



Roj: **STS 3201/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:3201**

Id Cendoj: **28079120012020100523**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **08/10/2020**

Nº de Recurso: **4141/2018**

Nº de Resolución: **496/2020**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **EDUARDO DE PORRES ORTIZ DE URBINA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 496/2020

Fecha de sentencia: 08/10/2020

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 4141/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/07/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Eduardo de Porres Ortiz de Urbina

Procedencia: Audiencia Provincial de Madrid. Sección 17

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Sonsoles de la Cuesta y de Quero

Transcrito por: LMGP

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 4141/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Eduardo de Porres Ortiz de Urbina

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Sonsoles de la Cuesta y de Quero

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 496/2020

Excmos. Sres.

D. Andrés Martínez Arrieta

D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca

D. Antonio del Moral García

D. Pablo Llarena Conde

D. Eduardo de Porres Ortiz de Urbina

En Madrid, a 8 de octubre de 2020.



Esta sala ha visto el recurso de casación 4141/2018 interpuesto por **Primitivo**, representado por la procuradora DOÑA ROSARIO GÓMEZ LORA bajo la dirección letrada de DON FRANCISCO JOSÉ GARCÍA MARTÍN; la entidad la entidad **RAYO VALLECANO S.A.D.**, representada por DON FERNANDO RUIZ DE VELASCO Y MARTÍNEZ DE ERCILLA bajo la dirección letrada de DON JAVIER ALBERTI FERNÁNDEZ y **Africa**, representada por la procuradora DOÑA M^a ISABEL HERRADA MARTÍN bajo la dirección letrada de DON JUAN MANUEL GARCIA- GALLARDO GIL-FOURNIER contra la sentencia dictada el 16 de julio de 2018 por la Audiencia Provincial de Madrid, Sección 17^a, en el Rollo de Sala Procedimiento Abreviado 694/2016, en el que se condenó a Primitivo y Africa como autores penalmente responsables de un delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 bis del Código Penal, en la redacción dada por Ley Orgánica 7/12 de 27 de diciembre, aplicado retroactivamente ex. artículo 2.2 Código Penal, artículo 305 y 305 Bis del Código Pena Código Penal. Ha sido parte recurrida el MINISTERIO FISCAL, LA ABOGACÍA DEL ESTADO y Ángel Daniel, representado por el Procurador DON FEDERICO PINILLA ROMERO bajo la dirección letrada de de DON GREGORIO ORTIZ OCHAITA. Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Eduardo de Porres Ortiz de Urbina.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - El Juzgado de Instrucción número 18 de los de Madrid incoó Procedimiento Abreviado 2842/2013 por delito contra la Hacienda Pública contra Africa, Ángel, Anton, Ángel Daniel, Aquilino, Primitivo Benedicto y la entidad, Rayo Vallecano de Madrid, S.A.D, que una vez concluido remitió para su enjuiciamiento a la Audiencia Provincial de Madrid, Sección Décimo Séptima. Incoado Procedimiento Abreviado 694/2016, con fecha 16 de julio de 2018 dictó sentencia número 545/2018 en la que se contienen los siguientes HECHOS PROBADOS:

«1. RAYO VALLECANO DE MADRID SAD, se constituyó como Sociedad Anónima deportiva por tiempo indefinido mediante escritura autorizada el día 30 de junio de 1.992 por el Notario de Madrid D. José Manuel Hernández Antolín, con el núm. 4.109 de orden de protocolo, posteriormente subsanada por otra autorizada por el mismo Notario el día 20 de octubre de 1.992, con el número 5.913 de orden de protocolo, escritura otorgada por D. Pedro Miguel, D. Virgilio, D. Jose Carlos, D. Jose Augusto, D. Carlos Alberto, D. Luis María y D. Luis Francisco, los dos primeros en su propio nombre y derecho y los otros por sí y como integrantes de la Junta Directiva de la Entidad Deportiva "Agrupación Deportiva Rayo Vallecano". Comenzó sus operaciones el mismo día de su constitución. El objeto social de la mercantil, está establecido en el art. 4 de los Estatutos Sociales y consiste en "1. La participación en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional de la modalidad deportiva de futbol. 2. La promoción y desarrollo de actividades deportivas de una o varias modalidades deportivas, así como otras actividades relacionadas o derivadas de dicha práctica. ".

2. Tal sociedad se encontraba legal y formalmente gestionada según sus Estatutos por un Consejo de Administración, que en los años 2009 a 2.010 y hasta que se produce la venta de la Sociedad en 5 de mayo de 2.011 estaba integrado por 3 consejeros y un secretario no consejero. En concreto:

- La acusada D^a Africa, mayor de edad, sin antecedentes penales como Presidenta.
- El acusado D. Primitivo, mayor de edad, sin antecedentes penales como consejero.
- D. Alfredo, como consejero
- D. Benedicto (Secretario no Consejero)

Durante tal período de tiempo el acusado D. Primitivo era igualmente apoderado con las facultades tan amplias como exija el tráfico de la compañía.

3. En 5 de Mayo de 2.011 se eleva a publico la venta de las acciones de la sociedad RAYO VALLECANO SAD que eran propiedad de SENERO S.L. a D. Baltasar, que adquiere el 97,82 % de las acciones, asumiendo la deuda actual del club. En la citada fecha era Administrador único de la sociedad SENERO SL y desde marzo de 2.011 el acusado Aquilino, mayor de edad y sin antecedentes penales.

4. A consecuencia de tal compra-venta en 5 de mayo de 2.011, se renuncia al cargo en reunión del consejo de fecha 13 de junio de 2.011 por D^a Africa y se produce el cese de D. Benedicto como Secretario no Consejero. Al propio tiempo son designados y el consejo de Administración queda compuesto por:

- D. Baltasar como presidente
- D. Primitivo (Secretario)
- D. Alfredo (Vocal)

5. En el curso de su actividad, en el ámbito fiscal del impuesto sobre el Valor Añadido, la mencionada mercantil presentó en el plazo oportuno para ello las declaraciones trimestrales correspondientes a los ejercicios 2.009 y 2.010, si bien no presentó las preceptivas declaraciones Resumen Anual (modelo 390) en ninguno de dichos años, incluyendo en las declaraciones trimestrales antes citadas, con ánimo de procurarse un ahorro fiscal ilícito, cantidades que no se ajustaban a las efectivas cuotas de IVA soportado y repercutido, declarando e ingresando por este impuesto 793,68 euros en 2.009 y 893,93 euros en 2.010.

6. Una vez se celebró la transmisión de la citada mercantil, con fecha 13 de junio de 2.011, por la nueva Administración, se presentaron declaraciones complementarias del citado Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente a los ejercicios 2.009 y 2.010, con cuotas declaradas de 626.620,91 euros y 386.106,60 euros, cuyo importe no se ingresó.

7. Practicada la oportuna liquidación por la Agencia Tributaria, resultó que la cantidad que la entidad dejó de ingresar por tal concepto son las siguientes:

IVA 2009, 643.313,17 euros

IVA 2.010, 389.104,07 euros

De ello resulta el siguiente cuadro resumen

IVA 2009 2010

Cuotas devengadas 857.586,39 641.090,96

Cuotas soportadas 213.479,54 249.067,96

Ingresado en el ejercicio 793,68 893,93

Cuota Defraudada 643.313,17 389.104,07

8. En el mismo ámbito Fiscal, la entidad RAYO VALLECANO SAD, con ánimo de procurarse un ahorro fiscal ilícito, en los años 2.009 a 2.011 no ingresó y parcialmente no declaro, la totalidad de las cantidades que retuvo a los trabajadores que prestaban servicios para la misma, presentando declaraciones por el referido concepto, e ingresando en el ejercicio 2.009 la cantidad de 941,70 euros y en el ejercicio 2.010, 967,18 euros.- No se presentan en las declaraciones del primer y segundo trimestre del 2.011 al finalizar cada uno de tales trimestres. Una vez se celebró la transmisión de la citada mercantil, a fecha de 13 de junio de 2.0.11, por la nueva administración, se presentaron declaraciones complementarias de las retenciones del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios 2.009, 2010 y dos primeros trimestres de 2.011, todo ello según el siguiente cuadro resumen

2009 1° Trimestre 2° Trimestre 3 Trimestre 4° Trimestre TOTAL

Cuota declarada en plazo 325,51 251,82 139,22 225,15 941,70

Cuota declaración complementaria 526.946,0 565.227,84 587.039,27 634.977,26 2.314.190,37

Total cuota declarada 527.271,51 565.227,84 587.178,49 635.202,41 2.315.132,07

2010 1° Trimestre 2° Trimestre 3 Trimestre 4° Trimestre TOTAL

Cuota declarada en plazo 286,50 326,49 145,49 208,70 941,70

Cuota declaración complementaria 662.977,59 588.861,82 687.776,91 654.720,23 2.594.336,55

Total cuota declarada 663.264,09 589.188,31 687.922,40 654.928,93 2.595.303,73

2011 1° Trimestre 2° Trimestre

Cuota declarada en 13 de junio de 2.011 535.008,46 748.696,36

9. Practicada por la Administración Tributaria la oportuna liquidación para determinar la cuota dejada de ingresar en la Hacienda Pública por tal concepto de IRPF resultaron las siguientes cantidades para los años 2.009 y 2.010 que ha resultado debidamente acreditada

2.009 2.010

Cuota comprobada 3.407.804,37 4.095.987,34

Cuota efectivamente ingresada 941,70 967,18

SIN INGRESAR 3.406.862,67 4.095.020,16



10. La entidad Rayo Vallecano SAD, el 13 de junio de 2.011 y, por lo tanto, con carácter previo a conocer que por la Agencia Tributaria se habían iniciado actuaciones inspectoras contra la misma (se le notificó el inicio del expediente el 4 de agosto de 2.011), presentó ante la Hacienda Pública las declaraciones complementarias antes citadas, facilitando a la Agencia Tributaria, cuanta documentación obraba en su poder para el esclarecimiento de los hechos que dieron lugar, posteriormente, a la foimación de esta causa.11. Así mismo Rayo Vallecano SAD ha consignado en las cuentas de consignaciones de los Juzgados de Instrucción núm. 5 y 45 de Madrid, donde preexistían causas abiertas por hechos semejantes pero por ejercicios tributarios anteriores, la cantidad de 10.700.000 euros para responder de las obligaciones pecuniarias resultantes de los procedimientos tramitados en tales juzgados así corno este mismo procedimiento.

12. Durante los años 2.009 a 2.011 D. Ángel Daniel ejercía labores de asesoría en ámbito no acreditado.

13. El acusado Ángel , mayor de edad, con antecedentes penales no computables, tuvo otorgado a su favor apoderamiento con amplias facultades relativas a la Administración de la Sociedad; no consta acreditado que aceptara el mismo ni que de hecho lo haya utilizado o realizado funciones de dirección o relativas a las declaraciones fiscales.

14. El acusado Anton , mayor de edad, con antecedentes penales no computables, fue nombrado consejero del Rayo Vallecano por acuerdo de la Junta General de la Sociedad de fecha 6 de noviembre de 1.998, y cesado como en 13 de julio de 2.000.- No ha quedado acreditada ninguna vinculación con la realización de las declaraciones fiscales o su pago.

15. En 17 de febrero de 2.011 se presenta solicitud de precurso de acreedores prevista en el art. 5.3 de la Ley 22/2003 de 9 de Julio concursal, con el fin de iniciar negociaciones con los acreedores para la aceptación de una propuesta anticipada de convenio.

16. En 16 de junio de 2.011 se produce acuerdo del Consejo de Administración en la que se acuerda presentar la solicitud de concurso de acreedores.

17. Con fecha 27 de junio de 2.011 se dicta auto declarando el concurso voluntario de acreedores de tal entidad AGRUPACION DEPORTIVA RAYO VALLECANO SOCIEDAD ANONIMA DEPORTIVA por el Juzgado de lo Mercantil núm. 3 de Madrid , en cuyo auto se dispone que el deudor conservará las facultades de administración y disposición sobre su patrimonio, quedando sometido el ejercicio de éstas a la intervención de los administradores concursales, mediante su autorización o conformidad. Se nombran como administradores del concurso al abogado D. Jon , al economista D. Julián y en su condición de acreedora la Agencia Tributaria:

18. SENERO era la accionista mayoritaria de la concursada desde el 29 de diciembre de 1.995 a 5 de mayo de 2.011.

19. La comunicación del inicio de las actuaciones inspectoras tuvo lugar el día 4 de agosto de 2.011 en el domicilio fiscal de la entidad.

20. El representante del Rayo Vallecano ante Hacienda, realizando todas las gestiones en relación con la presentación de declaraciones complementarias y actuaciones inspectores fue D. Leovigildo , según poder otorgado por Baltasar , sin que en tales gestiones fuera acompañado o existiera el concurso de ninguno de los administradores nombrados por el Juzgado de lo Mercantil núm. 3.».

SEGUNDO. - La Audiencia de instancia emitió el siguiente pronunciamiento:

«Que, por imperativo legal, al haberse retirado las acusaciones formuladas contra los mismos, debemos absolver y absolvemos a los provisionalmente acusados Benedicto y Ángel Daniel de los dos delitos contra la Hacienda Pública en relación con el Impuesto sobre el valor añadido correspondiente a los ejercicios 2.009 y 2.010 de la sociedad contribuyente Rayo Vallecano SAD y por los tres delitos contra la Hacienda pública, en relación con el impuesto sobre la Renta de las personas Físicas correspondiente al ejercicio 2.009, 2.010 y 2.011 de la sociedad contribuyente Rayo Vallecano SAD.Tal con todo tipo de pronunciamientos favorables a su respecto y declaración de oficio de las costas causadas que proporcionalmente correspondan a tales acusados.

Que debemos absolver y absolvemos a los acusados Anton , Ángel y Aquilino de los dos delitos contra la Hacienda Pública en relación con el Impuesto sobre el valor añadido correspondiente a los ejercicios 2.009 y 2.010 de la sociedad contribuyente Rayo Vallecano SAD y por los tres delitos contra la Hacienda pública, en relación con el impuesto sobre la Renta de las personas Físicas correspondiente al ejercicio 2.009, 2.010 y 2.011 de la sociedad contribuyente Rayo Vallecano SAD.- Ello con todo tipo de pronunciamientos favorables a su respecto y declaración de oficio de las costas causadas que proporcionalmente correspondan a tales acusados. SE ABSUELVE igualmente a la entidad SENERO S.L. de las pretensiones civiles contra la misma formuladas.



Que debemos absolver y absolvemos a los acusados Africa , Primitivo y RAYO VALLECANO DE MADRID SAD del delito contra la Hacienda Pública en relación con el Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas correspondiente al ejercicio 2.011 de la sociedad contribuyente Rayo Vallecano SAD.- Tal con todo tipo de pronunciamientos favorables a su respecto y declaración de oficio de las costas causadas que proporcionalmente correspondan a tales acusados y delito.

Que debemos condenar y condenamos a los acusados Africa y Primitivo como autores penalmente responsables por los siguientes delitos y con las penas que se indican, concurriendo la atenuante simple de reparación del daño:

-Un delito contra la Hacienda Pública en relación con el Impuesto sobre el valor añadido correspondiente al ejercicio 2.009 de la sociedad contribuyente Rayo Vallecano SAD, a la pena para cada uno de ellos, de DOS AÑOS DE PRISIÓN y multa de 1.286.626,34 euros con dos meses de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago.- Igualmente con la accesoria de inhabilitación especial para el derecho, de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de cuatro años.- Al propio tiempo deberán indemnizar conjunta y solidariamente a la Hacienda Pública en la cantidad de 643.313,17 euros más los intereses legales que correspondan.

-Un delito contra la Hacienda Pública en relación con el Impuesto sobre el valor añadido correspondiente al ejercicio 2.010 de la sociedad contribuyente Rayo Vallecano SAD, a la pena para cada uno de ellos, de UN AÑO DE PRISIÓN y multa de 389.104,07 euros con un mes de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago. Igualmente con la accesoria de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de cuatro años.- Al propio tiempo deberán indemnizar conjunta y solidariamente a la Hacienda Pública en la cantidad de 643.313,17 euros más los intereses legales que correspondan.

- Un delito contra la Hacienda Pública en relación con el impuesto de IRPF correspondiente al ejercicio 2.009 de la sociedad contribuyente Rayo Vallecano SAD, a la pena para cada uno de los acusados de DOS AÑOS DE PRISIÓN y multa de 6.813.725,34 euros. Igualmente con la accesoria de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro años.- Al propio tiempo Deberán indemnizar conjunta y solidariamente a la Hacienda Pública en la cantidad de 3.406.862,67 euros más los intereses legales que correspondan.

- Un delito contra la Hacienda Pública en relación con el impuesto de IRPF correspondiente al ejercicio 2.010 de la sociedad contribuyente Rayo Vallecano SAD, a la pena para cada uno de los acusados de DOS AÑOS DE PRISIÓN y multa de 8.190.040,32 euros. Igualmente con la accesoria de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro años.- Al propio tiempo Deberán indemnizar conjunta y solidariamente a la Hacienda Pública en la cantidad de 4.095.020,16 euros más los intereses legales que correspondan.

Respecto del pago de tales cantidades indemnizatorias relativas al IVA e IRPF del año 2.009, se declara la responsabilidad civil subsidiaria de la entidad Rayo Vallecano SAD.

Que debemos condenar y condenamos a la entidad RAYO VALLECANO SAD como persona jurídica autora penalmente responsable de los siguientes delitos y a las penas que se indican, concurriendo las atenuantes simples de confesión, reparación del daño y cualificada de colaboración con la investigación:

-Un delito contra la Hacienda Pública en relación con el impuesto del IVA del ejercicio 2.010 de la Sociedad contribuyente Rayo Vallecano SAD, a la multa de 97.276,01 euros y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de nueve meses.

-Un delito contra la Hacienda pública en relación con el impuesto del IRPF del ejercicio 2.010 de la Sociedad contribuyente Rayo Vallecano SAD, a la multa de 1.023.755,04 euros y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de nueve meses.

- Un delito contra la Hacienda pública en relación con el **impuesto del IRPF del ejercicio 2010** de la Sociedad contribuyente Rayo Vallecano SAD, a la multa de **1.023.755,04 euros** y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de **nueve meses**.

Igualmente deberá indemnizar conjunta y solidariamente con el resto de los condenados a la Hacienda Pública en la cantidad de 643.313,17 euros más los intereses legales que correspondan por el delito correspondiente al IVA del 2.010 y en la cantidad de 4.095.020,16 euros más los intereses legales que correspondan por el IRPF del año 2010

Condeno a los mencionados acusados al pago de las costas procesales que a cada uno de ellos corresponda proporcionalmente.».

TERCERO. - En fecha 17 de octubre de 2020, la Audiencia Provincial de Madrid dictó auto aclaratorio de la sentencia con el siguiente pronunciamiento:

«SE ACLARA la resolución dictada, con fecha 16/07/2018, en la causa número Procedimiento Abreviado 694/2016 de rollo de Sala, dimanante de Procedimiento Abreviado 2842/2013, seguido ante el Juzgado de Instrucción nº 18 de Madrid, en el siguiente sentido:

EN EL FALLO DONDE DICE; *Igualmente deberá indemnizar conjunta y solidariamente con el resto de los condenados a la Hacienda Pública en la cantidad de 643.313,17 euros más los intereses legales que correspondan por el delito correspondiente al IVA del 2.010 y en la cantidad de 4.095.020,16 euros más los intereses legales que correspondan por el IRPF del año 2.010.,.*

DEBE DECIR: "... *Igualmente deberá indemnizar conjunta y solidariamente con el resto de los condenados a la Hacienda Pública en la cantidad de **389.104,07 euros** más los intereses legales que correspondan por el delito correspondiente al IVA del 2.010 y en la cantidad de 4.095.020,16 euros más los intereses legales que correspondan por el IRPF del año 2.010".* ».

CUARTO. - Notificada la sentencia y el auto de aclaración a las partes, la representación procesal de Primitivo , RAYO VALLECANO S.A.D, y Africa , anunció su propósito de interponer recurso de casación por, vulneración de precepto constitucional, quebrantamiento de forma e infracción de ley, los recursos se tuvieron por preparados remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo las actuaciones y certificaciones necesarias para su sustanciación y resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose el recurso.

QUINTO. - El recurso formalizado por Africa , se basó en los siguientes MOTIVOS DE CASACIÓN,

Primero. - Por vulneración de precepto constitucional, por la vía del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y del artículo 852 Ley de Enjuiciamiento Criminal, por infracción del artículo 24.1 de la Constitución que, con rango de derecho fundamental, reconoce el derecho a la tutela judicial efectiva, a la celebración de un proceso con todas las garantías, con la consiguiente "prohibición de indefensión".

Segundo. - Por vulneración de precepto constitucional, por la vía del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y del artículo 852 Ley de Enjuiciamiento Criminal, por infracción del artículo 24.2 de la Constitución que, con rango de derecho fundamental, reconoce el derecho a la presunción de inocencia, cuya destrucción exige la práctica de prueba de cargo válida en el Juicio Oral, cualidad de la que carecen los 603 documentos referidos en el precedente motivo de recurso, presentados sorpresivamente por la acusación particular, en la sexta sesión del Juicio Oral, después de haberlos retenido en su poder más de 4 años desde su manifestada emisión el día 01.10.2013.

Tercero. - Por vulneración de precepto constitucional, por la vía del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y del artículo 852 Ley de Enjuiciamiento Criminal, por infracción del artículo 24.2 de la Constitución que, con rango de derecho fundamental, reconoce el derecho a la presunción de inocencia de cada acusado, en este caso, Africa , cuya destrucción exige la práctica de prueba de cargo válida en el Juicio Oral, que no ha sido practicada en lo que respecta al elemento objetivo (acción de elusión del pago de tributos) y "perjuicio" económico para la Hacienda Pública, pese a lo cual ha sido condenada como autora de dos delitos de defraudación tributaria de retenciones de I.R.P.F. de Rayo Vallecano de Madrid, S.A.D. de los ejercicios 2009 y 2010.

Cuarto. - Por vulneración de precepto constitucional, por la vía del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y del artículo 852 Ley de Enjuiciamiento Criminal, por infracción del artículo 24.2 de la Constitución que, con rango de derecho fundamental, reconoce el derecho a la presunción de inocencia de cada acusado, en este caso, Africa , cuya destrucción exige la práctica de prueba de cargo válida en el Juicio Oral, que no ha sido practicada en lo que respecta al elemento objetivo (acción de elusión del pago de tributos) y "perjuicio" económico para la Hacienda Pública, pese a lo cual ha sido condenada como autora de dos delitos de defraudación tributaria de I.V.A. de Rayo Vallecano de Madrid, S.A.D. de los ejercicios 2009 y 2010.

Quinto. - Por vulneración de precepto constitucional, por la vía del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y del artículo 852 Ley de Enjuiciamiento Criminal, por infracción del artículo 24.2 de la Constitución que, con rango de derecho fundamental, reconoce el derecho a la presunción de inocencia de cada acusado,

en este caso, Africa , cuya destrucción exige la práctica de prueba de cargo válida en el Juicio Oral, que no ha sido practicada en lo que respecta al elemento subjetivo (acerca de su participación, de su dominio funcional del hecho), pese a lo cual ha sido condenada como autora de cuatro delitos de defraudación tributaria, dos de retenciones de I.R.P.F. y dos de I.V.A. de Rayo Vallecana de Madrid, S.A.D. de los ejercicios 2009 y 2010.

Sexto. - Por infracción de ley, al amparo del artículo 849.1º de Ley de Enjuiciamiento Criminal, invocando la infracción del artículo 305 bis del Código Penal en su redacción aplicada por la Sentencia recurrida, dada por Ley Orgánica 7/2012 de 27 de diciembre, en cuanto a los pronunciamientos de condena por delitos de defraudación tributaria de retenciones de I.R.P.F. de los ejercicios 2009 y 2010.

Séptimo. - Por infracción de ley, al amparo del artículo 849.1º Ley de Enjuiciamiento Criminal, invocando la infracción del artículo 305 bis del Código Penal en su redacción aplicada por la Sentencia recurrida, dada por Ley Orgánica 7/2012 de 27 de diciembre (condena por delito de defraudación tributaria de I.V.A. del ejercicio 2009).

Octavo. -Por infracción de ley, al amparo del artículo 849.1º Ley de Enjuiciamiento Criminal, invocando la infracción del artículo 305 del Código Penal vigente en la fecha de los hechos, en cuanto al pronunciamiento de condena por delito de defraudación tributaria de I.V.A. del ejercicio 2010.

Noveno. - Por infracción de ley, al amparo del artículo 849.1º Ley de Enjuiciamiento Criminal, invocando la infracción del artículo 31.1 del Código Penal vigente en la fecha de cada uno de los hechos calificados de delito de defraudación tributaria de I.V.A. e I.R.P.F. de los ejercicios 2009 y 2010 (redacción hasta el día 23.12.2010 y redacción vigente a partir de esa fecha operada por Ley Orgánica 5/2010), y de la doctrina jurisprudencial que lo interpreta, pronunciada por la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo en Sentencias 59/2007 de 26 de enero y 816/2006 de 26 de junio.

Décimo. - Por infracción de ley, al amparo del artículo 849.1º Ley de Enjuiciamiento Criminal, invocando la infracción del artículo 11 Código Penal en su redacción vigente en la época de los hechos, que la Sentencia aplica indebidamente, apreciando la autoría en la modalidad de comisión por omisión.

Undécimo. - Por infracción de ley, al amparo del artículo 849.1º Ley de Enjuiciamiento Criminal, invocando la infracción de la doctrina jurisprudencial acerca de la "ignorancia deliberada" pronunciada en la recentísima Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo 374/2017 de 24 de mayo, que ratifica doctrina expresada en Sentencia de la propia Sala 830/2016 de 3 de noviembre.

El recurso formalizado por **RAYO VALLECANA SAD** , se basó en los siguientes MOTIVOS DE CASACIÓN,

Primero. - Por vulneración de precepto constitucional, por la vía del artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, por infracción del artículo 24.1 de la Constitución, toda vez que la aportación extemporánea, en las sesiones del juicio oral, de 603 documentos presentados en formato archivo informático y en formato papel, en los cuales se fundamenta la sentencia, supuso una grave indefensión para las partes, toda vez que, se aportó una documentación, que la sentencia estima relevante, en un momento procesal inadecuado que impidió el ejercicio del Derecho de Defensa en las condiciones marcadas por la ley.

Segundo. - Por quebrantamiento de forma, al amparo del artículo 850.1 1 Ley de Enjuiciamiento Criminal) del motivo previsto en el artículo 850.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (Cuando se haya denegado alguna diligencia de prueba que, propuesta en tiempo y forma por las partes, se considere pertinente).

Tercero. - Por vulneración de precepto constitucional, por la vía del artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, al entender infringido el artículo 24.2 de la Constitución, toda vez que no se ha practicado prueba de cargo hábil para destruir la presunción de inocencia proclamada y defendida por nuestra Constitución.

Cuarto. - Por infracción de ley, al amparo del artículo 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por infracción del artículo 305.1 del Código Penal.

Quinto. - Por infracción de ley, de acuerdo con lo previsto en el artículo 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, por infracción del artículo 305.1 del Código Penal.

El recurso formalizado por Primitivo , se basó en los siguientes MOTIVOS DE CASACIÓN,

Primero. - Por vulneración de precepto constitucional, por la vía del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, por entender vulnerado el derecho fundamental a la tutela efectiva y proscripción de indefensión del artículo 24.1 de la Constitución y el derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 de nuestra Carta Magna.



Segundo. - Por infracción de ley, al amparo de lo previsto en el artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, por infracción de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal, en relación con los artículos 66 y 21.4, 5 y 7 del Código Penal.

SEXTO. - El Procurador Don Fernando Ruiz de Velasco y Martínez de Ercilla, en nombre de la entidad **RAYO VALLECANO S.A.D.**, se adhiere a los recursos de los otros dos recurrentes, Primitivo Y Africa .

SEXTO. - Instruidas las partes del recurso interpuesto, el Ministerio Fiscal, en escrito de 28 de mayo de 2019, impugnó de fondo los motivos del recurso e interesó su desestimación. La Abogacía del Estado, en escrito de 13 de marzo de 2019, impugna de fondo los motivos y solicita su inadmisión. Tras admitirse por la Sala, quedaron conclusos los autos para señalamiento del fallo cuando por turno correspondiera. Y hecho el señalamiento para el fallo para el 7 de julio de 2020 se suspende la misma por necesidades del servicio, procediéndose nuevamente a señalar para votación y fallo el día 6 de octubre de 2020 que, dados los temas a tratar, se prolongó hasta el día de la fecha.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Recurso de doña Africa

PRIMERO. - *Supuesta vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva por aportación a juicio de una abundante prueba documental*

1.1 En la sentencia de 16/07/2018, dictada por la Sección 17ª de la Audiencia Provincial de Madrid se ha condenado a la hoy recurrente por la comisión de cuatro delitos contra la Hacienda Pública correspondientes al IVA e IRPF de los ejercicios 2009 y 2010. La discrepancia casacional con la sentencia se articula a través de nueve motivos, en el primero de los cuales se reprocha la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, invocando el artículo 852 de la LECrim, el artículo 5.4 de la LOPJ y el artículo 24.1 CE.

Se censura que el tribunal de instancia haya admitido a petición de la acusación particular y en la sexta sesión del juicio 603 documentos, que fueron debidamente impugnados y que de forma improcedente han sido valorados en la sentencia, incumpliendo las previsiones legales. Se alega que en la admisión de esa prueba no concurrían los presupuestos que exigen el artículo 729.3º, 746.6º o 729.2º de la LECrim .

Esta misma queja ha sido formulada por la representación de RAYO VALLECANO SAD en su primer motivo de casación por lo que lo que ahora se diga servirá también de contestación a dicho motivo.

1.2 Como hemos dicho en la STS. 802/2007, de 16 de octubre, la tutela judicial exige que la totalidad de las fases del proceso se desarrollen sin mengua del derecho de defensa, y así la indefensión, para cuya prevención se configuran los demás derechos fundamentales contenidos en el párrafo 2 del art. 24 CE, se concibe como la negación de la expresada garantía (SSTC 26/93, de 25 de enero, y 316/94, de 28 de noviembre).

La noción de indefensión, junto con la de finalidad de los actos procesales que se mencionan en el art. 240.1 LOPJ, se convierte en elemento decisivo y trascendental, que cobra singular relieve por su naturaleza y alcance constitucional. Es indudable que el concepto de indefensión comprendido en los arts. 238.3 y 240 LOPJ ha de integrarse con el mandato del art. 24.1 CE sobre la obligación de proporcionar la tutela judicial efectiva sin que en ningún caso pueda producirse indefensión, aunque ello no signifique en la doctrina constitucional que sean conceptos idénticos o coincidentes, y que requiere una serie de requisitos:

a) Como primero de los rasgos distintivos, nos encontramos con la necesidad de que se trate de una efectiva y real privación del derecho de defensa; es obvio que no basta con la realidad de una infracción procesal para apreciar una situación de indefensión, ni es bastante tampoco con invocarla para que se dé la necesidad de reconocer su existencia: no existe indefensión con relevancia constitucional, ni tampoco con relevancia procesal, cuando aun concurriendo alguna irregularidad, no se llega a producir un efectivo y real menoscabo del derecho de defensa con el consiguiente perjuicio real para los intereses de la parte afectada, bien porque no existe relación sobre los hechos que se quieran probar y las pruebas rechazadas, o bien, porque resulte acreditado que el interesado, pese al rechazo, pudo proceder a la defensa de sus derechos e intereses legítimos. La indefensión consiste en un impedimento del derecho a alegar y demostrar en el proceso los propios derechos y, en su manifestación más trascendente, es la situación de que el órgano judicial impide a una parte en el proceso el ejercicio del derecho de defensa, privándola de su potestad de alegar y justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del indispensable principio de contradicción SSTC 106/83, 48/84, 48/86, 149/87, 35/89, 163/90, 8/91, 33/92, 63/93, 270/94, 15/95, 91/2000, 109/2002).

b) Además, y en segundo lugar, la privación o limitación del derecho de defensa ha de ser directamente atribuible al órgano judicial. Ni la Ley ni la doctrina del Tribunal Constitucional amparan la omisión voluntaria, la



pasividad, ni tampoco, de existir la negligencia, impericia o el error de las partes. La ausencia de contradicción y defensa de alguna de las partes en el proceso que resulta de su actuación negligente no puede encontrar protección en el art. 24.1 CE (SSTC 167/88, 101/89, 50/91, 64/92, 91/94, 280/94, 11/95).

1.3 En el presente caso se alega la existencia de indefensión efectiva a las defensas por la admisión indebida de una prueba documental. Se alega que esa prueba no tuvo como función ilustrar al tribunal sobre el valor probatorio de declaraciones testificales, como exige el precepto, sino que se trataba de una prueba con sustantividad propia que debió aportarse con los escritos de calificación o al inicio de las sesiones del juicio y se añade que la indebida admisión ha causado indefensión porque la aportación ha dado lugar a un juicio nuevo, que ha pivotado sobre una información que el Ministerio Fiscal ha ocultado a las defensas. De haberse aportado la información a su debido tiempo, los acusados y testigos hubieran podido ser interrogados sobre el contenido de los nuevos documentos y el informe pericial aportado por la defensa y elaborado por el Sr. Nicolas debería haberse pronunciado sobre esa documentación de la que no se le dio traslado para elaborar su informe.

1.4 Esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta facultad excepcional señalando que se admite la posibilidad de proponer la práctica de pruebas con posterioridad al escrito de calificación, siempre que exista una causa justificada para ello, no implique un fraude procesal y no constituya un obstáculo al principio de contradicción (sentencia de 14 de diciembre de 1996).

En la STS 918/2004, de 16 de julio, dijimos que "(...) aunque los primeros comentaristas de la LECrim vieron con algún recelo esta facultad del órgano jurisdiccional, la consideraron fundada por exigencias de justicia, para la doctrina actual es inobjetable siempre que se respeten los principios de igualdad y contradicción y no se confunda el papel del órgano jurisdiccional con el de la acusación (...)". También se afirma en esa sentencia que "(...) la iniciativa que al Tribunal atribuye el art. 729 de la LECrim puede ser considerada como "prueba sobre la prueba", que no tiene la finalidad de probar hechos favorables o desfavorables sino de verificar su existencia en el proceso, desde la perspectiva del art. 641 de la LECrim, por lo que puede considerarse neutral y respetuosa con el principio acusatorio, que impone la carga de la prueba a la acusación (...)". Se señala, en fin, que esa facultad excepcional tiene que responder a una triple exigencia: Debe tratarse de una "prueba sobre la prueba", en el sentido que tienda a corroborar o desacreditar el valor de las declaraciones de un testigo, pero sin introducir hechos nuevos; ha de estar vinculada a otra prueba y debe ofrecerse en el momento para su práctica en el acto.

1.5 En este caso y a instancias del Ministerio Fiscal en la sesión del juicio del día 16/03/2018 se aportaron 603 documentos acreditativos de las cantidades retenidas por RAYO VALLECANO SAD a sus empleados y que estos dedujeron en sus respectivas declaraciones de IRPF. Esos documentos fueron consultados por los peritos y el listado de perceptores obra unido a la causa en los folios 610 a 620, en contestación a un requerimiento formulado en la fase de investigación por el Juzgado de Instrucción 18 de Madrid. Los datos estaban archivados en una "carpeta lanzadera" utilizada por los peritos para elaborar su informe.

La aportación de esos documentos, que habían sido previamente consultados por los peritos, fue correctamente admitida y no causó indefensión a las partes. Ello es así porque los documentos fueron aportados para acreditar el valor probatorio y solidez de la prueba pericial en tanto que los peritos habían examinado esa prueba documental y para completar su informe era necesario tener a la vista los citados documentos. Los documentos no introdujeron un hecho nuevo, que no fuera conocido ni atribuido a los acusados, dado que desde el primer momento se les imputó y acusó por la defraudación del IRPF durante las anualidades a que se refieren los documentos aportados.

Se alega que no se cumple la exigencia de que la prueba tienda a acreditar el valor probatorio de "la declaración de un testigo", tal y como exige el artículo 729.3 de la LECrim, ya que la ampliación tenía por objeto una prueba pericial. Si bien la literalidad de la norma conduce a esa interpretación, su interpretación sistemática justifica que se pueda aplicar también cuando lo que se pretenda con la nueva prueba sea incidir en el valor probatorio de una prueba pericial. No faltan supuestos en que las previsiones de la ley procesal referidas a testigos se han ampliado a otra clase de pruebas. Es el caso de la facultad de lectura en juicio de las declaraciones sumariales de testigos (714 LECrim), que se ha extendido a las declaraciones de los imputados, habida cuenta de la identidad de razón entre ambas situaciones. Aquí ocurre algo parecido. Abonan esta interpretación también razones de orden sistemático, en tanto que ese mismo precepto admite de forma muy amplia la posibilidad de práctica de cualquier prueba que el tribunal estime necesaria para la comprobación de los hechos. En esta misma dirección, hemos dicho en la STS 1366/2009, de 21 de diciembre, que en la interpretación del artículo 729 de la LECrim en el que se regulan distintas situaciones que tienen en común la admisión de pruebas fuera del plazo ordinario deben utilizarse "(...) los criterios más amplios posibles de cara a beneficiar la calidad" probatoria del proceso, pero en todo caso con el límite de la no causación de indefensión a las otras partes, llevando a cabo la correspondiente ponderación al efecto (...)".

En este caso, además, se acordó la suspensión del juicio para que las partes pudieran examinar la documentación y para que propusieran la prueba adicional que tuvieran por conveniente, por lo que las partes tuvieron la oportunidad de proponer nueva prueba sobre estos documentos, prueba sujeta en todo caso al filtro de pertinencia. No hubo indefensión.

El motivo se desestima.

SEGUNDO. - *Sobre la denegación en juicio de una prueba pericial*

2.1 En el segundo alegato impugnatorio y utilizando la misma vía casacional se denuncia la vulneración del principio de presunción de inocencia, porque la sentencia ha valorado esos 603 documentos aludidos en el motivo anterior, a pesar de que han sido debidamente impugnados y de que no constituyen certificación del hecho que pretenden acreditar: la deducción en las declaraciones de IRPF por los perceptores de los rendimientos de las retenciones efectuadas por la entidad Rayo Vallecano Madrid SAD.

En el segundo motivo de casación del recurso presentado por la entidad deportiva se formula también esta queja y se añade otro reproche que guarda estrecha conexión. Se afirma que una vez que el tribunal de instancia admitió la aportación extemporánea de 603 documentos concedió a las partes la posibilidad de proponer prueba adicional y la representación procesal del club de fútbol propuso prueba pericial informática que, si bien fue inicialmente admitida en la sesión del juicio del día 16/04/2018, finalmente no se permitió al perito comparecer al juicio y ratificarse en su informe. Con la pericia se pretendía acreditar que los 603 documentos se aportaron en un formato manipulable (formato de texto enriquecido, en el que la información viaja sin codificar, de forma completamente editable y legible para cualquier plataforma de gestión documental y cualquier sistema operativo) y que, además, fueron manipulados toda vez que alguien se ocupó, antes de su presentación, de eliminar los metadatos de los archivos originales.

2.2. Según se recuerdan las SSTs 663/2018, de 17 de diciembre y 230/2019, de 8 mayo, entre otras muchas, el derecho a defenderse de una acusación en el ámbito penal mediante el empleo de los medios de prueba pertinentes debe entenderse comprendido en el marco del derecho a un proceso equitativo al que se refiere el artículo 6.1 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y en el derecho a un proceso con las debidas garantías del artículo 14.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. El artículo 24 CE menciona expresamente el derecho a la práctica de las pruebas pero la propia norma fundamental nos indica que el derecho a la práctica de pruebas en el proceso penal no es absoluto ya que se refiere a los medios de prueba "pertinentes", lo que permite al tribunal rechazar aquellas pruebas que no tengan esa consideración, situación expresamente prevista en los artículos 659.1 y 785.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

La determinación de la pertinencia de una prueba no siempre es sencilla pero, como dijo esta Sala en la STS 459/2008, de 2 de diciembre, el objeto del proceso, en función del cual se determina la pertinencia, es un concepto unitario y global que viene determinado por el conjunto de las alegaciones de todas las partes tanto de la acusación como de la defensa por lo que las pruebas de la acusación deberán ir dirigidas a acreditar todos los hechos determinantes de la pretensión de condena y también serán pertinentes las pruebas de la defensa dirigidas a contraprobar lo alegado por la acusación o a desvirtuar las pruebas de que ésta intenta valerse.

Ocurre que, en ocasiones, se deniega la práctica de pruebas, incluso después de haber sido admitidas porque el tribunal, a la vista del desarrollo del juicio, estima que la prueba ya admitida deviene innecesaria. Cuando se cuestiona esa decisión por vía de recurso para estimar la queja no es suficiente que la prueba denegada sea pertinente, sino que sea indispensable. No se trata tanto de analizar si en el momento en que se denegaron las pruebas eran pertinentes y podían haberse admitido, como de constatar a posteriori y con conocimiento de la sentencia (ahí radica una de las razones por las que el legislador ha querido acumular el recurso sobre denegación de pruebas al interpuesto contra la sentencia, sin prever un recurso previo autónomo), si esa denegación ha causado indefensión. Para resolver en casación sobre una denegación de prueba no basta con valorar su pertinencia. Ha de afirmarse su indispensabilidad. La superfluidad de la prueba, constatable a posteriori, convierte en improcedente, por mor del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas, una anulación de la sentencia por causas que materialmente no van a influir en su parte dispositiva.

2.3 En el presente caso es cierto, y a ello nos hemos referido en el fundamento jurídico anterior, que los documentos relativos a los datos de los perceptores de renta, fueron aportados a juicio, que se interesó la práctica de una prueba pericial porque se cuestionaba su autenticidad, siendo admitida, y que como consecuencia del desarrollo del juicio finalmente se denegó su práctica.

Por más que hubiera sido prudente haber llevado a efecto la pericia para despejar cualquier sospecha de manipulación en los documentos aportados, lo cierto es que la sentencia tomó nota de la impugnación de los documentos explicando por qué razón consideraba que no estaban manipulados y destacó también el hecho



de que tales documentos sirvieron para corroborar unos datos que estaban suficientemente por otras pruebas, por lo que no eran indispensables.

En relación con la autenticidad de los documentos el perito de Hacienda indicó la forma de obtención en formato en papel de unos documentos que, por otra parte, ya habían sido examinados y constaban en una llamada "carpeta lanzadera". En la sentencia se justifica la autenticidad de los documentos en los siguientes términos:

"En cuanto a la autenticidad de los documentos el Sr. Luis Miguel afirma que se solicitan a sus superiores para que el departamento de informática haga un lanzado y da todos esos datos que son de terceras personas y a los que ellos en principio no tienen acceso porque ellos están inspeccionando la sociedad que es el rayo vallecano pero no de los perceptores, tienen que solicitarlo a su superior que lo solicita a informática, luego su superior les da traslado, había una carpeta lanzadera, lo hacen constar al folio 609, esa carpeta es la que tenía los datos de los perceptores, en ningún caso han modificado los datos, ni tienen interés ni podrían tampoco".

Y en relación con su valor probatorio la sentencia, si bien destaca su importancia, también precisa que fueron documentos que se limitaron a corroborar lo que ya estaba suficientemente probado por otras pruebas. La sentencia lo indica de forma expresiva:

Esta información, comprobaciones y liquidación se consideran adecuadas en tanto que parten de la declaración complementaria del propio obligado retenedor, de la documentación aportado por éste y de los datos también facilitados por el mismo, que conforme a lo anteriormente señalado para el impuesto de IVA ha de considerarse como un indicio de veracidad, y aun así, se ha contrastado con el resto de los datos obrantes en la administración tributaria y señaladamente los datos correspondientes a las declaraciones de IRPF verificadas por los trabajadores, de donde resulta su coincidencia y por ende la veracidad de lo ofrecido, pues en la mayoría de los casos coincide plenamente, incluso en algunas ocasiones la cantidad es superior por ingresos procedentes de otro club, del cónyuge, otros rendimientos etc., y se ha calculado por la cantidad exclusivamente facilitada por el club deduciendo otros ingresos, de manera que solo se han tenido en cuenta los ingresos del rayo vallecano. Tal información tenida en cuenta consta en el DVD aportado y que ha sido visionado en el acto de juicio en los extremos que las partes han interesado.

Al margen de la invocación genérica de la posible manipulación de los documentos obtenidos de la base informática del Ministerio de Hacienda por la ausencia de metadatos en las copias, lo cierto es que no hay evidencia alguna de esa manipulación y no se advierte el interés que podría tener el órgano administrativo para efectuar una manipulación en masa de tales documentos. En cualquier caso, no eran indispensables porque la información con la que contaba la acusación era suficiente para la prueba de los hechos enjuiciados, señaladamente las declaraciones complementarias presentadas por la mercantil obligada al pago, junto con los documentos que soportaban esas declaraciones y la restante documentación incorporada al proceso.

El motivo se desestima.

TERCERO. - *Presunción de inocencia. Consideraciones generales.*

La presunción de inocencia es invocada para construir varios motivos de impugnación de los distintos recurrentes. Por tal motivo conviene hacer una sucinta referencia de la doctrina de este tribunal sobre el control que nos corresponde cuando se denuncia la vulneración de este derecho.

El recurso de casación no es un recurso ordinario que permita una nueva valoración de las pruebas o que sirva de oportunidad para que esta Sala forme su personal convicción de los hechos tras un nuevo examen de las pruebas, muchas de las cuales no hemos presenciado. No se trata de eso. Según recuerda la STS 377/2016, de 3 de mayo, con cita de las SSTS 383/2014 de 16 de mayo; 596/2014 de 23 de julio; 761/2014 de 12 de noviembre; 881/2014 de 15 de diciembre y 375/2015 de 2 de junio "la invocación en casación del derecho fundamental a la presunción de inocencia permite a este Tribunal constatar si la sentencia de instancia se fundamenta en:

- a) Una prueba de cargo suficiente, referida a todos los elementos esenciales del delito;
- b) Una prueba constitucionalmente obtenida, es decir que no sea lesiva de otros derechos fundamentales, requisito que nos permite analizar aquellas impugnaciones que cuestionan la validez de las pruebas obtenidas directa o indirectamente mediante vulneraciones constitucionales y la cuestión de la conexión de antijuridicidad entre ellas;
- c) Una prueba legalmente practicada, lo que implica analizar si se ha respetado el derecho al proceso con todas las garantías en la práctica de la prueba y



d) Una prueba racionalmente valorada, lo que implica que de la prueba practicada debe inferirse racionalmente la comisión del hecho y la participación del acusado, sin que pueda calificarse de ilógico, irrazonable o insuficiente el *iter* discursivo que conduce desde la prueba al hecho probado.

Venimos reiterando que el juicio sobre la prueba es revisable en casación en lo que concierne a su estructura racional, es decir, en lo que respecta a la observación por parte del Tribunal de las reglas de la lógica, los principios de la experiencia y los conocimientos científicos y también venimos repitiendo que, salvo supuestos en que se constate irracionalidad o arbitrariedad, este cauce casacional no está destinado a suplantar la valoración por parte del Tribunal sentenciador de las pruebas apreciadas de manera directa, como las declaraciones testimoniales o las manifestaciones de los imputados o coimputados, así como los dictámenes periciales, ni realizar un nuevo análisis crítico del conjunto de la prueba practicada para sustituir la valoración del Tribunal sentenciador por la del recurrente o por la de esta Sala, siempre que el Tribunal de instancia haya dispuesto de prueba de cargo suficiente y válida, y la haya valorado razonablemente.

Por otra parte y en relación con el modo en que debe abordarse el análisis de la racionalidad de la valoración probatoria conviene traer a colación el criterio que utiliza el Tribunal Constitucional, que de forma reiterada (por todas SSTC 80/2003, de 28 de abril y 126/2011, de 18 de julio) viene afirmando que ese análisis "[...] debe realizarse respecto del conjunto de estos elementos sin que quepa la posibilidad de fragmentar o disgregar esta apreciación probatoria, ni de considerar cada una de las afirmaciones de hecho acreditadas de modo aislado, pues como ya hemos afirmado en no pocas ocasiones no puede realizarse una operación de análisis aislado de los hechos acreditados por el Tribunal sentenciador, ni de desagregación de los distintos elementos de prueba, ni de disgregación de la línea argumental llevada a cabo por el Tribunal Supremo [léase por el órgano judicial]. Es doctrina del Tribunal absolutamente asentada que el derecho fundamental a la presunción de inocencia no puede ser invocado con éxito para cubrir cada episodio, vicisitud, hecho o elemento debatido en el proceso penal, o parcialmente integrante de la resolución final que le ponga término. Los límites de nuestro control no permiten desmenuzar o dilucidar cada elemento probatorio, sino que debe realizarse un examen general y contextualizado de la valoración probatoria para puntualizar en cada caso si ese derecho fue o no respetado, concretamente en la decisión judicial condenatoria, pero tomando en cuenta el conjunto de la actividad probatoria (SSTC 105/1983, de 23 de noviembre, FJ 10; 4/1986, de 20 de enero, FJ 3; 44/1989, de 20 de febrero, FJ 2; 41/1998, de 31 de marzo, FJ 4; 124/2001, de 4 de junio, FJ 14; y ATC 247/1993, de 15 de julio, FJ 1) [...]".

CUARTO. - *Valoración de la prueba en relación con la defraudación del IRPF*

Una vez determinado el ámbito de nuestro control casacional procederemos a dar contestación a los distintos reproches formulados al amparo del derecho constitucional a la presunción de inocencia.

4.1 En el tercer motivo del recurso de la Sra. Africa y en relación con la elusión del pago del IRPF durante los ejercicios 2009 y 2010 se afirma, en breve síntesis, que la actuación inspectora previa al inicio de las diligencias judiciales fue irregular o ilegal dado que la entidad investigada, Rayo Vallecano de Madrid SAD, estaba en situación legal de concurso, y los funcionarios no se entendieron con el administrador concursal, según establece el artículo 108 RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, sino con don Leovigildo, que ni tenía la condición de concursado ni la de administrador concursal.

También se afirma que no se han determinado las retribuciones efectivamente pagadas por Rayo Vallecano de Madrid SAD en los ejercicios fiscales 2009 y 2010 porque no se ha examinado la contabilidad de esa entidad, ni los datos del expediente concursal.

Y por último, se alega que tampoco se ha practicado prueba válida acreditativa de que los obligados tributarios se hayan deducido en sus respectivas declaraciones de IRPF las cantidades retenidas por la sociedad deportiva, a cuyo efecto se sostiene que el expediente administrativo instruido por los actuarios de la AEAT no es prueba idónea y suficiente porque no declaró en juicio la persona con la que se entendieron las diligencias que, además, no era administrador concursal y no se han aportado determinados anexos documentales (XIII a XXV) que sirven de soporte al informe, siendo impropio la aportación extemporánea a juicio de otros 603 documentos en que se apoya el aludido informe.

Considera el recurrente que la deuda tributaria de la entidad deportiva en concepto de retenciones de IRPF durante los ejercicios 2009 y 2010 no ha sido determinada correctamente.

4.2 Este mismo motivo de censura ha sido planteado en lo que podría calificarse como segunda parte del motivo tercero del recurso formulado por RAYO VALLECANO SAD en el que se sostiene, también en el marco

del derecho a la presunción de inocencia, que la sentencia ha incurrido en un grave error en la determinación de la cuota defraudada por IRPF.

En un extenso alegato que necesariamente hemos de resumir se alega lo siguiente:

- La obligación de retención por pagos de salarios se devenga cuando se abonan las rentas o salarios. Partiendo de esta inicial afirmación y en base al informe de la Administración Concursal de 27/10/2011, a los modelos 190 de los ejercicios 2015 y 2016, al Convenio con los Acreedores y a la diligencia 4 de inspección de IRPF, se alega que en el ejercicio 2010 sólo se abonaron por salarios 3.906.846,92 euros, frente a los 7.667.987,21 euros estimados por la AEAT por lo que la entidad deportiva sólo debería haber ingresado cuotas por la cantidad realmente pagada, por lo que la liquidación resultante debe ser distinta y notablemente menor que la realizada en la sentencia. Hasta el punto de que las cantidades adeudadas habrán de ser satisfechas en función del Convenio con los Acreedores, de forma que cuando se paguen deberán ser objeto de retención. Se afirma que en las declaraciones complementarias presentadas por la entidad deportiva se incluyeron de forma incorrecta como base de retención las cantidades pagadas y no pagadas

- El informe de los actuarios obrante a los folios 610 a 620 contiene falsedades tales como la cifra de pago de salarios en el primer semestre de 2011 que se dice ascendió a 3.307.418,01 € cuando, según la administración concursal, fue de 2.913.236 €.

- Se afirma como demostrativo del error del informe de los peritos de la AEAT que algunos jugadores cambiaron sus créditos salariales por compra de deuda de NUEVA RUMASA y se cuestiona en el recurso que esas compras puedan ser computadas como pagos de salario.

- Se cuestiona la existencia de pagos en "b" dado que los ingresos del Club, tanto por taquilla como por derechos de retransmisión o por quinielas eran objeto de control para todos los clubs de fútbol por organismos como la RFEF, la LFP, MEDIAPRO o la ORGANISMO DE LOTERÍAS Y PAJUESTAS DEL ESTADO y que, de haber existido habrían sido liberalidades del Sr. Pedro Miguel . Y se cuestiona también el modo de cálculo.

- En este punto se cuestiona otra vez la legalidad de la aportación en juicio de 603 documentos, que no pudo ser objeto de contradicción a través de pericia y que, por el formato en que se presentó, era susceptible de manipulación, destacándose, además, que según se pudo acreditar por las observaciones del perito don Nicolas , los documentos en cuestión que existen numerosas divergencias entre las declaraciones realizadas por los trabajadores con los certificados de retenciones realizados por la entidad deportiva que han servido de base para la determinación de las cuotas adeudadas.

4.3 En relación con la primera objeción, relativa a que las actuaciones inspectoras no se entendieron con el administrador concursal, debe indicarse que, una vez vendida la entidad deportiva, la nueva administración presentó las liquidaciones complementarias el 13/06/2011 y la declaración de concurso se produjo el 27/06/11, disponiéndose en la resolución judicial que la concursada conservaba las facultades de administración y disposición sobre su patrimonio, quedando sometida a la intervención o control de los administradores concursales. Por lo tanto, ningún obstáculo legal existía para que las actuaciones de comprobación desarrolladas por la Administración Tributaria se entendieran con el representante de los nuevos administradores, que de forma voluntaria habían presentado las declaraciones complementarias, debiéndose añadir que los administradores concursales tuvieron conocimiento de la presentación de estas declaraciones y no instaron su nulidad.

Así las cosas, se ha dado cumplimiento a las previsiones del artículo 108 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, antes citado, establece que las actuaciones administrativas se entenderán con el propio concursado cuando el juez no hubiera acordado la suspensión de las facultades de administración y disposición.

4.4 Frente a las anteriores alegaciones, que cuestionan en su globalidad los cálculos efectuados por los peritos, debe señalarse que esos cálculos se establecieron a partir de las declaraciones complementarias voluntariamente presentadas por el Club y al examen de la documentación al efecto requerida. Conviene destacar que, conforme a lo que se argumenta en el fundamento jurídico séptimo de la sentencia de instancia, el tribunal ha llegado a afirmar los hechos punibles mediante la positiva valoración del informe presentado por la Administración Tributaria, ratificado y sometido a contradicción por los funcionarios que lo emitieron, que ha tenido en cuenta tanto las cantidades no ingresadas pero que habían sido retenidas previamente a los perceptores, como las percepciones no declaradas ni certificadas por la entidad, que correspondían a cantidades pagadas en dinero "b".

A tal fin los inspectores contaron con la siguiente información: Certificados de retenciones, listados de cantidades pagadas por el club de fútbol a distintos trabajadores no incluidas en nóminas ni en certificados de retenciones, ni pactadas en contratos de trabajo o de prestación de servicios.



Los peritos de la Agencia Tributaria que declararon en el juicio, dieron información detallada sobre los cálculos realizados que, según la sentencia, tienen apoyo documental en las declaraciones complementarias presentadas por el sujeto pasivo del impuesto, en la documentación y datos por él aportados a requerimiento de la administración actuante, así como por la verificación de las declaraciones de IRPF realizadas por los trabajadores del Club de Fútbol.

No puede afirmarse, por tanto, la ausencia de prueba sobre los hechos determinantes de la existencia de ilícito penal ni tampoco la irracionalidad de la valoración probatoria, lo que conduce necesariamente a la desestimación del motivo.

QUINTO. - *Valoración de la prueba en relación con la defraudación del IVA*

5.1 En el motivo cuarto del recurso se denuncia la vulneración del principio de presunción de inocencia en relación con la prueba que ha servido de soporte a la declaración de culpabilidad por defraudación en el IVA de los ejercicios de 2009 y 2010. Los argumentos que soportan esta impugnación han sido los siguientes:

- Vulneración del artículo 108 del RD 1065/2007 por no haberse entendido las actuaciones inspectoras de la AEAT con el administrador concursal.

Este argumento ya ha sido rechazado en el fundamento jurídico 3º.3 y a él nos remitimos para no reiterarnos innecesariamente.

- Los cálculos efectuados por los actuarios de la AEAT lo han sido a partir de una hoja "Excel" confeccionada a partir de supuestos libros de facturas, obtenido en una diligencia con la asistencia de don Leovigildo, que no compareció a juicio, y sin la intervención de la administración concursal. Tampoco se ha examinado la contabilidad del Club deportivo ni los datos derivados del proceso concursal.

- Se afirma que no se han examinado las facturas originales y que algunas de ellas no se corresponden con operaciones reales, lo que acontece en relación con las facturas de la mercantil CLESA o GESTIÓN DEPORTIVA SANTA ANA SL.

- La factura girada a **Gestión Deportiva Santa Ana SL** por importe de 616.000 euros de IVA no se refería a una operación real y no debió ser computada como ingreso en el IVA del ejercicio 2007-2008.

- Tampoco debió tomarse en cuenta todas las operaciones generadoras de deuda a favor de **Senero SL** en el ejercicio 2008-2009 por cesión de derechos audiovisuales.

- No se han tenido en cuenta el reconocimiento de créditos de multitud de acreedores del concurso correspondientes a deudas con IVA que la sociedad deportiva no tenía anotadas en el "Excel".

- No se han examinado la realidad de las facturas tomadas en consideración que no se corresponden con operaciones reales como dos facturas emitidas a cargo de CLESA SA con IVA repercutido respectivamente por importe de 153.144 € y 160.000€.

- No se han observado facturas por derechos de imagen cuando es notorio que la sociedad deportiva obtenía ingresos por ese concepto.

- Se alega que ante la ausencia de datos completos para la estimación directa de las bases imponibles debería haberse acudido a la estimación indirecta, respecto de la que no se ha practicado la pertinente prueba pericial para su determinación.

- Se estima prueba insuficiente la pericial de los actuarios de la AEAT porque ha sido realizada sin soporte documental suficiente y también se afirma la ausencia de valor probatorio del expediente de la Administración Tributaria porque se hizo sin la intervención de la administración concursal y sin que haya prestado declaración como testigo la persona que se entendió con los actuarios, el Sr. Leovigildo.

Este mismo motivo de censura ha sido planteado en la primera parte del motivo tercero del recurso formulado por RAYO VALLECANO SAD en el que se sostiene, también en el marco del derecho a la presunción de inocencia, que la sentencia ha incurrido en un grave error en la determinación de la cuota defraudada por IVA.

La defensa del club de fútbol argumenta en un extenso alegato que ninguno de los documentos que deberían constar en el expediente administrativo que ha servido de base al informe de los peritos y a la sentencia condenatoria obra incorporado a dicho expediente. En relación con el Libro de Facturas Emitidas se echa falta toda justificación documental de facturas, contratos, pagos y demás documentos acreditativos de que las empresas que contrataron con la entidad deportiva declararon esos ingresos y se dedujeron el IVA de las correspondientes facturas.

Se dice que la sentencia dio por buenos los cálculos de las declaraciones complementarias presentadas sin tener soporte documental para establecer esos cálculos. Se alega que esas declaraciones se presentaron en un momento convulso para el club y que los cálculos no eran correctos hasta el punto de que la persona que hizo esas declaraciones (Sr. Leovigildo) no se ratificó en ellas durante el plenario. Se señala igualmente que las facturas de CLESA, GESTIÓN DEPORTIVA SANTA ANA son simuladas y no responden a operaciones reales, de lo que se infiere, a modo de conclusión, que no existe prueba de cargo acreditativa de los resultados económicos que han servido de base para afirmar la existencia de defraudación fiscal por IVA.

5.2 La sentencia impugnada ha declarado acreditada la defraudación fiscal por IVA en los ejercicios 2209 y 2010 valorando las siguientes pruebas:

a) El reconocimiento por parte del representante legal de la propia sociedad, sujeto pasivo del impuesto, que se materializó mediante la presentación de las oportunas declaraciones complementarias que, después de las comprobaciones oportunas, sólo ha sufrido pequeñas variaciones.

b) Las declaraciones complementarias que, a juicio del tribunal de instancia, no se trata de documentos elaborados de forma aleatoria, sino basados en la información que se derivaba de la contabilidad y demás base documental de la empresa. Se presentaron con la solicitud de concurso y se disponía de las cuentas anuales (balance de situación, cuenta de pérdidas y ganancias, memoria, estado de cambios del patrimonio neto). También se contó para hacer estas declaraciones complementarias con el dossier entrega con la información necesaria para gestionar la venta del club. En la sentencia se destacó que estas declaraciones fueron voluntarias y se facilitó a la AEAT toda la información requerida por los inspectores, sin que se produjera incidencia alguna.

c) Se ha tenido a disposición también el Libro de Facturas emitidas y recibidas, cuya información resulta esencial para determinar las cuotas defraudadas, en base a los gastos e ingresos de la sociedad. A partir de este libro se elaboraron unas hojas Excel para determinar el IVA repercutido y soportado, lo que dio lugar a algunas rectificaciones de escasa relevancia. Los peritos también pudieron consultar el modelo 303 así como las declaraciones con modelo 347 de proveedores y clientes.

d) Por último, se ha valorado el informe elaborado por la AEAT, en el que después de analizar toda la documentación se han determinado las cuotas defraudadas en cada ejercicio señalando la sentencia que "la valoración de la Agencia Tributaria es detallada y correcta y en todo caso elaborada con la documentación suficiente; además, ha sido ratificada en el acto de juicio por los Inspectores que la elaboraron que han depuesto en autos con claridad y firmeza en sus argumentos, y ello por más que algún detalle no lo recuerden, lo que ninguna importancia tiene, no solo porque es lógico dado el tiempo transcurrido y el hecho de que parte de ellos se encuentren en la actualidad jubilados y por tanto alejados de su trabajo, sino además, porque estos detalles - en todo caso no esenciales - quedaron reflejados en su informe y por tanto debidamente documentados, a cuya documentación se remiten. Precisamente el hecho de poner de manifiesto aquellos extremos -no especialmente relevantes- que no recuerdan es garantía de veracidad de su testimonio, de que realmente solo relatan o reconocen aquello que recuerdan o saben con certeza".

5.3 Las objeciones de los recurrentes ya fueron planteadas en el juicio y recibieron una extensa respuesta en la sentencia impugnada, respuesta que hacemos nuestra.

a) En el recurso se alega que los cálculos de la AEAT han sido realizados sin tener en cuenta la documentación de la empresa y, singularmente, sin tener en cuenta los soportes documentales del Libro de facturas, entre los que se citan los siguientes: Facturas, contratos que justifiquen la emisión de esas facturas, movimientos bancarios que justifiquen los pagos; modelo 347 y la contabilidad de la empresa.

Y frente a semejante alegato debe indicarse que el Libro de Facturas, elaborado por la propia empresa investigada, constituye un soporte documental suficiente para afirmar la existencia y exactitud de las operaciones en él reflejadas y si se afirma que esas operaciones, todas o parte de ellas, son simuladas, quien afirma la simulación debe acreditarla ante el tribunal, máxime si se tiene en cuenta que en este caso los nuevos administradores, una vez conocida la situación de la empresa, presentaron de forma voluntaria las declaraciones complementarias confiando en la regularidad de la información contenida en los libros oficiales de la empresa, entre los que se encuentra el mencionado Libro de Facturas. No es preciso, por tanto, que se aporten y se examinen los soportes documentales de las anotaciones contables, porque la exactitud de la información contenida en dicho Libro no ha sido desvirtuada por prueba en contrario.

b) Se alega que las declaraciones complementarias presentadas carecen de valor probatorio porque el representante legal de la empresa no las ratificó en el acto del plenario. Sin duda, la falta de ratificación obedece a una estrategia defensiva pero no exime de justificar por qué motivo se hicieron las declaraciones complementarias y en cuáles son los datos que justifican su inexactitud. El tribunal puede valorar libremente,



y así lo ha hecho, la relevancia probatoria de esas declaraciones complementarias, cuya existencia no puede ser negada, en función de su contenido, junto con las restantes pruebas.

c) La sentencia de instancia también dio cuenta de la objeción referente a que el informe de la AEAT no tuvo en cuenta multitud de créditos de acreedores no pagados, reconocidos como deudas con IVA en el procedimiento de concurso. Señala la resolución judicial que el hecho de que en el concurso aparecieran operaciones no registradas en la contabilidad de la empresa y que determinados acreedores insinuaran la existencia de créditos a su favor no pagados por la empresa es una cuestión que tiene relevancia a efectos del concurso pero no significa que se trate de créditos existentes realmente, ya que su admisión por la concursada, en atención a la justificación documental que en cada caso se presente, no permite desconocer que se trata de créditos que no figuraban en la contabilidad ni en los libros oficiales de la mercantil. Por tal motivo la sentencia concluye que los datos aportados "no sugieren de forma mínimamente segura que pudieran existir otras cantidades de IVA soportado realmente, también deducibles en los ejercicios 2.009 y 2.010, del que no se hubiera hecho uso en su momento y que pudiera resultar alegable al procederse a unas nuevas liquidaciones de tales periodos y mediante las que se pudieran poner en duda la cuantía de la cuota defraudada, por lo que ha de mantenerse la conclusión de ser conecta la liquidación del impuesto efectuada por la Agencia Tributaria pues todo lo demás son meras conjeturas aunque pudieran tener licito reflejo en el concurso de acreedores según sus propias normas en todo caso no trasvasables al ámbito penal".

d) También recibió adecuada respuesta la objeción relativa a las facturas por publicidad de la empresa CLESA. En el recurso se sostiene que se trata de facturas simuladas que no responden a operaciones reales y se alega que tanto el Sr. Jon como el Sr. Baltasar señalaron que la cifra de facturación (2.270.000 €) se alejaba mucho de la facturación ordinaria en esas fechas que situaron en unos 225.000 € y que lo que refleja la factura no es un servicio real sino una operación simulada que no tenía más finalidad que incrementar los gastos de CLESA para minorar sus beneficios y minorar su carga tributaria por el impuesto de sociedades.

Frente a estos alegatos debe destacarse que la sentencia, después de valorar toda la información incorporada al proceso, descarta la existencia de simulación en base a lo siguiente:

- No hay constancia de ningún saldo a favor de Rayo Vallecano SAD frente a CLESA relativo a derechos de cobro frente a sociedades vinculadas.
- En el procedimiento de concurso no se produjo rectificación de esta factura.
- Era un hecho notorio el que en los años a los que se refiere la defraudación la empresa CLESA fue patrocinador y se anunciaba en los eventos del club de fútbol.
- Por último, CLESA formaba parte del mismo grupo que el Club de Fútbol siéndole de aplicación el artículo 80.5 1ª c) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, que excluye la posibilidad de reducción de la base imponible por créditos incobrables cuando se trate de créditos entre personas o entidades vinculadas, conforme a la definición del artículo 79.5 de la Ley.

e) En relación con el crédito de la empresa SANTA ANA SL que también se dice simulado, la sentencia rechaza semejante alegación por las mismas razones que el crédito anterior y señala un elemento de relevancia relativo a que se trata de unos créditos correspondientes a los ejercicios 2007 y 2008, que no son objeto de enjuiciamiento. En el recurso también se alega que, dado que en el ejercicio 2010-2011 ese crédito fue objeto de reevaluación, registrándose una pérdida de su valor por 4.467.411,06 € en la cuenta de pérdidas y ganancias, debería haberse realizado una declaración complementaria, eliminando el IVA repercutido correspondiente a esa factura. Sin embargo, esa alegación no tiene soporte en norma alguna y ha sido correctamente desestimada.

Por lo tanto y a modo de recapitulación general, en relación con la defraudación de IVA y al igual que ocurriera con la defraudación en el IRPF, la sentencia ha llegado a la afirmación de los hechos probados mediante la valoración de abundante prueba documental, complementada por un informe pericial que ha sido objeto de ratificación y explicación durante el plenario, por lo que ni hay ausencia de prueba ni tampoco una valoración de la misma irracional o arbitraria. En este caso, además, la determinación de la deuda tributaria ha tenido como apoyo probatorio muy relevante las declaraciones complementarias presentadas por los nuevos administradores de la sociedad, una vez producida la venta de la empresa, que fueron acompañadas de la documentación correspondiente, de forma que tales declaraciones, como pone de manifiesto la sentencia de instancia, eran fundadas. Los nuevos administradores presentaron esas declaraciones con pleno conocimiento de la situación contable y financiera de la empresa, ya que se hicieron después de tener conocimiento del dossier elaborado para gestionar la compra y con conocimiento de los informes de auditoría elaborados por Mercantil Auditores Siglo XXI SL, y aportados con la demanda de concurso. Todos esos documentos fueron aportados al presente proceso y tomados en consideración por los peritos, hasta el punto

que las liquidaciones efectuadas por la AEAT diferían en muy poco de las liquidaciones complementarias. Los peritos, por su parte, hicieron nuevas liquidaciones, realizando correcciones sobre los cálculos de Hacienda, correcciones sobre las que también se pronuncia la sentencia.

El motivo, en consecuencia, se desestima.

SEXTO. - *Elemento subjetivo del delito de defraudación fiscal.*

Por el mismo cauce casacional e invocando de nuevo el derecho a la presunción de inocencia entiende el recurrente que no ha quedado debidamente probado el elemento subjetivo del ilícito penal en lo que atañe al dominio funcional del hecho por parte de la recurrente.

Frente a la afirmación de la sentencia de que la Sra. Africa "tuvo que conocer y asumir la actuación de la sociedad en orden al impago de los impuestos" se alega que hay un absoluto vacío probatorio respecto a que la recurrente hubiera realizado acto alguno de gestión activa en la sociedad, dado que se limitaba a asistir a los partidos.

No compartimos el planteamiento del motivo. Sobre esta cuestión nos referiremos también en el motivo décimo de esta sentencia. Baste ahora señalar que el artículo 31 del Código Penal, en relación con los delitos especiales propios en los que el sujeto activo del delito sea una persona jurídica, atribuye la responsabilidad penal al administrador de hecho o de derecho. Sin embargo, no se trata de una responsabilidad objetiva por razón del cargo sino que precisa que la persona física responsable haya intervenido personalmente de forma activa, u omisiva, en la concreta actividad generadora del ilícito penal.

En el recurso se afirma que no hay prueba acreditativa de esta intervención personal. Sin embargo, la sentencia impugnada justifica esa atribución en la realización de múltiples actos relevantes de administración, en los que la Sra. Africa intervino de forma presencial, con su firma o con visto bueno y con legitimación notarial. Así se refiere su participación en numerosas Juntas Generales o reuniones del Consejo de Administración. Y se destaca la sentencia, a título meramente de ejemplo, Junta General de 8 de octubre de 1.996 (folio 229), acuerdos del Consejo de Administración de 17 de marzo de 2000 (folio 230), modificaciones estatutarias, nombramientos y ceses en escritura de 12 de abril de 2.000 (folio 231), otorgamiento de poder a favor de Ángel (folio 233), renovación de cargos, nombramiento de auditor de cuentas en 16 mayo de 2.007 (folio 234-235) ceses de los miembros del consejo de 1 de diciembre de 2.09 (folio 245), aumento de capital por acuerdo consejo 11 de diciembre de 2.009 (folio 246). También se indica que la Sra. Africa tuvo plenas facultades de representación y administración durante un periodo extenso de más de 10 años (hasta la venta de la sociedad) y que los delitos cometidos se produjeron en un periodo dilatado de tiempo y respecto de varios impuestos, por lo que no se trató de una actuación puntual que pudiera pasar desapercibida a los responsables de la sociedad.

Aun cuando la acusada ha declarado que su intervención en la sociedad era meramente testimonial, su actividad como administradora fue relevante, activa y duradera, por lo que la inferencia de que tuvo que conocer y asumir la actuación de la sociedad en orden al impago de los impuestos, es de todo punto razonable. Pese a que no se haya acreditado ninguna actuación material concreta en relación con la defraudación enjuiciada, acreditación que se nos antoja de muy difícil exigencia en tanto que estamos en presencia de comportamientos omisivos, la recurrente era la persona con mayor nivel de responsabilidad de la empresa y era la responsable de que se pagaran los impuestos, decisión que por su trascendencia no puede atribuirse a otras personas dentro del entramado social. Y, bien porque ordenara que no se pagaran, bien porque incumplió sus deberes societarios al no impedir que se dejaran de pagar los impuestos, ha de responder de los delitos cometidos. Por lo tanto, las quejas formuladas sobre el juicio de autoría realizado en la sentencia de instancia carecen de fundamento.

El motivo se desestima.

SÉPTIMO. - *Consideraciones generales sobre el delito fiscal.*

7.1 En diversos motivos de los distintos recursos, a los que se va a dar contestación a continuación, se cuestiona la sentencia de instancia por el cauce previsto en el artículo 849.1 de la LECrim por indebida aplicación del artículo 305.1 del Código Penal. Se cuestiona, por tanto, el juicio de tipicidad realizado por el tribunal de instancia.

Por ese motivo y para dar mayor claridad a nuestra respuesta consideramos oportuno hacer una breve exposición tanto de los límites a que se sujeta el motivo casacional elegido como los criterios interpretativos que esta Sala viene definiendo con reiteración en relación en el delito de defraudación tributaria, en su modalidad de elusión en el pago de tributos o de retenciones.

7.2 Siguiendo la doctrina establecida de forma reiterada por este tribunal y de la que es exponente la STS 799/2017, de 11 de diciembre, entre otras muchas, "(...) el recurso de casación cuando se articula por la vía



del art. 849.1 LECrim ha de partir de las precisiones fácticas que haya establecido el Tribunal de instancia, por no constituir una apelación ni una revisión de la prueba. Se trata de un recurso de carácter sustantivo penal cuyo objeto exclusivo es plantear una discordancia jurídica con el tribunal sentenciador sobre unos hechos probados, ya inalterables. La técnica de la casación penal exige que en los recursos de esta naturaleza se guarde el más absoluto respeto a los hechos que se declaren probados en la sentencia recurrida, ya que el ámbito propio de este recurso queda limitado al control de la juridicidad, o sea, que lo único que en él se puede discutir es si la subsunción que de los hechos hubiese hecho el Tribunal de instancia en el precepto penal de derecho sustantivo aplicado es o no correcta jurídicamente, de modo que la tesis del recurrente no puede salirse del contenido del hecho probado (...).

7.3 En relación en el delito de defraudación tributaria, el artículo 305.1 del Código Penal castiga, entre otras conductas, a quien "por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que la cuantía de la cuota defraudada exceda de ciento veinte mil euros", precisando el precepto que "la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos".

El citado delito se estructura en tres presupuestos: Un comportamiento típico encaminado a uno de estos tres fines que señala la norma entre los que se encuentra "la elusión del pago", un ánimo de defraudar a la Hacienda Pública y, finalmente, un resultado lesivo para la misma por un importe superior a 120.000 euros, por debajo del cual las infracciones serán objeto de expediente sancionador en vía administrativa (STS 1505/2005, de 25 de noviembre 209/2019, de 22 de abril, por todas). A estas tres exigencias se añade otra implícita, consistente en la existencia de una relación jurídico tributaria que condiciona la tipicidad de la conducta, de forma que el delito a que nos referimos tiene naturaleza de norma penal en blanco, siendo necesario acudir a las normas que disciplinan esa relación jurídica para determinar los aspectos fácticos y normativos relativos a las disposiciones fiscales que se afirman como infringidas (SSTS 30/04/2003; 25/11/2005; 20/01/2006; 01/02/2006 y 15/12/2006).

7.4 En este caso la conducta de los acusados consiste en la elusión del pago de tributos, esto es, en el incumplimiento de la obligación tributaria. La elusión del pago de impuestos viene integrada por dos elementos: primero, el quebrantamiento de un deber fiscal jurídicamente exigible contenido en el art. 31 CE , cual es el de declarar los ingresos; y segundo, que el incumplimiento de dicho deber persiga intencionadamente ocultar los ingresos a la Administración Fiscal (STS 01/02/2006). Precisamente por ello la STS 28/11/2003 aclaraba en su día que la realización de actos o negocios en los que exista un componente ilícito de simulación o fraude de ley permite apreciar, aún con mayor claridad, la concurrencia de una conducta enmascarada de elusión del pago de tributos, no pudiendo atribuir a tales comportamientos la facultad de eximir a su autor de responsabilidad penal.

Se viene calificando de elusión en un sentido amplio como las "maniobras maliciosas que induzcan a error o al desconocimiento de la realidad por la Hacienda, bien sean falsedades, simulaciones contractuales, ocultación de datos o bases tributarias, comunicación de datos incompletos, etc." como puestas en escena que denotan una conducta de defraudación a la Hacienda Pública.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha sido más restrictivo a la hora de distinguir entre la "simulación comercial", a la que dice es inherente un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes que encaja con el elemento subjetivo del delito fiscal, y el "fraude de ley tributaria", en el que no existe tal ocultamiento; no pudiendo aplicarse esta última figura al ámbito penal por constituir un supuesto de analogía *in malam partem* prohibida por el art. 25.1 CE (SSTC 10/05/2005 y 13/02/2006). Si bien esta última doctrina ha sido matizada puesto que en la STC 129/2008, de 27 de octubre, el máximo intérprete constitucional se vino a decir que pueden dar lugar a un delito fiscal los negocios con estructura de fraude de ley pero que tengan un componente de simulación tal y como ocurre en los casos de "utilización de un negocio jurídico sin causa propia y sin causa alguna que no sea la elusión de impuestos".

Aunque del tenor literal de algún pronunciamiento del Tribunal Supremo pudiera parecer desprenderse que lo único exigible para poder considerar perpetrado el delito fiscal sería la no presentación en plazo de la declaración con la correspondiente liquidación -cuando debió hacerse-, superando las cuantías fijadas por la ley, por el simple hecho de constituir tal conducta un supuesto de impago del impuesto debido, lo cierto es que el criterio mantenido por este Tribunal se orienta hacia la exigencia añadida de un componente defraudatorio en la conducta del sujeto activo, que se traduzca en la ocultación del hecho imponible o de sus características con el ánimo de eludir el pago del impuesto.

En la STS 1244/2003, de 3 de octubre, se afirmaba, con cita de otras anteriores (STS 09- 03-93, 02-03-88, 27-12-90, 3-12-91 y 31-10-92) que " (...) el delito contra la Hacienda Pública tiene como elemento subjetivo el



ánimo de defraudar pero éste, que es evidente en quien no declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible (...)"

En la STS 1505/2005, de 25 de noviembre, se reiteró que "(...) lo que penalmente se sanciona no es la omisión de la declaración por sí misma, formalmente considerada, aislada de cualquier valoración. Ni tampoco el impago, entendido como omisión del ingreso material del dinero, si ha mediado una declaración veraz. Pues el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. De esta forma, la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante.

Es cierto que normalmente la omisión de la declaración supone la ocultación dolosa del hecho imponible, y la declaración presentada falseando los datos implica una ocultación de las características de aquél que dan lugar a la deuda, tratándose de conductas equiparables. Es por eso que, en principio, una vez finalizado el plazo para la declaración voluntaria en los tributos periódicos con autoliquidación, sin que se haya presentado ésta, el delito se considera consumado, bastando en esos casos con la mera omisión, puesto que es interpretada y valorada razonablemente como una conducta suficientemente idónea para la elusión del pago del impuesto en cuanto supone la ocultación de la misma existencia del hecho imponible o de sus características. Esta consideración no debe ser modificada en los casos en los que la Administración inicia sus actuaciones de comprobación o investigación una vez que ha transcurrido el plazo voluntario, pues en esos casos el delito, de existir, ya estaría consumado. (...)"

Y en esta línea, la STS 717/2016, de 27/09, precisa que: "(...) en relación con estas afirmaciones, se entiende que, quien omite la declaración que legalmente estaba obligado a hacer, está en realidad ocultando la existencia de la base imponible, de manera que no existen dificultades para considerar tal conducta incluida en la descripción típica, ya que actúa con engaño quien presenta como realidad algo que no lo es (...)"

OCTAVO. - *Tipicidad de los hechos enjuiciados en relación con el IRPF*

En el motivo sexto del recurso y transitando por el cauce de la infracción de ley, con apoyo en el artículo 849.1 de la LECrim, se denuncia en relación con el IRPF que los hechos probados no pueden ser tipificados como un delito contra la Hacienda Pública por lo siguiente:

- a) El juicio histórico no describe que las retenciones por IRPF que se dicen eludidas correspondan a retribuciones satisfechas por RAYO VALLECANO DE MADRIS SAD;
- b) La sentencia no declara probado ningún hecho atribuible a la recurrente y que justifique la atribución del dominio funcional de la defraudación;
- c) La sentencia no declara probado que los supuestos retenidos hayan deducido en sus respectivas declaraciones de IRPF las retenciones que se dicen practicadas por la sociedad deportiva.

Tal y como hemos señalado en el fundamento jurídico anterior para analizar la corrección del juicio de tipicidad de la sentencia impugnada resulta obligado acudir a los hechos probados, que deben ser respetados. El análisis de la subsunción normativa de los hechos en el tipo penal aplicado no puede hacerse desde los hechos que cada parte estime probados, sino desde los hechos expresamente admitidos en el juicio histórico.

En este caso la sentencia de instancia en su juicio histórico declara probado que la entidad RAYO VALLECANO SAD en el año 2009 retuvo a los trabajadores a su servicio la cantidad de 941,70 € y en 2010 la cantidad de 967,18 € y, y a la vista de las declaraciones complementarias presentadas en 2011 por los nuevos administradores de la sociedad y efectuadas las comprobaciones oportunas resultó que la entidad deportiva dejó de ingresar 3.406.862,67 euros en 2009 y 4.095.020,16 euros en 2010. Las diferencias entre las retenciones debidas y las realizadas son tan exageradas que puede afirmarse que en realidad no hubo declaración del impuesto.

A la vista de lo acontecido no ofrece duda alguna que la conducta desplegada por los administradores de la entidad deportiva ha sido correctamente subsumida en el delito del artículo 305.1 CP toda vez que omitieron de forma prácticamente absoluta la declaración de los datos fiscales correspondientes a las retenciones por IRPF en los dos ejercicios antes señalados lo que supone una ocultación del hecho imponible y revela una incuestionable intención de elusión del pago de los impuestos debidos.

Frente a lo que se destaca en el recurso, no es necesario que el juicio histórico describa necesariamente exigencias adicionales del tipo aplicado como que la administradora de la sociedad hubiera realizado acciones determinantes del dominio funcional de la defraudación o que los trabajadores o empleados hayan deducido en sus respectivas declaraciones de IRPF las retenciones que se dicen practicas por la sociedad deportiva.



El argumento no es sostenible. El relato fáctico ha de describir exclusivamente los hechos fundamentales que hagan posible el juicio de subsunción o tipicidad de los hechos y en este caso, según hemos indicado anteriormente, el *factum* de la sentencia describe lo esencial para establecer el juicio de tipicidad y el juicio de autoría, y el resto de datos que complementan a los anteriores han sido desarrollados en la argumentación fáctica y jurídica de la sentencia, tal como acertadamente se ha hecho en la sentencia impugnada (sobre la autoría volveremos de forma más extensa en el fundamento jurídico octavo).

El motivo se desestima.

NOVENO. - *Tipicidad de los hechos enjuiciados en relación con el IVA*

Por el mismo cauce que el motivo anterior en los motivos séptimo y octavo, que tienen idéntico contenido, se cuestiona la subsunción típica de los hechos en el delito fiscal, esta vez en relación con el IVA. En el desarrollo del motivo se hacen las siguientes consideraciones:

- a) El juicio histórico no declara como hecho probado que las cuotas tributarias de IVA repercutido que se dicen eludidas, correspondan a hechos imponible que hubieran devengado esas cuotas;
- b) La sentencia no declara probado ningún hecho atribuible a la recurrente y que justifique la atribución del dominio funcional de la defraudación;
- c) La sentencia no declara probado que las supuestas cuotas de IVA que se dicen no ingresadas, hubieran sido realmente repercutidas y facturadas.

El motivo debe ser desestimado por las mismas razones que el motivo anterior, cuyos fundamentos damos por reproducidos. En el juicio histórico de la sentencia se describen los hechos enjuiciados en los siguientes términos:

5. En el curso de su actividad, en el ámbito fiscal del impuesto sobre el Valor Añadido, la mencionada mercantil presentó en el plazo oportuno para ello las declaraciones trimestrales correspondientes a los ejercicios 2.009 y 2.010, si bien no presentó las preceptivas declaraciones Resumen Anual (modelo 390) en ninguno de dichos años, incluyendo en las declaraciones trimestrales antes citadas, con ánimo de procurarse un ahorro fiscal ilícito, cantidades que no se ajustaban a las efectivas cuotas de IVA soportado y repercutido, declarando e ingresando por este impuesto 793,68 euros en 2.009 y 893,93 euros en 2.010.

6. Una vez se celebró la transmisión de la citada mercantil, con fecha 13 de junio de 2.011, por la nueva Administración, se presentaron declaraciones complementarias del citado Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente a los ejercicios 2.009 y 2.010, con cuotas declaradas de 626.620,91 euros y 386.106,60 euros, cuyo importe no se ingresó.

7. Practicada la oportuna liquidación por la Agencia Tributaria, resultó que la cantidad que la entidad dejó de ingresar por tal concepto son las siguientes: IVA 2009, 643.313,17 euros; IVA 2.010, 389.104,07 euros.

A partir de este relato no ofrece ninguna dificultad subsumir la conducta de los acusados en el delito tipificado en el artículo 305.1 CP dado que en cada uno de los dos ejercicios contemplados se eludió el pago del IVA en cantidad superior a 120.000 euros en cada ejercicio, habiéndose presentado unas declaraciones anuales absolutamente distintas a las que procederían en función de la actividad de la empresa, lo que conlleva una innegable ocultación del hecho imponible y revela una incuestionable intención de elusión del pago de los impuestos debidos.

El motivo se desestima.

DÉCIMO. - *Juicio de autoría*

10.1 Los motivos noveno, décimo y undécimo responden a una misma razón impugnativa y van a ser objeto de contestación conjunta. Todos ellos y por el cauce de la infracción de ley cuestionan el juicio de autoría realizado en la sentencia impugnada.

El motivo noveno refiere que no puede ser de aplicación la regla de autoría del artículo 31.1 CP si previamente no se declara probado que la Sra. Africa tuvo el dominio funcional sobre la acción enjuiciada. La sentencia llega incluso a excluir que la recurrente realizara acto alguno de gestión por lo que la aplicación de ese precepto no es procedente, en tanto que sólo se ha atendido a su condición formal de administradora.

En el motivo décimo se reprocha la interpretación que la sentencia hace del artículo 11 CP. Se afirma que la sentencia ha atribuido a la Sra. Africa la condición de garante por su posición formal de administradora de la empresa deportiva sin valorar si realmente controlaba la sociedad y tenía capacidad para tomar decisiones, situación que, según se viene repitiendo, está huérfana de toda prueba, a juicio de la recurrente.



Por último, en el alegato undécimo del recurso se censura que la sentencia haya prescindido de las exigencias probatorias del elemento cognitivo del dolo haciendo una combinación indebida de la doctrina sobre la "ignorancia deliberada" y sobre la "comisión por omisión".

Esta misma queja se formula en el motivo cuarto del recurso interpuesto por RAYO VALLECANO SAD quien pone el acento en que existen resoluciones judiciales que declararon probado que en 2009 y 2010 que quien administró de facto la entidad deportiva no fue la Sra. Africa sino don Pedro Miguel. Se alude a la sentencia 428/2013, de 15 de octubre, del Juzgado de lo Penal 26 de Madrid, confirmada por la sección séptima de la Audiencia Provincial de Madrid de 28/03/2014 y a la sentencia 40/2018, de 30 de mayo, de la sección sexta de la misma Audiencia Provincial. Se alude incluso a que la propia sentencia impugnada asume este hecho al reconocer que diversos testigos y acusados así lo han manifestado. Se censura que la sentencia haya condenado a dos consejeros de los cinco existentes, en una suerte de responsabilidad objetiva, a pesar de que ninguno de ellos tenía facultad alguna en las decisiones tributarias.

10.2 Para la resolución de esta queja conviene recordar que el artículo 31 del Código Penal dispone que "el que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre".

Esta figura, que es conocida en la dogmática como "responsabilidad del representante", plantea interesantes problemas dogmáticos y su fundamento no ha estado exento de polémica ya que una parte de la doctrina lo ha situado en la doctrina civil de la representación y otros autores lo han buscado en razones de índole material vinculadas a la posición de garantía que ocupa el administrador o representante de la persona jurídica, asimilando esta figura a la comisión por omisión del artículo 11 CP.

En todo caso se trata de un criterio legal de atribución de autoría que ha sido establecido por la ley para evitar lagunas de punibilidad en los delitos especiales propios, determinando a qué persona física corresponde la responsabilidad penal cuando la condición de autor prevista en el tipo recae en la propia persona jurídica.

En la medida en que el artículo 31 CP hace referencia al administrador de hecho por contraposición al de derecho queda excluida toda atribución de responsabilidad por la mera formalidad del nombramiento, ya que ha de atenderse a su materialidad, al ejercicio real de las funciones de administración pues, de otra forma, el entendimiento del precepto no sería conforme con el principio de culpabilidad.

Por tanto, el artículo 31 CP no exime de probar que el directivo, administrador o representante legal ha tenido una intervención dolosa o culposa, según el tipo penal, en la concreta actividad criminal. El artículo 31 CP no es una presunción de responsabilidad penal del administrador o representante, sino que habrá de acreditarse que intervino, bien de forma activa, bien de forma omisiva, en la concreta actividad generadora del ilícito penal.

La STS 338/2015, de 2 de junio (FJ 13º) se ha expresado en la misma dirección afirmando lo siguiente:

"El artículo 31, ciertamente, no puede servir como criterio de atribución de responsabilidad penal por sí mismo en los delitos empresariales. Esto es si se constata que en la empresa se ha cometido un delito no puede concluirse, sin más, que el responsable sea el administrador. El art. 31.1 CP, no regula la responsabilidad de los administradores por delitos que se cometan en la empresa, únicamente pretende que no exista una laguna de punibilidad en casos en que, en el delito especial propio, la calificación de la autoría recaiga en una persona jurídica. Este modo de operar lo que provocaría es la creación de una inaceptable responsabilidad objetiva por el cargo, una responsabilidad por la mera circunstancia de ser administrador y no una responsabilidad por el hecho, única que debe aceptarse, conforme al principio de culpabilidad.

En definitiva, se pretende exigir responsabilidad penal al administrador de la persona jurídica de que se trate, no basta con que el mismo ostente un cargo, sino que además habrá de desarrollar una acción u omisión contributiva a la realización del tipo por el que se le haya condenado, o dicho de otro modo, debería realizar algún acto de ejecución material que contribuya al resultado típico (STS. 297/2005 de 7.3).

No se trata de una presunción de autoría que prescinde del art. 28 sino un complemento del mismo para aquellos supuestos en los que el tipo delictivo exige ciertos y especiales elementos de la autoría que concurren en la persona representada (persona física o jurídica) pero no en la del representante (persona física que actúa como representante de hecho o de derecho) STS. 304/2008 de 29.5".

10.3 En este caso se cuestiona que en el relato fáctico no se haya expresado en base a qué hechos se considera que la Sra. Africa tenía el dominio funcional de la acción, ya que se entiende que eso es imprescindible para establecer el juicio de autoría.

Es cierto que el relato fáctico se debe identificar al autor y el hecho que justifica la atribución de autoría y entendemos que, aun con insuficiencias, la sentencia de instancia ha cumplido con esa exigencia por más que el relato fáctico podría haber sido más explícito y preciso.

En los hechos probados se dice lo siguiente:

"La mercantil Rayo Vallecana de Madrid SAD "se encontraba legal y formalmente gestionada según sus Estatutos por un Consejo de Administración, que en los años 2009 a 2.010 y hasta que se produce la venta de la Sociedad en 5 de mayo de 2.011 estaba integrado por 3 consejeros y un secretario no consejero. En concreto:

- La acusada doña Africa , mayor de edad, sin antecedentes penales como Presidenta.
- El acusado D. Primitivo , mayor de edad, sin antecedentes penales como consejero.
- D. Alfredo , como consejero.
- D. Benedicto (Secretario no Consejero).

La mención expresa de que la Sra. Africa era al tiempo de los hechos administradora de la empresa resulta en este caso suficiente para cumplir con la exigencia de que los hechos probados describan al autor del delito, sin perjuicio de que en la fundamentación jurídica se justifiquen las razones por la que la atribución de autoría no descansa en la condición formal de administradora, sino en actos concretos acreditativos del ejercicio material de las funciones de administración vinculadas con la acción delictiva enjuiciada.

Y precisamente en el fundamento jurídico décimo tercero se ha cumplido con esa exigencia justificando por qué razones se estima que la Sra. Africa no sólo ostentaba la condición formal de administradora, sino que ejercía materialmente ese cargo y era responsable del cumplimiento de la obligación de pagar los impuestos de la sociedad.

La sentencia lo expresa en los siguientes términos:

D^a Africa es una persona física que se constituyó y mantuvo como Presidenta del Consejo de Administración con plenas facultades de representación y dirección de la Sociedad, esta posición de dominio que se mantuvo además durante un dilatado periodo temporal y hasta la venta de la Sociedad, a lo que se suma una gestión última y de hecho dirigida por el que fue su esposo, sirve de base para llegar a la ineludible conclusión de que necesariamente tuvo que conocer y asumir la actuación de la sociedad en orden al impago de los impuestos, máxime si se tiene en cuenta que tal situación no fue puntual sino que se sucedió ininterrumpidamente en el tiempo y que alcanza a impuestos de distinta naturaleza (la prueba indiciaria de la posición de dominio en cuanto al conocimiento y asunción de actuaciones se recoge entre otras en STS 431/1997, de 24 de marzo).

Aún no establecido que haya tomado parte en las correspondientes declaraciones de forma activa, su posición de garante al tiempo de los hechos le obligaba a impedir el fraude fiscal, apareciendo su responsabilidad en dos planos, el de decisión y el de defecto de organización, y ha de ser considerada responsable penal por ello en la modalidad de comisión por omisión pues se ha producido un resultado propio de delito de acción y su posición de garante ha hecho que su omisión resulte equivalente a la producción del resultado, siendo en todo caso consciente de la obligación de actuar que la incumbía.

La atribución de responsabilidad se ha efectuado por las acusación en calidad de cooperadora necesaria, que se ha admitido por una parte de la doctrina cuando el responsable se limita a no dificultar la comisión del delito, otra parte encuentra un obstáculo en el significado mismo de la posición de garante, que, conforme al art. 11 del Código Penal, impone un deber de actuar para la evitación del resultado; se afirma que, o se es garante y el incumplimiento del deber de evitar el resultado hace nacer la autoría por omisión, o no se es garante y, por tanto, no puede proclamarse una autoría omisiva. Pese a todo, la jurisprudencia de la Sala de lo Penal del T.S. es unánime en la admisión de la complicidad por omisión. En todo caso, es autora a tenor de lo dispuesto en el art. 28 del Código Penal.

Por cuanto antecede, el motivo se desestima.

Recurso de RAYO VALLECANO SAD

UNDÉCIMO. - El primer motivo de este recurso en el que se invoca la ilegalidad en la aportación y admisión de 603 documentos en el acto del juicio oral por parte de la acusación ya ha sido objeto de respuesta en el primer fundamento jurídico de la sentencia, a cuyo contenido nos remitimos.

DUODÉCIMO. - El segundo motivo de este recurso, en el que se invoca un quebrantamiento de forma en la celebración del juicio por haberse denegado a las defensas pruebas pertinentes, propuestas en tiempo y forma, también ha sido objeto de respuesta en el primer fundamento jurídico de la sentencia a cuyo contenido nos remitimos.

DÉCIMO TERCERO. - En el tercer motivo de este recurso y con invocación de los artículos 852 de la LECrim y 24.2 de la CE se denuncia la vulneración del principio de presunción de inocencia, impugnación que ya ha sido contestada en los fundamentos tercero, cuarto y quinto, que reiteramos.

DÉCIMO CUARTO. - *Aplicación retroactiva de la LO 5/2010*

14.1 En el motivo cuarto del recurso por infracción de ley (849.1 de la LECrim) se incluyen tres submotivos.

En el primero de ellos se cuestiona el juicio de autoría y se enfatiza que resulta sorprendente que se haya atribuido la autoría a las personas condenadas, pero se haya excluido de la misma a don Pedro Miguel quien administró la sociedad RAYO VALLECANO en los ejercicios 1992 a 2008 e incluso, según se reconoce en la propia sentencia, durante 2009 y 2010.

A esta cuestión ya se ha dado contestación en el fundamento jurídico sexto, que damos por reproducido, al que cabe añadir que no procede analizar la autoría de personas que no han sido condenadas sino la de aquéllas que sí lo han sido y desde esta perspectiva, la sentencia de instancia ha valorado la prueba aportada al juicio y ha establecido el juicio de autoría a partir de pruebas de contenido incriminatorio suficiente y de inferencias y razonamientos que no pueden ser calificados de arbitrarios o ilógicos. De otro lado, este motivo casacional debe partir necesariamente del relato fáctico de la sentencia de instancia para determinar si a partir de los hechos probados el juicio de tipicidad de la sentencia es o no correcto y lo que se pretende con este alegato es cuestionar la valoración probatoria, pretensión totalmente ajena al ámbito de este motivo casacional.

14.2 En el segundo submotivo se reprocha a la sentencia la aplicación retroactiva del artículo 305 del Código Penal en relación con las liquidaciones de IVA correspondientes a 20/04/10, 20/07/10 y 20/10/10. Se aduce que en esas fechas no había entrado en vigor la reforma del Código Penal introducida por la LO 5/2010, de 22 de junio, que incorporó a nuestro ordenamiento la responsabilidad penal de las personas jurídicas y cuya vigencia se produjo a partir del 23/12/2010.

Por regla general la consumación del delito fiscal, según criterio de esta Sala del que es exponente la ST 876/2016, de 22 de noviembre, se produce "el último día hábil para la presentación, en período voluntario, de la declaración y liquidación del correspondiente impuesto en cuyo ejercicio se considera que ha existido una acción u omisión que implique una defraudación a Hacienda", fecha a partir de la cual se inicia el cómputo de prescripción.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 62.1 dispone que "las deudas tributarias resultantes de una autoliquidación deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa de cada tributo".

En lo que al IVA se refiere, el artículo 71 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA, establece que "el periodo de liquidación coincidirá con el trimestre natural", como regla general, y también que la declaración-liquidación deberá presentarse "dentro de los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación trimestral".

En relación con el IRPF el artículo 108 del Reglamento de dicho impuesto (Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo) dispone que "1. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior, e ingresar su importe en el Tesoro Público. No obstante, la declaración e ingreso a que se refiere el párrafo anterior se efectuará en los veinte primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el mes inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados en los que concurran las circunstancias a que se refieren los números 1.º y 2.º del apartado 3 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre".

En ambos casos se trata de impuestos en que la liquidación ha de practicarse generalmente por trimestres y, en ocasiones, por meses y en este caso las liquidaciones fueron trimestrales por lo que el periodo voluntario de liquidación terminaba dentro de los 20 días siguientes a la finalización de cada trimestre.

En este caso, se ha condenado a la entidad Rayo Vallecano por la comisión de delitos de defraudación de IVA e IRPF declarando la responsabilidad penal de la persona jurídica, a pesar de que durante los tres primeros trimestres de 2010 en que se produjeron las elusiones fiscales no existía la responsabilidad penal de las personas jurídicas, ya que la ley que la estableció entró en vigor el 23/12/2010.

Si se estima como fecha de aplicación de la nueva ley penal la de finalización del periodo voluntario de liquidación de cada tributo no procedería la condena de la mercantil por las defraudaciones correspondientes a los tres primeros trimestres de 2010, pero en la sentencia de instancia no se ha tomado en consideración ese criterio.



Para resolver esta controversia se puede entender que la aplicación de la ley penal debe atender a la finalización del año natural porque el propio tipo penal se refiere a él para determinar la cuantía a partir de la cual la defraudación fiscal es constitutiva de delito. Sin embargo, la cuantía como requisito de tipicidad no puede confundirse con la aplicabilidad temporal de la norma penal.

La Abogacía del Estado sostiene que la consumación se produce con la finalización del periodo impositivo que tiene lugar el 30 de enero de 2011, fecha en que se podía presentar la declaración complementaria mediante el correspondiente ingreso. Ese criterio ha sido utilizado a otros fines pero no es procedente cuando lo que se trata de precisar es la vigencia de la ley penal en el tiempo.

Tanto el IVA como el IRPF son tributos que se devengan trimestral o mensualmente y la declaración complementaria, conforme al artículo 27 de la Ley General Tributaria, es un pago extemporáneo del impuesto que da lugar al pago de intereses y recargos variables y que se produce una vez finalizado el periodo voluntario. Dejando al margen la naturaleza y efectos de este acto tributario, lo cierto es que durante los tres primeros trimestres de 2010 no había entrado en vigor la reforma del Código Penal que introdujo la responsabilidad penal de las personas jurídicas por lo que la conducta desplegada durante esos trimestres en ningún caso puede dar lugar a responsabilidad penal. Una interpretación contraria iría en contra del mandato contenido en el artículo 2.1 del Código Penal.

Por último, tampoco no procede establecer la vigencia de la norma tomando como referencia temporal la llamada "declaración anual", que en estos en estos dos tributos ha de presentarse dentro de los 20 días siguientes a la conclusión del año natural.

En el ámbito administrativo se ha declarado que las declaraciones-liquidaciones periódicas dan lugar al nacimiento del plazo de prescripción y que las declaraciones anuales carecen de efectos para la liquidación o autoliquidación del tributo correspondiente, salvo para el último periodo de liquidación trimestral o semestral. Así lo venía proclamando el Tribunal Económico Administrativo Central (Resolución 0799/2013, de 22 de diciembre) y así lo ha declarado la Sala III del Tribunal Supremo.

En la reciente STS de la Sala III, Sección 2ª, número 450/2020, de 18 de mayo se ha establecido que las declaraciones anuales no tienen contenido liquidatorio, consisten por lo general en una simple suma agregada de los datos anuales y, en cuanto a la información sobre la situación fiscal a cierre del ejercicio, refiere las operaciones que el sujeto pasivo debe realizar en el plazo de presentación de la última declaración-liquidación trimestral o mensual del año natural, y no a operaciones que supongan una modificación o alteración del resultado de las declaraciones- liquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres o a los once primeros meses. El alto tribunal señala que las declaraciones anuales carecen de eficacia interruptiva del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria de los períodos mensuales o trimestrales del período anual correspondiente, lo que confirma que estas clases de impuestos la deuda tributaria se devenga y liquida por trimestre o meses.

Por lo tanto, la elusión del pago del IVA y del IRPF durante los tres primeros trimestres de 2010 no puede dar lugar a responsabilidad penal de RAYO VALLECANO SAD porque en esas fechas no existía la responsabilidad penal a las personas jurídicas. Lo contrario supondría una aplicación retroactiva de una ley penal, prohibida por el artículo 2.1 del Código Penal.

Sólo cabría exigir responsabilidad penal por el fraude tributario cometido en el cuarto trimestre de 2010, cuya liquidación debía realizarse en los primeros días de enero de 2011, fecha en la que ya estaba en vigor la reforma penal introducida por la Ley Orgánica 5/2010, pero ni en el relato de hechos probados ni en la fundamentación jurídica de la sentencia se puede determinar la cantidad eludida en ese cuarto trimestre de 2010 y la determinación de esa cuantía es imprescindible para imponer la pena de multa, pena que tiene como referencia obligada la cantidad defraudada, sin que su determinación pueda deferirse a la fase de ejecución. Por tal motivo, procede la libre absolución de la entidad recurrente por el impago de en el pago de impuestos correspondiente al ejercicio 2010.

14.3 Por último y en un extenso alegato se afirma que los hechos probados no son subsumibles en el delito de defraudación fiscal porque para la determinación de los hechos no se ha realizado una comprobación general de los datos económicos que justifican la liquidación.

Lo que se cuestiona una vez más a través de este motivo es la valoración de la prueba, cuestión que no puede cuestionarse a través de este motivo de casación, en tanto que ha de limitarse a analizar el juicio de tipicidad a partir de los hechos probados. En esos hechos se describe la elusión fiscal realizada y cuya calificación jurídico-penal es correcta, a salvo de lo que hemos declarado en el anterior apartado.

En atención a lo que se acaba de exponer el motivo se estima sin que sea necesario dar respuesta al otro motivo de impugnación del presente recurso.

Recurso interpuesto por don Primitivo

DÉCIMO QUINTO. - *Juicio de autoría*

15.1 En el primer motivo de este recurso y a través del artículo 852 de la LECrim se denuncia la vulneración del principio de presunción de inocencia proclamado en el artículo 24.2 de la CE.

En el desarrollo argumental del motivo se alega que la sentencia de instancia presume la existencia del ánimo de defraudar del recurrente mediante un razonamiento inferencial en el que se destaca que siendo Consejero consintió que Rayo Vallecano de Madrid presentara declaraciones mendaces que encubrían la falta de declaración y liquidación de cantidades proporcionalmente muy superiores, pero la sentencia nada dice sobre los actos coetáneos que realiza como la presentación de declaraciones complementarias, anteriores a la notificación de las actuaciones inspectoras, con fecha 13 de Junio de 2011, ni tampoco los posteriores que consistieron en una labor de franca y clara colaboración con la nueva propiedad del club recopilando y reuniendo documentación fiscal y financiera de todo tipo y no sólo para poder presentar las declaraciones complementarias sino el Concurso de Acreedores, destacando que es Don Primitivo quien cuando Don Baltasar se interesa por la adquisición del club y le informa y le pone de manifiesto todas las deudas de la Entidad y no sólo las que tenía con la Agencia Tributaria, con la consecuencia de que el nuevo propietario tiene tiempo para afrontar la realidad de la Mercantil y realizar los actos necesarios para revertir la situación.

15.2 La sentencia de instancia ha atribuido al recurrente la condición de autor por su participación en el Consejo de Administración y por su actividad como gestor de la entidad deportiva y mediante la aplicación del artículo 31 del Código Penal, en el que se dispone que *"el que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre"*.

Esta Sala viene afirmando de forma repetida (STS 338/2015, de 2 de junio, por todas) que el citado precepto debe ser interpretado de forma compatible con el principio de culpabilidad.

El artículo 31 CP no exime de probar que el directivo, administrador o representante legal ha tenido intervención dolosa (o, en su caso, culposa) en la actividad criminal concreta. No basta con acreditar la condición de administrador o representante, sino que debe demostrarse que esa persona física ha intervenido causalmente, mediante acciones y omisiones en el hecho delictivo. El artículo 31 CP no puede ser interpretado, por tanto, como una presunción de culpabilidad, sin perjuicio de que puedan entrar en juego las presunciones, de forma que el administrador si ejerce las funciones propias de su cargo aparecerá indiciariamente como responsable de la decisión criminal, lo que unido a las restantes pruebas podrá permitir concluir, en su caso, que tuvo que intervenir o tuvo que conocer la acción ilícita en cuestión.

15.3 En este caso la sentencia de instancia establece el juicio de autoría afirmando que el recurrente no sólo era apoderado, sino que formó parte del Consejo de Administración de la sociedad durante muchos años y tuvo una intervención en la actividad económica y deportiva mucho más activa e intensa que la propia Sra. Africa y prueba de ello se infiere del propio contenido del recurso en el que se reconoce de forma palmaria que fue el recurrente quien informó personalmente y en profundidad de la situación de la empresa al nuevo propietario. En esa condición es de todo punto razonable inferir que estaba al tanto de las maniobras elusivas realizadas, debiendo destacarse que las liquidaciones de impuestos que se presentaron durante los años a que se refiere este proceso fueron de un importe ínfimo y absolutamente alejado de lo que la sociedad debía tributar, por lo que la defraudación no pudo pasar desapercibida a los miembros del Consejo de Administración.

La sentencia de instancia justifica esta inferencia con un razonamiento al que nada cabe objetar. Dice la sentencia:

"aun no teniendo un ánimo defraudatorio propio ni obteniendo ninguna ventaja patrimonial a su favor, ni tampoco acreditado que por su parte mediara orden expresa respecto el contenido de las declaraciones simuladas o que las presentara, la extensión de sus deberes y facultades así como el amplio plazo de tiempo en el que las desempeñó, aceptó y asumió, conduce necesariamente a afirmar que era plenamente consciente de la antijuridicidad de las maniobras elusivas al pago de impuestos, el incumplimiento de hecho de los deberes tributarios y de las obligaciones que en tal sentido asumía como necesariamente derivados de los cargos y poderes aceptados, omitiendo el cumplimiento de sus obligaciones básicas, por lo que ha de ser considerado autor en los términos que recoge el art. 31 del Código Penal como representante y administrador de una persona jurídica"

La solidez de este planteamiento se pretende cuestionar con el argumento de que no se ha tenido en cuenta la conducta posterior del recurrente, de plena colaboración con la autoridad fiscal. Semejante razonamiento

no puede ser acogido porque la conducta posterior al hecho tendrá relevancia, en su caso, para apreciar la atenuante de colaboración pero no para determinar el conocimiento que el autor tenía cuando se produjeron los hechos, cuestión que, en buena lógica, debe inferirse de los actos coetáneos o anteriores, no de los posteriores a la comisión del delito, salvo que estos puedan explicar a los primeros, lo que no es el caso.

En consecuencia, el motivo no es admisible.

DÉCIMO SEXTO. - *Penalidad*

En el segundo motivo del recurso, por el cauce de la infracción de ley que autoriza el artículo 849.1 de la LECrim se discrepa de la sentencia de instancia porque ha reconocido a la entidad Rayo Vallecano tres atenuantes y, sin embargo, ese reconocimiento no se ha extendido al recurrente, al que únicamente y sin motivación alguna, se la ha reconocido la atenuante simple de reparación del daño, pese a que participó de forma notoria y activa en la confesión de los hechos (preparación y presentación de declaraciones complementarias) y colaboró activamente con los funcionarios de la AEAT poniendo a disposición de los inspectores toda la documentación que ha servido de soporte a la condena. Esa colaboración siguió en el juicio, reconociendo la realidad y exactitud de los registros contables aportados.

El artículo 2.4 del Código Penal reconoce como circunstancia atenuante la de "haber procedido el culpable, antes de conocer que el procedimiento se dirige contra él, a confesar la infracción a las autoridades". Esta Sala de forma reiterada, tal y como se sostiene en la reciente STS 732/2018, de 1 de febrero de 2019, viene afirmando que para apreciar esta atenuante se precisa de una verdadera confesión por parte del culpable, que sea veraz en lo sustancial, que se mantenga durante todo el proceso, que se realice antes del inicio de las investigaciones y que se preste ante autoridad o agente de la misma que esté cualificado para recibirla (SSTS 650/2009, de 18 de junio y 31/2010, de 21 de enero, 723/2017, de 7 de noviembre y, más recientemente, la 69/2018, de 7 de febrero). La atenuante de confesión, superada ya su antigua configuración que la vinculaba al arrepentimiento del culpable, encuentra hoy su fundamento en razones de política criminal, en la medida que ahorra esfuerzos de investigación y facilita la instrucción de la causa.

En este caso el recurrente por más que haya reconocido la autenticidad y exactitud de los documentos aportados por Rayo Vallecano y que han sido de relevancia para la acreditación de los hechos objeto de acusación, lo cierto es que no ha reconocido su participación en tales hechos, afirmando que no tenía funciones ejecutivas o de gestión en relación con las obligaciones fiscales de la entidad y que no era responsable de las elusiones fiscales realizadas durante el tiempo en que fue consejero y principal gestor de la sociedad, por lo que no ha habido en ningún caso una confesión completa de los hechos, de ahí que no pueda aplicarse la atenuante de confesión.

De otro lado tampoco cabe apreciar atenuación alguna por la colaboración prestada por la entidad Rayo Vallecano con la administración fiscal antes del inicio de las actuaciones inspectoras por dos motivos: a) En la sentencia se señala expresamente que "el representante del Rayo Vallecano ante Hacienda, realizando todas las gestiones en relación con la presentación de declaraciones complementarias y actuaciones inspectores fue D. Leovigildo , según poder otorgado por Baltasar ", debiéndose señalar que el poderdante no fue la Sra. Africa sino el nuevo propietario de la sociedad y b) Los actos de colaboración se llevaron a cabo por el nuevo propietario, que fue la persona que apoderó a la persona que efectuó las gestiones con la administración tributaria y no por los integrantes del Consejo de Administración existente al tiempo de los hechos, ya que el mismo día en que se vendió la sociedad y se produjo el cese de la Sra. Africa y de otros consejeros se produjo la comunicación de la situación fiscal a la administración tributaria, por lo que la colaboración fue ajena a la conducta de la Sra. Africa o del Sr. Primitivo .

Por esas dos razones y con toda justificación la sentencia de instancia ha considerado incommunicable a los acusados los actos de colaboración realizada a efectos de atenuar la responsabilidad penal.

El motivo se desestima.

DÉCIMO SÉPTIMO. - *Costas procesales*

De conformidad con el artículo 901 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal deben declararse de oficio las costas procesales derivadas del recurso de casación interpuesto por RAYO VALLECANO SAD y condenar a los recurrentes cuyo recurso ha sido íntegramente desestimado al pago de las costas procesales causadas por dicho recurso.

FALLO

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



1º. DESESTIMAR los recursos de casación interpuestos por Africa y por Primitivo y ESTIMAR parcialmente el recurso de casación interpuesto por **RAYO VALLECANO DE MADRID SAD**, contra la sentencia 545/2018, de 16 de julio de 2018, dictada por la Sección 17ª de la Audiencia Provincial de Madrid, anulando y casando dicha sentencia, que será sustituida por otra más conforme a derecho.

2º. CONDENAR a los recurrentes cuyo recurso ha sido desestimado al pago de las costas procesales causadas por dicho recurso y **DECLARAR** de oficio las costas procesales causadas por el recurso interpuesto por RAYO VALLECANO SAP.

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

Así se acuerda y firma.

Andrés Martínez Arrieta Miguel Colmenero Menéndez de Luarca

Antonio del Moral García

Pablo Llarena Conde Eduardo de Porres Ortiz de Urbina

RECURSO CASACION núm.: 4141/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Eduardo de Porres Ortiz de Urbina

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Sonsoles de la Cuesta y de Quero

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Segunda Sentencia

Excmos. Sres.

D. Andrés Martínez Arrieta

D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca

D. Antonio del Moral García

D. Pablo Llarena Conde

D. Eduardo de Porres Ortiz de Urbina

En Madrid, a 8 de octubre de 2020.

Esta sala ha visto la causa 4141/2018 seguida contra la sentencia de 16 de julio de 2018 dictada por la Audiencia Provincial de Madrid, sección décimo séptima, en su Rollo General PAB 694/2016 por delito contra la Hacienda Pública contra Primitivo, con DNI NUM000; la entidad la entidad **RAYO VALLECANO S.A.D**, con NIF G28402592 y **Africa**, con DNI NUM001, cuyas demás circunstancias personales constan en autos. La citada sentencia ha sido recurrida en casación, y ha sido **casada y anulada parcialmente** por la sentencia dictada en el día de la fecha por esta Sala Segunda del Tribunal Supremo, integrada como se expresa.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Eduardo de Porres Ortiz de Urbina.

ANTECEDENTES DE HECHO

ÚNICO. - Se aceptan y se dan por reproducidos los Antecedentes de Hecho y Hechos Probados de la sentencia de instancia, que no fueren incompatibles con los de la sentencia rescindente y con esta segunda.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

ÚNICO. - De conformidad con lo argumentado en el fundamento jurídico 14.2 de la sentencia de casación no es procedente exigir responsabilidad penal a la entidad condenada por los hechos ocurridos antes de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, que tuvo lugar el 23/12/2010. Por tal motivo debe revocarse parcialmente la sentencia para absolver libremente a la mercantil RAYO VALLECANO SAD del delito de defraudación por IVA correspondiente a 2010 dado que no consta que en el cuarto trimestre de dicho año la elusión fiscal superara los 120.000 euros. Procede, en cambio, condenar a la citada entidad por la elusión del IRPF durante el cuarto trimestre 2010. Dado que no consta la cantidad eludida en dicho periodo habrá de

concretarse en ejecución de sentencia tomando en consideración exclusiva los datos que constan en autos y que han permitido concretar la elusión completa correspondiente a todo ese ejercicio.

FALLO

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

PRIMERO. - Debemos condenar a RAYO VALLECANO SAD como autora responsable de un delito contra la Hacienda Pública en relación con el pago del IRPF durante el cuarto trimestre de 2010 a la pena de multa de un cuarto de la cantidad defraudada y a la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de NUEVE MESES.

También le condenamos a que indemnice de forma conjunta y solidaria con los demás condenados a la Hacienda Pública al pago en concepto de responsabilidad civil de la totalidad de la cantidad defraudada durante el cuarto trimestre de 2010.

La determinación de la multa y del importe de la responsabilidad civil habrá de realizarse en ejecución de sentencia utilizando los mismos datos que se han tenido en cuenta para el cálculo de la cantidad defraudada durante todo el año 2010.

SEGUNDO. - Debemos absolver a RAYO VALLECANO SAD del delito contra la Hacienda Pública en relación con el pago del IVA durante el cuarto trimestre de 2010 por el que fue condenado como al pago de las responsabilidades civiles declaradas en relación con ese hecho.

TERCERO. - Mantenemos los restantes pronunciamientos de la sentencia impugnada.

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

Así se acuerda y firma.

Andrés Martínez Arrieta Miguel Colmenero Menéndez de Luarca

Antonio del Moral García

Pablo Llarena Conde Eduardo de Porres Ortiz de Urbina