 1973/1704 . Argumenta, además, que aun siendo una materia sujeta a normas de naturaleza extrapenal, cabe la aplicación retroactiva, es decir, a los impuestos correspondientes a los ejercicios anteriores a la entrada en vigor, puesto que la disposición transitoria única de la ley 1/1998, de Derechos y garantías del contribuyente EDL 1998/42759 , establece que sus preceptos serán de aplicación a todos los casos en los que no se hubiera iniciado el procedimiento tributario.

Asimismo se señala que el inicio del procedimiento contra "K., S.A." no se habría producido hasta pasados cuatro años a partir del nacimiento de las obligaciones fiscales. Y, en fin, se argumenta que de no atenderse estas objeciones, se impondría una responsabilidad civil que no podría ser satisfecha según las normas tributarias, al corresponder a un ingreso indebido, lo que daría lugar a que hubiera de ser devuelto por la Administración.

Pues bien, si se parte, como hace el recurrente, de la consideración de que la prescrita sería sólo la acción administrativa en el ámbito tributario, estando subsistente la acción penal al no haber prescrito el delito, de ello sólo podrá inferirse la paralización de las actividades propias de la Hacienda Pública en relación con el deudor tributario beneficiado por esa situación. Ahora bien, como es por demás lógico y así lo consagra la jurisprudencia de esta sala (SSTS de 3 de diciembre de 1991 EDJ 1991/11453 y de 24 de febrero de 1993 EDJ 1993/1761), ello no representa un obstáculo para que, hallándose en curso una causa por delito, se lleve a cabo dentro de ésta la correspondiente investigación a fin de determinar el monto de lo que pudiera haberse defraudado; resultando, en caso de existir prueba de cargo sobre la producción del hecho típico, un título judicial autónomo plenamente eficaz.

Por otro lado, debe también ponerse una vez más de relieve que según la citada sentencia de esta sala de 6 de noviembre de 2000 EDJ 2000/32433 , la extinción por prescripción de la deuda tributaria no sería determinante de atipicidad sobrevenida, puesto que la tipicidad es una cualificación que se concreta en el momento de realizarse la acción o la omisión típica, es decir, al consumarse la actuación delictiva.

En definitiva, el motivo no puede estimarse.

Recurso de "C., S.A."

PRIMERO.- Con invocación del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , se denuncia infracción de ley, por aplicación indebida del art. 349 C. penal 1973 EDL 1973/1704 , ya que la sala habría considerado incorrectamente que el conjunto de las operaciones en las que intervinieron "Inversiones S., S.A." y "C., S.A." constituyen dos delitos contra la Hacienda Pública. Y ello porque dichas operaciones no integran una simulación y tampoco un fraude fiscal, y sí sólo una economía de opción, o, en último extremo, un fraude de ley, supuestos en los que no cabe sanción de índole fiscal, y, menos aún penal.

En el desarrollo del motivo, luego de recoger los argumentos de la sentencia que no se comparten, se describe cada una las modalidades de actuación (economía de opción, fraude de ley, simulación) a que, en principio, podría asimilarse el *modus operandi* que ha sido objeto de enjuiciamiento, en lo que afecta a la parte promotora de este recurso.

La tesis de la recurrente es que las operaciones realizadas entre "Inversiones S., S.A." y "C., S.A." únicamente pueden subsumirse en la figura de la economía de opción, y ello debido a que los negocios celebrados no están prohibidos por el ordenamiento y han desplegado las consecuencias que éste ha previsto para los mismos; dándose, además, una coincidencia entre los efectos de los negocios jurídicos llevados a cabo -ampliación de capital, renuncia de los socios al derecho de suscripción preferente, suscripción por un nuevo socio, ejercicio del derecho de separación y pago mediante la entrega de terrenos- y los de la compraventa. A lo que habría que añadir el carácter real de los flujos económicos, que la que recurre identifica en el hecho de que los accionistas recibieron el importe de la renuncia a su derecho de suscripción preferente.

La llamada economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto, en el que, resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas.

Algo distinto ocurre en los casos de la simulación y del fraude de ley, figuras en todo caso connotadas de ilicitud y caracterizadas -más allá de sus diferencias- porque quien recurre a ellas busca desfigurar en alguna medida ciertas particularidades de su comportamiento a los ojos del orden jurídico. En definitiva, tiene algo que ocultar.

Así, en el caso de la simulación -aquí se trata de la relativa- se da un relevante componente de ocultación, mediante la puesta en escena de alguna apariencia de actividad negocial, sólo dirigida a distraer la atención de los eventuales observadores, para evitar que puedan tomar conocimiento de que lo efectivamente realizado bajo tal pantalla es un negocio que está en colisión con la ley.

El fraude de ley es una forma de "ilícito atípico", en la que asimismo se busca crear una apariencia, que aquí es la de conformidad del acto con una norma ("de cobertura"), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas.

En el caso contemplado, la exclusión del fraude de ley requiere escaso esfuerzo argumental. En efecto, en el desarrollo de esta figura concurre un solo plano empírico de actuación en el tráfico jurídico, y dos planos de legalidad como referencia, con los que se opera tácticamente de la forma que se ha ilustrado. Mientras que en las relaciones entre las dos entidades de que aquí se trata es evidente la presencia de dos planos de actividad jurídico-mercantil. Pues, resulta claramente perceptible a primera vista el desarrollo de una compleja serie de vicisitudes formalizadas de carácter asociativo; y, al mismo tiempo, a tenor del resultado final del cuadro de relaciones entre las dos sociedades, reclama la atención todo un conjunto de datos que han de ser leídos en una clave jurídica rigurosamente diversa, que lleva a la conclusión de que lo concordado y perseguido fue ciertamente una compraventa de terrenos. Acto efectivamente realizado, por el que no se tributó: otro argumento que hace imposible la calificación de fraude de ley.

Descartado este último, los términos de la alternativa son la llamada economía de opción o la simulación. Y, como ya se ha explicado al tratar de otro recurso y no se va a reiterar, es la hipótesis de la simulación la única apta, por su eficacia explicativa, para dar cuenta cabal de lo sucedido en el caso que es objeto de esta causa.

En efecto, aparte de las vicisitudes de auténtica ingeniería jurídico-mercantil, en que se concretan las relaciones de "Inversiones S., S.A." y "C., S.A.", no existe ningún dato mínimamente sugestivo de que entre ambas hubiera mediado un proyecto de actividad empresarial con alguna vocación de permanencia; y esto tanto antes como después de la entrada de "C., S.A." en "Inversiones S., S.A." Si se prescinde del interés representado por la adquisición de los terrenos en muy ventajosas condiciones fiscales, a la pregunta sobre qué pudo mover a "C., S.A." para integrarse como socio en "Inversiones S., S.A.", no hay respuesta, no obstante la amplitud y riqueza del nutrido cuadro probatorio. Es preciso incorporar el dato de la compraventa para que ese rapidísimo viaje de ida y vuelta adquiriera todo su sentido y, más aún, lo cobre también el régimen de cautelas preestablecido para el caso de ejercicio del derecho de separación del nuevo socio, que habría carecido francamente de fundamento en otro contexto.

Por eso, está cargada de sentido la afirmación de la sala de instancia relativa a que el flujo económico fuera cierto únicamente para la realidad de la transmisión de los terrenos, resultando inefectivo y revocable mientras perdurara la simulada asociación que recogían los documentos públicos.

En definitiva, la pretensión de la recurrente de que las relaciones entre las dos sociedades sean reconducidas a la figura de la economía de opción es rigurosamente inatendible. Por lo que acaba de exponerse y por lo ya razonado al tratar del mismo asunto en el momento de examinar el recurso de Juan Manuel. La manipulación distorsionadora del orden jurídico-mercantil de que dan buena cuenta los hechos probados, con la consecuencia de detraer a las arcas públicas una importante cantidad de ingresos debidos a tenor de la verdadera naturaleza del negocio efectivamente acometido, no puede ser considerada una alternativa legítima entre otras posibles. Así, es patente que no se dio la infracción de ley invocada al comienzo del desarrollo de este motivo, que, por ello, debe ser desestimado.

SEGUNDO.- Al amparo de lo que dispone el art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1, se denuncia infracción de ley sustantiva, por inaplicación, por una parte, del art. 24 C. penal 1973 EDL 1973/1704; y, por otra, del art. 24 de la ley 1/1998, de 26 de febrero EDL 1998/42759. La aplicación de dichos preceptos tendría que haber llevado a estimar la inexistencia de los dos delitos contra la Hacienda Pública apreciados en las operaciones llevadas a cabo por "Inversiones S., S.A." y "C., S.A."

El argumento es que la deuda tributaria prescribe a los cuatro años y que transcurrido ese plazo desaparece el bien jurídico protegido. A juicio de la recurrente, tal es la consecuencia necesaria de una correcta inteligencia del contenido del segundo de los preceptos citados, determinante de que a partir de un determinado momento la administración pierda su habilitación para determinar la deuda tributaria y la posibilidad legal de exigir su abono.

La parte, con este razonamiento, reclama la asimilación o reducción del plazo de prescripción del delito fiscal -en este caso de cinco años, tanto en el Código derogado (arts. 349 EDL 1973/1704 y 113 EDL 1973/1704) como en el vigente (art. 305 EDL 1995/16398, 33 EDL 1995/16398 y 131 EDL 1995/16398)- al de la obligación tributaria (4 años, según el art. 24 de la ley 1/1998, de 26 de febrero EDL 1998/42759), planteando la opción como la única legalmente viable. Pero a la aceptación de esta tesis cabe oponer argumentos de indudable consistencia constitucional y legal, como se hará ver en lo que sigue.

Con carácter preliminar, es preciso atender al alcance de la norma del art. 24 de la ley 1/1998 EDL 1998/42759, en sí misma considerada. Y a este respecto, salta claramente a la vista que la prescripción que allí se contempla afecta con carácter exclusivo a la habilitación legal de la administración tributaria para proceder por su propia autoridad contra el incumplidor de sus obligaciones fiscales, una vez transcurrido el plazo de cuatro años. Lo que decae es, pues, la posibilidad del erario público de actuar de manera autónoma en tal clase de supuestos, ya que, después de ese tiempo, no podrá realizar la liquidación precisa para determinar la deuda tributaria, ni exigir el pago de la que ya estuviera liquidada, ni instar sanciones al respecto.

Siendo así, la conclusión es que lo que se extingue por imperativo del precepto citado, pasados cuatro años, es la iniciativa de uno de los sujetos estatales -ciertamente, el principal por razón de especialidad pero no el único- con capacidad legal para reaccionar frente al impago de los impuestos. Lo que hace que, subsistente la acción penal por ese motivo, ésta pueda perfectamente ser ejercitada, por ejemplo, por el Fiscal que disponga de la correspondiente noticia criminis.

De todos modos, y en el caso objeto de examen, es importante señalar que las actuaciones judiciales no se iniciaron a instancia de la administración tributaria, sino por una denuncia ajena a la misma. Y fue en la depuración del objeto de la noticia de delito así recibida

por el instructor y por iniciativa de éste, cuando emergieron los indicios de criminalidad sugestivos de la existencia de una posible infracción del art. 349 C. penal 1973 EDL 1973/1704 . De tal manera que, en esta causa, por el planteamiento inicial dado a la misma, el plazo de prescripción a considerar sólo podría ser el del propio del delito fiscal.

Ahora bien, dado el tratamiento del motivo por parte de la recurrente, resulta inevitable desgranar los argumentos que, en el vigente contexto legal, hacen que su tesis no pueda ser acogida.

El primero, de carácter formal, es que la prescripción de los delitos es materia que regula el Código Penal EDL 1995/16398 , que no fue modificado al aprobarse la ley 1/1998 EDL 1998/42759 ; y que la obviedad de la divergencia que introducía en el tratamiento de las dos dimensiones -fiscal y penal- del asunto impide pensar en un posible descuido del legislador. A esto, debe añadirse que la convivencia de ambas regulaciones no plantea ninguna antinomia de orden legal y tampoco una contradicción en el plano de los principios, que, de darse, serían intolerables desde el punto de vista de la necesaria coherencia del ordenamiento. Por lo demás, no es el único caso de divergencia en el tratamiento penal y extrapenal de la prescripción. Así, es un ejemplo entre otros que podrían aducirse, cabe pensar en el caso de un administrador que hubiera hecho suyas las rentas que tendría que abonar a su principal, que imposibilitado para reclamarlas pasados cinco años, en razón de la prescripción (art. 1966 C. civil EDL 1889/1) , podría, no obstante, denunciar la apropiación indebida e, incluso, obtener el resarcimiento en vía criminal (con apoyo en las previsiones de los arts. 252, 249, 250 EDL 1995/16398 y 131 C. penal EDL 1995/16398).

En segundo término, es preciso afirmar que existe una perfecta compatibilidad, desde la perspectiva del bien jurídico, entre la opción representada por la renuncia estatal a investigar y perseguir los incumplimientos de índole tributaria una vez transcurridos cuatro años, y la decisión de mantener operativa la respuesta penal más allá de ese plazo.

En efecto, la primera puede explicarse muy bien en virtud de criterios meramente pragmáticos, de logística recaudatoria, es decir, de rentabilidad exclusivamente económica, como el representado por la necesidad de optimizar los limitados recursos de la administración tributaria, concentrando su uso en un determinado lapso de tiempo. En tanto que la segunda trae su justificación de la necesidad de conferir un plus de protección a los importantes valores constitucionales en juego en la materia, cuya proyección no se agota sino que trasciende la significación estrictamente dineraria del tributo. En efecto, lo que da fundamento a la imposición de las obligaciones fiscales es el principio de solidaridad en la contribución al sostenimiento de las cargas públicas (art. 31.1 CE EDL 1978/3879) -estrechamente conectado a los de igualdad y justicia (SSTC 27/1981 EDJ 1981/27 , 19/1987 EDJ 1987/19 y 46/2000 EDJ 2000/1019)-, de cuya efectividad depende la dimensión "social" del Estado que proclama la Constitución (art. 1 EDL 1978/3879); es decir todo el conjunto de prestaciones, necesarias para hacer frente a apremiantes necesidades sociales. De ahí que la materialización de esa relevante dimensión estatal resulte gravísimamente obstaculizada por conductas tan lesivas para los intereses comunes y de tan profunda significación antisocial como las que son objeto de persecución en esta causa.

De este modo, producida la prescripción de la deuda tributaria, de ella no se sigue en absoluto como efecto necesario la automática desaparición de todo bien jurídico merecedor de tutela. Y, así, la asimilación del uno al otro de los dos plazos en presencia, no está jurídicamente impuesta por ninguna norma, sino que, por el contrario, resulta impedida por el vigente régimen legal diferenciado, que cuenta, además, con el alto fundamento que se ha dicho. Y tampoco puede argumentarse con la atipicidad de la acción, puesto que la realización de la conducta típica con toda su eficacia ofensiva en los dos aludidos planos, ya se habría producido en el último momento hábil para realizar el pago del tributo (SSTS de 26 de julio de 1999 EDJ 1999/19391 y de 6 de noviembre de 2000 EDJ 2000/32433).

En fin, lo razonado hace que no pueda compartirse la afirmación de que hay algo de absurdo en la persecución de un delito si la condena no lleva asociada la exigencia de responsabilidad civil. Primero, porque, como se ha dicho, la persecución en sí misma tiene pleno sentido, cuando se trata de dar tutela a valores esenciales para una adecuada realización del modelo constitucional de Estado, y de prevenir las conductas gravemente atentatorias contra ellos, mediante el mantenimiento de la amenaza penal. Y, en segundo término, porque no hay razón para que la prescripción en el ámbito fiscal, aparte de paralizar la actividad administrativa propia de ese ámbito, haya de significar también necesariamente la inhibición de una iniciativa judicial en marcha, institucionalmente autónoma y que cuente con sus propios recursos investigadores.

En definitiva, por lo expuesto y conforme a un criterio que tiene expresión en sentencias de esta sala como la de 6 de noviembre de 2000 EDJ 2000/32433 , y las de 10 EDJ 2001/32063 y 30 de octubre de 2001 EDJ 2001/37191 , el motivo debe desestimarse.

TERCERO.- Por el mismo cauce y con análogo fundamento que el anterior motivo, se postula que el art. 24 de la ley 1/1998 EDL 1998/42759 , si no la inexistencia de delito fiscal sí deberá significar la extinción de la responsabilidad civil derivada de los delitos contra la Hacienda Pública a que se refiere el recurso a examen.

Aunque se entendiera -dice la recurrente- que los delitos contra la Hacienda Pública subsisten pese al transcurso del aludido plazo de cuatro años, lo que no podría negarse es la extinción de la acción para exigir la responsabilidad civil derivada de tales delitos. Esto debido a que la materia conserva en todo caso su naturaleza civil y el art. 117 C. penal 1973 EDL 1973/1704 establece que la responsabilidad civil nacida del delito o falta se extinguirá de igual modo que las demás obligaciones, con sujeción a las reglas del derecho civil (en este caso del tributario o fiscal). Y no es obstáculo a la prescripción de la responsabilidad civil que hubiera tenido lugar la iniciación del procedimiento penal, puesto que el mismo no se dirigió contra el representante de "C., S.A." hasta después de transcurridos cuatro años desde que tuvo lugar la declaración de los impuestos. O lo que es lo mismo, cuando el procedimiento penal se dirige contra la recurrente, la responsabilidad civil ya había prescrito.

La cuestión ahora suscitada es idéntica a la que ya se planteó por "K., S.A." como segundo motivo de su recurso, de manera que lo procedente es remitirse al examen que se hizo del mismo.

CUARTO.- Se denuncia infracción de ley sustantiva, de las del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , por haberse apreciado la existencia de un delito contra la Hacienda Pública, del art. 349 C. penal 1973 EDL 1973/1704 , en relación con el impuesto sobre sociedades

cuyo pago correspondería a "Inversiones S., S.A.", cuando -afirma la recurrente- lo cierto es que a dicha sociedad le es de aplicación el régimen de transparencia fiscal, conforme al cual no es procedente declarar en el impuesto sobre sociedades de "Inversiones S., S.A." los beneficios obtenidos como consecuencia de la enajenación de los terrenos, y sí la imputación de los beneficios de dicha sociedad a los socios a efectos de su declaración del IRPF.

En este sentido, se dice, lo relevante no es el hecho de que la entidad hubiera tributado anteriormente por el impuesto de sociedades, sino determinar si en el ejercicio en el que se dice cometidos los delitos fiscales era o no procedente hacerlo por aquel impuesto. Para ello hay que considerar: que los terrenos de "Inversiones S., S.A." se habían adquirido durante los años 1987-1988; que representaban aproximadamente el 78% del patrimonio de la sociedad; y que dejaron de pertenecer a la sociedad inmediatamente después y como consecuencia de su entrega a "C., S.A.", cuando ésta hizo uso del derecho de separación. Además, la propia sentencia reconoce la voluntad de especular con los terrenos en vez de dedicarlos a la construcción de viviendas. De todo esto, la recurrente entiende debe inferirse que concurrían los elementos precisos para que en el ejercicio de 1988 fuera de aplicación a "Inversiones S., S.A." el régimen de transparencia fiscal, por lo que no podría haberse apreciado, como hace la sentencia, un delito contra la Hacienda Pública del art. 349 C. penal 1973 EDL 1973/1704 .

El régimen de transparencia fiscal supone que la renta obtenida por una sociedad, a efectos fiscales, se desplaza en su integridad sobre los socios (aunque no se acuerde su distribución) en la proporción correspondiente, pasando a formar parte de la renta individual de cada uno de ellos, que tributará por el impuesto personal, mientras que, en cambio, la sociedad como tal no lo hará por el de sociedades.

La sala de instancia, reconociendo que en "Inversiones S., S.A." se daba uno de los requisitos del art. 12 de la ley de IRPF de 1978 EDL 1978/3192 para la entrada en juego del régimen de transparencia fiscal (que más del 50% del capital perteneciera a diez o menos socios), entendió que, en cambio, no se cumplía el otro, es decir, que la sociedad pudiera conceptuarse de mera tenencia de bienes.

La recurrente advierte en este modo de concluir una contradicción, pues dice que en el párrafo sexto del fundamento decimoquinto de la sentencia se afirma que "la voluntad de la entidad "Inversiones S., S.A." no fue la de ampliar el espectro societario para abordar nuevos proyectos, sino la de enajenar unos terrenos de los que se podía obtener importantes plusvalías... (de manera que) las actuaciones jurídicas abordadas fueron dirigidas exclusivamente a la defraudación de los intensos tributos que habrían de afrontar si se procedía a la ordinaria enajenación de solares".

Sin embargo, leído ese pasaje en el contexto de todo el discurso de la sentencia relativo a las relaciones de "Inversiones S., S.A." con "C., S.A.", se advierte que existen dos órdenes de consideraciones. Unas se refieren a la caracterización de la primera sociedad, con objeto de comprobar si le era o no aplicable el régimen de transparencia fiscal. De ellas forma parte la constatación de que "venía liquidando y contribuyendo por el impuesto de sociedades (con afrontación incluso de pagos a cuenta)" así como la de "la plena afectación de los bienes de la empresa, como se manifestó en el acto del juicio oral al admitir que con los terrenos vendidos se había hecho un plan de urbanización que entra dentro del objeto social, que la entidad tenía desde el inicio la voluntad de promover en ellos la construcción de viviendas, y que tal voluntad persiste con relación a los otros terrenos que se mantienen, estando algunos en trámite de calificación y habiéndose abordado en otros la efectiva construcción de naves y posterior venta a terceros".

En cambio, el texto en el que fija su atención la recurrente versa sobre un momento posterior y denota un cambio en la actitud empresarial de "Inversiones S., S.A." en relación con los terrenos objeto de la operación convenida con "C., S.A.", entidad que no tenía otro interés en la incorporación a la primera que no fuera obtener las importantes plusvalías a que se refiere el tribunal de instancia, llamadas a nutrirse en parte relevante con lo no pagado a la Hacienda Pública. Así, queda claro que una cosa es el perfil de "Inversiones S., S.A.", por su forma de presentarse y operar en el tráfico mercantil con anterioridad al inicio de las operaciones objeto de esta causa, que es a lo que hay que estar y a lo que la Audiencia se atiene para determinar si le era o no aplicable el régimen de transparencia fiscal; y otra diferente el tenor y el objetivo de sus relaciones con "C., S.A."

Por lo demás, y como argumento de refuerzo, hay que decir que en la medida en que el que se examina es un motivo de infracción de ley, su correcto planteamiento obliga a estar a los datos fácticos consignados en la sentencia que son, precisamente, los que sirven de base a la decisión de la sala en este punto y tienen, como resulta advertible incluso a través alguna de las citas que acaban de hacerse, el necesario sustento probatorio.

En definitiva y, como consecuencia de lo razonado, el motivo debe rechazarse.

QUINTO.- Con apoyo en el art. 5,4 LOPJ EDL 1985/8754 y en el art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , se alega vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, del art. 24 CE EDL 1978/3879 , en sus concreciones de derecho a un proceso con todas las garantías y del derecho al juez predeterminado por la ley.

Entiende la recurrente que se ha producido la vulneración de esos derechos porque concurre una cuestión prejudicial contencioso-administrativa que no era meramente incidental (arts. 3 y 7 Lecrim. EDL 1882/1, sino suspensiva y devolutiva (art. 4 de la misma ley EDL 1882/1). Se trata de la relativa a la determinación de si "Inversiones S., S.A." tributaba por el impuesto de sociedades o, por el contrario, le era de aplicación el régimen de transparencia fiscal. Este asunto, a juicio de la recurrente era determinante de la culpabilidad o de la inocencia del acusado; ya que de haberse dado el segundo supuesto la sociedad no tributaría por el impuesto de sociedades, y los que contrataron por ella y por "C., S.A." no podrían haber sido condenados, pues el posible delito sería en todo caso imputable a los socios de la primera en el IRPF.

Señala el Fiscal que la cuestión suscitada en este motivo resulta nueva en el presente momento procesal. Y, aunque la parte lo niega en sus alegaciones y remite para tratar de demostrarlo al quinto de los fundamentos jurídicos de la sentencia, lo cierto es que allí no se hace referencia alguna al planteamiento del asunto como prejudicial; de lo que tampoco hay constancia en el acta del juicio. Tal constatación sería suficiente para desestimar el motivo, puesto que este tribunal no puede decidir sobre materias que no hubieran sido previamente objeto de contradicción en el acto del juicio (SSTS de 8 de febrero de 1996 y de 10 de noviembre de 1994).

Entrando ya en el fondo del problema, la decisión acerca de si corresponde o no aplicar a "Inversiones S., S.A." el régimen de transparencia fiscal no es, en sentido estricto, una cuestión "determinante de la culpabilidad o de la inocencia" (art. 4,1 Lecrim. EDL 1882/1), pues no forma parte del núcleo central de la imputación, sino que es un elemento (uno más) del marco de producción de la conducta objeto de enjuiciamiento. Ciertamente relevante para la decisión final, pero como otros de los que, de algún modo, depende el sentido del fallo. Es, pues, una cuestión "íntimamente ligada al hecho punible" (art. 3 Lecrim. EDL 1882/1) y, por tanto de competencia del juez penal. De no entenderse así, son infinitas las objeciones de esta clase que podrían hacerse frente a la pretensión de conocimiento de cualquiera de los delitos contra la Hacienda Pública, cuyos presupuestos de existencia tienen inevitablemente que ver con la infracción de la normativa fiscal específica. A tal punto que la universalización del criterio que subyace al motivo, llevaría al absurdo de que la intervención de la jurisdicción criminal debería ir siempre necesariamente precedida de otra previa de la contencioso-administrativa.

De otra parte, y en fin, este tribunal ha declarado en la citada sentencia de 6 de noviembre de 2000 EDJ 2000/32433 , la fijación de la cuota defraudada como elemento del tipo delictivo del art. 305 C. penal EDL 1995/16398 (antes art. 349 C. penal 1973 EDL 1973/1704), constituye una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa-tributaria que, conforme a la regla del art. 10.1 LOPJ EDL 1985/8754 debe resolver el propio órgano jurisdiccional penal. Criterio mantenido asimismo en sentencias de 24 de febrero de 1993 EDJ 1993/1761 , 25 de febrero de 1998 EDJ 1998/663 y de 30 de octubre de 2001 EDJ 2001/37191 (STS 2486/2001, de 21 de diciembre EDJ 2001/53369).

En consecuencia, y por todo, el motivo no puede acogerse.

SEXTO.- Se ha denunciado vulneración del principio de presunción de inocencia, del art. 24,2 CE EDL 1978/3879 . El argumento es que no se ha practicado prueba directa para acreditar si "Inversiones S., S.A." estaba en 1988 sujeta al impuesto sobre sociedades o al régimen de transparencia fiscal; y, en consecuencia, la sala ha operado a partir de una mera conjetura para negar que fuera una entidad de mera tenencia de bienes.

Como bien se sabe y resulta de abundante jurisprudencia del Tribunal Constitucional (por todas, sentencia 17/2002, de 28 de enero EDJ 2002/3360) y de esta sala (por todas, sentencia 213/2002, de 14 de febrero EDJ 2002/1717) el derecho que se invoca como infringido veta por ilegítima la condena que no se apoye en prueba de cargo válida, es decir, que no se funde en verdaderos actos de prueba, practicados normalmente en el juicio, salvo excepciones constitucionalmente admisibles, y valoradas en sus resultados conforme a las reglas de la lógica y de la experiencia, de forma debidamente motivada.

Pues bien, al respecto, basta examinar determinados aspectos de la testifical y la parte de la sentencia de instancia (folio 39) que se dedica a discurrir sobre la cuestión suscitada en este motivo, para advertir que el tribunal ha dispuesto de elementos de prueba de cargo bien obtenidos y los ha valorado de forma racional.

Así, en cuanto a lo primero, son de indudable relevancia las declaraciones de Salvador y de Manuel en el juicio, de las que resulta que antes y después de las relaciones de "Inversiones S., S.A." con "C., S.A.", aquélla se proponía como objetivo económico fundamental urbanizar los terrenos de que disponía; y también el dato acreditado de que "Inversiones S., S.A." venía contribuyendo por el impuesto de sociedades, realizando incluso pagos a cuenta. De otro lado, el análisis racional de los datos existentes acerca de las vicisitudes en las que se vieron implicadas las dos sociedades es lo que permite al juzgador de instancia concluir que, no obstante, la operación concreta relativa a los terrenos sobre los que contrataron estuvo presidida por una finalidad esencialmente especulativa. Como lo demuestra el hecho de que de la abundante prueba practicada no emerge ningún elemento de juicio útil para inferir de él que entre ambas sociedades se hubiera fraguado algún proyecto de explotación urbanística de aquellos inmuebles. Que es por lo que se ha dicho antes no existe ninguna contradicción en el análisis que hace la sentencia, sino una correcta identificación de dos actitudes perfectamente diferenciables: la de "Inversiones S., S.A." y la específica de ésta y "C., S.A.", relativa a los "Solares S.", de carácter meramente especulativo y ajena al perfil de aquel proyecto empresarial.

Por tanto, la conclusión es que la apreciación de la sala que se cuestiona goza de pleno fundamento probatorio y, en consecuencia, el principio de presunción de inocencia ha sido debidamente respetado.

SÉPTIMO.- La alegación es de quebrantamiento de forma, de los del art. 849,2º Lecrim. EDL 1882/1 , por la existencia de contradicción entre los hechos probados; concretamente entre algunos de los que figuran en ese apartado de la sentencia y ciertas afirmaciones de carácter fáctico incluidas en los fundamentos de derecho.

El que se denuncia es, desde el punto de vista legal, un vicio de redacción que afecta a los hechos probados como tales, esto es, a la descripción de una acción penalmente relevante por ser subsumible en un precepto legal. Y se produce cuando entre algunos de los enunciados nucleares utilizados al efecto se aprecie un antagonismo de tal calidad que determine la inconsistencia esencial del discurso. Es decir, cuando en éste se sostenga como cierto algo que, a la vez, se esté afirmando que es falso, con quebrantamiento de esa ley fundamental del pensamiento lógico que es el principio de no contradicción. Este modo de entender el motivo de referencia tiene expresión en múltiples sentencias de esta sala, entre otras, las de 30 de septiembre de 1997 EDJ 1997/6354 y 276/2001, de fecha 27 de febrero EDJ 2001/3263 .

Aquí se pretende la existencia de una contradicción relevante en los hechos por la concurrencia de la afirmación que atribuye a "Inversiones S., S.A." el propósito de construir viviendas en los terrenos de su propiedad con la que sostiene que la relación de la misma con "C., S.A." fue ajena a esa finalidad y estuvo únicamente motivada por el interés en la compraventa de los terrenos reiteradamente aludidos.

Pues bien, la cuestión así suscitada ha sido ya objeto de análisis y, fruto de éste es el resultado expuesto de que los asertos que tratan de presentarse como contradictorios no lo son, porque tienen distinto referente fáctico. En un caso, la actitud empresarial de la primera, y en el otro el preciso acuerdo mediante el que ambas entraron en relación y que versó tan sólo sobre los conocidos como "Solares S.", en los términos que ya se ha dicho. Y es que, en efecto, nada hay de contradictorio en aseverar, primero, que éstos estuvieron incluidos en un plan de urbanización diseñado por su titular; y, constatar, luego, que respecto de ellos se había producido un cambio de criterio,

al prevalecer el interés por realizar las importantes plusvalías derivadas de un cambio de calificación, a través de una operación de compraventa. Por tanto, el motivo no puede acogerse.

OCTAVO.- Se denuncia ahora la contradicción a que acaba de hacerse referencia, si bien, dice la recurrente, bajo un prisma distinto. Y es que, a causa de la concurrencia de ese vicio, la motivación de la sentencia estaría aquejada de inconsistencia y, por tanto, el fallo padecería un grave defecto de justificación.

En vista del planteamiento dado al motivo, es patente que al no reconocerse la premisa en que se funda -existencia de contradicción en los hechos- no puede acogerse la conclusión en la que la recurrente funda la denuncia objeto de examen, que, por lo mismo, debe ser rechazada.

NOVENO.- Se alega asimismo quebrantamiento de forma, de los del art. 851,1º Lecrim. EDL 1882/1, por contradicción en los hechos probados. En este caso, se dice, porque, al razonar que la verdadera voluntad de las partes no era la incorporación de un nuevo socio sino la transmisión de los terrenos, en la sentencia se sostiene, de un lado, que "los 2.000.000.000 ptas. de los derechos de suscripción fueron destinados al patrimonio personal de cada socio"; mientras que, de otro, por el contrario, para negar la realidad de los flujos económicos del negocio jurídico abordado, se señala que 1.600.000 ptas. fueron retenidos.

Ahora bien, resulta que lo que en el planteamiento del motivo se presenta de manera sincrónica, en la realidad, tal como se refleja en los hechos probados, ocurrió de forma diacrónica. Y es que aunque esos 2.000.000.000 ptas., estuvieran, en efecto, destinados a formar parte del patrimonio personal de los socios, temporalmente, se produjo la retención de la mayor parte, 1.600.000.000 ptas., hasta tanto "C., S.A." se hubiera separado de "Inversiones S., S.A." con los terrenos -objeto realmente de compraventa- ya adjudicados libres de hipotecas. Así, resulta que tampoco puede hablarse de contradicción en este punto y el motivo debe ser rechazado.

DÉCIMO.- Con el mismo fundamento dado al motivo anterior, y por la vía del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 y 5,4 LOPJ EDL 1985/8754, se alega vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva en relación con el deber de motivación de las sentencias y el imperativo de proscripción de la arbitrariedad (arts. 24 EDL 1978/3879, 120 EDL 1978/3879 y 9,3 CE EDL 1978/3879).

Pues bien, por lo que acaba de decirse, y puesto que el razonamiento de la sala es totalmente claro y explícito, tiene coherencia interna y está libre de contradicciones, no existe el quebrantamiento del derecho constitucional denunciado y, en consecuencia, el motivo no resulta atendible.

UNDÉCIMO.- Se ha aducido infracción de ley, de los del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1, por aplicación indebida de los preceptos de la ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA EDL 1985/9017 (relativos al hecho imponible) e inaplicación de los preceptos de la misma ley (relativos a las exenciones) en relación, en ambos casos, con el art. 349 C. penal 1973 EDL 1973/1704, a la transmisión a favor de "C., S.A." de terrenos propiedad de "Inversiones S., S.A.". Y ello por no haberse aplicado la exención contemplada en el núm. 20 del art. 8.1 de la citada ley 30/1985 EDL 1985/9017, toda vez que los terrenos transmitidos no tenían la consideración de edificables, en el sentido que para esta expresión establece el precepto que se acaba de citar.

El argumento de apoyo es que la sala da por supuesto que la operación que considera realmente realizada entre las sociedades de referencia y sobre los conocidos como "Solares S.", a tenor de su verdadera significación jurídica, tendría que haber conllevado para "Inversiones S., S.A." el abono de 102 millones de pesetas en concepto de IVA por la adjudicación de los terrenos para la reducción de capital y otros 343.463.619 ptas., también en concepto de IVA, que la misma habría debido pagar por la venta de esos terrenos a "C., S.A." Y todo -se dice- porque, sin ninguna razón para ello, el tribunal ha presumido que esos terrenos eran solares, es decir, tenían la consideración de edificables; cuando, a juicio de la recurrente, no era así en modo alguno, puesto que no contaban con ninguna edificación, ni se había obtenido licencia de obras para hacerla, ni se hallaban urbanizados. Es decir, no se daban desde el punto de vista jurídico las condiciones urbanísticas establecidas en el art. 119 del Decreto legislativo 1/1990, de 12 de julio, por el que se aprueba el Texto refundido de las normas vigentes en Cataluña en materia de urbanismo EDL 1990/15825.

Aunque no parece lo más probable que sociedades que operan en el sector inmobiliario hagan un uso impropio del término "solares" para referirse a terrenos no edificables, la contundencia en la expresión de la parte al plantear el motivo suscita la duda de que, como denuncia, pudiera estarse ante un error de apreciación de la sala sentenciadora, que parece dar por supuesto lo contrario. Pero no, no hay nada de extraño en el hecho de que el tribunal de instancia hubiera operado con ese concepto como algo obvio, porque -entre otros argumentos de los que cabría hacer uso para salir al paso de la objeción suscitada- está el de que en la escritura pública de reducción de capital, adjudicación, agrupación y segregación de finca, otorgada en Barcelona por los representantes de "Inversiones S., S.A." y "C., S.A." se pormenoriza la clase de "inmuebles que constituyen los solares identificados en la contabilidad social como "Solares S.", precisando que los fundamentales son fincas urbanas sitas en San Feliu de Guixols, con 8544, 11256 y 11400 metros cuadrados de edificación permitida, en cada caso; y que, además, no son las únicas que constituyen terreno edificable.

Por tanto, y sin que sean precisas más consideraciones, debe rechazarse el motivo examinado.

DUODÉCIMO.- Se formula por vulneración del principio de presunción de inocencia (art. 24,2 CE EDL 1978/3879), porque -se dice- la condena por delito del art. 349 C. penal 1973 EDL 1973/1704 carece de soporte en prueba directa acreditativa de si la transmisión de los terrenos antes citados, por su condición urbanística, tendría que haber tributado por el IVA o por el impuesto de transmisiones patrimoniales. Y se afirma que el tribunal de instancia, sin prueba de cargo ni razonamiento alguno, ha presumido que se trataba de terrenos edificables.

Pues bien, como acaba de exponerse, nada tiene de extraño el modo de proceder de la sala, al ser el dato que se tacha de no probado tan obvio y fuera de discusión como se ha hecho ver. Conforme se infiere del documento citado y también de la testifical a que alude el Fiscal en su informe. Es por lo que este motivo debe ser asimismo desestimado.

DECIMOTERCERO.- Por la vía del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 y del art. 5,4 LOPJ EDL 1985/8754 , se alega vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE EDL 1978/3879), concretamente, del derecho a un proceso con todas las garantías y del derecho al juez predeterminado por la ley, por entenderse que concurre una cuestión prejudicial contencioso-administrativa no meramente incidental, sino suspensiva (art. 4 Lecrim. EDL 1882/1), que era la de determinar si la transmisión de los terrenos debía tributar por el IVA o conforme al impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Entiende el recurrente que, además, la suscitada es una cuestión particularmente compleja, lo que hacía aconsejable un pronunciamiento previo de la jurisdicción contencioso-administrativa sobre el régimen fiscal aplicable.

Por lo ya expuesto, es patente que no hay materia objetiva para que pueda, siquiera en hipótesis, plantearse una cuestión del carácter de la que se sugiere, de manera que el motivo no puede acogerse.

DECIMOCUARTO.- Con apoyo en el art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , se objeta infracción, por inaplicación del art. 6 bis a), párrafo primero, C. penal 1973 EDL 1973/1704 , dado que de no admitirse que la adjudicación de los terrenos propiedad de "Inversiones S., S.A." a "C., S.A." tuvo lugar como consecuencia del ejercicio por esta última del derecho de separación habría que admitir que la segunda actuó en la creencia de que, de un lado, en "Inversiones S., S.A." era de aplicación el régimen de transparencia fiscal; y, de otro, que la transmisión -compraventa- de los terrenos estaba exenta del IVA y sometida al impuesto sobre transmisiones patrimoniales, al no tratarse de terrenos edificables. O lo que es lo mismo, "C., S.A." no se representó los elementos de los dos delitos citados.

El examen de los hechos probados pone de relieve la inexistencia de datos fácticos en los que pudiera apoyarse la estimación del motivo por cualquiera de las razones con que se argumenta el motivo, lo que bastaría para rechazarlo. Pero es que, además, carece de verosimilitud la idea de que "C., S.A." y su consejero delegado Juan Manuel pudieran ignorar el perfil tributario de la otra entidad, cuando estaban diseñando una operación como la tantas veces aludida, fundada, precisamente, en la elusión de las previsiones legales en la materia. Y todavía menos aceptable resulta la hipótesis del error debido al supuesto desconocimiento de la naturaleza urbanística de los terrenos, cuando ésta tenía clara constancia registral y, además, era precisamente su carácter de edificables lo que había determinado el interés de "C., S.A." y la cuantiosa inversión.

Así, por todo, el motivo no puede estimarse.

DECIMOQUINTO.- Se articula por infracción de ley (del art. 22 del Código Penal 1973 EDL 1973/1704), con apoyo en el art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , al considerar a "C., S.A." como responsable civil subsidiaria de delitos referidos a impuestos que corresponden a otra sociedad, "Inversiones S., S.A.", y que traen causa de hechos ideados por ésta en su beneficio y en el de sus socios. Faltan por tanto los presupuestos subjetivos y objetivos de la declaración de responsabilidad civil subsidiaria.

La objeción carece manifiestamente de fundamento, una vez declarada la responsabilidad penal de Juan Manuel, sobre la base de haber actuado como lo hizo, precisamente, en la calidad de consejero delegado de la ahora recurrente y gestionando intereses económicos de ésta, con objeto de obtener, también para ella, un beneficio ilegítimo.

Por lo demás, la declaración de responsabilidad civil subsidiaria no puede verse obstaculizada por la circunstancia de que los impuestos eludidos correspondieran a otra sociedad, dado que éste dato era simple derivación del modus operandi reflexivamente acordado para tratar de encubrir la venta que realmente se produjo, en términos económicos, sin duda, provechosos para las dos.

En consecuencia, el motivo no puede prosperar.

Recurso de Luciano

PRIMERO.- Se denuncia infracción de ley, de las del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , por inaplicación del art. 113 C. penal 1973 EDL 1973/1704 o del art. 131 C. penal 1995 EDL 1995/16398 , en relación con el art. 24 de la ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes EDL 1998/42759 .

El argumento de apoyo es que, según lo que consta en los hechos probados, entre la fecha de realización del hecho motivador de la condena y la fecha en que se dirigió el procedimiento contra el que recurre han transcurrido más de cuatro años, por lo que debe entenderse prescrita la deuda tributaria.

La cuestión ya ha sido planteada por Juan Manuel y por "C., S.A.", y examinada y resuelta en sentido contrario a la pretensión del que ahora recurre por lo que debe estarse a lo decidido, con desestimación del presente motivo.

SEGUNDO.- Se aduce infracción de ley, de las del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , por aplicación indebida del art. 349,1 C. penal 1973 EDL 1973/1704 , o del art. 305,1º C. penal 1995 EDL 1995/16398 .

El argumento es que se imputa la defraudación tributaria del contenido de dos deudas prescritas, de manera que, al no haber interés que fuera objeto de protección, no podría haber tampoco defraudación, puesto que no se puede defraudar lo que ya no se pide, no cabe impagar una deuda que no existe y que, por ello no podría dar vida a una exigencia de responsabilidad civil. Conclusión ésta a la que se llega también desde la perspectiva del bien jurídico, ya que la desaparición de la deuda tributaria es determinante de la atipicidad de la conducta.

Como ya se ha razonado al examinar el recurso de "C., S.A.", la prescripción de la deuda fiscal no priva de sentido y tampoco de eficacia a las previsiones del Código Penal EDL 1995/16398 , que opera con un tiempo de prescripción más dilatado, en función de intereses constitucionalmente relevantes. Estos no dejan de estar presentes por el hecho de que, transcurridos cuatro años a partir del incumplimiento del deber de contribuir a las cargas públicas, haya de cesar la iniciativa y la actuación autónoma de la administración tributaria.

Así, al no darse todavía, por el solo transcurso de cuatro años, la pretendida ausencia de bien jurídico necesitado y susceptible de protección penal, no es posible sostener, desde esa perspectiva, la atipicidad de la conducta. A lo que ha de añadirse, reiterando la cita de la sentencia de esta sala de 6 de noviembre de 2000 EDJ 2000/32433 , que la defraudación, es decir, la consumación, y, por tanto,

la realización de la conducta típica y la lesión del bien jurídico, debe considerarse producida en el momento de la elusión del pago del tributo, con lo que la posible extinción de la deuda tributaria por un motivo como el que funda la argumentación del recurrente, no puede incidir en la tipicidad.

Y, ya en fin, es preciso insistir, la subsistencia de la responsabilidad civil derivada del delito no está asociada mecánicamente a lo que resulte de la aplicación de otras ramas del ordenamiento, como es claramente advertible en materia de delitos de carácter patrimonial.

En definitiva y por todo, el motivo debe rechazarse.

TERCERO.- Lo alegado es infracción de ley, de las del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , por inaplicación del art. 349,3 C. penal 1973 EDL 1973/1704 o del art. 305,4 C. penal 1995 EDL 1995/16398 .

El argumento es que la prescripción de la deuda es un supuesto de regularización de la situación tributaria, o, cuando menos, un supuesto análogo a la misma, por lo que tendría que haberse aplicado en este caso la excusa absolutoria prevista en los preceptos citados.

Esta cuestión ya ha sido planteada por el recurrente Juan Manuel (motivo decimoctavo se su recurso) y resuelta en el momento de proceder a su examen, de manera que sólo cabe remitirse a lo ya expuesto sobre el particular.

CUARTO.- Se denuncia infracción de ley, de las del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 y del art. 5,4 LOPJ EDL 1985/8754 , por vulneración de precepto constitucional, en concreto, de la presunción de inocencia, del art. 24,2 CE EDL 1978/3879 .

El argumento es que la afirmación de que las operaciones societarias y mercantiles realizadas lo fueron desde el principio para encubrir lo que en realidad era una compraventa, carece del mínimo sustento probatorio, puesto que -se dice- la sala de instancia dispuso de una sola prueba al respecto, un borrador de contrato que finalmente no se cerró y que sólo firmaron algunos de los que supuestamente habían tomado el acuerdo.

Lo que resulta de los hechos probados, a juicio del que recurre es una serie de operaciones transparentes y legítimas, por las que se tributó como correspondía hacerlo. Y las vicisitudes ulteriores que culminaron en la separación de "C., S.A." fueron fruto de desavenencias sobrevenidas.

Como ya se ha recordado, invocando conocida doctrina jurisprudencial (por todas, STC 17/2002, de 28 de enero EDJ 2002/3360 y 213/2002, de 14 de febrero EDJ 2002/1717) el principio que se dice infringido se traduce en el derecho a no ser condenado sin prueba de cargo válida, lo que implica, a su vez que la sentencia tiene que concretar la asumida como tal, que deberá estar integrada por verdaderos actos de prueba, obtenidos conforme a la Constitución EDL 1978/3879 y a la ley, es decir, practicados en el acto del juicio, salvo excepciones constitucionalmente admisibles, y valorados, de forma motivada, conforme a las reglas de la experiencia y de la lógica.

En este caso, no es cierto que la actividad probatoria se reduzca al documento de referencia, cuyo valor ilustrativo sobre el carácter de las vicisitudes que anticipa con precisión fotográfica, por otra parte, no puede en modo alguno infravalorarse. Concurrió, además, abundante testifical, y está también la secuencia de los hechos que, en su abigarrada complejidad y dada la objetiva falta del sustrato de un verdadero proyecto empresarial compartido por ambas entidades, sólo encuentra una explicación verosímil en la hipótesis de la acusación acogida de forma razonada en la sentencia (folios 12-13 y 40-41). Allí la sala hace ver que el contrato al que la parte trata de quitar relevancia tiene, en el contexto descrito, el valor sintomático de la profecía que se autoconfirma, de modo que no puede en modo alguno despreciarse como fuente de conocimiento sobre la verdad de los hechos. Por lo que, en definitiva, sólo cabe concluir que la existencia de prueba de cargo es bien patente, y el motivo debe rechazarse.

QUINTO.- Lo denunciado en infracción de ley, de las del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , por aplicación indebida del art. 349 C. penal 1973 EDL 1973/1704 y del art. 305 del vigente EDL 1995/16398 y por infracción del principio de legalidad, del art. 25,1º CE EDL 1978/3879 .

Señala el recurrente que lo descrito en los hechos probados es una serie de operaciones societarias y mercantiles totalmente legítimas y transparentes, por las que se tributó como correspondía. A lo sumo, dice, podría haberse hablado de fraude de ley tributaria, en cuyo caso la consecuencia legal sería la aplicación de la norma de esa clase que hubiera querido eludirse, pero nunca la aplicación de un precepto penal. En concreto, la transmisión de derechos de suscripción preferente habría sido una clase de operación mercantil perfectamente legal y de realización muy común, debido a que, a tenor de la legislación vigente, permitía deferir la contribución al momento de la venta de las acciones relativas a tales derechos.

Así, resultaría que se tributó lo debido por ITP, y que es a los socios a quienes habría correspondido tributar por la venta de los derechos de suscripción. A lo que habría que añadir que el hecho de que no se hubiera ingresado cantidad alguna en concepto de IVA por la adjudicación de los terrenos por la reducción del capital no comportó pérdida alguna para el erario público, pues de haberlo hecho, "C., S.A." habría tenido que pagarlo a "Inversiones S., S.A.", que lo habría ingresado el 30 de enero de 1989; pero la primera, el mismo día, habría podido pedir la devolución a Hacienda o lo habría compensado con lo que hubiera tenido que ingresar a Hacienda por otras operaciones.

Por tanto, es la conclusión del recurrente, las que se realizaron fueron operaciones legítimas, para fines también legítimos y, todo, en un concepto de plena transparencia. De esta manera, el supuesto entraría dentro de lo que se conoce como economía de opción. Y, al límite, todo lo más, podría hablarse, como se ha dicho, de fraude de ley, con la consecuencia señalada, puesto que lo que nunca se habría dado es un supuesto de defraudación, que es la clase de conducta que reclama la norma penal que se dice indebidamente aplicada.

Lo que la parte suscita en el desarrollo de este motivo, tal como se ha podido ver, es, en realidad, una reproducción sustancial de argumentos aportados asimismo por Juan Manuel en su recurso, de manera que habiéndose dado respuesta a los mismos al tratar de esa impugnación, no cabe sino remitirse a ese momento de esta misma sentencia.

Por otro lado, y por lo que se refiere a la supuesta inocuidad de la conducta examinada, desde el punto de vista de su repercusión tributaria, es bueno recordar, como hace el Abogado del Estado que lo realmente tributado fue la cantidad de 17 millones de pesetas, mientras lo que habría correspondido al verdadero perfil de la operación pasaría de 1000 millones de pesetas.

Pues bien, por las razones expuestas, el motivo no puede acogerse.

SEXTO.- Por el cauce del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , se ha aducido infracción de las del art. 849,1º Lecrim., por aplicación indebida del art. 349 C. penal 1973 EDL 1973/1704 y del art. 305 del vigente EDL 1995/16398 , en relación, respectivamente, con los arts. 1 C. penal 1973 EDL 1973/1704 y 5, 10 y 12 C. penal 1995 EDL 1995/16398, y por infracción del principio del art. 25,1 CE EDL 1978/3879 .

El argumento de apoyo es que no concurrió dolo, como lo demostraría la transparencia de las operaciones realizadas y el hecho de que los distintos actos llevados a cabo lo fueron con el asesoramiento de especialistas.

El examen del motivo, de infracción de ley, debe hacerse a partir de lo expuesto en el apartado de hechos de la sentencia, cuya verdadera significación, a tenor del resultado de la prueba, ha sido objeto de reiterada referencia a lo largo de esta resolución. Y al respecto, es preciso decir una vez más que lo allí descrito es, precisamente, una articulada operación realizada con el único fin de producir una transmisión de inmuebles entre sociedades, evitando la repercusión fiscal que sería obligada, de estarse al verdadero sentido jurídico-material de esas vicisitudes. Y por lo que hace a la presencia del dolo en la conducta del recurrente, en la sentencia recurrida existe precisa constancia de cómo todos los socios de la entidad de la que Luciano era consejero delegado, y, por supuesto, él mismo, tenían claro el fin perseguido, que si se ocultó bajo la apariencia de las operaciones tantas veces aludidas fue con el propósito deliberado de obtener un importantísimo y antijurídico ahorro a costa de las arcas públicas. Así, no cabe duda que Luciano conoció bien el alcance de la operación y la gestionó, en lo que tocaba a su entidad, desde ese pleno conocimiento, por lo que el motivo no puede acogerse.

SÉPTIMO.- Se alega infracción de ley, de las del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , por incorrecta aplicación del art. 349,1 C. penal 1973 EDL 1973/1704 o del art. 305,1 C. penal 1995 EDL 1995/16398 , en relación con el art. 12,2 de la ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF EDL 1978/3192 .

El argumento es que el tribunal no ha aplicado los preceptos tributarios sobre imputación de rentas por transparencia fiscal del art. 12.2 de la ley 44/1978 EDL 1978/3192 . Lo que habría supuesto que la base imponible que la sentencia considera no declarada en el impuesto de sociedades de "Inversiones S., S.A." no fuera realmente imputable a esta entidad, sino a cada uno de los socios individual y personalmente, en proporción a su participación en el capital social. Por ello, el recurrente no habría cometido delito fiscal, puesto que "Inversiones S., S.A." no tenía obligación de declarar en su impuesto de sociedades la cantidad derivada de la asignación de fincas de "C., S.A.", sino que serían los socios los obligados a hacerlo en su declaración del IRPF, en proporción a su participación. Y tampoco habría cometido delito en relación con su impuesto personal del IRPF, porque no existe en la causa ningún elemento que permita determinar si dejó de pagar alguna cuota y, en el caso de que así fuera, cual fue el importe pagado.

De nuevo se da el caso de que las objeciones que suscita el recurrente a la sentencia de instancia se corresponden con las contenidas en el motivo cuarto del recurso formulado por "C., S.A.", de donde resulta que en modo alguno existe la contradicción de nuevo denunciada en el tratamiento que da la sentencia a la actitud de "Inversiones S., S.A." en relación con sus bienes a efectos de la posible aplicación del régimen de transparencia fiscal. Por tanto, resulta obligado el reenvío a lo ya expuesto, con desestimación del motivo.

OCTAVO.- Al amparo de lo que disponen los arts. 849,1 Lecrim. EDL 1882/1 y 5,4 LOPJ EDL 1985/8754 , se alega vulneración del principio de presunción de inocencia, del art. 24,2 CE EDL 1978/3879 .

Lo que básicamente se cuestiona es la conclusión probatoria de la sentencia de que Luciano, por su condición de consejero delegado de "Inversiones S., S.A." hubiera tenido el efectivo dominio del acto en las operaciones que se han considerado constitutivas de delito. Y ello, en virtud de la testifical de la que se seguiría que su posición en la empresa tenía un alcance meramente formal; de la documental acreditativa -se dice- de que las decisiones fueron formalizadas por personas distintas de él; tratándose además de decisiones cuya adopción correspondía a los socios individualmente considerados o a la junta universal de accionistas.

El argumento del carácter formal y simbólico del papel de los gestores de sociedades es ya un lugar común cuando se trata de buscar la elusión de responsabilidades derivadas de su actuación, de ahí que, en general, en contextos de actividad como el que aquí concurre debe ser tomado con justificado recelo. Y más como cuando, según señala el Fiscal y es el caso, se repara en que el testigo M., al que en el recurso se atribuye la dirección de la gestión de "Inversiones S., S.A." a través de "G., S.A.", tiene declarado en el juicio que entre él y Luciano existía una relación excelente y que le explicaba el sentido de todas las propuestas, que él aceptaba y firmaba libremente, decidiendo, pues, en la calidad de consejero delegado. Responsabilidad que el propio interesado, al declarar también en aquel acto, reconoce haber asumido plenamente.

A esto debe añadirse lo que consta en el acta de la junta general extraordinaria de "Inversiones S., S.A.", sobre el ejercicio del derecho de separación y consiguiente reducción del capital, de 16 de marzo de 1989 (folios 1774-1775), donde se alude a la existencia de discrepancias entre los consejeros de ambas entidades implicadas, que, "por el carácter mancomunado de su gestión imposibilita de hecho la actividad social", lo que evidencia que se trata de una gestión asumida en primera persona por cada uno de aquellos. Y, en fin, hay que considerar el dato claramente expresado en la sentencia, de que Luciano, precisamente en la indicada calidad, "consintió en firmar las escrituras de ratificación de las transmisiones de los terrenos y abordó las declaraciones del impuesto de sociedades y del IVA con omisión del hecho imponible indicado".

La consecuencia de lo razonado es que sí existe prueba de cargo bien adquirida de que Luciano ejerció con pleno conocimiento y responsabilidad las funciones propias de su condición de consejero delegado; y, así, el motivo debe rechazarse.

NOVENO.- Con invocación del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , se denuncia aplicación indebida del art. 15 bis C. penal 1973 EDL 1973/1704 , o del art. 31 C. penal 1995 EDL 1995/16398 e infracción del principio de legalidad penal del art. 25,1 CE EDL 1978/3879 . El argumento es que en este caso no cabe extender la autoría a quien realiza el comportamiento típico actuando en representación de la persona jurídica, debido a que en ninguna de las acciones reputadas delictivas -se dice- habría actuado el recurrente como representante de la sociedad. Por eso la aplicación del precepto que se señala como infringido lo ha sido con criterios que responden al principio de responsabilidad objetiva, puesto que ninguna de las decisiones de ampliar el capital, vender los derechos de suscripción preferente y disminuir el capital mediante la entrega a "C., S.A." de los terrenos que constan pueden ponerse a cargo de Luciano.

De nuevo, al tratarse de un motivo de infracción de ley resulta preciso referirse a lo que consta como probado en el apartado de hechos de la sentencia. Allí, además de señalarse que la ideación de la maniobra considerada ilegal correspondió a los componentes del consejo de administración de "Inversiones S., S.A.", se concreta que la ejecución del proyecto fue asumida por los acusados Luciano y Juan Manuel, como consejeros delegados de las entidades implicadas. Y luego se especifican los pasos concretos dados en ese proceso de ejecución que culminó en la transferencia de los terrenos y en la elusión de los impuestos debidos.

En consecuencia, no puede hablarse de la abusiva atribución de una capacidad de decisión inexistente ni de un mecánico desplazamiento de responsabilidad penal sobre quien no reuniera todos y cada uno de los rasgos típicos propios del autor, puesto que el recurrente llevó a cabo, actuando por la sociedad en la aludida condición, los actos constitutivos de delito a que se viene haciendo alusión. Por tanto, en contra de lo que se sugiere en el escrito de recurso, no se ha responsabilizado a Luciano de lo que otro hubiese realizado, sino de lo llevado a cabo por él mismo en la gestión directa de la entidad (firmando escrituras de ratificación de la transmisión de los terrenos, abordando las declaraciones de impuestos con ocultación de la auténtica realidad negocial), con lo que se da satisfacción plena a las exigencias de los preceptos que se dice infringidos, interpretados conforme resulta, entre otras, de la sentencia de esta sala de 3 de julio de 1992 EDJ 1992/7300 . En consecuencia, este motivo tampoco puede acogerse.

DÉCIMO.- Por el mismo cauce del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , lo alegado es aplicación indebida del art. 349,1 C. penal 1973 EDL 1973/1704 o del art. 305,1 C. penal 1995 EDL 1995/16398 y del art. 104 C. penal 1973 EDL 1973/1704 o del art. 113 C. penal 1995 EDL 1995/16398 .

El argumento es que en la fijación de la cuantía de la multa y de la indemnización la sala habría omitido descontar de la cantidad que se dice defraudada la de 17 millones de pesetas que "Inversiones S., S.A." había pagado efectivamente a Hacienda, en concepto de ITP por la ampliación y la reducción del capital social.

Pues bien, la petición del recurrente, dado que, en efecto, consta abonada la cantidad que se dice, debe considerarse correcta, y, así, ha de darse lugar a la deducción de ese importe tanto en el de la multa como en el de la responsabilidad civil.

Recurso de "Inversiones S., S.A."

PRIMERO.- Al amparo de lo que dispone el art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , se denuncia infracción del art. 349 C. penal 1973 EDL 1973/1704 .

El argumento es que en la sentencia se confunden los conceptos de fraude de ley y defraudación a la Hacienda Pública, y este último concepto con el de la omisión del ingreso de la cuota tributaria que correspondería satisfacer, como consecuencia de una elección incorrecta de la norma por parte del sujeto pasivo. Elección incorrecta, que, además, se dice, tampoco se habría producido en este caso.

Argumenta también el recurrente que no hubo conducta defraudatoria, puesto que en la propia sentencia se reconoce que todas las operaciones realizadas fueron puestas en conocimiento de la administración tributaria y se pagaron los correspondientes impuestos. El recurso a la venta de los derechos de suscripción preferente, con la posibilidad de deferir la tributación de las plusvalías al momento de la transmisión de las acciones de los que procedieran aquellos, era perfectamente legítimo al amparo de la legislación a la sazón vigente. Y tampoco puede reprocharse como ilegal el uso de la figura de la escisión parcial, en virtud de la cual parte de los activos de una sociedad se atribuyen en bloque a otra de nueva creación o preexistente. Por eso, no cabe afirmar la existencia de simulación cuando se hace uso de medios previstos por el ordenamiento para llevar a cabo una transmisión de activos, que así, es tan regular como la compraventa. En cualquier caso, se daría la circunstancia de que con anterioridad a la reforma introducida por la ley 25/1995 EDL 1995/15078 no existía en nuestro orden jurídico ninguna previsión expresa relativa al régimen fiscal de los negocios simulados.

Lo expuesto permite comprobar que, de nuevo, entre el planteamiento del presente motivo y el del undécimo del recurso de Juan Manuel y el primero de "C., S.A." se da una coincidencia temática esencial, de ahí que lo procedente sea remitirse a lo expuesto con ocasión del examen de los mismos.

SEGUNDO.- Con invocación de lo dispuesto en el art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , se alega aplicación indebida del art. 349 C. penal 1973 EDL 1973/1704 .

El argumento es que, aun admitiendo a efectos dialécticos que hubiera existido una compraventa, las plusvalías obtenidas no habrían tenido que ser declaradas en el impuesto de sociedades sino en el IRPF de cada uno de los socios, al concurrir un supuesto de transparencia fiscal. En efecto, se dice, pues si la sentencia afirma que la entidad recurrente era titular de determinados solares, no consta en ningún momento que éstos estuvieran afectos a su actividad empresarial, lo que hace de ella una sociedad de mera tenencia de bienes, que carecía de oficinas, e incluso de empleados a su servicio y tenía su domicilio en la sede de otra entidad ("G., S.A."); siendo "C., S.A." la que sí se dedicaba a la construcción o promoción urbanística. De ahí que resulte paradójico, a juicio de la que recurre, que se le haya considerado excluida del régimen de transparencia fiscal por no ser una sociedad de mera tenencia de bienes y se diga al mismo tiempo que careció de interés en realizar actividades de construcción o promoción urbanística.

Nuevamente se da una coincidencia esencial entre el contenido de este motivo y el cuarto del recurso de "C., S.A.", por lo que no cabe sino remitirse también al examen de ese motivo.

TERCERO.- Por el mismo cauce que los anteriores, se alega infracción del art. 349 C. penal 1973 EDL 1973/1704 , por entenderse que incluso en el caso de aceptar que lo producido hubiera sido una compraventa disimulada, el fisco no habría experimentado ningún perjuicio por no haberse ingresado una cuota de IVA de 343.463.619 ptas., debido a que este impuesto, en la relación entre dos sociedades, tiene un carácter neutro, no implica coste añadido alguno, al contrario de lo que sucedería de discurrir la relación entre dos personas físicas o entre una de éstas y una sociedad. Si, como pretende la sala, "Inversiones S., S.A." hubiera repercutido el IVA a "C., S.A.", ésta lo habría pagado el día de la compraventa, es decir, el 30 de diciembre de 1988, de manera que la primera lo habría ingresado en el plazo de un mes, o sea, dentro del 30 de enero de 1989. Y, así las cosas, "C., S.A." habría solicitado y obtenido la devolución ese mismo día o habría podido compensar dicha cuota con las de otras operaciones en las que hubiera obtenido ingresos por IVA repercutido por ella.

Pues bien, como es obligado a tenor de la naturaleza del motivo, hay que estar a lo declarado en los hechos probados, en los que se hace constar que no tuvo lugar la liquidación de la cuota de IVA a que se ha aludido, debida por la compraventa de los terrenos entre las dos sociedades. Y, asimismo, que los miembros del consejo de administración de "Inversiones S., S.A." (como ya se ha recordado al examinar el anterior recurso) idearon una maniobra de operaciones de cobertura para ocultar la transmisión de terrenos, de manera que se eludía el impuesto de sociedades y se soslayaba el pago del IVA. E igualmente a las consideraciones de trascendencia fáctica relativas a que los consejeros delegados de las dos sociedades obraron con plena conciencia y buscando ese efecto de ocultación con todas sus consecuencias fiscales.

A tenor de estos datos y elementos de juicio, no se puede seguir a la recurrente en su discurso acerca de lo que habría podido suceder en el supuesto de pago del IVA, pues lo cierto es que éste no se satisfizo realmente, ya que "Inversiones S., S.A." no lo cobró a "C., S.A." en el momento de la adjudicación de los terrenos, y tampoco lo abonó, por tanto, cuando debía haberlo hecho (como era obligado a tenor del art. 6.2, 5º de la ley entonces vigente en materia de IVA EDL 1985/9017), de manera que esto excluye la hipótesis con la que se opera en el recurso. De este modo, como bien se dice en la sentencia, al eludir el IVA, "Inversiones S., S.A." dejaba en la sombra los rendimientos obtenidos con la transferencia de los inmuebles, lo que le permitió también eludir el pago del impuesto de sociedades correspondientes a los mismos.

Siendo así, fluye, como efecto necesario, la existencia del fraude que exige el precepto que se dice infringido; elemento central del tipo, que se da con el comportamiento omisivo frente a la Hacienda, consistente en no declarar el tributo, que es tanto como sostener -y es en lo que consiste el engaño- que no había nada que declarar (STS 1688/2000, de 6 de noviembre EDJ 2000/32433).

En consecuencia, y por lo expuesto, el motivo deber rechazarse.

CUARTO.- Con apoyo en lo que dispone el art. 842,2º Lecrim. EDL 1882/1 , se denuncia error de hecho en la apreciación de la prueba, consistente en no haber señalado que la acción penal ejercitada contra el representante legal de la entidad que recurre se inició transcurridos cuatro años desde la consumación de los hechos.

Argumenta la recurrente que al folio 734 de la causa existe una providencia de 24 de diciembre de 1993 por la que se citó por vez primera a su representante legal como imputado, siendo éste el dies ad quem; de lo que se sigue que, a tenor de las fechas (31 de enero y 16 de marzo de 1989) en que las declaraciones tributarias reflejaron el momento de realización de los hechos que se consideran simulados, cuando se ejercitó la acción penal había transcurrido un plazo superior a cuatro años, dato éste que, por su relevancia, debería hallarse incluido en los hechos probados.

Pero se trata de una circunstancia que el tribunal hizo constar de manera expresa en la sentencia y que esta sala, como tiene reiteradamente declarado en bien conocida jurisprudencia y siguiendo un criterio del que ya se ha hecho uso en otros momentos de esta resolución, considera de efectiva relevancia fáctica, aunque se encuentre incluida en los fundamentos de derecho de manera que, al no haberse dado la omisión denunciada, el motivo no puede estimarse.

QUINTO.- Al amparo de la previsión del art. 849,1º Lecrim. EDL 1882/1 , se denuncia infracción del art. 24 C. penal 1973 EDL 1973/1704 en relación con el art. 24 de la ley 1/1998, de 26 de febrero EDL 1998/42759 y art. 64 de la Ley General Tributaria EDL 1963/94 .

El argumento es que desde que pudo considerarse perfeccionado y consumado el delito que se imputa y hasta el ejercicio de las acciones penales por ese motivo habría transcurrido un plazo superior a cuatro años, dato éste que emerge de la sentencia, incluso aunque no fuera estimado el motivo precedente.

A partir de tal constatación, entiende la recurrente que de la nueva redacción dada al art. 64 de la Ley General Tributaria EDL 1963/94 se derivan consecuencias de inexcusable consideración para la configuración del delito de que se trata. Entiende que el presupuesto del injusto típico es la defraudación tributaria, como incumplimiento de un deber de pago que integra el desvalor de la conducta por la ley penal. Así, si la administración, por la prescripción, renuncia a su derecho a cobrar las deudas, es evidente que el interés de la recaudación desaparece y con él el objeto de tutela. De este modo, y puesto que está admitida en la jurisprudencia la retroactividad de los complementos normativos de las leyes penales en blanco, el artículo citado de la Ley General Tributaria EDL 1963/94 deberá ser aplicado con ese carácter, por imperativo del art. 24 C. penal 1973 EDL 1973/1704 , lo que deberá llevar a que se dicte una sentencia absolutoria.

Pues bien, al tratarse de un motivo que ya ha sido suscitado por los recurrentes Juan Manuel, "C., S.A." y Luciano, sólo cabe remitirse a lo ya dicho al respecto.

FALLO

Estimamos el motivo decimosexto -articulado por infracción de ley- del recurso de casación interpuesto por la representación de Juan Manuel, el motivo segundo -articulado también por infracción de ley- del recurso de casación interpuesto por Jaime y el motivo

décimo -articulado por infracción de ley- del recurso de casación interpuesto por Luciano contra la sentencia de fecha dieciocho de marzo de mil novecientos noventa y nueve de la Audiencia provincial de Barcelona, y, en consecuencia, anulamos parcialmente esta resolución declarando de oficio las costas correspondientes a estos recursos. Desestimamos, en consecuencia, el resto de los motivos de los mencionados recurrentes.

Desestimamos los recursos de casación interpuestos por la Abogacía del Estado, en defensa y representación de la Agencia Tributaria, y las representaciones procesales de Ricardo Luis, Alfredo, Santiago, "K., S.A.", "C., S.A." e "Inversiones S., S.A." contra la referida sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona y condenamos a los recurrente al pago de las costas causadas en estos recursos.

Comuníquese esta sentencia y la que a continuación se dictara a la Audiencia Provincial con devolución de la causa, interesando el acuse de recibo de todo ello para su archivo en el rollo.

Así por esta nuestra sentencia que se publicará en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Andrés Martínez Arrieta.- Perfecto Andrés Ibáñez.- Gregorio García Ancos.

SEGUNDA SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a quince de julio de dos mil dos.

En la causa número 1252/92 del Juzgado de instrucción número cinco de Barcelona, seguida por delito de defraudación a la Hacienda Pública contra Santiago, con D.N.I...., hijo de Francisca y de Francisco y natural de Barcelona; Juan Manuel, con D.N.I...., hijo de María y de Eduardo y natural de México D.F. (Méjico); Alfredo, con D.N.I...., hijo de María Luisa y de Ricardo, natural de Barcelona; Ricardo Luis, con D.N.I...., hijo de María Luisa y de Ricardo, natural de Barcelona; Jaime, con D.N.I...., hijo de Carmen y de Antonio, natural del Barcelona; Luciano con número de tarjeta de residencia..., hijo de Clara y de Gregorio, natural de Génova (Italia) y otros, y contra las sociedades "Suelo P., S.A.", "K., S.A.", "C., S.A." e "Inversiones S., S.A.", la Audiencia provincial dictó sentencia en fecha dieciocho de marzo de mil novecientos noventa y nueve, que ha sido casada y anulada parcialmente por la dictada en el día de la fecha por esta sala, integrada como se expresa. Ha sido ponente el magistrado Perfecto Andrés Ibáñez.

ANTECEDENTES

Se aceptan y dan por reproducidos los antecedentes de hecho de la sentencia dictada en la instancia.

HECHOS PROBADOS

Se mantienen salvo en lo relativo al importe del IRPF eludida por Jaime, que ascendió a 14.721.888 ptas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La acción realizada por Jaime, en vista de que la cuota defraudada fue inferior a 15 millones de pesetas, debe considerarse atípica, a tenor de lo que dispone el art. 349 C. penal 1973 EDL 1973/1704 , de manera que ha de ser absuelto.

SEGUNDO.- Conforme se ha razonado al tratar del decimosexto de los motivos del recurrente Juan Manuel, éste debe beneficiarse de la atenuante analógica del art. 9,10º C. penal EDL 1973/1704 , con imposición dentro del grado mínimo de la pena por los delitos derivados de la elusión de impuestos por parte de "Inversiones S., S.A.", de los que fue cooperador necesario. Pues bien, teniendo en cuenta, como se ha dicho, que él no fue el directamente concernido por el deber de tributación, pero que, al mismo tiempo, era perfecto conocedor del alcance antijurídico de las correspondientes acciones, en cuya realización desempeñó un papel relevante, se le impondrá por cada una de ellas la pena de dos años de prisión menor.

Ahora bien, se da la circunstancia de que los condenados Alfredo y Ricardo Luis y Santiago, se encuentran en la misma situación, esto es, de cooperadores necesarios, respecto, en este caso, de Juan Manuel, que en su calidad de administrador único de "Suelo P., S.A." y consejero delegado de "K., S.A.", fue el directamente sujeto al abono de la deuda tributaria de la primera entidad, cuyo impago dio lugar al primero de los delitos relacionados en el fallo de la sentencia de instancia. Siendo así, y a tenor de lo que dispone el art. 903 Lecrim. EDL 1882/1 , deben también beneficiarse de la aplicación de la citada atenuante analógica, con reducción de la pena impuesta a un año de prisión.

TERCERO.- A tenor de lo expuesto con ocasión del examen del décimo de los motivos del recurso de Luciano, deberá reducirse en 17 millones -pagados a Hacienda en concepto de ITP- el importe de la multa y de la indemnización correspondiente a la defraudación del impuesto de sociedades, que, en consecuencia se fija en 731.349.316 ptas., obviamente para los dos condenados por ese concepto.

PARTE DISPOSITIVA

Absolvemos a Jaime del delito contra la Hacienda Pública por el que había sido condenado, declarando de oficio 1/31 parte de las costas.

Se impone a Juan Manuel por cada uno de los delitos contra la Hacienda Pública por los que ha sido condenado en calidad de cooperador necesario, la pena de prisión menor de dos años. Las multas que este último y Luciano deberán abonar por el primero de esos delitos será de 731.349.316 ptas.; siendo del mismo importe la indemnización a la que fueron condenados solidariamente.

Se impone a Alfredo por el delito contra la Hacienda Pública por el que ha sido condenado en calidad de cooperador necesario la pena de un año de prisión.

Se impone a Ricardo Luis por el delito contra la Hacienda Pública por el que ha sido condenado en calidad de cooperador necesario la pena de un año de prisión.

Se impone a Santiago por el delito contra la Hacienda Pública por el que ha sido condenado en calidad de cooperador necesario la pena de un año de prisión.

Se mantiene en sus mismos términos el resto de los pronunciamientos de la sentencia de instancia.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Andrés Martínez Arrieta.- Perfecto Andrés Ibáñez.- Gregorio García Ancos.

PUBLICACIÓN.- Leídas y publicadas han sido las anteriores sentencias por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Perfecto Andrés Ibáñez, mientras se celebraba audiencia pública en el día de su fecha la Sala Segunda del Tribunal Supremo, de lo que como Secretario certifico.