

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075310

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 441/2019, de 2 de octubre de 2019

Sala de lo Penal

Rec. n.º 708/2018

SUMARIO:

Delito contra la Hacienda pública. Elemento objetivo. Defraudación. La sentencia es condenatoria por delito fiscal imputado por no haber satisfecho sus obligaciones fiscales de acuerdo al impuesto de la renta de personas físicas, aunque sí declaró ese ingreso como impuesto de sociedades de la empresa «Comunicación y management» afirmando la compensación de dichos ingresos con los importes negativos de años anteriores. La defraudación es un elemento de la tipicidad respecto a la que hemos dicho que se integra cuando en orden a la determinación del elemento subjetivo del injusto (dolo del autor) «declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto comete el delito» [Vid., STS de 26 de noviembre de 2008, recurso n.º 496/2008 (NFJ036248)] y concurrirá cuando «se aporten a la declaración del impuesto datos mendaces, susceptibles de ocultar o enmascarar la realidad». [Vid., STS de 5 de octubre de 2015, recurso n.º 327/2015 (NFJ060440)], incluyéndose supuestos de dolo eventual [Vid., STS de 30 de septiembre de 2010, recurso n.º 223/2010 (NCJ053955)]. En el delito de defraudación tributaria se exige la ocultación de ingresos como medio para eludir el pago de impuestos no bastando el mero impago. Por tanto, el concepto de defraudación está vinculado a actuaciones de ocultación o alteración de datos de obligatoria comunicación. Consecuentemente, la conducta del acusado que hizo figurar una actividad mercantil de una sociedad para eludir su obligación de pago tributario por actos realizados en el ámbito de su trabajo como persona física, integra la defraudación típica. El razonamiento por el que el tribunal afirma la realización de una actividad personalísima del acusado, y no de la sociedad que facturó los honorarios, se basa en una actividad probatoria, testifical y documental, que es valorada por el tribunal en términos de razonabilidad, destacando las fechas de los contratos, sus prórrogas y, la percepción parcial de honorarios, anteriores a la constitución de la sociedad mercantil. La mera alegación, no discutiendo la razonabilidad del argumento de la sentencia, referida la intervención de una sociedad, no convierte a discrepancia jurídica la realizada que se declara probada que es subsumida en la defraudación típica del delito contra la Hacienda pública.

PRECEPTOS:

Ley de Enjuiciamiento Criminal de 1882, art. 849.1.

Ley Orgánica 10/1995 (CP), arts. 305.

PONENTE:*Don André Martínez Arrieta.*

Magistrados:

Don ANDRES MARTINEZ ARRIETA
Don JUAN RAMON BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE
Don ANDRES PALOMO DEL ARCO
Don VICENTE MAGRO SERVET
Don EDUARDO DE PORRES ORTIZ DE URBINA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 441/2019

Fecha de sentencia: 02/10/2019

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 708/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/09/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Andres Martinez Arrieta

Procedencia: Audiencia Provincial de Madrid. Sección Décimo Séptima.

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 2ª

Transcrito por: AMV

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 708/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Andres Martinez Arrieta

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 2ª

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 441/2019

Excmos. Sres.

D. Andres Martinez Arrieta
D. Juan Ramon Berdugo Gomez de la Torre
D. Andres Palomo Del Arco
D. Vicente Magro Servet
D. Eduardo de Porres Ortiz de Urbina

En Madrid, a 2 de octubre de 2019.

Esta sala ha visto el recurso de casación por infracción de ley, interpuesto por D. Constancio , representado por la procuradora Dña. Pilar Rodríguez Buesa y defendido por el letrado D. Nicolás Patricio Lerma Burrow, contra la sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Madrid, Sección Décimo Séptima, de fecha 30 de noviembre de 2017 , que le condenó por delito contra la Hacienda Pública, siendo también parte el Ministerio Fiscal; y como parte recurrida la Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Andres Martinez Arrieta.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El Juzgado de Instrucción nº 36 de Madrid, instruyó Procedimiento Abreviado 870/2016 contra Constancio por delito contra la Hacienda Pública, y una vez concluso lo remitió a la Audiencia Provincial de Madrid, Sección 17ª, que con fecha 30 de septiembre de 2017 dictó sentencia que contiene los siguientes HECHOS PROBADOS: PRIMERO. 1. Con fecha 13 de febrero de 2004 el acusado don Constancio, actuando en su propio nombre y derecho, formalizó con don Esteban (que actuaba nombre y representación de la entidad Soto de Algete, SA. de la que era su único propietario), un documento por el que, exponiendo que la sociedad Soto de Algete, SA. era propietaria de una finca rústica denominada DIRECCION000 sita en el término municipal de Algete (Madrid) y que en estos momentos ambas partes tenían conocimiento de que la sociedad Golf de La Moraleja SA deseaba construir un nuevo campo de golf y habían iniciado la búsqueda de terrenos próximos a la zona de Alcobendas (Madrid) que cumple los requisitos necesarios para ese fin, interesando a don Esteban la venta de parte de la finca rústica DIRECCION000 y que, por otro lado, don Constancio, por su cercanía a la sociedad Golf de la Moraleja SA, se considera capacitado para presentar la alternativa de los terrenos DIRECCION000, con vistas a conseguir que dicha alternativa sea finalmente la opción adoptada por la sociedad Golf de La Moraleja SA. para su nuevo campo de golf, con tales premisas acordaron:

"PRIMERO: Que don Constancio se hará cargo de las negociaciones encaminadas a llevar a buen puerto la venta de parte de la DIRECCION000 a la mercantil Golf de La Moraleja, SA.

SEGUNDO: Que como remuneración por su intervención, siempre que la venta se lleve a cabo en un plazo no superior a cinco años, se fija una comisión por importe del 3% de la venta, que en el supuesto de que el precio final supere los 35.000.000 euros ascenderá a 1.500.000 euros, pagaderos a D. Constancio o a la persona jurídica que éste designe en el momento de emisión de la correspondiente factura".

2. Tras la firma del anterior contrato don Constancio realizó gestiones de aproximación personal entre don Esteban y los responsables de la entidad Golf de la Moraleja, SA, firmando éstos ya en fecha 26 de junio de 2004 un contrato de opción de compra en virtud del cual la entidad Soto de Algete, SA. -representada por don Esteban a la entidad Club de la Moraleja un derecho de opción de compra sobre una porción de la finca denominada DIRECCION000 de una superficie de 121,5 hectáreas propiedad de la mercantil Soto de Algete, SA, así como sobre la concesión de riego del Arroyo de la Torrecilla y otros derechos, al objeto de poder destinar la finca adquirida, una vez segregada de la DIRECCION000 y adquirida su propiedad, previa la obtención de las autorizaciones medioambientales y urbanísticas correspondientes, la construcción y explotación de uno o varios campos de golf e instalaciones y edificaciones complementarias.

En virtud de dicho contrato de opción de compra la entidad Golf de la Moraleja, SA. pagó a la entidad Soto de Algete, SA. la cantidad de 464.000 euros.

Con fecha 20 de enero de 2005, las entidades Golf de la Moraleja, SA. y Soto de Algete, SA. suscribieron un acuerdo de novación en virtud del cual se modificaba el contrato de opción ampliando la superficie de la finca objeto del derecho de opción -que se ampliaba de 121,5 Ha. a 136 Ha.- manteniendo plenamente en vigor, en todo lo no expresamente modificado por el referido Acuerdo de novación del contrato de opción. En virtud de este acuerdo de novación Golf de la Moraleja, SA. pagó a la entidad Soto de Algete, SA. la cantidad de 696.000 euros.

3. Finalmente y tras la segregación de determinadas fincas de la finca matriz DIRECCION000, el día 2 de diciembre de 2008 se formalizó mediante escritura notarial el contrato de compraventa por la que don Esteban vendió dos de las fincas segregadas a la entidad mercantil Golf de la Moraleja, SA. por el precio de 30.928.465 euros más 4.948.554 euros en concepto de IVA. En total, el precio ascendió a 35.877.019,40 euros,

4. Llegado a buen término la compraventa de los terrenos del señor Esteban a la entidad Golf de la Moraleja, SA, el acusado don Constancio procedió a reclamar el pago de la comisión pactada en el documento de 13 de febrero de 2004 por su función de intermediación que, a la vista del precio de la compraventa, el importe de la comisión ascendía de 1 500.000 euros.

Para cobrar tal importe de 1.500.000 euros como honorarios o comisión por su intervención conforme a lo pactado en documento de 13 de febrero de 2004, don Constancio no emitió una factura a su propio nombre, sino

que confeccionó -bien personalmente o bien por alguien a sus órdenes- una factura de fecha 28 de diciembre de 2008 a nombre de la entidad Comunicación y Management Sponsoring de Eventos Deportivos, SLU., factura n o NUM000 dirigida a don Esteban por el concepto de "Honorarios profesionales por la intermediación y consecución de la venta de terrenos a un club deportivo y posterior realización de un campo de golf"

El importe la factura es de 1.500.000 euros; el IVA al tipo del 16%)supone 240.000 euros); y el total de la factura asciende a 1 .740.000 euros.

Se indicada como forma del pago el ingreso en la cuenta NUM001 .

Dicha factura fue pagada por Soto de Algete, SA. (don Esteban) mediante cuatro transferencias:

FECHAS	IMPORTE	DESTINATARIO DE LA TRANSFERENCIA
03/11/2008	100.000	Viajes Dublín
11/12/2008	770.000	Comunicación y Management
30/12/2008	750.000	Comunicación y Management
28/01/2009	120.000	Comunicación y Management
TOTAL	1.740.000	

SEGUNDO.

1. La entidad mercantil Comunicación y Management Sponsoring de Eventos Deportivos, SLU. se constituyó el día 7 de mayo de 2007 como sociedad de responsabilidad limitada de carácter Unipersonal con fecha de inicio de sus operaciones el mismo día 7 de mayo de 2007.

Conforme al artículo 20 de sus Estatutos sociales el objeto social de la entidad era la "Organización y servicios de publicidad y esponsorización en el ámbito deportivo".

Se fijó como capital social 3.006 euros representado por 3.006 cuotas o participaciones sociales iguales que -en teoría- fueron suscritas y su precio desembolsado por doña Bernarda , quien en el acto de la constitución fue nombrada Administradora única

2. Unos meses más tarde doña Bernarda transmitió el 100% de las participaciones sociales a don Constancio , aunque continuando con su cargo de administradora única, sin hacer constar tal transmisión de las participaciones en el Registro Mercantil.

3. La entidad Comunicación y Management Sponsoring de Eventos Deportivos, SLU., ni ninguno de sus trabajadores, realizó ningún tipo de función de intermediación en la ejecución del contrato de 13 de febrero de 2004 que dio lugar al pago de la comisión de 1.500.000 euros.

Comunicación y Management Sponsoring de Eventos Deportivos, SLU. no tenía trabajadores para la realización de trabajos de intermediación.

Don Constancio no era trabajador, ni ostentaba cargo alguno, en dicha sociedad Comunicación y Management Sponsoring de Eventos Deportivos, SLU.. Tampoco desarrolló - ni tampoco facturó- ningún trabajo para la entidad Comunicación y Management Sponsoring de Eventos Deportivos, SLU., ni como empleado laboral ni como profesional contratado por la entidad mercantil.

4. La entidad Comunicación y Management Sponsoring de Eventos Deportivos, SLU. cobró el importe de la comisión de 1.500.000 euros ingresando los pagos realizados por don Esteban en las cuenta corriente de la entidad (excepto un inicial pago de 100.000 euros que se ingresó directamente en la cuenta corriente de la entidad Viajes Dublín, SA).

Inmediatamente los importes ingresados en las cuentas bancarias de Comunicación y Management Sponsoring de Eventos Deportivos, SLU. fueron transferidos a las cuentas de la entidad Viajes Dublín, SA, sociedad ésta de la que el acusado era administrador único desde el 30 de junio de 2005, era socio mayoritario y en la que tenía una línea personal de crédito, disponiendo el acusado de esta línea de crédito en el año 2008 de un total de 916.078,14 euros.

5. La entidad Comunicación y Management Sponsoring de Eventos Deportivos, SLU. -de la que el acusado don Constancio era propietario único- presentó declaración del Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 2008, declarando el ingreso de la referida factura por el importe de 1.500.000 euros, pero ante las bases imponibles negativas de ejercicios fiscales anteriores, el ingreso de 1.500.000 euros fue compensado con los resultados negativos de los ejercicios precedentes, por lo que tal ingreso de 1.500.000 euros no llegó a tributar ni en el Impuesto de Sociedades ni -como ahora diremos- en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas.

TERCERO.

1. Don Constancio el día 30 de junio del 2009 presentó autoliquidación de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio del año 2008, declaración en la que resultaba una cuota diferencial a pagar de 74.795,90 euros, de la que se abonaron en esa fecha 44.877, 54 euros (primer plazo) y 29.918,36 por el segundo plazo que fue ingresado en el año 2010.

2. A pesar de que el importe de la comisión de 1.500.000 euros pagados por don Esteban era consecuencia de su trabajo personalísimo, realizado efectiva y personalmente por el acusado, en su actuación personal y única -sin la colaboración de otras personas- de intermediación entre el pagador don Esteban y la entidad Golf de la Moraleja, SA, según contrato de 13 de febrero de 2004, el acusado no declaró en su declaración del IRPF correspondiente al ejercicio del año 2008 el importe de dicha comisión de 1.500.000 euros, lo que debía haber hecho al ser una renta obtenida por su personal intervención.

Don Constancio debía haber declarado y tributado por la renta obtenida por su trabajo renta derivada de su actividad económica, integrando el importe de dicha renta en su base imponible como computable la cantidad de 1.422.214,41 euros, una vez descontados como gastos deducibles las cotizaciones en el régimen de autónomo de la Seguridad Social y los gastos de difícil justificación, resultando una cuota debida y adecuada de 686.120,90 euros.

Una vez descontado el importe de la cuota declarada y pagada por don Constancio conforme a su autoliquidación (-74.795,90 euros, en dos plazos), tomando en cuenta determinados ajustes sin trascendencia penal, don Constancio dejó de pagar indebidamente a la Hacienda Pública la cantidad de 610.129 98 euros cantidad que declaramos probado como cuota legalmente adeudada y debida por el acusado en cumplimiento de su obligación de pago del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, y que el acusado consciente y deliberadamente, dejó de pagar no declarando la referida comisión de 1.500.000 euros como renta propia y personal en su declaración del IRPF del ejercicio 2008, a lo que estaba obligado conforme a la legislación tributaria de obligado cumplimiento.

Consecuencia de tal actuación el acusado don Constancio ha ocasionado un perjuicio a la Hacienda Pública que asciende a la cantidad de 610.129,98 euros".

Segundo.

La Audiencia de instancia dictó el siguiente pronunciamiento: Condenamos a don Constancio como autor penal y civilmente responsable de un delito contra la Hacienda Pública relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al ejercicio 2008 conforme a los artículos 305 y 305.bis, a) del Código Penal (redacción dada por Ley Orgánica 7/2012) sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a las siguientes penas:

1 . Pena de PRISIÓN de DOS ANOS , con inhabilitación especial del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena;

2 Pena de MULTA de 1.220.259 96 euros con responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago de UN DÍA de privación de libertad por cada 5.000 euros impagados.

3 Pena accesoria de pérdida de posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de CUATRO AÑOS .

En concepto de responsabilidad civil el acusado don Constancio deberá indemnizar a la Hacienda Pública en la cantidad penalmente defraudada de 610.129 98 euros devengado dicha cantidad los intereses de demora

del artículo 58 de la Ley General Tributaria desde la fecha en que debió efectuarse el ingreso y hasta su completo pago.

El acusado deberá pagar las costas procesales incluidas las de la acusación particular ejercitada por Abogacía del Estado.

De adquirir firmeza la presente resolución o, de ser parcialmente casada manteniendo la condena por delito contra la Hacienda Pública, procédase a su publicación conforme dispone el artículo 235 ter de la Ley Orgánica del Poder Judicial (conforme a su redacción dada por Ley Orgánica 10/2015)

ABSOLVEMOS a la entidad mercantil Comunicación y Management Sponsoring de Eventos Deportivos, SLU. de la responsabilidad civil subsidiaria por la que ha sido acusada civilmente en el presente procedimiento.

Notifíquese esta Sentencia al acusado, al Ministerio Fiscal y a las partes personadas, haciéndoles saber que contra la misma se puede interponerse **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala 2a del Tribunal Supremo, anunciándolo ante esta Audiencia Provincial dentro del plazo de cinco días contados a partir del siguiente a la última".

Tercero.

Notificada la sentencia a las partes, se preparó recurso de casación por la representación de D. Constancio , que se tuvo por anunciado remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo las certificaciones necesarias para su sustanciación y resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose el recurso.

Cuarto.

Formado en este Tribunal el correspondiente rollo, la representación del recurrente, formalizó el recurso, alegando los siguientes **MOTIVOS DE CASACIÓN**:

PRIMERO. Al amparo del artículo 849.1 LECRim ., por infracción de ley, al haberse aplicado indebidamente el artículo 305 CP .

SEGUNDO. Al amparo de los artículos 5.4 LOPJ y 852 LECrim ., por vulneración de derecho fundamental, alegando infracción del derecho a la presunción de inocencia (artículo 24.2 CE).

Quinto.

Instruido el Ministerio Fiscal del recurso interpuesto, la Sala admitió el mismo, quedando conclusos los autos para señalamiento de fallo cuando por turno correspondiera.

Sexto.

Por Providencia de esta Sala de fecha 8 de julio de 2019 se señala el presente recurso para fallo para el día 10 de septiembre del presente año, prolongándose la deliberación del mismo hasta el día de la fecha.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Único.

La sentencia objeto del presente recurso de casación es condenatoria respecto del recurrente como autor de un delito contra la hacienda pública a la pena de prisión de dos años y multa. En síntesis, el relato fáctico refiere que el acusado generó unos ingresos por su labor de intermediación entre el propietario de una finca situada a las afueras de Madrid y la entidad deportiva que quería realizar la extensión de un campo de golf. El contrato de representación para la venta se realizó el 3 febrero 2004 y en el mismo se señala el importe de la comisión que sería abonada por la propietaria del terreno. En la ejecución de ese contrato se realizaron dos contratos de opción de venta, formalizándose la escritura notarial de compra-venta el día 2 diciembre de 2008. En esa labor de intermediación, el tribunal declara probado que "en importe de la comisión era consecuencia del

trabajo personalísimo, realizado directa y personalmente por el acusado en su actuación personal y única- sin colaboración de otras personas-de intermediación. El tribunal afirma en el hecho probado que la cantidad devengada debió ser declarada en el año 2008 como ingreso personal y debió haber sido tributado de acuerdo al IRPF. Se declara probado que el acusado, "para cobrar el importe de 1 millón y medio de euros como honorarios por su intervención conforme a lo pactado... no emitió una factura en su propio nombre sino que confeccionó- bien personalmente o bien por alguien a sus órdenes- una factura de 28 diciembre 2008 a nombre de la entidad comunicación y Management Sponsring Eventos por el concepto de honorarios profesionales por la intermediación y consecución de la venta...". Se declara probado que la citada sociedad fue creada el 7 mayo 2007 como sociedad de responsabilidad limitada de carácter unipersonal siendo su objeto social la organización y servicios de publicidad y esponsorización en el ámbito deportivo; además se declara que meses más tarde de su constitución se transmitieron las participaciones sociales al acusado sin hacer constar tal transmisión en el registro mercantil. Igualmente se declara probado que esta sociedad no participó en ningún tipo de función de intermediación en la ejecución de la venta generadora de los ingresos, que el acusado hubiera trabajado, ni ostentara cargo alguno, en dicha sociedad, ni como empleado laboral, ni profesional contratado por la entidad mercantil. Por último, se afirma que, inmediatamente, los importes ingresados en las cuentas bancarias de la sociedad comunicación fueron transferidos a las cuentas de la agencia de viajes Dublín, sociedad en la que el acusado era administrador único, y socio mayoritario, de la que tenía una línea personal de crédito, disponiendo esta línea en el año 2008 de 916.078,14 euros. La cuota debida e impagada por el impuesto de venta de personas físicas ascendía a 686.120 euros, descontados gastos deducibles y realizada la liquidación del impuesto.

La sentencia es condenatoria por delito fiscal imputado por no haber satisfecho sus obligaciones fiscales de acuerdo al impuesto de la renta de personas físicas, aunque sí declaró ese ingreso como impuesto de sociedades de la empresa "Comunicación y management" afirmando la compensación de dichos ingresos con los importes negativos de años anteriores.

Formaliza dos motivos de oposición que, dada su identidad temática pueden ser analizados conjuntamente. De una parte, discute un error de derecho del artículo 849.1 de la Ley de enjuiciamiento criminal , denunciando la indebida aplicación del artículo 305 del Código penal , al entender que se ha producido un error en la aplicación de la norma por "considerar que el concepto de defraudación del artículo 305 no puede entenderse como la discrepancia jurídica del contribuyente frente de interpretación de los inspectores de hacienda". Entiende que en el fondo de la cuestión hay una divergencia jurídica sobre la ley aplicable a la tributación de los ingresos generados por una labor de intermediación en una compraventa. Tal divergencia jurídica no puede constituir el contenido de la defraudación típica de delito contra la hacienda pública. En el segundo motivo denuncia la vulneración de su derecho fundamental a la presunción de inocencia, al entender que el tribunal de instancia no ha valorado la prueba de descargo que hacía referencia a la intervención de la sociedad en la intermediación en la venta del inmueble, interesando la calificación en el cumplimiento del pago de las obligaciones fiscales de acuerdo al impuesto sociedades y no al impuesto de renta de personas físicas.

Estamos ante una misma razón de impugnación, esto es, la correcta aplicación de la norma tributaria a los hechos declarados probados y, en definitiva la conformación de estos en orden a la aplicación de la norma tributaria. De no entenderlo así, y manteniendo la sustantividad de cada uno de los motivos opuestos, la desestimación sería procedente pues en el primer caso, el error de derecho por indebida aplicación del artículo 305 del Código penal , la aplicación errónea se desvanece desde la lectura del hecho probado donde expresamente se dice, como se ha transcrito anteriormente, que la labor de intermediación fue obra personalísima del acusado, que fue él, en su propio nombre, quien desarrolló la labor de intermediación sin intervención alguna de la sociedad a la que giró y recibió el importe de los honorarios profesionales. Ningún error, por lo tanto, cabe declarar cuando es el hecho probado de la sentencia a cuyo relato ha de estarse, el que dispone que la conducta era personalísima del acusado y, por lo tanto, refiere la norma tributaria aplicable, la correspondiente al Impuesto de Renta de Personas Físicas. En cuanto segundo motivo, la vulneración del derecho fundamental a la presunción de inocencia, bastaría para su desestimación la extensa fundamentación jurídica de la sentencia en la cual va desggranando las declaraciones de peritos y las declaraciones del acusado, exponiendo las actividades realizadas en la intermediación. Fruto de esa percepción inmediata de la prueba personal ante el tribunal es su afirmación referida a que no alberga duda alguna sobre la actuación profesional y personal del acusado en la realización de la intermediación, sin intervención alguna de la sociedad a cuyo nombre se extendió la factura y se realizó el ingreso por los honorarios profesionales devengados fruto del contrato existente entre la sociedad propietaria del solar y la entidad deportiva.

El único alcance que cabe dar a la impugnación es el de discutir la corrección del argumento del tribunal de instancia para aplicar la normativa referida al impuesto de renta de las personas físicas para la tributación por los honorarios cobrados en ejercicio de una actividad de intermediación.

El recurrente en su recurso reitera que la conducta del recurrente fue clara y diáfana, documentando en un contrato su labor de intermediación y la tributación de los honorarios generados a través del impuesto de sociedades y entiende que "el concepto de defraudación del artículo 305 del Código penal no puede entenderse como la discrepancia jurídica del contribuyente frente a una interpretación de los inspectores de hacienda... y no puede interpretarse en el sentido de que todo aquel que sin ocultar o disminuir la cantidad ingresada, presente una autodeclaración que a criterio de los inspectores, no sea la adecuada".

Ambos motivos deben ser, como hemos señalado, analizados conjuntamente. Para su resolución, debemos partir de la interpretación al artículo 13 de la Ley general tributaria, que regula la calificación de los actos generadores del impuesto, y, consecuentemente, la determinación de la norma aplicable. Dispone el mencionado artículo 13 dispone que "Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez."

Esa norma expresa con claridad, la determinación del impuesto procedente, en función de la naturaleza jurídica del hecho, del acto o del negocio realizado para la selección de la norma aplicable, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado.

Es preciso comprobar si la labor de intermediación que declara el hecho probado y que genera la obligación de tributar fue realizada por la persona física del acusado o por la entidad que cobró los honorarios devengados por la labor de intermediación. El tribunal lo declara abiertamente: "lo hizo consciente intencionadamente con el fin de evitar su adecuada tributación como renta de carácter personal a tributar conforme al IRPF, ahorrándose el pago de 610.129,98 euros". Esa argumentación es racional y responde a una valoración de la prueba que el tribunal desgrana en la fundamentación de la sentencia. Así resulta del contrato de 13 febrero 2004, por el que el acusado asume la función de intermediario en la venta, en una fecha en la cual ni siquiera estaba constituida la sociedad que se colocó para el cobro de la cantidad generada, sociedad que se constituyó tres años después del contrato de encargo de la intermediación, y en la que, como se analiza en la fundamentación de la sentencia, el acusado no era trabajador ni contratado laboral, ni desarrollaba ninguna función alguna. Se declara que meses después de la constitución de esa sociedad la adquirió sin llevarlo al registro mercantil, posibilitando así presentar como destinataria de los honorarios en los términos declarados. El recurrente no opone un criterio de razonabilidad frente a lo declarado y motivado la sentencia desde del análisis de las declaraciones y de la documental, sino que se limita a indicar que la versión que ha proporcionado es factible por la mera expresión de su afirmación, pero carente de cualquier sustento razonable y racional para apoyar que la labor de intermediación fuera realizada por la empresa a la cual, años después de la encomienda se indicó fue la receptora de los honorarios profesionales. El acusado, en 2005, esto es dos años antes de la percepción de honorarios, y un año después del contrato originario, había prorrogado la encomienda de gestión y había percibido ingresos derivados de esa encomienda inicial, devengo personal correspondiente a su actuación personal.

Por otra parte la sentencia de instancia en ningún momento califica esa sociedad de "facturera" como el recurrente denuncia, sino que refiere, en un lenguaje coloquial, la denominación que las partes habían atribuido a la empresa explicando su intervención. El tribunal ha declarado acreditado que los trabajos eran personales del acusado y por tanto la obligación de tributar debía realizarse de acuerdo a las normas reguladoras del impuesto de renta de las personas físicas.

La omisión de esa declaración respecto a la obligación tributaria es defraudatoria en la medida en que contraviene el artículo 13 de la Ley general tributaria al no tributar unos ingresos con arreglo a la ley reguladora del impuesto. No se trata de una discrepancia entre el deudor tributario y la administración tributaria sino la afirmación respecto del impuesto aplicable al acto realizado. El recurrente no opone un criterio razonable que permita cuestionar el régimen tributario, limitándose a expresar una opción, que no se corresponde con la realidad probada, y que no cuestiona en orden a su razonabilidad, limitándose a expresar que esa opción es factible.

La defraudación es un elemento de la tipicidad respecto a la que hemos dicho que se integra cuando en orden a la determinación del elemento subjetivo del injusto (dolo del autor) "declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto comete el delito" (STS 801/2008 de 26 de noviembre) y concurrirá cuando "se aporten a la declaración del impuesto datos mendaces, susceptibles de ocultar o

enmascarar la realidad". (STS 523/2015, de 5 de octubre), incluyéndose supuestos de dolo eventual. (STS 817/2010, de 30 de septiembre). En el delito de defraudación tributaria se exige la ocultación de ingresos como medio para eludir el pago de impuestos no bastando el mero impago.

Por tanto, el concepto de defraudación está vinculado a actuaciones de ocultación o alteración de datos de obligatoria comunicación. En ese mismo sentido el artículo 1 del Acuerdo del Consejo de 26/07/1995, que aprobó el Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, establece que en materia de ingresos, será constitutivo de fraude "cualquier acción u omisión intencionada relativa a la utilización o a la presentación de declaraciones o de documentos falsos, inexactos o incompletos, que tengan por efecto la disminución ilegal de los recursos del presupuesto general de las Comunidades Europeas o de los presupuestos administrados por las Comunidades Europeas o por su cuenta". Sentencia 564/2018, de 19 de noviembre .

Consecuentemente, la conducta del acusado que hizo figurar una actividad mercantil de una sociedad para eludir su obligación de pago tributario por actos realizados en el ámbito de su trabajo como persona física, integra la defraudación típica. El razonamiento por el que el tribunal afirma la realización de una actividad personalísima del acusado, y no de la sociedad que facturó los honorarios, se basa en una actividad probatoria, testifical y documental, que es valorada por el tribunal en términos de razonabilidad, destacando las fechas de los contratos, sus prórrogas y, la percepción parcial de honorarios, anteriores a la constitución de la sociedad mercantil. La mera alegación, no discutiendo la razonabilidad del argumento de la sentencia, referida la intervención de una sociedad, no convierte a discrepancia jurídica la realizada que se declara probada que es subsumida en la defraudación típica del delito contra la Hacienda pública.

Consecuentemente los motivos se desestiman.

FALLO

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

Desestimar el recurso de Casación interpuesto por la representación procesal de D. Constancio , contra sentencia dictada el día 30 de noviembre de 2017 , en causa seguida contra el mismo, por delito contra la Hacienda Pública.

Imponer a dicho recurrente el pago de las costas ocasionadas en el presente recurso.

Comuníquese esta resolución a la mencionada Audiencia a los efectos legales oportunos, con devolución de la causa.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Andres Martinez Arrieta Juan Ramon Berdugo Gomez de la Torre Andres Palomo Del Arco
Vicente Magro Servet Eduardo de Porres Ortiz de Urbina

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.