

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Penal**

**SEGUNDA SENTENCIA**

***Sentencia N°:*** 309/2012

***RECURSO CASACION N°:***1321/2011

***Fallo/Acuerdo:*** Sentencia Estimatoria Parcial

***Fecha Sentencia:*** 12/04/2012

***Ponente Excmo. Sr. D.:*** Alberto Jorge Barreiro

***Secretaría de Sala:*** Ilma. Sra. Dña. Sonsoles de la Cuesta y de Quero

***Escrito por:*** HPP

— Se anula la absolución del acusado, inspector fiscal de la Hacienda Foral de Vizcaya, y se le condena como autor de un delito continuado de falsedad en documento oficial. Se mantiene la absolución de la acusada, funcionaria de la misma Hacienda Foral.

— Los hechos probados y la fundamentación de la sentencia de instancia contienen datos y razones suficientes para dictar ex novo en esta instancia una sentencia condenatoria.

— El acusado ordena crear un listado informático al efecto de simular o aparentar que son contribuyentes que está investigando, cuando realmente no es así, pues ni los investigó ni tenía proyectado investigarlos. Aplicación del art. 390.1.2º del C. Penal, en relación con el art. 74. Efectos que genera un documento de esa índole en el tráfico jurídico de los servicios de gestión y de inspección de la Hacienda Foral de Vizcaya. Menoscabo del bien jurídico que tutela la norma penal.

— La funcionaria acusada ha de ser absuelta, a tenor del contenido del “factum” de la sentencia recurrida.

— No procede condenar al acusado como autor de un delito continuado de prevaricación administrativa, al no contener los hechos declarados probados los elementos objetivos y subjetivos del referido tipo penal.

*Nº:* 1321/2011

*Ponente Excmo. Sr. D.:* Alberto Jorge Barreiro

Fallo: 28/03/2012

*Secretaría de Sala:* Ilma. Sra. Dña. Sonsoles de la Cuesta y de Quero

***TRIBUNAL SUPREMO***  
***Sala de lo Penal***

***SENTENCIA Nº:*** 309/2012

***Excmos. Sres.:***

**D. Juan Saavedra Ruiz**

**D. José Manuel Maza Martín**

**D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca**

**D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre**

**D. Alberto Jorge Barreiro**

---

En nombre del Rey

La Sala Segunda de lo Penal, del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. mencionados al margen, en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que la Constitución y el pueblo español le otorgan, ha dictado la siguiente

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a doce de Abril de dos mil doce.

Esta Sala, compuesta como se hace constar, ha visto el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Vizcaya, Sección Primera, de fecha 12 de abril de 2011. Han intervenido como recurrente el Ministerio Fiscal y, como recurridos los acusados José Luis Silvestre López, María Valvanera Canal Tecedor y Joaquín Tebar Mordillo representados por el Procurador Sr. Ferrer Recuro y, el acusado Juan Ramón Ibarra Oyarzabal representado por el procurador Sr. Martín Jaureguibeitia. Ha sido ponente el magistrado Alberto Jorge Barreiro.

## **I. ANTECEDENTES**

1.- El Juzgado de Instrucción número 4 de Bilbao instruyó Procedimiento Abreviado 77/07, por delito de cohecho, desobediencia, falsedad documental y prevaricación contra Juan Ramón Ibarra Oyarzabal, Valvanera Canal Tecedor, Joaquín Tebar Morcillo y José Luis Silvestre López, y lo remitió a la Audiencia Provincial de Vizcaya cuya Sección Primera dictó sentencia en fecha 12 de abril de 2011 con los siguientes hechos probados:

*"I. Juan Ramón Ibarra Oyarzábal ingresó por oposición en el cuerpo de Inspectores Tributarios del Estado en el año 1984. Su actividad profesional se ha desarrollado en Vizcaya, primero en la Delegación de Hacienda y después en la Hacienda Foral de Bizkaia, en la que fue nombrado Subdirector de Inspección del Departamento de Hacienda y Finanzas el día 1 de febrero de 1989. Cesó en su cargo en el año 2004.*

*II. Valvaneda Canal Tecedor era administrativa de la Hacienda Foral de Bizkaia y ocupaba el cargo de jefa de la Sección de Documentación Fiscal. Sigue desempeñando el mismo cargo en la actualidad. Doña Valvanera es mayor de edad y carece de antecedentes penales.*

*III. Joaquín Tebar Morcillo y José Luis Silvestre López eran sub-inspector e inspector de la Unidad de Selección del Servicio de Planificación y Estudios de*

*la Inspección. El segundo de ellos ocupaba la jefatura de dicha Unidad. Ambos son mayores de edad y carecen de antecedentes penales.*

*IV. La inspección de los Tributos de la Hacienda Foral de Bizkaia tiene encomendada la función de comprobar la situación tributaria de los distintos sujetos pasivos o demás obligados tributarios con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes con la Hacienda Foral, procediendo, en su caso, a la regularización tributaria.*

*V. La normativa foral atribuye al Servicio de Plantificación y Estudios la preparación del plan de inspección. La labor del Jefe de Servicio de Plantificación constituía fundamentalmente en elaborar los planes de inspección. También existía dentro de la Hacienda Foral lo que se venía a denominar como “comité de Planes de Inspección”, el cual estaba compuesto por el Sub-Director, Sr. Ibarra, por personal del servicio de Plantificación y Estudios y personal de la Unidad de Documentación Fiscal. Era en este comité donde se recibían y discutían las iniciativas de toda la organización en base a los cuales se generaban los borradores de propuesta de los planes de inspección. Este “comité de planes” era una especie de “pseudo-órgano” ya que no formaba parte de la estructura organizativa y sus funciones y composición no estaban reguladas reglamentariamente. Este Comité se reunía periódicamente y de manera informal. En estas reuniones del Comité se discutían los criterios generales de los planes de inspección que finalmente eran adoptados, siguiendo las directrices fijadas por el Director General de Hacienda. Las reuniones eran presididas por el Sub-Director.*

*VI. El plan de Inspección lleva la firma de los funcionarios proponentes, el Jefe de Estudios y Planificación y el Sub-Director de Inspección y esta propuesta se convierte en plan cuando es firmada por el Director General. Excepcionalmente el Director, sin propuesta alguna, puede crear (y así sucedió en diversas ocasiones) un Plan de Inspección con su sola firma.*

*El Plan de Inspección no es un documento disponible en soporte informático, sino sólo físico y en papel.*

*VII. Las propuestas de inclusión en Plan de Inspección de carácter general o sectorial, consistían en un listado de contribuyentes, dónde se hacía constar los*

*datos identificativos de los sujetos, el programa de inspección para el que han sido seleccionados y la fecha en que se ha emitido la propuesta. En las propuestas no se recogían los criterios o motivos tenidos en cuenta para la selección de dichos contribuyentes ni el alcance de las actuaciones a desarrollar con los mismos, así como tampoco qué inspector-actuario realizaría la comprobación. Todo esto se determinaba posteriormente.*

*Una vez que la propuesta era firmada por el Director General, existía un plan y los contribuyentes incluidos en dicha eran objeto de comprobación. El Director General, a través de los cauces correspondientes, remitía el Plan de Inspección a la unidad de Documentación Fiscal para que grabaran en los planes informáticos correspondientes los contribuyentes objeto de comprobación.*

*También era posible introducir algún contribuyente en un Plan de Inspección de manera individual y urgente. En estos casos los inspectores tenían que rellenar un documento tipo en el que se hacía constar programa, tamaño y motivo de la inclusión, contribuyentes, conceptos, períodos y una sucinta explicación del motivo de la inclusión. El Sub-Director, si estimaba motivada la inclusión se lo proponía al Director General y era éste quien tomaba la decisión final.*

*En casos excepcionales, podía ocurrir que fuera necesario sacar a algún contribuyente del plan en el que fue incluido, bien por errónea inclusión, bien por circunstancias sobrevenidas, etc. La normativa foral no regulaba en aquellos años cómo se debía hacer esto. Ante la falta de normativa, los anteriores Directores Generales acordaron que si bien ellos tenían la competencia para decidir quién salía de un plan, esta decisión se documentaría en escrito firmado única y exclusivamente por el Sub-Director.*

*VIII. En fecha no determinada, pero aproximadamente en el año 1995, el Sr. Ibarra ordenó a doña Valvanera Canal, definir un programa con el nombre "0052 Control Vía Gestión Tributaria". El programa 0052 no era un programa informático sino un programa de actuación de inspección dentro de los planes de inspección. El Sr. Ibarra ordenó a doña Valvanera que cargara una serie de contribuyentes dentro de dicho programa. El efecto que creaba la inclusión dentro del programa 0052 es que aparentemente el contribuyente "cargado" estaba*

*dentro de un plan de inspección, que era objeto o iba a ser objeto de una comprobación tributaria y que el actuario-inspector era el Sr. Ibarra. Los programas de actuación informáticos no son planes de inspección.*

*El plan de inspección no tenía un soporte informático sino físico y necesitaba inexorablemente la firma del Director General.*

*IX. Aproximadamente en marzo de 2001, la empresa pública LANTIK, encargada del mantenimiento informático de la Hacienda Foral, introdujo la denominada “traba”. Su objetivo principal era evitar que para aquellos contribuyentes que estuvieran asignados a un plan de inspección determinado, fueran objeto de actuaciones simultáneas por parte de gestión tributaria u otro inspector. Así si un órgano de gestión de la Hacienda Foral quería realizar alguna actuación respecto de un determinado ejercicio y concepto impositivo en relación a un contribuyente determinado, y éste estaba incluido dentro de los programas de actuación de los planes de inspección, surgía un mensaje en la pantalla del ordenador por el que se avisaba a la persona del órgano de gestión que el contribuyente era objeto de inspección y que contactara con el actuario correspondiente o con el departamento de documentación fiscal para poder continuar con su actuación. Si el que intentaba acceder a determinados datos de un contribuyente era un actuario-inspector, veía que ese contribuyente estaba en plan de inspección, el nombre del actuario-inspector y cierta información, sin que pudiera acceder a toda la información tributaria, a no ser que lo solicitara al actuario encargado de la inspección o a la unidad de Documentación Fiscal.*

*X. Durante todos estos años el Sr. Ibarra ordenó cargar un total de 209 contribuyentes, entre personas físicas y jurídicas. La gran mayoría fueron cargados en el programa 0052, pero otros se cargaron en otros programas también asignados a él. Dicho programa y el resto de programas asignados a él desaparecieron totalmente en marzo de 2003. Los 209 fueron ingresando en los programas de forma progresiva y no todos estuvieron hasta marzo de 2003, sino que un número importante de ellos fueron desapareciendo durante el mencionado periodo de tiempo.*

*XI. La finalidad última de la introducción de dichos datos por el Sr. Ibarra no se conoce. Cada vez que los órganos de gestión se toparon con la denominada*

*“traba” y dicho contribuyente estaba en el programa 0052, la traba fue levantada y el órgano de gestión pudo actuar. En dos ocasiones y en relación a dos contribuyentes incluidos en el programa 0052, la denominada traba se ordenó levantar por don José Renedo, Inspector-Jefe. Esto ocurrió cuando los órganos de gestión quisieron actuar. El Sr. Renedo tomó la decisión sin consultar al Sr. Ibarra ya que éste se encontraba de vacaciones. En ningún momento el Sr. Ibarra recriminó al Sr. Renedo haber actuado así.*

*Respecto de los otros inspectores actuarios la inclusión de determinados contribuyentes en dicho programa ningún impedimento causó en su actuación. La existencia del programa 0052 no perjudicó al trabajo de selección de contribuyentes para ser incluidos, en su caso, en plan de inspección.*

*XII. El hecho de que determinados contribuyentes estuvieran asignados al Sr. Ibarra no se comunicó de manera oficial, pero era conocido por un elevado número de personas dentro de la Sub-dirección de Inspección. Además de los acusados, tres funcionarios de la unidad de Documentación Fiscal y un elevado número de inspectores conocían al menos algunas de las asignaciones.*

*XIII. En el año 1999 el Sr. Tebar recibió la orden verbal del Sr. Ibarra, que era su superior jerárquico, por la que le comunicaba que se le diera aviso de si alguno de los contribuyentes que tenía asignados eran incluidos dentro de las propuestas de inspección para que él decidiera si se incluía o no. Este hecho ocurrió cuatro veces, en tres ocasiones el contribuyente fue incluido en la propuesta y finalmente en el plan de inspección, firmado por el Director General y en el cuarto caso no fue finalmente incluido en el plan de inspección por orden del Director General, Sr. Muguruza.*

*XIV. El día 16 de octubre de 2002, el Director General Sr. Muguruza toma conocimiento de la existencia del programa 0052 y otros en los que aparecen asignados determinados contribuyentes al Sr. Ibarra. Esto se lo dice el Inspector Jefe, Sr. Renedo con motivo de la no inclusión de un determinado contribuyente en una propuesta de plan de inspección sectorial. Al día siguiente el Sr. Muguruza mantiene una reunión con el Sr. Ibarra. En dicha reunión estaba presente el Sr. Silvestre. La reunión se mantuvo en un ambiente de máxima tensión y durante la misma el Director General manifestó al Sr. Ibarra que debería destruir los*

*programas en los que aparecían asignados contribuyentes a su favor. El Sr. Ibarra no borró los datos de los programas. El Sr. Muguruza no reiteró su orden en ningún momento y tampoco se preocupó en ningún momento de comprobar si la asignación de contribuyentes al Sr. Ibarra había desaparecido o no, hasta que en marzo de 2003 la Fiscalía Anti-Corrupción irrumpió en las dependencias de la Hacienda Foral. Para el borrado de las asignaciones no era necesario el concurso del Sr. Ibarra. El Sr. Muguruza pudo haber dado la orden de borrado directamente a la Unidad de Documentación Fiscal o a la empresa LANTIK. En aquella fecha la relación personal entre el Sr. Muguruzua y el Sr. Ibarra estaba muy deteriorada.*

*XV. La sociedad AIRLAN, S.A. no estuvo nunca incluida en las relaciones de programas del Sr. Ibarra.*

*Dicha sociedad fue incluida en plan de inspección en el año 2002. Se nombró actuario de la inspección a doña Margarita Grande. La inspección tenía por objeto comprobar todos los conceptos y los ejercicios 1999 y 2000. Antes de comenzar la comprobación el Sr. Ibarra acordó por escrito que la inspección se limitara a retenciones de trabajo personal. El Sr. Ibarra justificó la limitación, en el comité de planes, por la existencia de graves problemas en la empresa que ponían en grave peligro los puestos de trabajo, habiendo sido alcanzado un acuerdo por el que la empresa presentaría declaraciones complementarias para regularizar su situación tributaria. La sociedad presentó declaración complementaria por el impuesto de sociedades, ejercicio 2000. La cuota ingresada fue de 67.547,41 euros.*

*XVI. En el año 2001 la sociedad High-Technology Management, S.A., y los socios de la misma, don Pedro María Abásolo y don Jesús Lobo fueron incluidos en plan de inspección. El actuario encargado de la inspección era el Sr. De los Ríos. Antes de comenzar la comprobación el Sr. Ibarra documentó en un escrito firmado por él, que dichas personas debían salir del plan por haber sido incorrectamente incluidos dentro del plan. El Sr. De los Ríos comentó el hecho al Inspector-Jefe Sr. Renedo. La orden de retirada del plan no provenía del Sr. Ibarra si bien se documentó en un escrito firmado por él.*

*XVII. En el año 2001 existía una solicitud expresa de la Agencia Estatal Tributaria en la que se solicitaba que se incluyera dentro de un plan de inspección*

*el grupo de empresas “Cartera Deva”. El Sr. Ibarra comunica al Sr. Silvestre, que no se incluyan dentro del plan de inspección. La decisión de no incluir dicho grupo en plan fue tomada por el Director General.*

*XVIII. ABAROA, S.A. es incluida en el año 2000 dentro de un plan de inspección. Es asignada al inspector Sr. Ziorraga. Se notifica el inicio de actuaciones en relación al impuesto de sociedades, ejercicios 1997 y 1998. Seguidamente el sub-director Sr. Ibarra presenta un escrito al actuario en la que alegando razones de oportunidad y eficacia ordena que no se continúe la inspección saliendo la empresa de plan. La salida de plan fue autorizada por el Director General, Sr. Muguruza.*

*XIX.- La sociedad Inmobiliaria Baseibar fue incluida en plan de inspección por el concepto de transmisiones patrimoniales en el año 1998. La actuario encargada de la comprobación era doña Margarita Grande. El objeto principal de la inspección era la comprobación de un transmisión. Estudiado el caso la inspectora-actuario llegó a la conclusión de que la transmisión estaba sujeta a I.V.A y no a transmisiones patrimoniales.*

*XX. En el año 2001 las sociedades Jamones Claudio, S.L., Jamones Belako, S.L. y Galarpe, S.L fueron incluidas en plan de inspección con motivo de una denuncia de un ex-socio. Como era habitual en estos casos los socios presentaron declaraciones complementarias respecto del ejercicio 2000, ingresando 20 millones de pesetas en las arcas forales. El Sr. Ibarra, con conocimiento del Director General, Sr. Muguruza, acordó limitar la inspección al ejercicio 1999.*

*XXI. en el año 1997 las sociedades Biltosan, S.A y Maderas Negrete entraron en plan de inspección. Ambas sociedades eran poseídas por los mismos socios. Una vez recibida la citación del departamento de inspección para comenzar la comprobación, uno de los socios fue a la Hacienda Foral al objeto de solicitar un aplazamiento. Las razones alegadas eran que el administrador principal había estado enfermo y que al haber recaído una sentencia condenatoria en un procedimiento civil por un importe aproximado de cien millones de pesetas la empresa estaba pasando por una situación de graves dificultades. El socio habló con don José Rubí, funcionario de Hacienda. Este le manifestó que los temas de*

*inspección no eran de su competencia pero que de todos modos expondría su caso ante el Sr. Urizarbarrena, Director General de Hacienda en aquella época. Tras comentarlo con el Director General, éste manifestó que Ibarra se encargara del tema.*

*La asesora fiscal de ambas sociedades mantuvo una entrevista con el Sr. Ibarra. Éste le manifestó a la asesora, tras haber oído en primer lugar las explicaciones de la asesora sobre las dificultades de las sociedades, que revisara bien todas las declaraciones efectuadas y que se hicieran complementarias. Se revisaron las declaraciones y se presentaron complementarias del IVA del año 1996 por las dos empresas, ingresándose en las arcas forales las correspondientes cuotas tributarias. No se llegó a practicar la inspección.*

*XXII. Las sociedades Evizalde y Promacsa fueron incluidas en plan de inspección el 10 de julio de 1996. Los inspectores Sres. De la Fuente y Suárez comenzaron las actuaciones, siendo éste último sustituido por el Sr. Ibarra ya que el Sr. Suárez había pedido una excedencia. El Sr. Ibarra solo realizó funciones de supervisión pero no de comprobación. Los inspectores llegaron a la conclusión de que dichas sociedades debían a Hacienda, unos mil quinientos millones de pesetas. El asesor fiscal de dichas sociedades interpuso recurso de reposición contra dicha resolución y el recurso fue estimado por el Director General, con informe favorable de la Oficina Técnica y la deuda tributaria quedó fijada en unos 700 millones de pesetas. El Sr. Ibarra mantenía que era un supuesto de simulación y que la cantidad adeudada era muy superior a la de 700 millones de pesetas.*

*En noviembre de 1997 se incluyen en plan de inspección las sociedades Inversiones Galas, Estigia, Angal, Promociones Negra y Promociones Bartal. Estas sociedades pertenecían al mismo grupo que las de Evizalde y Promacsa. Fueron incluidas en plan por existir indicios de posibles incidencias fiscales, en algunos casos análogos, a primera vista, a los que fueron objeto de regularización en las actas incoadas a Evizalde y Promacsa. Tras diversas incidencias y con el conocimiento del Director General de cómo se estaban tramitando las carpetas, dichas sociedades junto con otras del grupo son incluidas de nuevo en plan de inspección en 1999.*

*El inspector-actuario, Sr. Renedo emitió un informe señalando que debido a la reforma de la Norma Foral General Tributaria en el año 1999, que redujo el plazo de prescripción a tres años, el alcance temporal de la comprobación en cuanto al Impuesto de Sociedades se limitaría a los ejercicios 1995, 1996 y 1997. Y examinados dichos ejercicios se observa que dichas sociedades no tienen actividad y que por tanto ante la falta de imputaciones y operaciones en los años comprobados, el inspector entendía que no procedían las regularizaciones, dándose por terminadas las operaciones. Este informe es de fecha 21 de septiembre de 1999 y dos días después el Sr. Ibarra firma el informe prestando su conformidad al mismo.*

*XXIII. El 20 de enero de 2003 se formaliza escritura pública de crédito con garantía hipotecaria a favor de don Juan Ramón Ibarra concedido por BBK por importe de 190.000 euros. Dicha suma se ingresa ese mismo día en una cuenta de la BBK de la que es titular el Sr. Ibarra. Entre marzo y abril de ese mismo año, el Sr. Ibarra extrae de dicha cuenta la suma de 158.000 euros.*

*El 20 de diciembre de 2002 se escritura concesión de préstamo con garantía hipotecaria por La Caixa a favor del Sr. Ibarra que son ingresadas en una cuenta de la que es titular el Sr. Ibarra. Durante los meses de marzo y abril de 2003, un total de 179.000 euros son extraídas de dicha cuenta por el Sr. Ibarra.*

*El 24 de septiembre de 2003 el Sr. Ibarra ingresa la suma de 301.000 euros en una cuenta de la que son titulares los herederos de Ramón Ibarra Arrieta, padre del imputado en la presente causa y ya fallecido en dicha fecha".*

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

*"FALLAMOS*

*Que absolvemos a don Juan Ramón Ibarra Oyarzabal de los delitos de cohecho, desobediencia, falsedad documental y prevaricación de los que venía siendo acusado por el Ministerio Fiscal. Asimismo absolvemos a doña Valvanera Canal Tercer, don Joaquín Tebar Morcillo y don José Luis Silvestre López de los delitos de prevaricación y falsedad documental de los que venían siendo acusados por el Ministerio Fiscal.*

*Se declaran las costas de oficio".*

3.- Notificada la sentencia a las partes, se preparó recurso de casación por el Ministerio Fiscal que se tuvo por anunciado, remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo las certificaciones necesarias para su substanciación y resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose el recurso.

4.- El Ministerio Fiscal basa su recurso de casación en los siguientes motivos: PRIMERO.- Al amparo del art. 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, por inaplicación de los artículos 390.2º y 4º y 74 del Código Penal. SEGUNDO.- Al amparo del art. 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, por inaplicación de los artículos 404 y 74 del Código Penal".

5.- Instruidos los acusados a través de sus respectivas representaciones legales, el Procurador Sr. Ferrer Recuero en nombre y representación de José Luis Silvestre López, María Valvanera Canal Tercedor y Joaquín Tebar Morcillo y el Procurador Sr. Martín Jaureguibeitia en nombre y representación de Juan Ramón Ibarra Oyarzabal presentaron escritos impugnando todos y cada uno de los motivos. Se dio traslado de los escritos al Ministerio Fiscal, ratificándose en su escrito de interposición de recurso de casación; la Sala lo admitió a trámite, quedando conclusos los autos para señalamiento de fallo cuando por turno correspondiera.

6.- Hecho el señalamiento del fallo prevenido, se celebraron deliberación y votación el día 28 de marzo de 2012.

## **II. FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRELIMINAR.** La Sección Primera de la Audiencia Provincial de Vizcaya absolvió, en sentencia dictada el 12 de abril de 2011, a Juan Ramón Ibarra Oyarzábal de los delitos de cohecho, desobediencia, falsedad documental y prevaricación de los que venía siendo acusado por el Ministerio Fiscal. Asimismo absolvió a Valvanera Canal Tecedor, Joaquín Tebar Morcillo y José Luis Silvestre

López de los delitos de prevaricación y falsedad documental de los que fueron acusados por el Ministerio Fiscal.

Contra la sentencia absolutoria interpuso recurso de casación el Ministerio Fiscal, formalizando dos motivos por infracción de ley en los que interesa la condena de los acusados Juan Ramón Ibarra y Valvanera Canal.

**PRIMERO. 1.** En el **primer motivo** denunció el Ministerio Fiscal, al amparo de lo dispuesto en el art. 849.1º de la LECr., la inaplicación de los arts. 390.2º y 4º y 74 del C. Penal.

El Ministerio Fiscal, partiendo siempre de la certeza de los hechos declarados probados y de algunos de los fundamentos jurídicos que los complementan, sostiene la tesis de que nos hallamos ante un delito continuado de falsedad en documentos informáticos toda vez que considera que en el caso concreto concurren todos los elementos objetivos y subjetivos que la jurisprudencia viene exigiendo para subsumir la conducta de los acusados Juan Ramón Ibarra Oyarzábal y Valvanera Canal Tercedor en el tipo penal previsto en el art. 390.2º y 4º, en relación con el art. 74, todos ellos del C. Penal. Discrepa así de tesis acogida por el Tribunal de instancia, para quien ninguna de las conductas alberga los requisitos del referido tipo penal.

Para dirimir la cuestión jurídica suscitada se considera imprescindible plasmar los hechos declarados probados en la resolución recurrida relativos al delito de falsedad documental, habida cuenta que su contenido resulta inamovible, dada la vía procesal elegida por la parte recurrente, y constituye por tanto la premisa de que ha de partirse para dirimir la tipicidad de la conducta que postula la acusación pública.

**2.** Se afirma en el **“factum” de la sentencia recurrida** lo siguiente:

*"El acusado Juan Ramón Ibarra Oyarzábal ingresó por oposición en el cuerpo de Inspectores Tributarios del Estado en el año 1984. Su actividad profesional se ha desarrollado en Vizcaya, primero en la Delegación de Hacienda y después en la Hacienda Foral de Bizkaia, en la que fue nombrado Subdirector de*

*Inspección del Departamento de Hacienda y Finanzas el día 1 de febrero de 1989. Cesó en su cargo en el año 2004.*

*Valvanera Canal Tecedor era administrativa de la Hacienda Foral de Bizkaia y ocupaba el cargo de jefa de la Sección de Documentación Fiscal. Sigue desempeñando el mismo cargo en la actualidad.*

*La inspección de los Tributos de la Hacienda Foral de Bizkaia tiene encomendada la función de comprobar la situación tributaria de los distintos sujetos pasivos o demás obligados tributarios con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes con la Hacienda Foral, procediendo, en su caso, a la regularización tributaria.*

*La normativa foral atribuye al Servicio de Plantificación y Estudios la preparación del plan de inspección. La labor del Jefe de Servicio de Plantificación constituía fundamentalmente en elaborar los planes de inspección. También existía dentro de la Hacienda Foral lo que se venía a denominar como “comité de Planes de Inspección”, el cual estaba compuesto por el Sub-Director, Juan José Ibarra, por personal del servicio de Plantificación y Estudios y personal de la Unidad de Documentación Fiscal. Era en este comité donde se recibían y discutían las iniciativas de toda la organización en base a los cuales se generaban los borradores de propuesta de los planes de inspección. Este “comité de planes” era una especie de “pseudo-órgano” ya que no formaba parte de la estructura organizativa y sus funciones y composición no estaban reguladas reglamentariamente. Se reunía periódicamente y de manera informal. En estas reuniones del Comité se discutían los criterios generales de los planes de inspección que finalmente eran adoptados, siguiendo las directrices fijadas por el Director General de Hacienda. Las reuniones eran presididas por el Sub-Director.*

*El plan de Inspección lleva la firma de los funcionarios proponentes, el Jefe de Estudios y Planificación y el Sub-Director de Inspección y esta propuesta se convierte en plan cuando es firmada por el Director General. Excepcionalmente el Director, sin propuesta alguna, puede crear (y así sucedió en diversas ocasiones) un Plan de Inspección con su sola firma.*

*El Plan de Inspección no es un documento disponible en soporte informático, sino sólo físico y en papel.*

*Las propuestas de inclusión en el Plan de Inspección de carácter general o sectorial consistían en un listado de contribuyentes, donde se hacían constar los datos identificativos de los sujetos, el programa de inspección para el que habían sido seleccionados y la fecha en que se había emitido la propuesta. En las propuestas no se recogían los criterios o motivos tenidos en cuenta para la selección de dichos contribuyentes ni el alcance de las actuaciones a desarrollar con los mismos, así como tampoco qué inspector-actuario realizaría la comprobación. Todo esto se determinaba posteriormente.*

*Una vez que la propuesta era firmada por el Director General, existía un plan y los contribuyentes incluidos eran objeto de comprobación. El Director General, a través de los cauces correspondientes, remitía el Plan de Inspección a la unidad de Documentación Fiscal para que grabaran en los planes informáticos correspondientes los contribuyentes objeto de comprobación.*

*También era posible introducir algún contribuyente en un Plan de Inspección de manera individual y urgente. En estos casos los inspectores tenían que rellenar un documento tipo en el que se hacía constar programa, tamaño y motivo de la inclusión, contribuyentes, conceptos, períodos y una sucinta explicación del motivo de la inclusión. El Sub-Director, si estimaba motivada la inclusión, se lo proponía al Director General y era este quien tomaba la decisión final.*

*En casos excepcionales podía ocurrir que fuera necesario sacar a algún contribuyente del plan en el que fue incluido, bien por errónea inclusión, bien por circunstancias sobrevenidas, etc. La normativa foral no regulaba en aquellos años cómo se debía hacer esto. Ante la falta de normativa, los anteriores Directores Generales acordaron que si bien ellos tenían la competencia para decidir quién salía de un plan, esta decisión se documentaría en escrito firmado única y exclusivamente por el Sub-Director.*

*En fecha no determinada, pero aproximadamente en el año 1995, Juan Ramón Ibarra ordenó a Valvanera Canal definir un programa con el nombre*

*“0052 Control Vía Gestión Tributaria”. El programa 0052 no era un programa informático sino un programa de actuación de inspección dentro de los planes de inspección. Juan Ramón Ibarra ordenó a Valvanera que cargara una serie de contribuyentes dentro de dicho programa. El efecto que creaba la inclusión dentro del programa 0052 es que aparentemente el contribuyente “cargado” estaba dentro de un plan de inspección, que era objeto o iba a ser objeto de una comprobación tributaria y que el actuario-inspector era el referido acusado. Los programas de actuación informáticos no son planes de inspección.*

*El plan de inspección no tenía un soporte informático sino físico y necesitaba inexorablemente la firma del Director General.*

*Aproximadamente en marzo de 2001, la empresa pública LANTIK, encargada del mantenimiento informático de la Hacienda Foral, introdujo la denominada “traba”. Su objetivo principal era evitar que para aquellos contribuyentes que estuvieran asignados a un plan de inspección determinado, fueran objeto de actuaciones simultáneas por parte de gestión tributaria u otro inspector. Así si un órgano de gestión de la Hacienda Foral quería realizar alguna actuación respecto de un determinado ejercicio y concepto impositivo en relación a un contribuyente determinado, y este estaba incluido dentro de los programas de actuación de los planes de inspección, surgía un mensaje en la pantalla del ordenador por el que se avisaba a la persona del órgano de gestión que el contribuyente era objeto de inspección y que contactara con el actuario correspondiente o con el departamento de documentación fiscal para poder continuar con su actuación. Si el que intentaba acceder a determinados datos de un contribuyente era un actuario-inspector, veía que ese contribuyente estaba en plan de inspección, el nombre del actuario-inspector y cierta información, sin que pudiera acceder a toda la información tributaria, a no ser que lo solicitara al actuario encargado de la inspección o a la unidad de Documentación Fiscal.*

*Durante todos estos años Juan José Ibarra ordenó cargar un total de 209 contribuyentes, entre personas físicas y jurídicas. La gran mayoría fueron cargados en el programa 0052, pero otros se cargaron en otros programas también asignados a él. Dicho programa y el resto de programas asignados a él desaparecieron totalmente en marzo de 2003. Los 209 fueron ingresando en los programas de forma progresiva y no todos estuvieron hasta marzo de 2003, sino*

*que un número importante de ellos fueron desapareciendo durante el mencionado periodo de tiempo.*

*La finalidad última de la introducción de dichos datos por Juan Ibarra no se conoce. Cada vez que los órganos de gestión se toparon con la denominada “traba” y dicho contribuyente estaba en el programa 0052, la traba fue levantada y el órgano de gestión pudo actuar. En dos ocasiones y en relación a dos contribuyentes incluidos en el programa 0052, la denominada traba se ordenó levantar por José Renedo, Inspector-Jefe. Esto ocurrió cuando los órganos de gestión quisieron actuar. José Renedo tomó la decisión sin consultar a Juan José Ibarra ya que este se encontraba de vacaciones. En ningún momento el Juan José Ibarra recriminó a aquel haber actuado así.*

*Respecto de los otros inspectores actuarios la inclusión de determinados contribuyentes en dicho programa ningún impedimento causó en su actuación. La existencia del programa 0052 no perjudicó al trabajo de selección de contribuyentes para ser incluidos, en su caso, en plan de inspección.*

*El hecho de que determinados contribuyentes estuvieran asignados a Juan José Ibarra no se comunicó de manera oficial, pero era conocido por un elevado número de personas dentro de la Sub-dirección de Inspección. Además de los acusados, tres funcionarios de la unidad de Documentación Fiscal y un elevado número de inspectores conocían al menos algunas de las asignaciones.*

*En el año 1999 el Sr. Tebar recibió la orden verbal del Juan José Ibarra, que era su superior jerárquico, por la que le comunicaba que se le diera aviso de si alguno de los contribuyentes que tenía asignados eran incluidos dentro de las propuestas de inspección para que él decidiera si se incluía o no. Este hecho ocurrió cuatro veces, en tres ocasiones el contribuyente fue incluido en la propuesta y finalmente en el plan de inspección, firmado por el Director General, y en el cuarto caso no fue finalmente incluido en el plan de inspección por orden del Director General, Muguruza.*

*El día 16 de octubre de 2002, el Director General Sr. Muguruza tomó conocimiento de la existencia del programa 0052 y otros en los que aparecen asignados determinados contribuyentes a Juan José Ibarra. Esto se lo dice el*

*Inspector Jefe, José Renedo, con motivo de la no inclusión de un determinado contribuyente en una propuesta de plan de inspección sectorial. Al día siguiente el Sr. Muguruza mantiene una reunión con Juan José Ibarra. En dicha reunión estaba presente el Sr. Silvestre. La reunión se mantuvo en un ambiente de máxima tensión y durante la misma el Director General manifestó al acusado que debería destruir los programas en los que aparecían asignados contribuyentes a su favor. Este no borró los datos de los programas. El Director General no reiteró su orden en ningún momento y tampoco se preocupó en ningún momento de comprobar si la asignación de contribuyentes al acusado había desaparecido o no, hasta que en marzo de 2003 la Fiscalía Anti-Corrupción irrumpió en las dependencias de la Hacienda Foral. Para el borrado de las asignaciones no era necesario el concurso de Juan José Ibarra. El Sr. Muguruza pudo haber dado la orden de borrado directamente a la Unidad de Documentación Fiscal o a la empresa LANTIK. En aquella fecha la relación personal entre el Director General y el acusado estaba muy deteriorada".*

3. Una vez que se han transcrito literalmente los hechos declarados probados que se relacionan con el delito continuado de falsedad atribuido a los acusados Juan Ramón Ibarra y Valvanera Canal, es ya el momento de exponer los **requisitos que integran el tipo penal de falsedad en documento oficial**, para pasar después a examinar si concurren los requisitos objetivos y subjetivos en el relato histórico referido, momento en el que se analizarán las argumentaciones contradictorias del Ministerio Fiscal y de la Sala de instancia, sumándose a las de esta última la defensa de los acusados.

Pues bien, según señala esta Sala, el delito de falsedad documental es una mutación de la verdad que se apoya en una alteración objetiva de la verdad, de manera que será falso el documento que exprese un relato o contenga un dato que sea incompatible con la verdad de los hechos constatados. De otra parte —recuerda la STS. 626/2007, de 5-7—, no toda falsedad es equiparable a la mentira, pues la falsedad, como concepto normativo que es, además de una mentira, entendida como relato incompatible con la verdad, debe afectar a un objeto de protección relevante, al que nuestra jurisprudencia se ha referido con las expresiones de función constitutiva y de prueba de relaciones jurídicas.

En cuanto a los **elementos integrantes** del delito de falsedad, esta Sala tiene establecido en reiteradas resoluciones (SSTS 279/2010, de 22-3; 888/2010, de 27-10; y 312/2011, de 29-4, entre otras) los siguientes:

a) Un elemento objetivo propio de toda falsedad, consistente en la mutación de la verdad por medio de alguna de las conductas tipificadas en la norma penal, esto es, por alguno de los procedimientos o formas enumerados en el art. 390 del C. Penal.

b) Que dicha "mutatio veritatis" o alteración de la verdad afecte a elementos esenciales del documento y tenga suficiente entidad para afectar a la normal eficacia del mismo en las relaciones jurídicas. De ahí que para parte de la doctrina no pueda apreciarse la existencia de falsedad documental cuando la finalidad perseguida por el agente sea inocua o carezca de toda potencialidad lesiva.

c) Un elemento subjetivo consistente en la concurrencia de un dolo falsario, esto es, la concurrencia de la conciencia y voluntad de alterar la realidad.

También se ha afirmado en las referidas resoluciones que para la existencia de la falsedad documental no basta una conducta objetivamente típica, sino que es preciso también que la "mutatio veritatis", en la que consiste el tipo de falsedad en documento público u oficial, altere la sustancia o la autenticidad del documento en sus extremos esenciales como medio de prueba, por cuanto constituye presupuesto necesario de este tipo de delitos el daño real, o meramente potencial, en la vida del derecho a la que está destinado el documento, con cambio cierto de la eficacia que estaba llamado a cumplir en el tráfico jurídico. Y la razón de ello no es otra que, junto a la "mutatio veritatis" objetiva, la conducta típica debe afectar a los bienes o intereses a cuya protección están destinados los distintos tipos penales, esto es, el bien jurídico protegido por la norma penal. De tal modo que deberá negarse la existencia del delito de falsedad documental cuando haya constancia de que tales intereses no han sufrido riesgo, real o potencial, alguno.

A este respecto, y en cuanto al bien jurídico protegido, tiene ya reiterado esta Sala de Casación en ocasiones precedentes que la incriminación de las conductas falsarias encuentra su razón de ser en la necesidad de proteger la fe pública y la seguridad en el tráfico jurídico, evitando que tengan acceso a la vida

civil y mercantil documentos probatorios falsos que puedan alterar la realidad jurídica de forma perjudicial para las partes afectadas (SSTS 349/2003, de 3-3; 845/2007, de 31-10; 1028/2007, de 11-12; 377/2009, de 24-2; y 165/2010, de 18-2, entre otras). Y también se ha establecido, contemplando el bien jurídico desde una perspectiva funcional, que al examinar la modificación, variación o mendacidad del contenido de un documento, han de tenerse presentes las funciones que constituyen su razón de ser, atendiendo sobre todo a la función probatoria, en cuanto el documento se ha creado para acreditar o probar algo, y a la función garantizadora, en cuanto sirve para asegurar que la persona identificada en el documento es la misma que ha realizado las manifestaciones que se le atribuyen en el propio documento (SSTS 1561/2002, de 24-9; 845/2007, de 31-10; y 165/2010, de 18-2, entre otras).

Por último, y en lo atinente al elemento subjetivo, el delito de falsedad documental requiere la voluntad de alterar conscientemente la verdad por medio de una acción que trastoca la realidad. El dolo falsario se da cuando el autor tiene conocimiento de los elementos del tipo objetivo, esto es, que el documento que se suscribe contiene la constatación de hechos no verdaderos. El aspecto subjetivo viene constituido por la conciencia y voluntad de alterar la verdad, siendo irrelevante que el daño se llegue o no a causarse. La voluntad de alteración se manifiesta en el dolo falsario, se logren o no los fines perseguidos en cada caso concreto, implicando el dolo la conciencia y voluntad de trastocar la realidad al convertir en veraz lo que no lo es (SSTS. 1235/2004, de 25.10; 900/2006, de 22-9; y 1015/2009 de 28-10).

**4.** Al descender al **caso concreto** y aplicarle las referidas pautas jurisprudenciales, se advierte que, a pesar de contener la resolución recurrida unos hechos probados y unos razonamientos jurídicos que vienen a constatar —según argumenta acertadamente el Ministerio Fiscal— que se dan en el supuesto enjuiciado los requisitos del delito de falsedad, incurre la Audiencia en la contradicción de no apreciar el tipo penal de falsedad imputado para lo cual acude a razones que esta Sala no puede compartir.

En efecto, según se ha recogido en el punto tres de este fundamento, la sentencia recurrida acoge como ciertos, entre otros extremos, que “*Juan Ramón Ibarra ordenó a Valvanera Canal definir un programa con el nombre “0052*

*Control Vía Gestión Tributaria”. El programa 0052 no era un programa informático sino un programa de actuación de inspección dentro de los planes de inspección. Juan Ramón Ibarra ordenó a Valvanera que cargara una serie de contribuyentes dentro de dicho programa. El efecto que creaba la inclusión dentro del programa 0052 es que aparentemente el contribuyente “cargado” estaba dentro de un plan de inspección, que era objeto o iba a ser objeto de una comprobación tributaria y que el actuario-inspector era el referido acusado”.*

*Y a continuación se afirma en el “factum” de la sentencia que, “en marzo de 2001, la empresa pública LANTIK introdujo en el programa informático la denominada “traba”, cuyo objetivo principal era evitar que para aquellos contribuyentes que estuvieran asignados a un plan de inspección determinado, fueran objeto de actuaciones simultáneas por parte de gestión tributaria u otro inspector. Así, si un órgano de gestión de la Hacienda Foral quería realizar alguna actuación respecto de un determinado ejercicio y concepto impositivo en relación a un contribuyente determinado, y este estaba incluido dentro de los programas de actuación de los planes de inspección, surgía un mensaje en la pantalla del ordenador por el que se avisaba a la persona del órgano de gestión que el contribuyente era objeto de inspección y que contactara con el actuario correspondiente o con el departamento de documentación fiscal para poder continuar con su actuación. Si el que intentaba acceder a determinados datos de un contribuyente era un actuario-inspector, veía que ese contribuyente estaba en plan de inspección, el nombre del actuario-inspector y cierta información, sin que pudiera acceder a toda la información tributaria, a no ser que lo solicitara al actuario encargado de la inspección o a la unidad de Documentación Fiscal”.*

*Y se especifica después en el propio “factum” que “durante todos estos años Juan José Ibarra ordenó cargar un total de 209 contribuyentes, entre personas físicas y jurídicas. La gran mayoría fueron cargados en el programa 0052, pero otros se cargaron en otros programas también asignados a él. Dicho programa y el resto de programas asignados a él desaparecieron totalmente en marzo de 2003. Los 209 fueron ingresando en los programas de forma progresiva y no todos estuvieron hasta marzo de 2003, sino que un número importante de ellos fueron desapareciendo durante el mencionado periodo de tiempo”.*

Pues bien, a tenor de esos hechos declarados probados no resulta factible sostener la atipicidad de la conducta del acusado, toda vez que en la narración se afirma que, mediante el listado de contribuyentes que él mismo había seleccionado, el acusado creaba la mera apariencia de que iban a ser inspeccionados por él como inspector-actuario, inspección que después, según se recoge en la sentencia, no efectuaba. Por ello, el listado generaba una mera apariencia o simulación de una inspección nunca realmente proyectada ni practicada.

Y así lo viene a reiterar el Tribunal de instancia en la fundamentación de la sentencia cuando afirma (fundamento segundo) de modo concluyente que el acusado ordenaba la introducción de unos datos “no reales” dentro del sistema informático, a través de lo cual conseguía que una serie de contribuyentes le fueran asignados informáticamente a su persona. Dichos contribuyentes —sigue diciendo la sentencia— aparecían a primera vista en el ordenador como si estuvieran siendo inspeccionados y que el inspector-actuario era el acusado. Sin embargo, esos datos no eran reales puesto que —subraya la resolución recurrida— “el Sr. Ibarra no estaba realmente inspeccionando ninguno de esos contribuyentes”.

Y más adelante incide la Audiencia en que desde el año 2001 la asignación de un contribuyente a un actuario producía el efecto “aviso” o “traba”, que se traducía en que si el Departamento de Gestión quería actuar sobre un determinado contribuyente tenía que solicitar la autorización o permiso del inspector actuario, pues uno de los objetivos del nuevo programa era evitar que para aquellos contribuyentes que estaban asignados a un plan determinado, se hicieran actuaciones simultáneas por parte de gestión tributaria. Y respecto a los inspectores —prosigue razonando la sentencia— la introducción de datos no reales por el acusado “hacía que su campo de consulta sobre los datos de un contribuyente estuviera limitado, ya que aparecía como si estuviera siendo inspeccionado por el Sr. Ibarra”. Y matiza a continuación que en ambos casos el actuario al que estaba asignado el contribuyente permitía o no que el Departamento de Gestión o el otro inspector pudieran continuar con sus actividades.

Varios párrafos después especifica la Audiencia en la sentencia recurrida que “la asignación al Sr. Ibarra de un determinado contribuyente dificultaba al inspector acceder a determinados datos, pero esto era algo relativo ya que la traba que impedía consultar podía ser levantada por el Sr. Ibarra o por la unidad de

Documentación Fiscal. No ha quedado acreditado que solicitado por alguien al Sr. Ibarra que se levantara la traba para realizar determinada actuación, este se hubiera negado”.

Ante esos datos fácticos y con los referidos argumentos no resulta posible extraer la conclusión de la Audiencia: que no concurren los elementos objetivos y subjetivos del delito continuado de falsedad en documento oficial.

En efecto, sí concurre el **elemento objetivo** del tipo penal del art. 390.1.2º del C. Penal dado que el acusado confeccionó un documento informático que era falso, en cuanto se trataba de un listado de contribuyentes que aparentaba que estaban siendo inspeccionados por aquel cuando realmente no eran objeto de inspección alguna. Tal simulación de un documento como veraz en su contenido cuando realmente no lo era, alteraba sin duda el tráfico jurídico, por cuanto, tal como se expresa en diferentes apartados de la sentencia impugnada, el documento informático activaba la “traba” o “aviso” e impedía que pudieran ser inspeccionados unos contribuyentes que realmente no lo estaban siendo. Y si bien es cierto que la sentencia recurrida afirma que sí podían ser inspeccionados con la autorización o permiso del acusado, ello no excluye que tal autorización, tal como admite expresamente la Audiencia, dificultara el acceso de otros inspectores y gestores a determinados datos, ya que tenía que pasar por el trámite de la autorización expresa del acusado.

Este menoscabó por tanto el bien jurídico que tutela la norma penal al alterar el tráfico jurídico en el ámbito propio de la Hacienda Foral de Vizcaya.

Con respecto al apartado 2º del art. 390.1 del C. Penal (*simulando un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad*), tiene afirmado esta Sala que resulta razonable incardinar en ese precepto aquellos supuestos en que la falsedad no se refiere exclusivamente a alteraciones de la verdad de algunos de los extremos consignados en el documento, sino al documento en sí mismo, en el sentido de que se confeccione deliberadamente con la finalidad de acreditar en el tráfico una relación o situación jurídica inexistente. A tenor de lo cual, debe considerarse delictiva la confección de un documento que recoja un acto inexistente, con relevancia jurídica para terceros e

induciendo a error sobre su *autenticidad* —interpretada en sentido amplio— (STS 278/2010, de 15-3).

El Pleno no jurisdiccional de la Sala 2ª del TS de 26 de febrero de 1999 se pronunció por mayoría a favor de esta tesis, es decir, a favor de incriminar como falsedad ideológica la creación de documentos falsos en su contenido, al reflejar una operación inveraz por inexistente, aunque no concurrieran falsedades materiales en el documento emitido.

A partir de ese Pleno no jurisdiccional han abundado las sentencias en la línea de que en el art. 390.1.2º se contemplan falsedades ideológicas: SSTs 817/1999, de 14-12; 1282/2000, de 25-9; 1649/2000, de 28-10; 1937/2001, de 26-10; 704/2002, de 22-4; 514/2002, de 29-5; 1302/2002, de 11-7; 1536/2002, de 26-9; 325/2004, de 11-3.

En toda esta jurisprudencia se sienta como línea interpretativa mayoritaria, tal como se sintetiza en la STS de 29 de enero de 2003 (nº 1954/2002), el criterio de que, *“en términos generales, un documento es **verdadero** cuando su contenido concuerda con la realidad que materializa. Y es **genuino** cuando procede íntegramente de la persona que figura como su autor. Pero no debe confundirse el documento "genuino" con el documento "**auténtico**", pues el término autenticidad tiene en nuestro lenguaje un significado más amplio y profundo que el mero dato de la procedencia o autoría material. Un documento simulado no es considerado en el lenguaje ordinario ni en el ámbito jurídico como "auténtico" por el mero hecho de que la persona que aparece suscribiéndolo coincida con su autor material.*

***Auténtico**, según el diccionario de la Lengua Española en su primera acepción, significa "acreditado de cierto y positivo por los caracteres, requisitos o circunstancias que en ello concurren", por lo que constituye un término que se vincula también con **la veracidad** (cierto), mientras que "**genuino**" significa "puro, propio, natural, legítimo", sin especial vinculación con la veracidad y sí con la **procedencia** ("propio" de quien lo emite). En este sentido constituye el entendimiento natural del término estimar que es inauténtico lo que carece absolutamente de verdad*

*En definitiva, se acoge un **criterio lato de autenticidad** por estimar que es el que refleja más claramente el sentido y finalidad de la norma así como el entendimiento usual del término en nuestro idioma. También se toma en consideración el bien jurídico protegido, ya que estos delitos tutelan la propia funcionalidad social del documento, que va más allá de su consideración procesal como medio de prueba, resultando relevante para el cumplimiento de esta función la fiabilidad de su objeto y no solamente la de su autoría.*

*Por otra parte, es la interpretación que permite dotar de contenido incriminatorio propio a esta modalidad falsaria del número segundo del art. 390.1, pues de otro modo habría que calificarla como un mero error del Legislador, ya que la tesis restrictiva únicamente incluye en esta modalidad las falsedades ya penadas en el número tercero.*

*Los Tribunales de Justicia, vinculados por el principio de legalidad, deben evitar una interpretación que conduzca directamente al absurdo, e **interpretar las normas de acuerdo con su finalidad esencial**, que es la de producir efectos jurídicos propios.*

*Por ello —acaba afirmando la sentencia de 29 de enero de 2003— en la opción entre una interpretación reductora, basada en otorgar a un término legal un significado que no se corresponde con el **lenguaje usual**, y que produce como consecuencia la privación a la norma de cualquier funcionalidad y utilidad, y otra interpretación más lata, que es la conforme a la interpretación usual de los términos empleados por el Legislador, y que además es la que le otorga **sentido y efectividad** al precepto, hemos de inclinarnos por esta última. Y ello porque ha de estimarse que el Legislador, que únicamente ha dejado vigentes tres modalidades de falsedad para los delitos cometidos por particulares, no iba a tipificar una modalidad desprovista de todo contenido.”*

Además, como recuerda la misma sentencia, el Tribunal Constitucional, en su jurisprudencia sobre el caso Filesa, admite expresamente la constitucionalidad de esta interpretación lata del concepto de autenticidad en la aplicación de la modalidad falsaria de la simulación documental, al señalar que debe admitirse que también puede emplearse el término autenticidad en un sentido lato, en el que puede decirse (y se ha dicho muchas veces en la praxis penal y, en concreto, en

aplicación de los tipos de falsedad, como ponen de manifiesto tanto la Sentencia como las alegaciones del Ministerio Fiscal y del Abogado del Estado) que es inauténtico lo que carece absolutamente de verdad (STC 123/2001, de 4-6).

En las sentencias más recientes dictadas sobre esta conflictiva cuestión se ha consolidado el criterio de que las llamadas falsedades ideológicas siguen siendo penadas, si bien con un carácter más restrictivo, en el actual texto penal. Y así, en la STS 692/2008, de 4-11, se establece que no cabe confundir lo que es una simple alteración de la verdad en un documento existente o que responde a una operación real cuyos datos se falsean, con la simulación consistente en la completa creación "ex novo" de un documento con datos inveraces y relativos a un negocio o a una realidad inexistente que se pretende simular, pues verdaderamente no existe en modo alguno. En otras palabras, una cosa es que la mentira sea el documento inauténtico y otra muy distinta que la mentira sea lo declarado en un documento auténtico.

La STS 894/2008, de 17-12, señala que la función probatoria, perpetuadora y garantizadora se han visto afectadas en cuanto se simula unos documentos mercantiles que nunca han existido y ya no se trata de que en las declaraciones que se contienen en los citados documentos se haya faltado a la verdad, se trata sencillamente de que tales declaraciones jamás se han producido.

En la misma línea que las anteriores (con cita de los precedentes establecidos en las SSTS 1302/2002, de 11-7; 1212/2004, de 28-10; núm. 1345/2005, de 14-10; 37/2006, 25-1; y 298/2006, de 8-3), la STS 324/2009 argumenta que la confección completa de un documento mendaz que induzca a error sobre su autenticidad e incorpore toda una secuencia simulada e inveraz de afirmaciones con trascendencia jurídica, a modo de completa simulación del documento, que no tiene ni puede tener sustrato alguno en la realidad, elaborado con dolo falsario, debe ser considerada la falsedad que se disciplina en el artículo 390.1.2º del C. Penal, de modo que, según la doctrina de esta Sala, constituye falsedad la simulación consistente en la completa creación "ex novo" de un documento con datos inveraces y relativos a un negocio o a una realidad cuya existencia se pretende simular pues, verdaderamente, no existe en modo alguno.

Finalmente, en la misma línea expresada se pronuncian las sentencias 784/2009, de 14 de julio; 278/2010, de 15 de marzo; 1064/2010, de 21 de octubre; y 1100/2011, de 27 de octubre. En todas ellas se subraya que el apartado segundo del art. 390.1 comprende aquellos supuestos en que la falsedad no se refiera exclusivamente a alteraciones de la verdad en algunos de los extremos consignados en el documento, que constituirían la modalidad despenalizada para los particulares de faltar a la verdad en la narración de los hechos, sino al documento en sí mismo en el sentido de que se confeccione deliberadamente con la finalidad de acreditar en el tráfico jurídico una relación jurídica absolutamente inexistente.

En el **caso que ahora se juzga** se trata precisamente de crear íntegramente un documento que acaba teniendo efectos en el tráfico jurídico, efectos que no solo han de ser reales y efectivos, sino que pueden ser, tal como se verá, meramente potenciales. A ello ha de sumarse que en el supuesto que ahora se juzga el sujeto activo es un funcionario público en el ejercicio de su función y no un mero particular.

De otra parte, y en lo que atañe al **tipo subjetivo**, también es claro que concurre el elemento subjetivo del delito falsario anteriormente referido, pues el acusado actuó con el conocimiento y la voluntad de que trastocaba la realidad y convertía en veraz lo que no era; esto es, aparentaba en el programa informático de la Hacienda Foral que estaba investigando a una serie de contribuyentes cuando era consciente de que no los estaba investigando ni proyectaba tampoco hacerlo.

Por último, y en lo que atañe a la **continuidad delictiva**, es claro que se da en este delito falsario (art. 74 del C. Penal), toda vez que se cumplimentan en este caso los requisitos que la jurisprudencia consolidada de esta Sala (SSTS 1038/2004, de 21-9; 820/2005, de 23-6; 309/2006, de 16-III; 553/2007, de 18-6; 8/2008, de 24-1; y 752/2011, de 26-7, entre otras) viene exigiendo al respecto: **a)** pluralidad de hechos delictivos ontológicamente diferenciables; **b)** identidad de sujeto activo; **c)** elemento subjetivo de ejecución de un plan preconcebido, con dolo conjunto y unitario, o de aprovechamiento de idénticas ocasiones en las que el dolo surge en cada situación concreta pero idéntica a las otras; **d)** homogeneidad en el *modus operandi*, lo que significa la uniformidad entre las técnicas operativas desplegadas o las modalidades delictivas puestas a contribución del fin ilícito; **e)**

elemento normativo de infracción de la misma o semejante norma penal; y **f)** una cierta conexidad espacio-temporal.

El acusado ordenó que le confeccionaran el listado informático y que lo fueran incrementando y modificando en distintas fechas con los nombres de los contribuyentes a los que no pensaba inspeccionar. Ejecutó así en distintas fechas los actos integrantes de una conducta falsaria abarcados por un dolo de conjunto, con homogeneidad en el *modus operandi*, vulneración de una misma norma y proximidad en el ámbito temporal y espacial entre las diferentes acciones.

5. Sentado lo anterior, y constatados los elementos del tipo penal falsario que le imputa el Ministerio Fiscal al acusado, parece necesario también **desvirtuar los argumentos de descargo** que llevaron al Tribunal de instancia a no aplicarlo, a pesar de la claridad de los datos y de los razonamientos incriminatorios que contiene la propia sentencia.

En el ámbito del tipo objetivo, se argumenta por el Tribunal sentenciador que no se causó perjuicio en el servicio de inspección tributaria porque el acusado no puso ningún impedimento a los inspectores cuando le solicitaron el acceso a los datos de contribuyentes que figuraban en su listado, a tenor de lo declarado por los inspectores que depusieron en la causa y en el plenario. Y tampoco consta que se opusiera a alguna petición o actuación de los funcionarios del Departamento de Gestión.

Pues bien, frente a ello ha de redargüirse que, aunque los testigos depusieran a su favor en el sentido de que el acusado no incurrió en ninguna conducta bloqueadora de la actuación inspectora y gestora, lo cierto es que, tal como se reseñó *supra*, la jurisprudencia no requiere un perjuicio concreto en el tráfico jurídico para que concurra el tipo penal, sino que es suficiente un *perjuicio meramente potencial* en la vida del derecho a la que está destinado el documento ((SSTS 279/2010, de 22-3; 888/2010, de 27-10; y 312/2011, de 29-4, entre otras). Y también dijimos que la voluntad de alteración se manifiesta en el dolo falsario, se logren o no los fines perseguidos en cada caso concreto, convirtiendo en veraz lo que no es y resultando irrelevante que el daño se llegue o no a causarse (SSTS. 1235/2004, de 25.10; 900/2006, de 22-9; y 1015/2009 de 28-10).

Al observar las circunstancias del caso concreto se comprueba que, una vez que el listado falso se introduce en el programa informático, tiene necesariamente que bloquear la actuación de algunos de los gestores o de los inspectores, quienes, lógicamente, no gestionan la liquidación o cobro de un impuesto de un contribuyente ni lo inspeccionan al hallarse este ya sometido a investigación por otro funcionario de la misma Hacienda Foral. De modo que si bien los que comparecieron a deponer declararon que el acusado no se opuso a las pretensiones investigadoras de los otros inspectores, ello no quiere decir que otros funcionarios al activarse la traba del programa informático ya ni siquiera intentaran, en buena lógica, gestionar o inspeccionar el caso del contribuyente que aparecía en el listado, vistos los principios operativos con que funcionaba el sistema para evitar las duplicidades en la inspección y en la gestión.

En cualquier caso, y tal como ya se ha anticipado, siempre sería suficiente con el peligro potencial para el tráfico jurídico, y este sin duda existió dado que el listado falso generaba cuando menos el riesgo de que algunos contribuyentes no fueran inspeccionados o no se gestionara el cobro de sus impuestos debido al listado bloqueador confeccionado por el acusado. Sin olvidar tampoco que la sentencia recurrida reconoce expresamente que la conducta del acusado cuando menos *dificultaba* la labor de los inspectores.

Dentro del mismo ámbito del tipo objetivo del delito de falsedad en documento oficial, tampoco se comparte el argumento exculpatario de la Sala de instancia cuando afirma que el listado no afectaba a las relaciones jurídicas entre la Hacienda Foral y los administrados. El argumento no se ajusta a la lógica de lo razonable, toda vez que si el listado menoscababa la seguridad del tráfico jurídico interno de la Hacienda Foral, y en concreto de los servicios de gestión e inspección, necesariamente tenía que repercutir en el ciudadano, en cuanto que era factible que algunos administrados quedaran sin inspeccionar en perjuicio de los ciudadanos que sí abonaban los impuestos.

De otra parte, y ya en la esfera del tipo subjetivo, hace especial hincapié la sentencia recurrida en el argumento de que el Ministerio Fiscal se hallaba obligado a probar que el acusado había actuado con la intención de darle un trato de favor a los integrantes del listado informático, trato que consistiría en conseguir evitar la actuación sobre ellos de los servicios de inspección o de gestión tributaria. Sin

embargo, dice la Audiencia, aunque quedó acreditado que el acusado introdujo datos no reales en el sistema informático de la Hacienda Foral, se ignora en cambio por qué confeccionó el listado el acusado y cuál era el fin que buscaba con ello, no constatándose por tanto el trato de favor alegado por la acusación pública.

Frente a ello debe replicarse que, en primer lugar, para que concurra el tipo penal de falsedad en documento oficial no se precisa averiguar cuál era el fin último o el móvil o motivo por el que actuó falsariamente el acusado; sino que es suficiente, tal como ya se anticipó, con que concurra el dolo falsario, integrado por el conocimiento de que se está generando un documento falso y que pese a ello se confeccione voluntariamente, a sabiendas además de que con ello se dificulta la labor de los gestores e inspectores y se crea cuando menos un riesgo para el tráfico jurídico interno de la Hacienda Foral con repercusión para terceros.

Así pues, y dejando al margen el hecho de que la inferencia que hace el Ministerio Fiscal tiene visos de ajustarse a las máximas de la experiencia y a la lógica de lo razonable, esta Sala no precisa para aplicar el tipo penal falsario entrar a dilucidar si concurría o no un ánimo de favorecimiento de ciertos contribuyentes por parte del acusado. Ese ánimo específico sería necesario constatarlo para la aplicación de otros tipos penales pero no, según se dijo, para el delito de falsedad.

En consecuencia, y a tenor de lo que antecede, le asiste la razón al Ministerio Fiscal cuando alega que la finalidad última de la falsedad no es requisito del tipo penal y tampoco lo es la creación de una relación jurídica específica entre la Administración y el contribuyente.

Debe, pues, en consonancia con todo lo argumentado, estimarse la tesis inculpativa del Ministerio Fiscal sobre la existencia de un delito continuado de falsedad en documento oficial, por el que será condenado en la segunda sentencia el acusado. Sin que para ello sea obstáculo la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que se cita en las últimas sentencias de esta Sala cuando se trata de anular en casación una sentencia absolutoria sin oír previamente al acusado y sin practicar nueva prueba en esta instancia (ver las sentencias de esta Sala 1223/2011, de 18.11; 1423/2011, de 29-12; y 32/2012, de 25-1, y la jurisprudencia que en ellas se cita).

Y decimos que la jurisprudencia sobre la anulación de sentencias absolutorias y su sustitución por otras de condena no constituye un obstáculo en el presente caso porque aquí, según ha podido comprobarse, no se han modificado los hechos probados, sino que se han acogido incluso los fundamentos jurídicos nucleares de la resolución recurrida. Y es que la condena *ex novo* por el delito de falsedad se ha fundamentado en desvirtuar los errores de derecho de la resolución recurrida, centrados principalmente en exigir en el delito de falsedad un resultado material o tangible en el tráfico jurídico, y no el mero perjuicio potencial, y en no considerar tampoco perjuicio el hecho de que la conducta del acusado dificultara la labor gestora e inspectora de la Hacienda Foral. Ello en cuanto los errores relativos al tipo objetivo. Y en lo que atañe al elemento subjetivo del delito, también se ha puesto de relieve el error jurídico que supone la exigencia de un ánimo favorecedor en la conducta falsaria del acusado en beneficio de algunos contribuyentes, ánimo que, a tenor de lo argumentado en su momento, no se precisa para que opere la norma penal del art. 390.1.2º del texto punitivo.

Corregidos tales errores incardinables en el marco procesal de la infracción de ley, es claro que procede la condena del acusado en los términos que se expondrán en la segunda sentencia.

Se estima así este primer motivo de casación del Ministerio Fiscal en lo que respecta a la incriminación del acusado Juan Ramón Ibarra Oyarzábal.

**SEGUNDO.** En el mismo motivo primero interesa también el Ministerio Público la condena de **la acusada Valvanera Canal Tecedor**, en su condición de responsable del Departamento de Documentación Fiscal, Unidad encargada de la grabación de los planes informáticos correspondientes a los contribuyentes objeto de inspección. Alega la acusación pública que María Valvanera ejecutó materialmente el programa con plena consciencia de que los contribuyentes incluidos no estaban sujetos a ningún plan real de inspección, puesto que Juan Ramón Ibarra no realizaba inspecciones como actuario.

En la sentencia recurrida se afirma literalmente en el “factum” acerca de la acusada que *“era administrativa de la Hacienda Foral de Bizkaia y ocupaba Valvanera el cargo de jefa de la Sección de Documentación Fiscal. Sigue desempeñando el mismo cargo en la actualidad”*. Y también se dice más adelante

que *“aproximadamente en el año 1995, el Sr. Ibarra ordenó a Valvanera Canal definir un programa con el nombre ‘0052 Control Vía Gestión Tributaria’. El programa 0052 no era un programa informático sino un programa de actuación de inspección dentro de los planes de inspección. El Sr. Ibarra ordenó a Doña Valvanera que cargara una serie de contribuyentes dentro de dicho programa”*.

Esos son los únicos datos que figuran en la resolución impugnada sobre la conducta de la acusada, pues en la fundamentación jurídica no se hace alusión alguna a su intervención concreta en los hechos, ni al conocimiento que pudiera tener sobre la relevancia de la creación de ese documento informático en orden a los efectos que habría de producir en los programas de actuación de la inspección fiscal.

Por consiguiente, la acusada era una administrativa que ejecutaba las órdenes que le impartía Juan Ramón Ibarra, limitándose a plasmar informáticamente el documento que le ordenó confeccionar el acusado y a introducir en el listado los nombres que le iba proporcionando. En la sentencia no se dice nada más acerca de la conducta de la acusada.

Se ignora, pues, lo que esta sabía sobre ese programa de actuación y sobre las intenciones de Juan Ramón Ibarra cuando le ordenó crearlo y rellenar el listado. Desde luego en ese momento no tenía por qué saber ni cuál era la función del programa ni los efectos negativos que pudiera tener para la marcha de los servicios de gestión e inspección en la Hacienda Foral. Y la Sala de instancia omite cualquier argumentación sobre el particular.

Y una vez que el programa se creó y se puso en marcha, se desconoce también cuál fue el control y la supervisión del mismo que tuvo la acusada, pues nada se dice al respecto. Dado lo cual, cabe perfectamente que el acusado fuera el que controlara y materializara directamente el contenido del listado, sin que la acusada lo gestionara o llevara personalmente. Y es que nada se dice al respecto en la premisa fáctica de la sentencia recurrida.

Así las cosas, es claro que no constan acreditados los elementos objetivos y subjetivos del delito continuado de falsedad en documento oficial con respecto a María Valvanera. Ello determina la desestimación de este submotivo del recurso,

rechazándose las pretensiones incriminatorias del Ministerio Fiscal con respecto a aquella.

**TERCERO. 1.** En el **motivo segundo** del recurso cuestiona el Ministerio Público, también por la vía del art. 849.1° de la LECr., la inaplicación de los arts. 404 y 74 del C. Penal, que tipifican el **delito continuado de prevaricación administrativa**.

El Ministerio Fiscal alega en su escrito de recurso que concurren dos actuaciones prevaricadoras por parte del acusado Juan Ramón Ibarra. La primera concierne a los actos administrativos consistentes en la creación del listado para aparentar una inspección fiscal que realmente no se hacía, y a los actos mediante los que ese listado se iba confeccionando y modificando. Y la segunda la refiere a la conducta consistente en excluir o impedir actividades de comprobación e inspección iniciadas o pendientes de inicio en relación con los tres expedientes que figuran en los apartados XV, XVI y XXI de los hechos declarados probados.

En ambos casos considera la parte recurrente que se dictaron resoluciones injustas y arbitrarias subsumibles en el delito continuado de prevaricación.

**2.** Con respecto al **delito de prevaricación administrativa** tiene declarado esta Sala que será necesario para su apreciación, en primer lugar, una resolución dictada por autoridad o funcionario en asunto administrativo; en segundo lugar, que sea contraria al derecho, es decir, ilegal; en tercer lugar, que esa contradicción con el derecho o ilegalidad, que puede manifestarse en la falta absoluta de competencia, en la omisión de trámites esenciales del procedimiento o en el propio contenido sustancial de la resolución, ha de ser de tal entidad que no pueda ser explicada con una argumentación técnico-jurídica mínimamente razonable; en cuarto lugar, que ocasione un resultado materialmente injusto; y en quinto lugar, que la resolución sea dictada con la finalidad de hacer efectiva la voluntad particular de la autoridad o funcionario con conocimiento de que actúa en contra del derecho (SSTS 627/2006, de 8-6; 723/2009, de 1-7; 49/2010, de 4-2; y 1660/2011, de 8-11).

En el presente caso las objeciones para apreciar el tipo penal de la prevaricación comienzan ya al inicio del examen del elemento objetivo, habida

cuenta que se requiere una resolución dictada por una autoridad o funcionario administrativo, requisito objetivo que no concurre en este caso.

Este Tribunal, ha examinado el concepto de “resolución” a los efectos del art. 404 del C. Penal en diferentes sentencias (SSTS 939/2003, de 27-6; 627/2006, de 8-6; 866/2008, de 1.12; 405/2009, de 13-4; y 48/2011, de 2-2). En ellas, después de recordar que, según el Diccionario de la Real Academia Española, resolver es "tomar determinación fija y decisiva", ha establecido que, en el ámbito de la doctrina administrativa, la resolución entraña una declaración de voluntad dirigida, en última instancia, a un administrado para definir en términos ejecutivos una situación jurídica que le afecta. Así entendida, la resolución tiene carácter final, en el sentido de que decide sobre el fondo del asunto en cuestión. La adopción de una decisión de este carácter debe producirse conforme a un procedimiento formalizado y observando, por tanto, determinadas exigencias de garantía. Normalmente, puesto que el acto resolutorio es vehículo de una declaración de voluntad, habrá estado precedido de otras actuaciones dirigidas a adquirir conocimiento sobre el *thema decidendi*. Estas actuaciones, que pueden ser informes, propuestas, etc., son preparatorias de aquella decisión final.

También se ha precisado en las referidas sentencias que, en rigor jurídico, resolver es decidir en sentido material, o, como se ha dicho, sobre el fondo de un asunto. Así es, desde luego, en nuestra vigente legislación administrativa. En concreto, en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común se impone a la Administración la obligación de "dictar resolución expresa en todos los procedimientos" (art. 42.1). Y en su art. 82.1, se dispone que "a efectos de resolución del procedimiento, se solicitarán (...) informes". En el art. 87 trata de "la resolución" como una de las modalidades de finalización del procedimiento. Y el art. 89, relativo al "contenido" de las resoluciones administrativas, dice que la resolución "decidirá todas las cuestiones planteadas" y que la decisión "será motivada".

A tenor de lo expuesto, es patente que el término legal "resolución" del art. 404 Código Penal debe ser integrado acudiendo a la normativa a que acaba de aludirse, que es la que rige en el sector de actividad estatal en que se desarrolla la actuación de "autoridades o funcionarios públicos". Estos son los sujetos

contemplados como posibles autores del delito —especial propio— de que se trata. Por otra parte, abunda en idéntica consideración el dato de que el mismo art. 404 exige que la resolución, además de "arbitraria", para que pueda considerarse típica haya sido dictada "a sabiendas de su injusticia". De donde se infiere que la misma deberá estar dotada de cierto contenido material.

Ya con anterioridad en otros precedentes jurisprudenciales, como en la sentencia 38/1998, de 23 de enero, se había subrayado que por resolución ha de entenderse el "acto administrativo que suponga una declaración de voluntad de contenido decisorio, que afecte a los derechos de los administrados", considerando al respecto que "lo esencial es que tenga un efecto ejecutivo, esto es, que decida sobre el fondo del tema sometido a juicio de la administración".

Pues bien, ciñéndonos ya al supuesto del **caso concreto**, lo que hace aquí el acusado es dar la orden a una funcionaria para que le confeccione informáticamente un listado con unas determinadas personas que, en apariencia, van a ser inspeccionadas por el propio Juan Ramón Ibarra. Esa orden de confeccionar un listado informático que después se irá modificando, al integrarse con nuevos nombres y excluir a otros, si bien puede considerarse un acto administrativo, no tiene en cambio la condición y naturaleza de una resolución administrativa, aunque acabe generando, lógicamente, unos efectos internos en los servicios de inspección y gestión tributaria que repercuten en terceras personas.

El mero hecho de decidir la confección de un listado con efectos directos en los servicios de inspección y gestión de la Hacienda Foral no cumplimenta el concepto de resolución administrativa que se acoge en el art. 404 del C. Penal. Así lo tiene declarado esta Sala en otros supuestos en que el superior da una orden a un subalterno para que se confeccione un determinado escrito aunque este acabe generando consecuencias injuriosas y de otra índole para terceras personas (ver STS 866/2008, de 1-12). O cuando se ordena la extensión de una determinada acta de inspección fiscal (STS 48/2011, de 2-2).

En consecuencia, este submotivo debe desestimarse al no constar acreditado el elemento objetivo del delito de prevaricación.

3. Por último, según ya anticipamos, también interesa el Ministerio Fiscal que se condene al acusado por un delito continuado de prevaricación por **haber excluido o impedido actividades de comprobación e inspección** iniciadas o pendientes de inicio en relación con los tres expedientes que figuran en los apartados XV, XVI y XXI de los hechos probados. Sin embargo, la lectura de esos tres episodios fácticos de la sentencia recurrida, que han de quedar inamovibles dada la vía procesal de la infracción de ley utilizada, impide que prospere la tesis inculpativa de la parte recurrente.

En efecto, en el apartado XV de la premisa fáctica se afirma que “*La sociedad AIRLAN, S.A. no estuvo nunca incluida en las relaciones de programas del Sr. Ibarra. Dicha sociedad fue incluida en plan de inspección en el año 2002. Se nombró actuario de la inspección a doña Margarita Grande. La inspección tenía por objeto comprobar todos los conceptos y los ejercicios 1999 y 2000. Antes de comenzar la comprobación el Sr. Ibarra acordó por escrito que la inspección se limitara a retenciones de trabajo personal. El Sr. Ibarra justificó la limitación, en el comité de planes, por la existencia de graves problemas en la empresa que ponían en grave peligro los puestos de trabajo, habiendo sido alcanzado un acuerdo por el que la empresa presentaría declaraciones complementarias para regularizar su situación tributaria. La sociedad presentó declaración complementaria por el impuesto de sociedades, ejercicio 2000. La cuota ingresada fue de 67.547,41 euros*”.

Del contenido de los hechos declarados probados que se acaban de exponer no se colige que las decisiones tomadas por el acusado en este expediente se basaran en datos falsos o tuvieran un contenido que permita tildarlas de arbitrarias o manifiestamente injustas. Es cierto que el recurrente acordó por escrito restringir el alcance de la inspección a esa empresa, limitándola a las retenciones de trabajo personal, pero no se ha acreditado, en cambio, que las razones objetivas en que se apoyó —los graves problemas económicos de la empresa— fueran inciertas, ni que la decisión adoptada de que la sociedad presentara una declaración complementaria fuera inadecuada o incluso palmariamente injusta desde la perspectiva fiscal.

No cabe, pues, entender que concurren los elementos del tipo penal de prevaricación que imputa la parte recurrente.

Otro tanto puede argüirse del episodio plasmado en el apartado XVI de la premisa fáctica. Aquí se dice literalmente que *“En el año 2001 la sociedad High-Technology Management, S.A., y los socios de la misma, don Pedro María Abásolo y don Jesús Lobo fueron incluidos en plan de inspección. El actuario encargado de la inspección era el Sr. De los Ríos. Antes de comenzar la comprobación el Sr. Ibarra documentó en un escrito firmado por él que dichas personas debían salir del plan por haber sido incorrectamente incluidos dentro del plan. El Sr. De los Ríos comentó el hecho al Inspector-Jefe Sr. Renedo. La orden de retirada del plan no provenía del Sr. Ibarra si bien se documentó en un escrito firmado por él”*.

La lectura de estos hechos probados, que no pueden sufrir alteración alguna en esta instancia, revela dos cosas. La primera que la orden de retirada del plan no provenía del acusado, aunque se documentó en un escrito firmado por él. Así quedó acreditado merced a la prueba testifical en los razonamientos de la sentencia recurrida. Y además tampoco se recogen datos en la sentencia evidenciadores de que la exclusión del plan fuera una decisión arbitraria o palmariamente injusta.

Visto lo cual, es claro que ni se constatan los elementos objetivos del delito de prevaricación ni tampoco la autoría del acusado. Ello impide que prospere este submotivo.

Por último, también se incluye en el ámbito de la prevaricación en el escrito de recurso la conducta del acusado referente episodio XXI del relato fáctico. En ese apartado se dice literalmente que *“en el año 1997 las sociedades Biltosan, S.A y Maderas Negrete entraron en plan de inspección. Ambas sociedades eran poseídas por los mismos socios. Una vez recibida la citación del departamento de inspección para comenzar la comprobación, uno de los socios fue a la Hacienda Foral al objeto de solicitar un aplazamiento. Las razones alegadas eran que el administrador principal había estado enfermo y que al haber recaído una sentencia condenatoria en un procedimiento civil por un importe aproximado de cien millones de pesetas la empresa estaba pasando por una situación de graves dificultades. El socio habló con don José Rubí, funcionario de Hacienda. Este le manifestó que los temas de inspección no eran de su competencia pero que de todos modos expondría su caso ante el Sr. Urizarbarrena, Director General de Hacienda en aquella época. Tras comentarlo con el Director General, éste manifestó que Ibarra se encargara del tema”*.

Y se añade a continuación que “*La asesora fiscal de ambas sociedades mantuvo una entrevista con el Sr. Ibarra. Éste le manifestó a la asesora, tras haber oído en primer lugar las explicaciones de la asesora sobre las dificultades de las sociedades, que revisara bien todas las declaraciones efectuadas y que se hicieran complementarias. Se revisaron las declaraciones y se presentaron complementarias del IVA del año 1996 por las dos empresas, ingresándose en las arcas forales las correspondientes cuotas tributarias. No se llegó a practicar la inspección*”.

Con este episodio sucede algo similar a lo ocurrido con el correspondiente al apartado XV (AIRLAN, S.A.). Pues también aquí concurre un supuesto en el que las empresas pasaban por una crisis económica, derivada en este caso de un pleito civil. Ello determinó la visita del contribuyente al funcionario de Hacienda José Rubí, quien habló con el Director General para que este a su vez pusiera el caso en manos del acusado.

Así las cosas, ha de ponderarse que la resolución del problema la puso en manos del acusado el Director General. No fue por tanto una iniciativa de Juan Ramón Ibarra. Además, en los hechos probados no consta dato alguno de que las crisis económica y social de esas empresas fueran inciertas ni tampoco de que la medida adoptada de que se realizaran declaraciones complementarias fuera manifiestamente injusta o arbitraria. Y, por último, tampoco figura como probado que la decisión de no practicar la inspección o de archivar el expediente fuera del acusado, ni que este dictara ninguna resolución al respecto. Todo ello no consta en los hechos probados, que resultan inmodificables en virtud de la vía procesal utilizada en el recurso.

Por todo lo cual, no puede prosperar la tesis incriminatoria del Ministerio Fiscal en lo que respecta al delito de prevaricación.

**CUARTO.** En consonancia con lo argumentado en los fundamentos precedentes, debe estimarse parcialmente el recurso de casación del Ministerio Fiscal, con declaración de oficio de las costas de esta instancia (art. 901 de la LECr.).

### **III. FALLO**

**ESTIMAMOS PARCIALMENTE EL RECURSO DE CASACIÓN** por infracción de ley interpuesto por el MINISTERIO FISCAL contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Vizcaya, Sección Primera, de fecha 12 de abril de 2011, que absolvió a Juan Ramón Ibarra Oyarzábal de los delitos de cohecho, desobediencia, falsedad documental y prevaricación de los que venía siendo acusado por el Ministerio Fiscal. Asimismo absolvió a Valvanera Canal Tecedor y a otros de los delitos de prevaricación y falsedad documental, sentencia que queda así parcialmente anulada, con declaración de oficio de las costas causadas en esta instancia.

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

Así por esta nuestra sentencia que se publicará en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

**Juan Saavedra Ruiz    José Manuel Maza Martín    Miguel Colmenero Menéndez de Luarca**

**Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre**

**Alberto Jorge Barreiro**

1321/2011

*Ponente Excmo. Sr. D.:* Alberto Jorge Barreiro

*Fallo:* 28/03/2012

*Secretaría de Sala:* Ilma. Sra. Dña. Sonsoles de la Cuesta y de Quero

**TRIBUNAL SUPREMO**  
*Sala de lo Penal*

**SEGUNDA SENTENCIA N<sup>o</sup>: 309/2012**

*Excmos. Sres.:*

**D. Juan Saavedra Ruiz**  
**D. José Manuel Maza Martín**  
**D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca**  
**D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre**  
**D. Alberto Jorge Barreiro**

---

En nombre del Rey

La Sala Segunda de lo Penal, del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. mencionados al margen, en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que la Constitución y el pueblo español le otorgan, ha dictado la siguiente

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a doce de Abril de dos mil doce.

En la causa Procedimiento Abreviado n<sup>o</sup> 77/07, del Juzgado de instrucción número 4 de Bilbao, seguida por delito de cohecho, desobediencia, falsedad

documental y prevaricación contra Juan Ramón Ibarra Oyarzabal, Valvanera Canal Tecedor, Joaquín Tebar Morcillo y José Luis Silvestre López, la Audiencia Provincial de Vizcaya, Sección Primera dictó sentencia en el Rollo Penal 59/10 en fecha 12 de abril de 2011, que ha sido casada y anulada por la dictada en el día de la fecha por esta sala integrada como se expresa. Ha sido ponente el magistrado Alberto Jorge Barreiro.

## **I. ANTECEDENTES**

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

## **II. FUNDAMENTOS DE DERECHO**

A tenor de lo argumentado en la sentencia de casación, ha de ser condenado el acusado Juan Ramón Ibarra Oyarzábal, como autor de un delito continuado de falsedad en documento oficial, previsto en el art. 390.1.2º del C. Penal, en relación con el art. 74 del mismo texto legal.

Y en cuanto a la individualización judicial de la pena, no concurren datos singulares relativos a la gravedad del hecho ni circunstancias personales que justifiquen, dada la cuantía punitiva que conlleva el tipo penal, imponer una pena superior a la mínima de cuatro años, seis meses y un día de prisión, con la accesoria de inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, y quince meses y un día de multa, con una cuota diaria de 10 euros (el Ministerio Fiscal solicitó unas penas de cinco años de prisión, con la accesoria de inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, y una multa de veinte meses, con una cuota diaria de veinte euros; sin referirse a la pena de inhabilitación especial para el cargo).

Además, deberá abonar el acusado la dieciseisava parte de las costas de la primera instancia.

En lo que se refiere a la acusada Valvanera Canal Tecedor, debe mantenerse la absolución decidida en la instancia.

### **III. FALLO**

**Condenamos a Juan Ramón Ibarra Oyarzabal**, como autor de un **delito continuado de falsedad en documento oficial**, sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad, a la pena de **cuatro años, seis meses y un día de prisión**, con la accesoria de inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, y a una **multa de quince meses y un día**, con una cuota diaria de diez euros. Se mantiene la absolución de la acusada **Valvanera Canal Tecedor** y el resto de los pronunciamientos del fallo en sus términos siempre que no se oponga a lo decidido en la presente resolución.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

**Juan Saavedra Ruiz    José Manuel Maza Martín    Miguel Colmenero Menéndez de Luarca**

**Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre**

**Alberto Jorge Barreiro**

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