

**AUDIENCIA PROVINCIAL DE BIZKAIA
BIZKAIKO PROBINTZIA-AUZITEGIA.**

Sección 1ª

BARROETA ALDAMAR 10 3ª Planta- C.P. 48001

Tfno.: 94-4016662

Fax: 94-4016992

N. I. G. : 48.04.1-03/063411

Rollo penal 59/10

Atestado nº: FISCALIA ESPEC.ECOMICOS-CORRUP

O. Judicial Origen:

Procedimiento:

Recurrente: JUAN RAMON IBARRA OYARZABAL,
MARIA VALVANERA CANAL TECEDOR, JOAQUIN TEBAR
MORCILLO y JOSE LUIS SILVESTRE LOPEZ

Procurador: COVADONGA ROJO FERNANDEZ, SILVIA
PALACIO OREJAS, SILVIA PALACIO OREJAS y
SILVIA PALACIO OREJAS

; Ac. Part.:



SENTENCIA N° 18

ILMOS/AS. SRES/AS.

D/Dña. JUAN PABLO GONZALEZ GONZALEZ

D/Dña. JUAN MANUEL IRURETAGOYENA SANZ

D/Dña. JUAN MIGUEL MORA SANCHEZ

En BILBAO (BIZKAIA), a doce de abril de dos mil once.

Vista en juicio oral y público ante la Sección Primera de esta Audiencia Provincial la presente causa, dimanante del Procedimiento Abreviado del Juzgado de Instrucción nº 4 de Bilbao, en la que figuran como acusados JOAQUIN TEBAR MORCILLO, JOSE LUIS SILVESTRE LOPEZ, MARIA VALVANERA CANAL TECEDOR y JUAN RAMON IBARRA OYARZABAL, cuyas circunstancias personales constan en autos, representados por la Procuradora Sra. Silvia Palacios los Sres. Tebar, Silvestre y Canal, y por la Procuradora Sra. Covadonga Rojo el Sr. Ibarra, y defendidos por el/la Letrado/a Sr/a. Javier Beramendi el Sr. Ibarra y D. José Ricardo Palacio los otros tres acusados, compareciendo como parte acusadora el Ministerio Fiscal.

Expresa el parecer de la Sala como Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. JUAN MANUEL IRURETAGOYENA SANZ.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En virtud de denuncia interpuesta por el Fiscal, se instruyó por el Juzgado de Instrucción 4 de Bilbao el presente Procedimiento Abreviado, en el que fueron acusados JOAQUIN TEBAR MORCILLO, JOSE LUIS SILVESTRE LOPEZ, MARIA VALVANERA CANAL TECEDOR y JUAN RAMON IBARRA OYARZABAL; remitidos a esta sección de la Ilma. Audiencia Provincial en fecha de 29 de junio de 2010.

SEGUNDO.- Formado el oportuno Rollo de Sala, y remitidas las actuaciones oportunas, a esta Audiencia Provincial, y se señaló la vista oral, iniciándose las sesiones el día 17 de Enero de 2011 y celebrándose la última sesión el día 10 de marzo de 2011.

TERCERO.- El Ministerio Fiscal en conclusiones definitivas calificó los hechos como constitutivos:

- De un delito continuado de falsificación de documento público del artículo 390 del Código Penal, procediendo imponer a cada uno de los acusados la pena de cinco años de prisión, accesoria de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el mismo tiempo y multa de veinte meses a razón de 20 euros diarios.

- De un delito continuado de prevaricación del artículo 404 del Código Penal, procediendo imponer a cada uno de los acusados la pena de inhabilitación especial por el tiempo de nueve años.

- De un delito de desobediencia del artículo 410 del Código Penal, procediendo imponer al acusado Juan Ramón Ibarra Oyarzabal la pena de multa de seis meses a razón de veinte euros diarios e inhabilitación especial para empleo o cargo público por tiempo de un año.

- De un delito de cohecho del artículo 419 del Código Penal procediendo imponer al acusado Juan Ramón Ibarra Oyarzabal la pena de tres años de prisión, inhabilitación para el derecho de sufragio pasivo por el tiempo de la condena, multa de 774.000 euros e inhabilitación especial para empleo o cargo público durante ocho años.

CUARTO. La defensa de los acusados Sres. Tebar, Silvestre y Canal elevó a definitivas sus conclusiones solicitando la libre absolución de sus representados.

QUINTO. La defensa del acusado Sr. Ibarra elevó a definitivas sus conclusiones solicitando la libre absolución para su representado.

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. 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. 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 Planificación y Estudios la preparación del plan de inspección. La labor del Jefe de Servicio de Planificación consistía 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 Planificación 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. Mugurzua 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 de plan por haber sido incorrectamente incluidos dentro de plan. El Sr. de los Ríos comentó el hecho al Inspector-Jefe Sr. Renedo. La orden de retirada de 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 una 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 todos 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 Galax, 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.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- La cuestiones previas ya fueron resueltas al comienzo del juicio oral. Simplemente reiterar que ninguna de las dos podía prosperar al no existir indefensión alguna.

Es cierto que la tramitación de las diligencias informativas por parte de la Fiscalía cabe calificarla de al menos como de irregular ya que hay una serie de fechas que no coinciden y por otra parte la prórroga de la investigación no está lo suficientemente motivada. Pero esto es algo que no tuvo trascendencia alguna durante la tramitación judicial de la causa sin que haya causado indefensión alguna al acusado Sr. Ibarra.

Respecto de la segunda cuestión reiterar asimismo la no existencia de indefensión alguna, puesto que lo que único que hace el auto de la Audiencia Provincial de fecha 28 de mayo de 2007 es permitir que se tome declaración en calidad de imputado al sr. Ibarra por un posible delito de cohecho. Una vez tomada declaración y practicadas las diligencias pertinentes se dicta nuevo auto de transformación en procedimiento abreviado por el Juzgado de Instrucción y que incluye la imputación del delito de cohecho. Este auto fue recurrido ante la Audiencia Provincial, quien dictó auto confirmando el dictado por el Juzgado de instrucción.

SEGUNDO. Para una mejor comprensión y claridad en la exposición de los hechos tratados en el juicio seguiremos el esquema del escrito de acusación del Ministerio Fiscal.

En primer lugar nos centraremos en los hechos imputados al Sr. Ibarra, en relación con los delitos de falsedad y prevaricación, posteriormente se analizará la conducta del resto de acusados respecto de dichos delitos y finalmente las imputaciones de delito de desobediencia y cohecho que se dirigen exclusivamente contra el Sr. Ibarra.

El Ministerio Fiscal acusa al Sr. Ibarra de incluir en el sistema informático de Hacienda, datos no reales reflejando la actuación inspectora sobre un determinado contribuyente con la finalidad de dar un trato de favor que impidiera que el cumplimiento de las obligaciones tributarias por esos contribuyentes pudiera, con carácter general, ser

investigada por los órganos con competencia y según los criterios y procesos legalmente establecidos para ello.

Por tanto, el Ministerio Fiscal debía probar que el Sr. Ibarra introducía unos datos no reales, que la introducción de esos datos obedecía a la finalidad de dar un trato a favor a determinados contribuyentes y que ese trato de favor consistía precisamente en que esos contribuyentes no pudieran ser investigados o inspeccionados. La introducción de datos no reales ha quedado acreditada, el acusado no lo niega, pero lo que no ha quedado acreditado es que esa introducción de datos no reales haya generado un trato de favor consistente en la no investigación o comprobación de los contribuyentes afectados.

Según el Ministerio Fiscal esta introducción de datos con la finalidad antedicha serían constitutivos de un delito continuado de falsificación de documento público u oficial previsto en el artículo 390 del Código Penal y al parecer de un delito continuado de prevaricación del artículo 404 del Código Penal. Decimos al parecer, puesto que de su escrito de acusación y de su informe final no queda muy claro si estos hechos también pueden ser constitutivos de un delito de prevaricación o el delito de prevaricación sólo responde a ocho actuaciones concretas, que se analizarán posteriormente.

Respecto de los requisitos del delito de falsedad en documento público la jurisprudencia exige que existan tanto un elemento objetivo como subjetivo. Así la STS de 22 de marzo de 2010 establece que. "...De acuerdo a reiterados precedentes jurisprudenciales, por todas STS 626/2007 de 5 de julio y las que cita, la falsedad no es equiparable a la mentira o a inexactitudes en la recepción de datos, 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 entre ciudadanos, en el supuesto de documentos privados, o entre la administración y los ciudadanos, en los oficiales. Es decir, la falsedad no sólo es una mentira recogida en un soporte documental, sino que la misma debe ser realizada con una proyección en el mundo de relaciones jurídicas afectando a la función constitutiva, de garantía o probatoria que resulta del documento. De forma más concreta la jurisprudencia, por todas STS 1704/2003 de 11 de diciembre, señala como requisitos de la falsedad los siguientes: "la existencia de las falsedades documentales penalmente típicas, cuyo bien jurídico no es otro que la protección y la seguridad del tráfico jurídico, y, en último término, la confianza que la sociedad tienen depositada en el valor probatorio de los documentos (v. Ad exemplum, la S.T.S. de 13 de septiembre de 2002) precisa la concurrencia de los siguientes requisitos:

"Un elemento objetivo (consistente en la mutación de la verdad por medio de alguna de las conductas tipificadas en la norma penal). Que dicha "mutatio veritatis" 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 del agente sea inocua o carezca de toda potencialidad lesiva). Un elemento subjetivo (consistente en la concurrencia de un dolo falsario, esto es la concurrencia de la conciencia y voluntad de alterar la realidad)."

Por su parte la STS de 23 de julio de 2010 nos dice que el elemento subjetivo del injusto está constituido por el propósito del sujeto de introducir conscientemente un factor de la alteración de la verdad en el documento, capaz de producir engaño en aquel preciso ámbito en el que deba surtir efecto el documento alterado.

Pues bien, aplicando la anterior doctrina a los hechos probados, entiende la Sala que no puede desprenderse ni la existencia del elemento objetivo ni tampoco el elemento subjetivo del delito de falsedad. El Sr. Ibarra ordenaba la introducción de unos datos no reales dentro del sistema informático. Esta introducción de datos conseguía que una serie de contribuyentes fueran asignados informáticamente a él, dentro de las aplicaciones informáticas que gestionan los planes de inspección. Dichos contribuyentes aparecían a primera vista en el ordenador como si estuvieran siendo inspeccionados y que el inspector actuario era el Sr. Ibarra. Estos datos no eran reales puesto que el Sr. Ibarra no estaba realmente inspeccionando ninguno de esos contribuyentes. ¿Por qué y para qué lo hacía? Estas son las preguntas claves puesto que nadie discute que los datos introducidos en la aplicación informática que gestiona el tratamiento de los planes de inspección no eran reales.

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. Como señala LANTIK (folio 19143), uno de los objetivos de la aplicación de planes de inspección es evitar que para aquellos contribuyentes que están asignados a un plan determinado, se hagan actuaciones simultáneas por parte de gestión tributaria, y por este motivo se contempla la denominada "traba" que consiste en impedir actuaciones por parte de las aplicaciones informáticas de gestión. Respecto de los inspectores la introducción de datos no reales por el Sr. Ibarra hacía que su campo de consulta sobre los datos de un contribuyente estuviera limitada, ya que aparecía como si estuviera siendo inspeccionado por el Sr. Ibarra. La asignación de un contribuyente a un inspector actuario dentro

de dicha aplicación informática producía dicho efecto. 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. En los casos de los contribuyentes asignados ficticiamente al Sr. Ibarra, era él quien decidía si se permitía la actuación del departamento de gestión o la consulta de otro inspector. Este efecto aviso o traba se creó con la finalidad de evitar duplicidades y mejorar la coordinación administrativa.

El plan de inspección no era falsificado. No puede ser un plan de inspección ya sea general o individual puesto que nada de eso se dice en el escrito de acusación y no se concreta ningún año, etc. El plan de inspección era un documento físico que era firmado y autorizado por el Director General.

La inclusión de esos datos no reales por parte del Sr. Ibarra en el sistema informático no alteraba el plan de inspección, los contribuyentes incluidos en plan eran inspeccionados estuvieran o no dentro del grupo de asignados al Sr. Ibarra.

Dicha inclusión de datos no producía tampoco el efecto de que los contribuyentes asignados al Sr. Ibarra no pudieran ser investigados o inspeccionados. De hecho contribuyentes incluidos dentro de la lista fueron inspeccionados. El acusado, es cierto, realizaba una serie de asignaciones a su propio nombre, que no respondían a la realidad de ninguna actividad inspectora. Esto sería en todo caso la actividad falsaria, pero lo que no se ha probado es que con eso tratara el acusado de excluir a determinados contribuyentes de la posibilidad de verificación de cumplimiento de las obligaciones tributarias por los diferentes servicios de la Hacienda Foral con competencia en la materia, fundamentalmente gestión e inspección. No ha quedado acreditado que esto ocurriera así.

El Sr. Ibarra manifiesta que lo que pretendía con esa introducción de datos era controlar y tener información sobre una serie de contribuyentes por diversas razones y que tenían interés para él por reunir determinadas características, como podía ser que realizaban declaraciones confidenciales, historial litigioso con Hacienda, condonaciones previas, etc. Él enmarca dicha actuación dentro de sus competencias. Niega cualquier trato de favor a favor de dichos contribuyentes. El sistema le permitía estar enterado de lo que ocurría con determinados contribuyentes. Es cierto que este control lo pudo haber hecho de otra manera, pero del modo que lo hizo le resultaba muy cómodo.

La introducción de datos no verdaderos, con el efecto de asignarse contribuyentes como si estuvieran siendo inspeccionados por él no supone una falsedad documental en el

sentido exigido por el tipo penal. Falta el elemento objetivo, por un lado, puesto que dicha asignación no crea relaciones jurídicas con los administrados. El aviso que se producía no producía efectos jurídicos, no afectaba a las relaciones entre la Administración y los contribuyentes. No creaba ninguna relación jurídica. El hecho de que los órganos de gestión tuvieran que solicitar autorización del Sr. Ibarra para poder actuar no impedía la posibilidad de verificación de cumplimiento de las obligaciones tributarias, puesto que primero el obstáculo era fácilmente salvable (llamada telefónica) y segundo los órganos de gestión no tienen competencia alguna en los procesos de selección de contribuyentes para un plan de inspección y verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias. No se ha acreditado ningún caso en el que el Sr. Ibarra haya impedido u obstaculizado la actuación de los órganos de gestión o inspección.

Respecto del efecto que producía en los otros inspectores decir que el efecto era similar que para los órganos de gestión. La cuestión era que para acceder a determinada información necesitaban solicitar la autorización del Sr. Ibarra que era su superior jerárquico. Esta autorización era necesaria para realizar determinadas consultas nada más, no para poder ser inspeccionados, ya que si esos contribuyentes estaban en plan de inspección autorizado por el Director eran inspeccionados como el resto. De hecho el Director General podía ordenar que un determinado contribuyente fuera inspeccionado sin contar para nada con el Sr. Ibarra.

Es cierto 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, éste se hubiera negado.

El Ministerio Fiscal no ha acreditado ninguna actuación concreta en el que el Sr. Ibarra se hubiera negado o hubiera impedido la comprobación de datos de algún contribuyente que estuviera en el denominado listado del Sr. Ibarra.

No se da el elemento objetivo ya que el documento, o sea la introducción de datos, no produce ningún efecto jurídico respecto del contribuyente o de la Administración y en segundo lugar no se acredita tampoco la intención de engañar. Era un hecho de todos conocido que el Sr. Ibarra, por razón de su cargo, no realizaba actuaciones inspectoras y por otro lado las fechas en que supuestamente se realizaba las actividades de una inspección eran totalmente irreales, que cualquier persona con un mínimo de sentido común puede

ver que todo aquello era imposible debido a que las fechas eran las mismas para determinadas actuaciones cuando era imposible que todo se practicara en el mismo día.

Es cierto que esto último no lo veía inmediatamente el inspector actuario que pretendía consultar determinados datos de un contribuyente, pero estos sabían que el Sr. Ibarra no realizaba actuaciones inspectoras, como manifestaron los mismos en el acto del juicio.

Por otra parte el hecho de que determinados contribuyentes estaban asignados ficticiamente al Sr. Ibarra era un hecho conocido por numerosas personas, que hace difícilmente creíble la existencia de un ánimo de engaño. Aparte de los coimputados, diversos funcionarios de la Oficina de Documentación Técnica conocían su existencia, el Inspector-Jefe y un elevado número de inspectores conocían la existencia de esta asignación ficticia.

No quedó acreditado en ningún momento que el Sr. Ibarra hubiera manifestado a nadie que la introducción de datos correspondieran a la realidad. Respecto de otros inspectores, es cierto que causaba una situación de extrañeza, pero no se puede decir que engañara cuando era de todos conocido que el Sr. Ibarra no inspeccionaba y que se podía fácilmente averiguar lo que ocurría, preguntando al inspector jefe u otras personas.

Es obvio, que el Sr. Ibarra tenía interés en controlar determinados contribuyentes e introducía los datos no reales con esa finalidad. No podemos dar por acreditado que el Sr. Ibarra hiciera un seguimiento de dichos contribuyentes. Ninguna acreditación documental de dicho seguimiento existe. Pero, como ya hemos dicho, la acusación no ha conseguido probar que la finalidad de aquello fuera otorgar un trato de favor a determinados contribuyentes.

Podía pensarse, tal como se desarrolló el juicio, y lo alegado por el Ministerio Fiscal que los inspectores continuamente intentaban acceder a los datos de determinados contribuyentes asignados al Sr. Ibarra pero lo cierto es que esto sólo ocurrió en muy pocos casos. Respecto de los inspectores, que es la cuestión relevante ya que los órganos de gestión no tienen competencia en materia investigadora, sólo estamos hablando realmente de dos o tres casos en todo estos años. El inspector Bruno Alvarez, tras haber tenido un incidente con el contribuyente don Fernando Gómez, decide obtener más información del mismo y se encuentra con que está asignado dicho contribuyente al Sr. Ibarra, pero después no hace nada aparte de comentárselo a otros inspectores. Este contribuyente fue posteriormente incluido dentro de Plan de Inspección. El Sr. Alvarez no comenta el caso a sus superiores o al Sr. Ibarra para poder seguir investigando.

Por otra parte el inspector Patricio Jorge dice que él vió cómo una empresa constructora estaba asignada al Sr. Ibarra. Se lo comenta a la Inspectora Lina y ésta se lo comenta al Inspector-Jefe Sr. Renedo y éste le comenta que sí que hay ciertos contribuyentes asignados al Sr. Ibarra. Dice el Sr. Jorge que al ver que estaba asignada al Sr. Ibarra decide no proponer a ese contribuyente para que entre en plan de inspección. Esto resulta extraño ya que él sabía, como dijo en el acto del juicio, que el Sr. Ibarra no realizaba inspecciones y tampoco comentó a nadie por qué era aconsejable que esa contribuyente entrara en plan de inspección. También hay que destacar que en el acto del juicio no mencionó el nombre del contribuyente, siendo por tanto imposible comprobar si dicho contribuyente estaba dentro de alguno de los programas manejados por el Sr. Ibarra.

El Sr. Renedo, inspector-jefe, conoció de la existencia de las asignaciones en el año 1999 ya que se lo dijo el propio Ibarra cuando surgió el tema de la inmobiliaria Baseibar que se analizará más adelante en la sentencia.

De lo relatado anteriormente no se puede desprender la existencia de limitación o impedimento alguno en la comprobación de contribuyentes.

No hay más casos. Ningún inspector más, en el acto del juicio, dijo que se hubiera encontrado con algún otro contribuyente asignado al Sr. Ibarra y que se le hubiera obstaculizado o impedido su labor de comprobación. No quedó acreditado en el acto del juicio las razones exactas por las que el acusado tenía esta lista pero tampoco quedó acreditado que esa inclusión de datos no reales tuviera como finalidad el otorgar un determinado trato de favor a determinados contribuyentes y hubiera impedido la comprobación y verificación de obligaciones tributarias.

La introducción de esos datos se puede calificar como de irregular, ilegal, ilegal o de diversas maneras pero no constituye un delito de falsedad documental.

TERCERO. ¿Puede la inclusión de esos datos no reales tener la consideración de un delito de prevaricación?

Veamos que dice la jurisprudencia sobre el delito de prevaricación.

Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 2009
-"Por el delito de prevaricación administrativa se sancionan penalmente conductas realizadas por quienes forman parte de los órganos administrativos, con capacidad resolutoria, y dentro del ámbito propio de funcionamiento de la Administración Pública.

Debemos recordar aquí lo que se decía en la *STS* núm. 331/2003, de 5 de marzo, recogido luego en la *STS* núm. 1658/2003, de 4 de diciembre, y en la *STS* núm. 1015/2002, de 31 de mayo, el delito de prevaricación tutela el correcto ejercicio de la función pública de acuerdo con los parámetros constitucionales que orientan su actuación. Garantiza el debido respeto, en el ámbito de la función pública, al principio de legalidad como fundamento básico de un Estado social y democrático de Derecho. La acción consiste en dictar una resolución arbitraria en un asunto administrativo.

Pero no es suficiente la mera ilegalidad, pues ya las normas administrativas prevén supuestos de nulidad controlables por la jurisdicción Contencioso-Administrativa sin que sea necesaria en todo caso la aplicación del Derecho Penal, que quedará así restringida a los casos más graves. No son, por tanto, identificables de forma absoluta los conceptos de nulidad de pleno derecho y prevaricación.

La jurisprudencia se ha ocupado de la cuestión en numerosos precedentes, estableciendo la diferencia entre la ilegalidad administrativa y la prevaricación. Así, la jurisprudencia anterior al Código Penal vigente, y también algunas sentencias posteriores, siguiendo las tesis objetivas, venía poniendo el acento en la patente y fácil cognoscibilidad de la contradicción del acto administrativo con el derecho. Se hablaba así de una contradicción patente y grosera (*STS* de 1 de abril de 1996), o de resoluciones que desbordan la legalidad de un modo evidente, flagrante y clamoroso (*SSTS* de 16 de mayo de 1992 y de 20 de abril de 1995) o de una desviación o torcimiento del derecho de tal manera grosera, clara y evidente que sea de apreciar el plus de antijuridicidad que requiere el tipo penal (*STS* núm. 1095/1993, de 10 de mayo).

Otras sentencias de esta Sala, sin embargo, sin abandonar las tesis objetivas, e interpretando la sucesiva referencia que se hace en el artículo 404 a la resolución como arbitraria y dictada a sabiendas de su injusticia, vienen a resaltar como elemento decisivo de la actuación prevaricadora el ejercicio arbitrario del poder, proscrito por el artículo 9.3 de la Constitución, en la medida en que el ordenamiento lo ha puesto en manos de la autoridad o funcionario público. Y así se dice que se ejerce arbitrariamente el poder cuando la autoridad o el funcionario dictan una resolución que no es efecto de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico sino, pura y simplemente, producto de su voluntad, convertida irrazonablemente en aparente fuente de normatividad. Cuando se actúa así y el resultado es una injusticia, es decir, una lesión de un derecho o del interés colectivo, se realiza el tipo objetivo de la prevaricación administrativa (*SSTS* de 23-5-1998; 4-12-1998; *STS* núm. 766/1999, de 18 mayo y *STS* núm. 2340/2001, de 10 de

diciembre).

Puede decirse, como se hace en otras sentencias, que tal condición aparece cuando la resolución, en el aspecto en que se manifiesta su contradicción con el derecho, no es sostenible mediante ningún método aceptable de interpretación de la Ley (STS núm. 1497/2002, de 23 septiembre), o cuando falta una fundamentación jurídica razonable distinta de la voluntad de su autor (STS núm. 878/2002, de 17 de mayo), o cuando la resolución adoptada -desde el punto de vista objetivo- no resulta cubierta por ninguna interpretación de la Ley basada en cánones interpretativos admitidos (STS núm. 76/2002, de 25 de enero). Cuando así ocurre, se pone de manifiesto que la autoridad o funcionario, a través de la resolución que dicta, no actúa el Derecho, orientado al funcionamiento de la Administración Pública conforme a las previsiones constitucionales, sino que hace efectiva su voluntad, sin fundamento técnico-jurídico aceptable.

Como **requisitos**, podemos señalar los siguientes: 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, es decir, que sea 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 particular voluntad de la autoridad o funcionario, y con el conocimiento de actuar en contra del derecho, lo que le confiere el adjetivo de arbitraria. Por su parte la STS DE 1 DE DICIEMBRE DE 2008 nos recuerda que para pueda existir un delito de prevaricación ha de dictarse una resolución administrativa con carácter decisorio y ha de formar parte de un procedimiento administrativo".

Aplicando dicha doctrina jurisprudencial al caso concreto es obvio que podemos decir que no existe un delito de prevaricación ya que no estamos ante verdaderas resoluciones administrativas. La introducción de datos no supone que se haya dictado una resolución, como actividad administrativa que pone fin al procedimiento (Artículo 87 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común). Además esa introducción, como ya hemos dicho antes, no producía efecto jurídico alguno que afectara al contribuyente por lo que esa introducción de datos no tenía un contenido material. No hay lesión de derecho alguno o del interés colectivo, tal como exige la jurisprudencia.

CUARTO. La no acreditación de que el Sr. Ibarra cometiera delito de falsedad o de prevaricación en la introducción de datos no reales lleva a la absolución automática de los otros tres imputados por estos delitos, los cuales se limitaban a seguir las directrices de su superior jerárquico.

QUINTO. En segundo lugar el Ministerio Fiscal acusa al Sr. Ibarra de excluir e impedir actividades de comprobación e inspección iniciadas o pendientes de inicio en relación a determinados contribuyentes, concretamente ocho. En estos casos, el único delito imputado es el de prevaricación y son independientes de que estuvieron o no asignados al Sr. Ibarra.

Ahora examinaremos cada uno de los casos por separado. Seguiremos el orden establecido en el escrito de acusación sin añadido alguno ya que el Ministerio Fiscal no hizo referencia alguna a estas ocho casos durante el informe final, excepto manifestar que se remitía a los informes periciales.

1) AIRLAN, S.A. Según el escrito de acusación, el Sr. Ibarra, con la única intención de favorecer a dicha sociedad, ordenó mediante escrito de fecha 30 de abril de 2002 alterar el alcance de las actuaciones inspectoras limitándolas a retenciones de trabajo personal, habiendo permitido la presentación de declaraciones complementarias extemporáneas (sic) el día 25 de abril de 2002.

En primer lugar decir que el escrito de acusación contiene un error al calificar la declaración complementaria como extemporánea ya que por su propia naturaleza son siempre extemporáneas, debería haber dicho declaración complementaria o extemporánea (folio 21066- informe pericial Sr. Luengo) De los informes periciales del Sr. Pérez Rey y Sr. Luengo, no se desprende la existencia de delito de prevaricación. En primer lugar hay que tener en cuenta que la normativa foral no regulaba cómo efectuar la limitación del alcance de la inspección una vez que hubiera sido aprobado el plan. Pero lo cierto y esto no es discutido, a veces se limitaban las actuaciones inspectoras. En el presenta caso el Sr. Ibarra justificó su decisión por el hecho de que era una empresa que estaba en dificultades y presentaron declaraciones complementarias. El Sr. Renedo, jefe de inspección, dijo que el Sr. Ibarra comentó en una reunión que se iba a limitar los conceptos y años a inspeccionar ya que se habían presentado declaraciones complementarias al objeto de regularizar la situación fiscal de la empresa.

El perito Sr. Luengo confirma la existencia de declaraciones complementarias o extemporáneas por retenciones

IRPF 4T 2001, el 25/04/02, (cuota ingresada 73.16 euros) y por impuesto de sociedades del 2000, el 12 de agosto de 2002 (cuota ingresada 67.547,41 euros). Con anterioridad además ya había presentado otras declaraciones complementarias por retenciones IRPF 1T 98 (en julio 98), 4T 98 (en mayo 99) y 4T 99 (el 30 de marzo de 2000).

Pues bien, de lo anterior no se puede deducir que exista prevaricación. La explicación dada por el acusado parece razonable y no se acredita que haya sido injusta. Se puede estar de acuerdo o no con los criterios seguidos, incluso la resolución pudiera ser declarada contraria a Derecho por un órgano administrativo o un tribunal contencioso-administrativo pero eso no significa que haya injusticia y arbitrariedad, que son las notas esenciales de la prevaricación. Nulidad de pleno derecho no es sinónimo de prevaricación. Se presentaron declaraciones complementarias, lo que puede justificar mínimamente al menos la decisión, y la acusación no ha acreditado que si se hubiera efectuado una inspección completa de los años 1999 y 2000 el resultado hubiera sido distinto.

2) HIGH TECHNOLOGY MANAGEMENT, S.A., don Pedro María Abásolo y don Jesús Lobo fueron incluidos en plan de inspección el año 2001. Cuando ya se había asignado la carpeta al inspector Sr. De los Ríos, con fecha 15 de junio de 2001, dicho inspector recibió un documento suscrito por el Sr. Ibarra en el que se acordaba su retirada del plan de inspección.

La retirada de plan era otra cuestión que no estaba regulada en aquella época en la normativa foral. Eso no significaba que no se hiciera. Nadie ha puesta en duda que en algunos casos hubo retiradas de plan y que la forma de hacerlo era con un escrito del Sr. Ibarra aunque con conocimiento del Director. En definitiva, era el Director General quién autorizaba la retirada del Plan aunque se documentaba siempre a través de un escrito firmado única y exclusivamente por el Sub-Director, en este caso el Sr. Ibarra.

En el presente caso, el Director General, dice que él no dio la orden o prestó su conformidad para la salida de plan. El Sr. Ibarra dice que sí, que el Director General conocía la salida de plan y que se hizo porque habían sido introducidos de manera incorrecta en el plan. El inspector Sr. De los Ríos dice que lo único que sabe es que el Sr. Ibarra le dijo que se retiraban del plan por haber sido introducidos por motivos infundados y que no sabe nada más. El Sr. Renedo, Inspector-Jefe, dice que no sabe exactamente de dónde vinieron instrucciones para retirar a esas tres personas de plan, pero que no fue iniciativa del Sr. Ibarra y que había presiones más allá del Director General.

Las pruebas periciales nada dicen respecto de este caso.

En primer lugar no queda acreditado en este caso que ésta retirada fuera ordenada por el Sr. Ibarra, sin perjuicio de que se documentara en un escrito firmado por él. De la declaración del Sr. Renedo, testigo de la acusación y que no es sospechoso de intentar favorecer al Sr. Ibarra, se desprende claramente que la orden no provenía directamente del Sr. Ibarra. Por otra parte tampoco se ha acreditado por la acusación que la resolución hubiera sido arbitraria e injusta. Pudiera ser contraria a Derecho, por falta de motivación o por ser dictada con falta de competencia, pero como ya hemos dicho antes eso no significa que sea prevaricadora. No hay prueba alguna de que la retirada fuera arbitraria y haya producido efectos injustos.

3) Según el Ministerio Fiscal, la Agencia Estatal Tributaria solicitó expresamente que la sociedad CARTERA DEVA fuera incluida en Plan y en fecha 20 de noviembre de 2001 el Sr. Ibarra se negó a que fuera incluida en la previa selección para su inclusión en plan de inspección, y a pesar de la información de la AEAT y las elevadas cantidades a las que se refería, el Sr. Ibarra no realizó actividad alguna de comprobación o constatación de los datos que se aportaban.

El perito Sr. Luengo trata el tema en su informe pericial (folios 21095, 21096, 21097 y 21135). Aparte de que era una cuestión que correspondía resolver a la Diputación Foral, lo cierto es que el informe pericial atribuye la responsabilidad de las decisiones tomadas respecto de Cartera Deva al Director General Sr. Muguruza, por lo que difícilmente se puede imputar nada en este caso al Sr. Ibarra.

4) ABAROA S.A.- Esta sociedad fue incluida en Plan el 21 de septiembre de 2000, notificándose al contribuyente en fecha de 9 de octubre de 2000 el incio de actuaciones por todos los conceptos tributarios de los ejercicios 97 y 98. El Sr. Ibarra, sin conocimiento del Director General, con fecha 16 de noviembre de 2000 acuerda su retirada de plan.

El Sr. Ibarra manifiesta que el Director General conocía la retirada y que lo autorizó. El Director lo niega. Por su parte el inspector jefe, Sr. Renedo y el inspector actuario Sr. Ziorruga, manifestaron en el acto del juicio que la orden de retirada provenía del Director, Sr. Muguruza. La retirada se documentó en un escrito en que se aducían razones de oportunidad y eficacia.

En primer lugar decir que no queda acreditado que la orden fuera del Sr. Ibarra. Dos testigos relevantes afirman que la orden provenía del Director, aunque luego se documentara, como era habitual, con la sola firma del

sub-director Sr. Ibarra. Esto ya es duda suficiente como para no poder imputar el hecho al Sr. Ibarra.

Por otra parte, como ya hemos dicho en casos anteriores, no se acredita por la acusación que la retirada de plan fuera injusta y arbitraria. No hay prueba al respecto.

5) INMOBILIARIA BASEIBAR. La acusación, en este punto, es algo confusa pero parece que se acusa al Sr. Ibarra de haber llegado a un acuerdo con los representantes de la sociedad o sus asesores para no comprobar las declaraciones de dos años (suponemos de I.V.A) a cambio de la presentación de unas declaraciones complementarias.

La inspectora actuaria encargado del caso, doña Margarita Grande, explicó las razones por las que había de limitarse la inspección al impuesto de transmisiones patrimoniales y de hecho el Director General autorizó la inclusión de la sociedad en plan, por solamente ese concepto. Las razones que expuso dicha inspectora para actuar de ese modo fueron exclusivamente jurídicas. De hecho ella continuó solamente con el tema del I.V.A. y no con las transmisiones patrimoniales puesto que había llegado a la conclusión de que la transmisión que investigaba estaba sujeto a I.V.A y que la inspección terminó sin acta. Esto era una practica irregular, pero era cómo se hacía normalmente dentro de la Hacienda Foral. De lo declarado en el acto del juicio por la inspectora actuaria no se deduce la existencia de orden alguna para que dicha empresa fuera retirada de plan, sino que de hecho fue incluida en plan aprobado por el Director. Ella reconoce que la operación que investigaba finalmente no estaba sujeta al impuesto de transmisiones sino al I.V.A. y realizó el informe correspondiente para el departamento de gestión, puesto que dicha empresa había solicitado devolución.

En este caso tampoco ha quedado acreditado ese supuesto acuerdo, ni tampoco resolución alguna que pueda considerarse como arbitraria e injusta y volvemos a repetir que dictar una resolución no ajustada a derecho no es lo mismo que prevaricar.

6) El sexto caso se refiere a las sociedades Jamones Claudio, S.L, Jamones Belako, S.L. y Galarpe, S.L. Estas sociedades, según el escrito de acusación del Ministerio Fiscal, fueron incluidas en plan de inspección respecto de los impuestos de sociedades e I.V.A., por una denuncia debidamente documentada interpuesta por uno de los socios. Según el Ministerio Fiscal el Sr. Ibarra limitó la inspección a sólo un año, sin justificación alguna, lo que no se realizaba así en esa fecha y en esas propuestas concretas, admitiendo declaraciones complementarias respecto al

ejercicio 1998, y dando la orden el Sr. Ibarra de que no se comprobasen dichas declaraciones.

Según el inspector jefe, Sr. Renedo, las órdenes en este caso provenían del Director General. Pero aún en el caso de que las órdenes para limitar la inspección a un ejercicio fueran dadas exclusivamente por el Sr. Ibarra, la acusación no consigue probar la existencia de delito alguno.

El Sr. Ibarra justifica la decisión de limitar a un año la inspección puesto que se habían presentado declaraciones complementarias respecto del año 1998 y a finales del 2002 se quería que la inspección llegara a más contribuyentes y por eso también redujo a uno el año. Está acreditado documentalmente que Jamones Claudio, S.L. ingresó 20.002.052 pesetas en la declaración complementaria respecto del ejercicio de 1998 y Jamones Belako también presentó declaraciones complementarias referidas a retenciones por IRPF del cuarto trimestre de 1998, ingresando 100.000 pesetas. No hay documentación en la causa respecto de GALARPE, S.L. puesto que cuando el juzgado instructor solicitó información respecto de la misma se contestó desde la Diputación que no se podía enviar la carpeta por estar en poder del Inspector.

En fase de instrucción ya declaró el Director General, Sr. Muguruza, que era normal que, en los casos de denuncias entre socios, se presentaran declaraciones complementarias. Se pueden compartir o no las justificaciones del Sr. Ibarra pero tienen su lógica y sentido. No se acredita que la limitación obedeciera a su sola voluntad careciendo de cualquier otra justificación. Tampoco se acredita que fuera injusta en el sentido de que hubiera pasado si se hubiera inspeccionado el ejercicio 1998. ¿Hubiera tenido que ingresar en la Hacienda Jamones Claudio, S.L. una cantidad superior a los 20.000.000 de pesetas que ingresó en la declaración complementaria? No hay prueba de esto.

7) El siguiente supuesto de posible prevaricación es, según el escrito de acusación del Ministerio Fiscal, el de las sociedades Biltosan, S.A y Maderas Negrete. Según la acusación las sociedades fueron cargadas en plan de inspección el 1 de diciembre de 1995, citándose en enero de 1997 a Biltosan, S.A para inspección y 15 días después a Maderas Negrete, y de igual modo a una de las personas físicas (sic). A pesar de ello, no se practicaron actuaciones inspectoras ni de comprobación de los ejercicios a que se refería la inspección, admitiendo el Sr. Ibarra lo que le exponía y le presentaba la asesora de aquellos contribuyentes, siendo devuelta la carpeta de Biltosan, S.A y Maderas Negrete por orden del Sr. Ibarra.

El Sr. Negrete, administrador las sociedades, explicó en el acto del juicio que había pasado por una enfermedad grave y sus hermanos se ocuparon de la empresa. Cuando volvió

a la empresa hacia el año 1996 se encontró que la contabilidad se había llevado de manera desastrosa. Es entonces cuando les llega el tema de las inspecciones coincidiendo además con una sentencia condenatoria de 100.000.000 de pesetas. Todo ello podía suponer el cierre de la empresa. Uno de sus hermanos habló con el Sr. Rubí, funcionario de la Hacienda Foral, informando sobre la situación económica de la empresa. El Sr. Rubí manifestó en el acto del juicio que ello era cierto y que como el no tenía competencia en ese tema lo comentó con el Director General, en aquella época, SR. Urizarbarrena., el cual a su vez remitió el caso al Sr. Ibarra.

La asesora fiscal de dichas sociedades tuvo una entrevista con el Sr. Ibarra y le comentó la situación económica de la empresa. Según comentó el Sr. Negrete lo que se quería era intentar fraccionar o aplazar pagos puesto que si no habría que cerrar la empresa, con la consiguiente pérdida de puestos de trabajo. La consecuencia de todo ello es que no se realizaron actuaciones inspectoras pero no significa que se eximiera de toda responsabilidad a dichas empresas puesto que presentaron declaraciones complementarias. De nuevo se podrá estar de acuerdo o no con las justificaciones dada por el acusado sobre salvaguarda de puestos de trabajo, que era una política de la Diputación, según manifestaron todos los Directores Generales que declararon en el acto del juicio pero no es una decisión que sólo se pueda explicar desde la arbitrariedad. Además de lo declarado por el administrador y por el Sr. Rubí se deduce que el Director General conocía el tema por lo que es más que posible que esta decisión se tomara con el conocimiento del Director General de aquella época Sr. Urizarbarrena.

8) Finalmente tenemos el tema de las sociedades Inversiones Galas, Estigia, Angal, Promociones Negra y Promociones Bartal. En este punto, el escrito de acusación es algo confuso y parece que lo que se le imputa al Sr. Ibarra es la retirada de plan de estas sociedades.

Ya del propio escrito de acusación del Ministerio Fiscal se ve que poca responsabilidad tenía el Sr. Ibarra en todo este tema. En el escrito de acusación se reconoce que el actuario remitió escrito al Director General informándole de lo ocurrido en los expedientes. Pero es que además Director General, SR. Muguruza, asumió la responsabilidad de las decisiones que se tomaron respecto de dichas empresas. Y el inspector justificó jurídicamente que no se siguieran actuaciones contra dichas sociedades por haber prescrito las posibles irregularidades ya que había habido un cambio de legislación que acortaba los plazos. Hay que recordar que estas empresas pertenecían al grupo Evizalde y Promarsa y que habían sido inspeccionadas. El Sr. Ibarra junto con otro actuario sostuvo la existencia de simulación y que la deuda ascendía a mil quinientos millones de pesetas, tras los

recursos correspondientes, el Director General, previo informe favorable de la oficina técnica, decidió estimar los recursos y se rebajo la cantidad a menos de 700 millones, en contra de la opinión del Sr. Ibarra. El Director General asumió la responsabilidad de todas las decisiones y las justificó, así como el Sr. Renedo justificó la no continuación de las actuaciones por prescripción y falta de actividad de las sociedades.

SEXTO. Ahora analizaremos el delito de desobediencia que se imputa al Sr. Ibarra. Al respecto la Jurisprudencia señala: "Volviendo al párrafo primero de artículo 410, interesa destacar que la Sala Segunda del Tribunal Supremo, en su sentencia de fecha 13 de junio de 2.000, (resolución 1.037/2000, recurso 652/1999), dice: "El tipo básico de desobediencia funcional, en cuanto a la acción, consiste en negarse abiertamente a dar el debido cumplimiento a determinadas órdenes judiciales o administrativas (artículo 410.1 C.P.) constituyendo un tipo de mera actividad (o inactividad) que no comporta la producción de un resultado material. Por ello no se anuda al mismo la realización de un acto concreto, positivo, sino que basta la omisión o pasividad propia de quien se niega a ejecutar una orden legítima dictada dentro del marco competencial de su autor. La jurisprudencia de esta Sala, así, comprende dentro del tipo tanto la manifestación explícita y contundente contra la orden como la adopción de una actitud de reiterada y evidente pasividad a lo largo del tiempo sin dar cumplimiento a lo mandado, es decir, la de quien sin oponerse o negar la misma, tampoco realiza la mínima actividad exigible para su cumplimiento (S.S.T.S. 18/4 u 11/10/97), de forma que el adverbio abiertamente aplicado a la negativa puede predicarse tanto en un caso como en otro, en el primero directamente, en el segundo, deducido con igual vigor de la actitud del sujeto activo...".

Una exégesis -o exegesis- literal del inicio del precepto, en efecto nos hace ver que no se refiere a los casos en los que lo que hay es una desidia en el cumplimiento de aquella orden, sino que a los casos en que hay reluctancia al debido cumplimiento de aquellas decisiones.

Pero tampoco se prevé tal tipo penal para el caso de la simple renuencia, sino que se impone que sea ésta, además, "abierta". Por tanto, la utilización del verbo "negar" seguida del adverbio de modo "abiertamente" impone que se hayan de dar aquellas dos notas de negativa a cumplir y que, además, la misma sea abierta.

Así la posterior sentencia de dicha Sala de fecha 21 de enero de 2.003 (resolución 2088/2002, recurso 3823/2000) insiste en que se ha de tratar de una negativa abierta, es decir, "que se expresa de modo rotundo y claro por el desobediente (empecinamiento), bien lo sea de modo directo o indirecto".

De forma mas genérica, la de fecha 14 de junio de

2.002 (resolución 485/2002, recurso 1.776/2000), dice: "...la palabra "abiertamente" que emplea el precepto para calificar una negativa a obedecer, ha de interpretarse, según constante jurisprudencia, no en el sentido literal de que la negativa haya de expresarse de manera contundente y explícita empleando frases o realizando actos que no ofrezcan dudas sobre la actitud desobediente, sino que también puede existir cuando se adopte una reiterada y evidente pasividad a lo largo del tiempo sin dar cumplimiento a lo mandado, es decir, cuando sin oponerse o negar el mismo tampoco se realice la actividad mínima necesaria para llevarla a cabo, máxime cuando la orden es reiterada por la autoridad competente para ello, o lo que es igual, cuando la pertinaz postura de pasividad se traduzca necesariamente en una palpable y reiterada negativa a obedecer".

Aplicando la doctrina jurisprudencial a los hechos declarados probados no cabe más que la absolución. El tipo exige que la negativa sea abierta y que la orden esté revestida de las formalidades legales. Además para que sea de aplicación el tipo han de tratarse de los casos de desobediencia más graves puesto que para el resto ya existe la responsabilidad disciplinaria. En un contexto de "bronca", el Director General le dice al sr. Ibarra que proceda a borrar todos los contribuyentes de sus programas como el 0052. El Sr. Ibarra sabe que tiene que hacer eso, como se deduce de sus declaraciones ante el Juzgado de Instrucción, pero no lo hace. La omisión, como dice la jurisprudencia, es también negativa pero falta el requisito de que fuera abierta y por otra parte teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso, no tiene la suficiente gravedad para ser considerada esa desobediencia como un delito, siendo suficiente, en su caso, la responsabilidad disciplinaria.

Decimos que no es abierta ya que el Director General no reitera la orden, dada en un ambiente de máxima tensión, y no se preocupa tampoco jamás de comprobar si la orden ha sido ejecutada o no, lo que demuestra la relativa importancia que había dado todo el asunto. Por otra parte, el Sr. ALONSO, inspector y asesor del Director General, una semana después de haber sido dada la orden conocía que la orden no se había cumplido, como él mismo manifestó en el acto del juicio al haber solicitado a Documentación Fiscal que se levantara la "traba" de uno de los contribuyentes asignados al Sr. Ibarra.

El transcurso del tiempo, la inactividad del Director General y el contexto en el que dió la orden hacen que no podemos considerar la existencia de una desobediencia abierta y mucho menos que sea tan grave que haya de considerarse un delito penal. Por otra parte hay que tener en cuenta que para borrar los contribuyentes no era necesario el concurso del sr. Ibarra. El Director General podía haber ordenado el borrado directamente a la Unidad de Documentación Fiscal o a la empresa LANTIK.

SEPTIMO. El último delito por el que acusa el Ministerio Fiscal es el de cohecho, concretamente en su modalidad del artículo 419 del Código Penal. Éste artículo ha sido sustancialmente modificado por la Ley Orgánica 5/2010 de 22 de junio, entrando en vigor la modificación de este artículo el 23 de diciembre de 2010. En su redacción anterior que es la aplicable al presente caso y la utilizada por la acusación, dicho artículo decía: "La autoridad o funcionario público que, en provecho propio o de un tercero, solicitare o recibiere, por sí o por persona interpuesta, dádiva o presente o aceptare ofrecimiento o promesa para realizar en el ejercicio de su cargo una acción u omisión constitutivas de delito, incurrirá en la pena de prisión de dos a seis años...".

En el presente caso procede la absolución. En primer lugar el Sr. Ibarra no ha cometido delito alguno y por otra parte es que no hay prueba alguna en todo el procedimiento de que el Sr. Ibarra haya solicitado o recibido dádiva o presente o haya aceptado ofrecimiento o promesa. A pesar de la falta de prueba testifical o documental, la acusación, de manera totalmente genérica, mantiene que uno o varios contribuyentes abonaron cantidades al Sr. Ibarra para que éste dificultara o impidiera las labores de comprobación e inspección. Ni se sabe quienes pagaron, ni cuánto, pero que fueron al menos fueron 337.000 euros.

Esa cantidad fue la que ingresó el Sr. Ibarra en una cuenta a nombre de los herederos de su padre. El dinero procedía de dos préstamos hipotecarios contratados por el SR. Ibarra en diciembre de 2002 y enero de 2003. ¿Por qué contrata el SR. Ibarra los préstamos?. Según él es para devolver un préstamo que le había hecho su difunto padre y ahora correspondía por tanto a los herederos. El tema del préstamo de su padre no está ni mucho menos acreditado ya que de los informes periciales se desprende que en principio, su difunto padre no tenía capacidad económica para hacer un préstamo a favor de su hijo por importe de 337.000 euros.

Ese dinero ingresado proviene de los préstamos hipotecarios, lo que no ha quedado acreditado cuál era el objeto y necesidad de dichos préstamos hipotecarios. Las hipótesis pueden ser múltiples, sin que haya absolutamente ningún indicio en toda la causa que nos pueda hacer pensar que al menos 337.000 euros fueron entregados al Sr. Ibarra, por personas desconocidas, al objeto de cometer actos delictivos dentro de la Hacienda Foral.

OCTAVO. Finalmente haremos unas consideraciones sobre los informes periciales de los Sres. Pérez Rey y Luengo, en los que se basa fundamentalmente el Ministerio Fiscal para sustentar su acusación.

Los informes exceden notablemente de lo que debería ser un informe pericial. Se supone que el informe pericial debería aportar conocimientos técnicos de una materia determinada y en parte así lo hacen los informes periciales, pero gran parte de la exposición de los informes periciales y conclusiones entran en cuestiones jurídicas, que les son totalmente ajenas a los peritos y que son competencia exclusiva del Tribunal. Por otra parte muchas de sus conclusiones carecen de rigor y se llega a las mismas sin fundamentación alguna o insuficiente, basándose únicamente en las declaraciones prestadas en la fase de instrucción por los acusados y los testigos.

Todo ello hace que las conclusiones a las que se llega a veces en los informes periciales no se puedan tomar en consideración por este Tribunal sobre todo aquellas conclusiones en la que se establecen consecuencias jurídicas, que es una labor totalmente ajena a los peritos.

IX- Al absolverse a los acusados se declaran las costas de oficio.

En virtud de la Potestad Jurisdiccional que nos viene conferida por la Soberanía Popular y en nombre de S.M. el Rey.

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 Tecedor, 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.

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- Dada y pronunciada fué la anterior Sentencia por los/las Ilmos/as. Sres/as. Magistrados/as que la firman y leída por el/la Ilmo/a. Magistrado/a Ponente en el mismo día de su fecha, de lo que yo el/la Secretario certifico.