

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 374/2017

Excmos. Sres.

D.

En Madrid, a 24 de mayo de 2017.

Esta sala ha visto el recurso de casación nº 1729/2016, interpuesto por D. MMM y D. JJJ, representados por la procuradora Dª, bajo la dirección letrada de D., contra la sentencia dictada por la Sección 8ª de la Audiencia Provincial de Barcelona con fecha 5 de julio de 2016. Ha intervenido el Ministerio Fiscal; y, como parte recurrida La Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. VVV.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El Juzgado de Instrucción nº 3 de Gavá, instruyó Procedimiento Abreviado (DP nº 598/13), contra D. MMM y D. JJJ, por tres delitos contra la Hacienda Pública, y, una vez concluso, lo remitió a la Audiencia Provincial de Barcelona, que en la causa nº 110/2015, dictó sentencia que contiene los siguientes hechos probados:

«El acusado, MMM, mayor de edad en tanto que nacido el 24 de junio de 1987 en Argentina, y sin antecedentes penales, residente España desde el año 2000, y con nacionalidad española desde septiembre de 2005, omitió declarar ante la Agencia Tributaria española, en su declaración sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente a los ejercicios 2007, 2008 y 2009, los ingresos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen, incumpliendo así su obligación de contribuir.

La obtención de dichos ingresos fue ocultada a la Hacienda Pública de nuestro país mediante una estrategia puesta en práctica a comienzos del año 2005, consistente en crear la apariencia

de cesión de los derechos de imagen del jugador a Sociedades radicadas en países cuya legislación tributaria permitía la opacidad, tanto sobre la existencia de aquéllas como de la identidad de sus socios y la realidad de sus operaciones. Complementariamente, se formalizaban a su través contratos de licencia, agencia o prestación de servicios entre aquellas sociedades y otras radicadas en países que tienen suscritos convenios de doble imposición, además de una legislación permisiva respecto de operaciones con sociedades domiciliadas en los primeros países mencionados.

Se conseguía, de este modo, que los ingresos obtenidos por el jugador, Sr. MMM, se trasladaran desde las sociedades radicadas en países de legislación fiscal permisiva hasta los países de opacidad fiscal, sin someterse, por tanto, a la Administración Tributaria española.

Así, los progenitores del acusado MMM, Sres. CCC y el también acusado JJJ, el 3 de marzo de 2005, en el ejercicio de la patria potestad que detentaban sobre su hijo MMM, que entonces contaba con diecisiete años de edad, acordaron la cesión, para todo el mundo, de sus derechos de imagen a la sociedad SPORTCONSULTANTS LTD, por un periodo de diez años, prorrogables a voluntad de la sociedad cesionaria y por una contraprestación única de 50.000 dólares americanos. Además, el contrato otorgaba a la cesionaria la facultad de ceder a tercero la totalidad de los derechos, con la única condición de informar al cedente.

En fecha 27 de enero de 2006, siendo ya el acusado MMM mayor de edad, ratificó ante Notario dicho contrato. SPORTCONSULTANTS LTD se encontraba domiciliada en Belice, y el capital y administración de la misma correspondían a la Sra. CCC, madre del acusado.

El día siguiente, 4 de marzo de 2005, SPORTCONSULTANTS licencia como agente exclusivo para la explotación comercial y publicidad en todo el mundo –a excepción de en Reino Unido– de los derechos de imagen que acababa de obtener, a la sociedad SPORTENTERPRISES LTD, domiciliada en Reino Unido, con efectos desde el 1 de febrero de 2005, a cambio de una comisión general fijada en el 10% del beneficio neto.

El capital de esta última sociedad correspondía, en un 50% a RRR, que también constaba como su administrador, y al acusado JJJ MMM, en el otro 50%, a través de la sociedad GOODSHIRE S.A., domiciliada en Uruguay.

El 15 de septiembre de este mismo año 2005 SPORTCONSULTANTS LTD contrata la prestación de servicios relativos a la conclusión de contratos de patrocinio, sponsorización y merchandising de los derechos de imagen del jugador, a la sociedad LAZARIO GMBH, a cambio de una comisión de entre un 5% y un 8% sobre los pagos netos que se deriven de tales contratos.

LAZARIO GMBH se encontraba domiciliada en Suiza y su capital pertenecía a VITOP CONSULTING AG, sociedad accionista, a su vez, de una treintena de sociedades.

A raíz de diversas desavenencias que empiezan a surgir entre los acusados y RRR, administrador de SPORTENTERPRISES LTD, y al objeto de alejarle de la explotación de los derechos de imagen de MMM, con fecha 12 de marzo de 2007, SPORTCONSULTANTS LTD cede

a JENBRIL S.A. todos sus derechos y beneficios derivados del contrato de 3 de marzo de 2005. Esta cesión se hace sin contraprestación alguna, y está, además, firmada, por el acusado MMM, que la consiente expresamente.

La sociedad JENBRIL S.A. se encontraba domiciliada en Uruguay y su capital y administración correspondían exclusivamente al acusado Sr. MMM CCC.

Previamente, el 18 de diciembre de 2006, JENBRIL S.A. había suscrito un contrato para la prestación de servicios de sponsorización, merchandising y patrocinio de los derechos de imagen de constante referencia, con LAZARIO GMBH.

El 22 de marzo de 2007, JENBRIL S.A. contrata la prestación de los servicios relativos a la conclusión de los contratos de patrocinio, merchandising y sponsorización de esos derechos de imagen, con una comisión de entre el 5% y el 8% de los ingresos netos que por ellos se obtengan, con la sociedad SIDEFLOOR LTD, domiciliada en el

Reino Unido y vinculada al despacho británico JORDAN especializado en planificación fiscal internacional.

El 26 de marzo de 2007 JENBRIL S.A. contrata la prestación de servicios de patrocinio, merchandising y sponsorización de los derechos de imagen con la sociedad TUBAL SOCCER MANAGEMENT GMBH (que sustituirá a LAZARIO GMBH, contratada el de diciembre de 2006)).

TUBAL SOCCER se hallaba domiciliada en Suiza, con el mismo domicilio y accionista que tenía LAZARIO, es decir, la sociedad VITOP.

En virtud de todo este entramado, resultaba que las empresas interesadas en la explotación comercial de la imagen de MMM –cuyos derechos, inicialmente, ostentaba SPORTCONSULTANTS LTD domiciliada en Belice y, después JENBRIL S. . domiciliada en Uruguay– contrataban sus servicios, en un primer momento, a través de las sociedades SPORENTERPRISES LTD y LAZARIO GMBH, (con domicilio, respectivamente, en Reino Unido y Suiza) y, una vez los derechos fueron cedidos a JENBRIL, propiedad de MMM, contrataban dichos servicios a través de SIDEFLOOR LTD y TUBAL SOCCER MANAGEMENT GMBH (con domicilio, también respectivamente en Reino Unido y Uruguay).

Belice y Uruguay eran en el momento de la comisión de los hechos países cuya legislación permitía la residencia en su territorio de sociedades con opacidad en cuanto a la identidad de sus propietarios y rentas, y que permitían acciones al portador, accionistas y administradores fiduciarios y sin inscripción en registros públicos. No exigían la presentación de declaraciones fiscales ni informes o cuentas anuales, eximiendo de la tributación por las rentas obtenidas fuera de su territorio.

Reino Unido y Suiza, por su parte, eran también en aquel momento países con una amplia red de convenios suscritos para evitar la doble imposición, y cuya legislación no penalizaba fiscalmente las operaciones realizadas con sociedades residenciadas en países como Belice y Uruguay.

SPORTCONSULTANTS y posteriormente JENBRIL, suscribieron en el periodo que va desde el año 2005 al 2009 con la intervención de las sociedades mencionadas más arriba, una multitud de contratos por los que se percibieron unos importes netos que en los periodos objeto de enjuiciamiento, ascendieron, en total, a las sumas de 2.570.729 euros en el año 2007, por los contratos suscritos con ADIDAS, FC BARCELONA, FIN, ESSE, BANCO DE SABADELL, PEPSI/PLATRES, PVA EVENTS, CARVAJAL EL CID y GLOBALIA; 3.846.612,23 euros en el año 2008, por la suscripción de contratos con ADIDAS, FC BARCELONA, KONAMI, ASIRE, DANONDE, BANCO DE SABADELL TELEFÓNICA/PLAYERS PROCTER & GAMBLE PEPSI/PLAYRES, BICO, EL CID, CARVAJAL Y GLOBALIA; y 3.806.745,15 euros en el año 2009, por la suscripción de contratos con FC BARCELONA, ADIDAS, KONAMI, BANCO DE SABADELL, PEPSI/PLAYERS, TELEFÓNICA/PLAYERS, KUWAIT y GLOBALIA, ingresos, todos

ellos, que fueron ocultados a la Hacienda Pública española, consiguiendo, de este modo, eludir su tributación en nuestro país.

En su condición de titular de la empresa JENBRIL S.A., y consecuencia de las legislaciones fiscales de los países mencionados más arriba, el acusado MMM percibió dichos ingresos con total opacidad para la Hacienda española, sabedor, no obstante, de sus obligaciones fiscales, siendo que el despacho Juárez & Asociados Abogados S.L., se ocupaba de presentar las correspondientes declaraciones sobre el IRPF de los ejercicios 2007, 2008 y 2009, además de llevar a cabo labores de asesoramiento en materia fiscal internacional, y por cuya intervención se gestó, además, la titularidad del acusado MMM CCC sobre la empresa JENBRIL, en cuyo nombre y como administrador de la misma este acusado suscribió el contrato de 12 de marzo de 2007 por el que JENBRIL recibía todos los derechos y beneficios del contrato de 3 de marzo de 2005.

JJJ, padre del obligado tributario, se ocupó, y controló, desde el principio, la gestión de los intereses económicos de su hijo, y también de la explotación de sus derechos de imagen, y continuó en esa gestión una vez alcanzada la mayoría de edad de MMM, y con el conocimiento de éste.

Suscribió en nombre de su hijo el contrato de 3 de marzo de 2005 y era propietario del 50% del accionariado de SPORTENTERPRISES LTD a través de la sociedad GOODSHIRE.

Actuó en nombre y representación de su hijo, cuando, en el año 2006, siendo ya el jugador mayor de edad, solicitó del despacho de Juárez y Asociados una solución para los problemas que iban surgiendo con el Sr. SSS, adoptando decisiones relativas a la articulación y utilización de las sociedades de constante referencia para la canalización de los ingresos derivados de la explotación de los derechos de imagen del jugador, además de negociar y, en ocasiones, concluir los contratos publicitarios o de patrocinio que se iban suscribiendo. Controlaba, asimismo, la sociedad FORSYL CORPORATION S.A. domiciliada en Uruguay, con la que el 22 de marzo y el 26 de marzo de 2007 suscribe sendos contratos con SIDEFLOOR.y TUBAL SOCCER para la prestación de servicios en relación con los contratos de explotación de los derechos de imagen del jugador.

JJJ era, con todo ello, sabedor, de que con la utilización del conjunto de sociedades mencionado se evitaba la tributación ante la Hacienda española de los ingresos derivados de los derechos de imagen de MMM CCC.

Consecuencia de lo relatado, las cuotas dejadas de ingresar ante la Administración de Hacienda por el obligado tributario AAA MMM CCC alcanzaron las cifras de 1.064.626,62 euros, correspondiente al ejercicio de IRPF del 2007; la de 1.584.601,09 euros, por el IRPF del año 2008, y la de 1.536.775,41 euros por el ejercicio de IRPF del 2008.

La mayor parte de estas sumas han sido ingresadas por el obligado tributario, con más el correspondiente interés tributario, en las arcas de la Hacienda Pública con anterioridad a la celebración del señalamiento, hallándose pendiente de ser satisfecha, al momento del señalamiento, la suma de 21.328,16 euros.»

SEGUNDO.- La Audiencia de instancia, dictó el siguiente pronunciamiento:

«FALLAMOS.- Que debemos CONDENAR Y CONDENAMOS a MMM CCC como autor de TRES DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA de los artículos 305 y 305 bis C.P., con la concurrencia de la atenuante del artículo 21,5 C.P. como muy cualificada, a las siguientes penas:

POR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN EN RELACIÓN AL IRPF DEL EJERCICIO 2007, a la pena de 7 meses de prisión, multa de 532.313,31 euros, con 90 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por un plazo de 1 año.

POR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN EN RELACIÓN AL IRPF DEL EJERCICIO 2008, a la pena de 7 meses de prisión, multa de 792.300,54 euros, con 90 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por un plazo de 1 año.

POR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN EN RELACIÓN AL IRPF DEL EJERCICIO 2009, a la pena de 7 meses de prisión, multa de 768.387,70 euros, con 90 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por un plazo de 1 año.

Que debemos CONDENAR Y CONDENAMOS a JJJ como cooperador necesario de TRES DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA de los artículos 305 y 305 bis C.P., con la concurrencia de la atenuante analógica del artículo 21.7 en relación con el artículo 21,5 C.P., a las siguientes penas:

POR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN EN RELACIÓN AL IRPF DEL EJERCICIO 2007 de MMM CCC, a la pena de 7 meses de prisión, multa de 532.313,31 euros, con 90 días de responsabilidad

personal subsidiaria en caso de impago y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por un plazo de 1 año.

POR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN EN RELACIÓN AL IRPF DEL EJERCICIO 2008 de MMM CCC, a la pena de 7 meses de prisión, multa de 532.313,31 euros, con 90 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago y pérdida

de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por un plazo de 1 año.

POP EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN EN RELACIÓN AL IRPF DEL EJERCICIO 2009 de MMM CCC, a la pena de 7 meses de prisión, multa de 532.313,31 euros, con 90 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por un plazo de 1 año.

MMM CCC deberá indemnizar a la Hacienda en la suma de 21.338,16 euros, con más los intereses, pendiente de satisfacer a fecha de señalamiento, habiendo sido ya pagadas por el acusado el resto de cantidades debidas.

Se condena, asimismo, a los acusados al pago de las costas causadas en el presente procedimiento.»

TERCERO.- Notificada la sentencia a las partes, se prepararon recursos de casación, por infracción de ley, precepto constitucional y quebrantamiento de forma, por los procesados, que se tuvieron por anunciados, remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo, las certificaciones necesarias para su substanciación y resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose los recursos.

CUARTO.- La representación de los recurrentes, basan sus recursos en los siguientes motivos:

Recurso de D. MMM

1º.- Al amparo de los arts. 849.1 y 852 LECr., por vulneración del art. 10 CE, en lo que garantiza la intangibilidad de la dignidad humana.

2º.- Al amparo del art. 852 LECr., por vulneración del art. 24.2 CE, por vulneración del derecho a la presunción de inocencia.

3º.- Al amparo del art. 851.3º LECr., por no haberse resuelto todos los puntos objeto de defensa; y al amparo del art. 852 LECr., por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, al derecho a la defensa y a la presunción de inocencia, del art. 24 CE.

4º.- Al amparo del art. 852 LECr., por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva y a la presunción de inocencia, del art. 24 CE.

5º.- Al amparo del art. 849.1 LECr., por indebida aplicación del art. del art. 305 CP, y en su caso del art. 852 LECr., por vulneración del art. 24.2 CE, por valoración irracional de la prueba.

6º.- Al amparo del art. 852 LECr., por vulneración del derecho a la presunción de inocencia, art. 24.2 CE.

7º.- Al amparo del art. 849.1 LECr., por aplicación indebida del art. 305 CP, así como en su caso al amparo del art. 852 LECr., por vulneración del art. 25.1 CE.

8º.- Al amparo del art. 849.1 LECr., por inaplicación indebida del art. 14.3 CP (error de prohibición) en relación con el art. 305 CP, así como en su caso al amparo del art. 852 LECr., por vulneración del art. 24.1 en relación con el art. 120.3 CE por falta de motivación.

9º.-.- Al amparo del art. 852 LECr., por vulneración de los derechos a la defensa y a no declarar contra sí mismo del art. 24 CE.

10º.- Al amparo del art. 849.1 LECr., por indebida inaplicación del art. 74 CP, continuidad delictiva.

11º.- Por infracción de ley, al amparo del art. 849.1 LECr., por inaplicación indebida de la atenuante de dilaciones indebidas del art. 21.6ª CP como muy cualificada.

12º.- Por infracción de ley, art. 849.1 LECr., por inaplicación indebida del art. 21.7ª CP, atenuante

13º.- Por infracción de ley, art. 849.1 LECr., por inaplicación indebida del art. 21.7ª CP, atenuante analógica por haber sufrido el acusado un juicio paralelo en los medios de comunicación.

Recurso de JJJ

1º.- Al amparo de los arts. 849.1 y 852 LECr., por vulneración del art. 10 CE, en lo que garantiza la intangibilidad de la dignidad humana.

2º.- Al amparo del art. 849.1 LECr., por aplicación indebida del art. 28 CP, cooperación necesaria, en relación con el art. 305 CP, y en su caso al amparo del art. 852 LECr., por vulneración del art. 24.2 CE, presunción de inocencia.

3º.- Por infracción de ley, al amparo del art. 849.1 LECr., por indebida aplicación del art. 29 CP, complicidad, y aplicación indebida del art. 28 CP, cooperación necesaria.

4º.- Al amparo del art. 851.3º LECr., por no haberse resuelto todos los puntos objeto de defensa; y al amparo del art. 852 LECr., por vulneración

del derecho a la tutela judicial efectiva, al derecho a la defensa y a la presunción de inocencia, del art. 24 CE.

5º.- Al amparo del art. 852 LECr., por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva y a la presunción de inocencia, del art. 24 CE.

6º.- Al amparo del art. 852 LECr., por vulneración del art. 24.1 CE en relación con el art. 120.3 CE, y al amparo del art. 849.1 LECr., por vulneración del art.14.3 CP en relación con el art. 305 CP.

7º.- Al amparo del art. 852 LECr., por vulneración de los derechos a la defensa y a no declarar contra sí mismo del art. 24 CE.

8º.- Al amparo del art. 849.1 LECr., por indebida inaplicación del art. 74 CP, continuidad delictiva.

9º.- Por infracción de ley, al amparo del art. 849.1 LECr., por inaplicación indebida la de atenuante de dilaciones indebidas del art. 21.6ª CP como muy cualificada.

10º.- Por infracción de ley, art. 849.1 LECr., por inaplicación indebida del art. 21.7ª CP, atenuante analógica de «cuasi prescripción», en relación con la atenuante de dilaciones indebidas, respecto del primer delito.

11º.- Por infracción de ley, art. 849.1 LECr., por inaplicación indebida del art. 21.7ª CP, atenuante analógica por haber sufrido el acusado un juicio paralelo en los medios de comunicación.

12º.- Por infracción de ley, art. 849.1 LECr., por incorrecta aplicación de la atenuante muy cualificada de reparación del daño del art. 21.5º CP.

QUINTO.- Instruido el Ministerio Fiscal y las demás partes de los recursos interpuestos, la Sala los admitió, quedando conclusos los autos para el señalamiento de fallo cuando por turno correspondiera.

SEXTO.- Hecho el señalamiento del fallo prevenido, se celebró deliberación y votación el día 20 de abril de 2017 habiendo concluido la misma el día 26 abril de 2017, en cuya fecha se dictó auto de prórroga del plazo para dictar sentencia por 10 días hábiles más.

SÉPTIMO.- Ha sido Ponente el Excmo. Sr. D. VVV, quien formula Voto Particular al Fundamento de Derecho Décimo del que ha sido Ponente el Excmo. Sr. D. AAA. El Excmo Sr. D. AAA, también formula Voto Particular al Fundamento de Derecho Décimo y El Excmo. Sr. D. BBB ha emitido Voto particular concurrente con la sentencia mayoritaria.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Recurso de MMM

PRIMERO.- 1.- Con invocación de los artículos 852 y 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal se formula el primero de los motivos alegando la vulneración del artículo 10 de la Constitución, en lo que garantiza la intangibilidad de la dignidad humana, por cuanto en la sentencia recurrida se ha utilizado al acusado para enviar «un mensaje a la ciudadanía» sobre el cumplimiento del derecho en materia fiscal.

Funda tal aserto en que la sentencia justifica la condena como mensaje contrario al que derivaría de la impunidad. De lo que derivaría que el acusado es «utilizado» como ejemplo que realce la sujeción a los deberes fiscales.

Esa consideración del acusado como un medio afectaría a la dignidad que, en cuanto al fundamento de los derechos fundamentales, debe tener tanta protección como los derechos mismos que en ella se fundan.

2.- El sujeto se caracteriza por su dignidad que le diferencia éticamente del objeto. Éste es un medio y el sujeto el fin al que se ordena todo medio. El hombre es un ser con dignidad «señor de sus actos». Esa dignidad es el fundamento de los derechos humanos que a todo hombre se reconocen. De los que, protegen su integridad física y libertad, y también de los que se vinculan a su integridad moral, que expresan su dignidad. Y tales derechos tienen una clara fuerza vinculante para los poderes públicos.

Ahora bien, la libertad del hombre es el fundamento también de la imputación al mismo de sus actos. Y cuando éstos resultan éticamente reprobables, hasta el punto de que por la entidad del reproche, incluso en el contexto de un derecho penal de mínima intervención, se hacen merecedores de la sanción de esta naturaleza, la merma de la libertad de su autor es constitucional y éticamente justificada.

Y más si el acto, por sus importantes efectos económicos, debilitan la capacidad del Estado para poder paliar precisamente las necesidades de ciudadanos sometidos a situaciones sociales y económicas mucho más incompatibles con la dignidad del ser humano que la de quien soporta una pena democráticamente dispuesta por la ley.

Por otro lado, pese a la expresión de la sentencia acotada por el recurso, la misma se construye sobre fundamentos jurídicos cuya corrección es objeto de los demás motivos y que examinaremos al responder a éstos.

Lo que no admite el cauce casacional elegido, por lo demás con plural y poco aceptable conjunción de fundamentos (se invoca amalgamados el

artículo 852 y también el 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal), es el debate sobre conceptos de indeterminación o amplitud tal que impiden examinar la relación entre el caso concreto y la norma específica que por el mismo pueda considerarse vulnerada. Los preceptos procesales invocados exigen la cita del precepto vulnerado en términos tales que pueda afirmarse o negado su correcta aplicación.

Por todo ello el motivo se rechaza.

SEGUNDO.- 1.- El segundo de los motivos, también por el cauce casacional del artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, denuncia lo que considera vulneración de la garantía de presunción de inocencia del artículo 24.2 de la Constitución, al no haberse producido en absoluto una valoración de la prueba de una forma racional respecto a la conclusión de que el recurrente fuera autor. Concluye que no hay tipicidad objetiva de una pretendida autoría de D. MMM.

1.1.- Reprocha a la sentencia que atienda más a la demostración de que existió una simulación que a justificar la participación en ella de D. MMM.

Advierte de que éste quedó desvinculado de las declaraciones a Hacienda en virtud de la delegación que hizo en los asesores fiscales.

Y fueron solamente estos los que realizaron la que considera el recurrente acción típica que, según el artículo 305 Código Penal, consistiría en preparar, elaborar y presentar las declaraciones fiscales ocultando datos a las autoridades fiscales. Por ello, conforme al artículo 31 del Código Penal solamente los asesores habrían de considerarse autores.

No bastaría la mera titularidad de la sociedad «JENBRIL S.A» (cesionaria de los derechos del acusado) para atribuirle la ejecución de la acción típica, tal como la concibe el recurrente. Éste afirma que lo que

denomina el juicio de autoría debe partir de que fueron los asesores los que idearon la constitución de «JENBRIL S.A» y después llevaron a cabo las declaraciones a la Hacienda.

1.2.- Niega que en la sentencia recurrida tenga aval probatorio la atribución de autoría del recurrente respecto de la simulación en las dos cesiones de derechos a las sociedades «SPORTCONSULTANTS LTD» y «JENBRIL S.A.».

Alega el protagonismo en tales cesiones de los sucesivos asesores y la insuficiencia del dato de la participación del acusado en contratos que generaron los derechos gestionados.

Advierte de que, además, firmar un contrato no es dato suficiente para atribuir la acción típica. Esta se constituye por la declaración y liquidación del impuesto. Y eso es algo posterior al acto de la firma de aquellos contratos de cesión de derechos y de contratación de los mismos con terceros.

En todo caso lo que prueba la simulación, no es también necesariamente prueba de la autoría de la simulación. Se pregunta al recurrente ¿quién organizaba todas esas firmas? ¿quién le decía qué, y cuándo sí y cuando no tenía que firmar? Y concluye que fueron los asesores fiscales.

También reitera la falta de prueba en relación con los otros contratos que fueron llevados a cabo por las sociedades que eran gestoras por encargo de las cesionarias de los derechos. Cuestiona el valor indiciario del dato constituido por la inexistencia de infraestructura que soporte dichas sociedades gestoras de servicios.

Respecto de «JENBRIL S.A.» advierte como la propia sentencia admite que era imposible que el jugador acusado la gestionara o administrara efectivamente.

Y siempre reprochando la ausencia de prueba sobre la participación del acusado en los actos simulados y que la autoría de estos conduce siempre a las personas que asumieron el encargo de asesores.

Lo que lleva a la tesis del motivo: al acusado no le es imputable objetivamente ni la simulación ni la subsiguiente ocultación.

Protesta que el dato de que, posteriormente, el acusado abonara el importe del tributo correspondiente a los ingresos no declarados a Hacienda, no lleva de manera lógicamente necesaria a la conclusión de que el acusado admita la autoría de la simulación y ocultación,

sino al posterior conocimiento de la pertinencia de aquella tributación, que los asesores habían eludido.

También cuestiona que analice el elemento subjetivo sin el previo establecimiento de la participación como sujeto activo en el tipo objetivo del delito de fraude fiscal. Y reitera que el dato de la firma de contratos por el acusado, dada la delegación en los asesores, no autoriza a la imputación objetiva el hecho tipificado en el artículo 305 del Código Penal que reconduce el recurrente a la presentación de la declaración y que, insiste, fue llevada a cabo por los asesores y no por el acusado que había delegado en ellos.

2.- Esta construcción retórica del motivo nos emplaza a un doble examen. Por un lado el del tipo objetivo del delito de fraude fiscal. Por otro el de los presupuestos de la imputación objetiva.

2.1.- Los elementos del tipo objetivo en el delito de fraude fiscal.

El artículo 305 del Código Penal tipifica el delito de fraude fiscal estableciendo: El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos,

cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.

Y se añade: La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.

El tipo penal así configurado se constituye objetivamente por: a) Un autor caracterizado por ser deudor tributario. Se trata de un «delito especial» que solamente puede cometer quien tiene esa condición. Lo que no exige que el autor lleve a cabo el comportamiento típico por su propia mano; b) un aspecto «esencialmente omisivo» en cuanto que supone la infracción del deber de contribuir, que la doctrina clasifica dentro de los «mandatos de determinación», que llevan a clasificar el delito dentro de la categoría de «en blanco»; c) pero que no se limita a la mera pasividad, por lo que, asume cualquiera de las modalidades de acción u omisión que el

precepto citado prevé, lo que no basta es la mera elusión de la presentación de la preceptiva declaración y liquidación, o la inexactitud de ésta, ya que el desvalor de la acción exige el despliegue de «una cierta conducta o artificio engañoso», que lleva a incluir este delito dentro de la categoría de los de «medios determinados» funcionales para mantener oculta a la Hacienda la existencia del hecho imponible; d) que requiere un resultado constituido por el «perjuicio económico para la Hacienda» que será típico si alcanza la cantidad fijada en la norma penal; e) que este perjuicio derive de aquella actuación engañosa, lo que excluye de la tipicidad los casos en que el comportamiento del sujeto no impide u obstaculiza de manera relevante la actuación de comprobación por la Hacienda para la efectividad de la recaudación, diferenciándose por ello de la mera infracción sancionada administrativamente.

A los elementos subjetivos nos referiremos al estudiar los siguientes motivos del recurso.

Se trata ahora de examinar si la sentencia merece el reproche que el recurrente le formula en éste. No por no reunir el acusado las condiciones personales que le habilitan como autor del tipo imputado, sino por no describirse los actos u omisiones que cabe calificar de objetivamente típico.

Y si, de esa forma, se ha vulnerado su derecho a la presunción de inocencia, porque se valoró irracionalmente la prueba en cuanto fundamento de una imputación de un comportamiento que ni siquiera se describe.

2.2.- La imputación objetiva del hecho tipificado significa que el hecho puede ser atribuido a un sujeto como su autor. Con su construcción dogmática se pretende dar respuesta a la pregunta sobre la causalidad jurídica del resultado típico. Parte de un presupuesto: que la conducta del autor genere un riesgo no permitido y típicamente relevante.

Un supuesto específico es el de tal creación mediante conducta fraudulenta cuando el delito supone la infracción de deberes positivos. Como ocurre en el caso de la defraudación fiscal. Ahí debe recordarse que el sujeto especial está sometido, por su posición en la relación jurídica tributaria, a deberes como el de veracidad y liquidación, que no pueden entenderse de manera meramente formal. Los criterios de valoración penal, diversos a los de otros sectores del ordenamiento (ad exemplum administrativo), impiden dar relevancia a la creación sin más de dicho riesgo.

En segundo lugar se exige, desde la construcción teórica que examinamos, que exista una relación entre el riesgo creado y el resultado típico, que ha de devenir como realización de

aquél. Así en los delitos de defraudación fiscal se requiere que entre el hecho y el sujeto exista una relación de autoría, muy particularmente cuando son plurales sujetos los que intervienen en la organización del hecho delictivo respecto de las cuales cabe predicar lo que algún sector denomina diversas «competencias».

En el supuesto de delito de fraude fiscal, y por lo que concierne al sujeto sometido a deberes de tributar como los de veracidad, declaración y pago, (no se nos trae en esta causa el problema de imputación a sujetos extraneus como los asesores), se nos suscita en el motivo del recurso las consecuencias de una organización del hecho en la que el sujeto especial «delega» en un extraneus la función de cumplir determinados deberes que recaen sobre el delegante.

La astucia terminológica del recurrente al emplear el término delegación no puede hacernos olvidar la diversidad de los supuestos en que la acción delictiva se despliega cuando lo hace en el marco de una organización jerarquizada y compleja en lo económico y en lo jurídico (actividad de una empresa de la que derivan daños ambientales) respecto de aquellos otros en los que la pluralidad de intervinientes se desarrolla horizontalmente (codelincuencia). En el primero de los casos la creación del riesgo por la empresa, con pluralidad de sujetos, generalmente relacionados entre si jerárquicamente, obliga a la búsqueda de criterios de imputación para determinar quién de aquellos es criminalmente responsable. Algún sector doctrinal propone el de «competencia», prescindiendo de criterios meramente formales, y partiendo de la delimitación de ámbitos de organización dentro de la empresa. Se operaría así con criterios como el de «confianza» que justifica que la ineludible «delegación», de quienes están en un escalón a favor de subordinados, se traduzca en que queden excluidos de

responsabilidad penal, si aquella confianza resulta legítima. Incluso, cuando la responsabilidad penal puede atribuirse, en los específicos casos así tipificados, a la persona jurídica, ésta puede resultar exenta de esa responsabilidad penal. Pero, eso sí, cuando la confianza en el gestor que actúa por ella se antecede de las precauciones del artículo 31 bis. 2. del Código Penal.

Pero, cuando la pluralidad de sujetos concurrentes a la producción delictiva se manifiesta en una especie de «asociación» horizontal, fuera del marco de una organización económica o jurídica compleja, y que puede dar lugar a responsabilidades penales plurales, ya de coautoría ya de participación, resulta extraño el concepto mismo de delegación. La «distribución de funciones» entre los partícipes acarrea entonces acumulación de responsables criminales. En ningún caso exoneración de ninguno.

Se ha planteado la hipótesis de que sea un extraneus quien genere error en el obligado tributario que, por consecuencia de ello, incumpla, sin dolo, el deber que le vinculaba. STS 30-4-2003. Para solucionar la responsabilidad de ese extraneus, cuando el intraneus resulta

absuelto por falta de concurrencia de dolo, se han elaborado tesis diversas de la de la sentencia dictada. Entre ellas la que configura el delito, no como de incumplimiento de deber, sino como delito especial de dominio. No importaría tanto quien está vinculado por el deber incumplido, como quien tiene el dominio del hecho. Dominio al que accedería el extraneus ya por virtud de la representación que le confiere el sujeto obligado, ya porque éste instrumentaliza al extraño en la relación de deber.

El supuesto de traslación del dominio a través de la representación es el que el recurso considera concurrente. Y, por ello, estima que la aplicación del artículo 31 del Código Penal traslada la responsabilidad al extraño en quien no concurren las condiciones del sujeto especialmente obligado al pago del tributo.

Pero una cosa es que esa representación por razón del artículo 31 del Código Penal pueda suponer una traslación de las calidades exigidas en el sujeto especial, convirtiéndolo en criminalmente responsable por el dominio del hecho que adquiere, y otra que el representado quede desprovisto de tales calidades y por ello, en caso de representación, deba ser eximido de responsabilidad penal. Obviamente si concurren respecto de su comportamiento los presupuestos de ésta.

En la medida que la responsabilidad que hemos de analizar es la del representado, resulta inadecuada la invocación del artículo 31 del Código Penal que concierne precisamente a la de la persona que no puede ser sujeto especial del tipo. Excluida del debate en este caso la situación del -asesor- interviniente, la relación de autoría del sometido al deber fiscal eludido fraudulentamente se predica en relación con la conducta típica, referida a cada autor o interviniente. No, por ello, en relación con el hecho típico como unidad objetivada. Porque todo sujeto, autor o interviniente participe, responderá penalmente. Al autor se le imputará por su aportación relevante a la creación del riesgo, presupuesto compartido con los partícipes. Esa aportación permite considerar a quien la efectúa con su conducta como autor del delito fiscal si, reuniendo las características típicas de este delito (sujeto obligado en la relación tributaria) controla efectivamente el complejo de actos que culmina con la realización del riesgo creado.

Tal dominio del devenir delictivo no desaparece, como pretende el recurrente, por delegar actuaciones en otros sujetos, si conserva la competencia para recabar la información de su cumplimiento por el delegado y si puede revocar la delegación.

La referencia a la ineludible demanda de asesoramiento técnico en sociedades complejas y en el ámbito de actuación referida a determinados deberes, podría dar lugar a reflexiones en el ámbito de la culpabilidad cuestionando la exigibilidad de una conducta diversa a la

seguida por el autor. Pero en modo alguno en el ámbito del examen de concurrencia del elemento objetivo del tipo.

3.- La sentencia de instancia da cuenta, como dato de hecho que declara probado, de que ya en el año 2005 se inició una estrategia consistente en crear la apariencia de cesión de los derechos de imagen del jugador a sociedades radicadas en países cuya legislación tributaria permitía la opacidad, y que se logró como resultado que la obtención de dichos ingresos fuese ocultada a la Hacienda Pública de nuestro país.

La primera cesión de derechos del acusado que se hizo fue en el año 2005 y, como el recurso indica, la sentencia subraya que, cuando D. MMM ya era mayor de edad ratificó ante Notario dicho contrato de cesión de derechos de imagen que había sido suscrito en su nombre al ser menor de edad.

El 12 de marzo de 2007, «SPORTCONSULTANTS LTD» cede a «JENBRIL S.A.» todos sus derechos y beneficios derivados del contrato de 3 de marzo de 2005. Esta cesión se hace sin contraprestación alguna, y está, además, firmada, por el acusado D. MMM, que la consiente expresamente.

La sociedad «JENBRIL S.A.» se encontraba domiciliada en Uruguay y su capital y administración correspondían exclusivamente al acusado Sr. MMM CCC. A su vez, las cesionarias de la titularidad de los derechos, «SPORTCONSULTANTS LTD» y posteriormente «JENBRIL, S.A.», suscribieron en el periodo que va desde el año 2005 al 2009 con la intervención de las sociedades gestoras de servicios, por ellas contratadas a tal efecto, (primero «SPORT ENTREPRISES» Y «LAZARIO» y, después, «SIDEFLOOR LTD» y «TUBAL SOCCER MANAGEMENT GMBH») una multitud de contratos por los que se percibieron unos importes netos en los periodos objeto de enjuiciamiento.

En su condición de titular de la empresa «JENBRIL S.A.», y consecuencia de las legislaciones fiscales de los países mencionados más arriba, el acusado D. MMM percibió dichos ingresos con total opacidad para la Hacienda española, sabedor, no obstante, de sus obligaciones fiscales.

Esa maniobra comercial no tenía más finalidad que la de ocultar a la Hacienda pública los ingresos generados por la mencionada explotación y quién era el verdadero perceptor de los mismos. A consecuencia de ella se pudo eludir el pago de los impuestos devengados a favor de la Hacienda por razón de los ingresos percibidos por la explotación de los derechos de imagen del acusado D. MMM.

Respecto de tales antecedentes la sentencia subraya, en lo que ahora interesa en relación al motivo del recurso que examinamos, que el acusado D. MMM interviene personalmente en muchos de los contratos que se iban sucediendo.

La cesión de esos derechos significaba, a la vista de la lectura de los contratos, y sin género alguno de dudas en cuanto a su interpretación, la desvinculación meramente formal del jugador de la explotación de su imagen; la causa real de los contratos de cesión divergía de la declarada en ellos. Materialmente el acusado seguía siendo titular real de los derechos y, de hecho, pese a la formal cesión, sigue presente en muchos de los contratos que firma con terceros.

4.- 1. Aplicando los presupuestos dogmáticos del apartado 2 de este fundamento jurídico a los datos de hecho del anterior apartado 3, se encuentra la respuesta a la primera parte de la cuestión suscitada en el motivo y que dejamos expuesta más arriba en el apartado 1.1 de este mismo fundamento jurídico.

No se discute, en efecto, que el recurrente reúna las condiciones que hacen de él el sujeto típico que reclama el artículo 305 del Código Penal: el acusado era sin discusión sujeto del deber de tributar por razón de los ingresos que incrementaron su patrimonio directa o indirectamente como fruto de la gestión que determinadas sociedades llevaron a cabo con terceros para comercializar sus derechos de imagen.

Tampoco se discute que las declaraciones fiscales, que concernían a sus ingresos y que constituían base imponible de su obligación tributaria en España, no incluían la información a Hacienda de que aquellos ingresos habían tenido lugar.

Ni siquiera se discute en este motivo del recurso que los contratos de cesión de derechos del acusado a sociedades diversas, pese a la apariencia formal de efectuar tal transmisión, materialmente no la producían porque eran simulados. Aquellos derechos, desde luego en la relación entre aparentes cedentes y cesionarios, nunca salieron del patrimonio del acusado.

Tampoco se discute en este motivo que el resultado fue la no percepción por Hacienda del dinero que como cuota del tributo debería haber percibido.

4.2.- Lo que se discute es si el componente objetivo de la acción típica es imputable al penado recurrente. Y ello por: a) no indicar en el apartado de hechos probados cual sea el acto del recurrente base de dicha imputación y b) no ser suficientes los datos recogidos y los argumentos expuestos en la sentencia para imputarle objetivamente al recurrente los necesarios elementos del tipo objetivo del delito de fraude fiscal.

La sentencia, contra la tesis del recurso, no se limita a afirmar un incumplimiento del deber de tributar que venía impuesto al acusado y solamente a él. Ni tampoco que se limitara tal incumplimiento a la presentación de una concreta autoliquidación del IRPF. Afirma, antes

bien, que ello se produjo a través de un comportamiento activo. Una parte consistió en la presentación de la declaración en la que se omitió comunicar la percepción de ingresos obtenidos por derechos de imagen. Esta parte del comportamiento típico la sentencia la vincula inescindiblemente al disimulo de la percepción por el acusado mediante actos previos de simulación de otro sujeto como receptor (las sociedades formalmente cesionarias) como presupuesto ineludible de su éxito. Y es en la construcción del artificio formal jurídico en la que se describe la ineludible ejecución por el acusado D. MMM de actos materiales de realización del tipo penal, de los que es muestra esencial, el asumir las contrataciones. Y ya hemos dicho que la acción típica, tanto o más que en la presentación de la autoliquidación, se concreta en esa actuación de fraude que hace posible a través de dicha formal liquidación ocultar, primero, la existencia de la base imponible y, después, eludir el pago de la cuota momentos ambos del complejo iter de actos de ejecución típica del delito.

Tales asertos reiterados de la sentencia predicen cual ha sido el comportamiento que después subsume en el tipo penal.

4.3.- Resta pues por examinar si la afirmación de los datos de hecho que han llevado a la imputación al recurrente de su participación como autor se acomoda a las exigencias de la garantía constitucional de presunción de inocencia.

4.3.1.- La garantía de presunción de inocencia implica una determinada relación, lógica o científica, entre el resultado de la actividad probatoria y la certeza que el tribunal que condena debe tener respecto a la verdad de la imputación formulada contra el penado.

Esa relación exige, como presupuesto, que aquella actividad probatoria se constituya válidamente por la producción de medios obtenidos de fuentes con respeto de las garantías constitucionales de los derechos fundamentales y libertades constitucionales. Y, además, que la

actividad probatoria se haya llevado a cabo en juicio celebrado con publicidad y bajo condiciones de contradicción, sin quiebra del derecho a no sufrir indefensión.

La justificación de la conclusión probatoria establecerá los datos de procedencia externa aportados por medios cuya capacidad persuasoria será tributaria de la credibilidad del medio de prueba directo y de la verosimilitud de lo informado. Siquiera el juicio acerca de esa credibilidad y verosimilitud no se integra ya en la garantía de presunción de inocencia a no ser que tales juicios se muestren arbitrarios o contrarios al sentido común.

La justificación interna de la decisión emplaza a una aplicación del canon que suministran la lógica y la experiencia o ciencia, de tal suerte que pueda decirse que desde aquellos datos se deba inferir que la afirmación de los hechos en los que se sustenta la condena, los elementos objetivos, pero también los subjetivos, son una conclusión coherente que, con absoluta prescindencia de la subjetividad del juzgador, generen una certeza que, por avalada por esos cánones, debe calificarse de objetiva.

En definitiva la argumentación de la conclusión probatoria debe partir de proposiciones tenidas por una generalidad indiscutidamente como premisas correctas (justificación externa) y desde aquellas las inferencias (justificación interna) se debe acomodar al canon de coherencia lógica y a la enseñanza de la experiencia, entendida como «una comprensión razonable de la realidad normalmente vivida y apreciada conforme a los criterios colectivos vigentes».

Y es que, devenido claramente inconstitucional el limitar la valoración de la prueba resultante a la conciencia del juzgador o a su íntima convicción, por notoriamente insuficiente como garantía del ciudadano, aquella objetividad es la única calidad que hace merecer la aceptación de

los ciudadanos, sean parte o no en el proceso, y con ello confiere legitimidad a la decisión de condena.

La certeza alcanzada puede, sin embargo, no excluir dudas, por lo demás consustanciales al conocimiento humano. Ciertamente las dudas pueden surgir por un lado respecto de aquella justificación interna, si la conclusión asumida no es la única posible, y, por otro lado, de la

razonabilidad de inferencias a partir de otros datos externos con los que cabe construir tesis alternativas excluyentes de la imputación.

Suele decirse que no corresponde a este Tribunal seleccionar entre inferencias o conclusiones valorativas alternativas. Y que la de instancia debe ratificarse si es razonable. Incluso si lo fuere la alternativa. Sin embargo esa hipótesis resulta conceptualmente imposible desde la perspectiva de la garantía constitucional. Porque si la objeción a la inferencia establecida o la hipótesis alternativa a la imputación es razonable, también son razonables las dudas sobre la afirmación acusadora. Y entonces falta la suficiente certeza objetiva. El Tribunal, cualquiera que sea su convicción subjetiva, está en ese caso obligado constitucionalmente a dudar.

Sin que aquella duda sea parangonable tampoco a la duda subjetiva del juzgador, que puede asaltarle pese al colmado probatorio que justificaría la condena. Esta duda también debe acarrear la absolución, pero, y de ahí la relativización antes mencionada, fuera ya del marco normativo de exigencias contenidas en el derecho fundamental a la presunción de inocencia.

Y es que, desde la perspectiva de la garantía constitucional de presunción de inocencia, no importa si el Tribunal dudó o no, sino si debió dudar.

No es acorde a nuestra Constitución mantener una condena en el escenario en que se presentan con no menos objetividad la tesis de la imputación que la alternativa absolutoria.

4.3.2.- No es tarea fácil discriminar en la abigarrada y reiterativa literatura del motivo cual sea el dato de hecho cuya afirmación no avala la prueba practicada. El motivo lo que hace es reiterar lo que la sentencia proclama. Al punto de que bien puede decirse que el recurrente acepta como veraz lo que aquella afirma: cesión de derechos a sociedades que contratan a gestoras que logran contratos con terceros que reportan beneficios económicos al titular de los derechos. Incluso llega a admitir más o menos explícitamente, que los contratos de cesión de derecho del jugador a las sociedades «SPORT CONSULTANS» y «JENBRIL» no reflejan una efectiva y material cesión de tales derechos, que seguían siendo titularidad del jugador acusado.

Se discute en el recurso que tal simulación sea imputable al acusado ya que, según su tesis, el artificio, que se resiste a calificar de «entramado» fue concebido y gestado por los asesores sucesivos del acusado, no por éste.

Y, ya en cuanto a las sociedades que por encargo de las cesionarias gestionaban con terceros la venta de derechos, cuestiona la afirmación de que fueran meras apariencias. Y es que estima que la carencia de infraestructura de las mismas no permite inferir que sean mera apariencia que disimulan el efectivo actuar del acusado y el coacusado en la obtención de los contratos con los terceros. Ni que fuera el acusado quien en definitiva percibía los ingresos reportados por esos contratos con terceros.

También parece cuestionar el motivo que la constitución de esas sociedades tuvieran por finalidad ocultar a Hacienda la percepción de los ingresos por los terceros del importe de los derechos. Se dice así que no se puede establecer una relación objetiva de sentido delictivo el encargar

a unos Asesores fiscales de prestigio con despacho abierto en Barcelona que lleven la fiscalidad, cuando además estos lo hacen a través de sociedades que no se encuentran en paraísos fiscales.

Cierra la tesis el recurrente concluyendo que, pese a que se ha condenado como autor a D. MMM (y a su padre como cooperador) la valoración de la prueba que hace la propia Sala conduce directamente a que los autores de la simulación fueron los Asesores, no los asesorados, lógicamente.

4.3.3.- Pues bien, si la prueba documental directa hace incontestable el dato de qué contratos, con qué contenido, en qué fecha y entre quienes fueron otorgados, lo que el propio recurrente, obviamente, admite, también parece incontestable que la inferencia sobre la falta de coincidencia entre lo que aparentan y el real contenido de los mismos es construida por la sentencia de manera coherente, siguiendo elementales cánones de lógica y experiencia.

También constan directamente acreditados aquellos otros datos, como la ausencia de contraprestaciones en las cesiones de derechos a las dos personas jurídicas indicadas, la intervención personal del recurrente en la negociación de derechos cuya titularidad aparentemente había transferido, o que los beneficios reportados reviertan a «JENBRIL S.A.» de exclusivo dominio del recurrente. Y desde estos datos de justificación externa, la conclusión inferida de que se simuló una intervención de sujetos diferente de la de quienes realmente decidían lo contratado, se presenta con justificación interna coherente, ya que entre base y conclusión existe el enlace sólido que suministra el canon lógico y la experiencia.

Y además sin que pueda llegarse a otra conclusión diversa de la que pueda predicarse razonabilidad.

La experiencia da cuenta de que esos comportamientos plasman los más típicos mecanismos de los defraudadores fiscales: creación de aparentes sujetos pasivos interpuestos entre el verdadero y la Hacienda -las supuestas cesionarias de los derechos- y su deslocalización, ubicándolos en países diversos que dificulten el seguimiento en caso de investigación del devengo y percepción de los derechos negociados con terceros. La interposición de otro sujeto entre el aparente pasivo del impuesto y el origen del dinero percibido -las gestoras de servicios contratadas por las cesionarias de los derechos-, son otro paso más para incrementar el poder disimulador de la artimaña, merezca esta o no la consideración de «entramado».

Por otro lado, unir el dato de tal construcción jurídica con la conclusión de su funcionalidad objetiva para esa ocultación a la Hacienda de la realidad económica bajo la apariencia jurídica simulada, es sencillamente una manifestación prístina de sentido común.

Damos aquí por reproducidos los prolijos argumentos del fundamento jurídico segundo de la sentencia recurrida.

Y también la conclusión, sostenible con la certeza objetiva que reclama la garantía constitucional, de que tales actos se vinculan a la voluntad del acusado D. MMM, a quien le son, por ello, objetivamente imputables, sin perjuicio de lo que analizaremos en cuanto al componente subjetivo de tal objetivo comportamiento o a la corrección de la subsunción de los mismos en el tipo penal que se le imputa, objeto de otros motivos del recurso.

El motivo se rechaza.

TERCERO.- 1.- Formula un tercer motivo, al amparo del artículo 851.3.º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, por no ser resueltos todos los puntos que fueron objeto de defensa, así como al amparo del artículo 852 Ley de Enjuiciamiento Criminal, por vulneración del artículo 24 Constitución, al haberse producido condena a pesar de haberse vulnerado igualmente el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y el derecho de defensa, y con él -de forma mediata- haberse vulnerado la presunción de inocencia, ya que además de no existir valoración probatoria de la supuesta intervención objetiva generadora de la pretendida autoría de D. MMM (motivo anterior), la sentencia habría omitido totalmente la concreta pretensión de aplicación -o al menos de análisis- del artículo 31 del Código Penal, y tal omisión es absoluta -ni siquiera para descartar tal aplicación-, no solo vulnerándose con ello la tutela judicial efectiva sino además tornando con ello indefectiblemente la valoración

2.- Respecto a este motivo casacional tenemos advertido que su admisibilidad se condiciona a la previa solicitud de aclaración de la sentencia. La elusión de ésta determina la preclusión de la oportunidad de acudir posteriormente a la solicitud de nulidad. Así lo dijimos en la STS citada por la Abogacía del Estado en su impugnación del motivo con cita de nuestra STS 629/2016 citando las STS nº 586/2014 de 23 de julio; nº 272/2012 de 29 de marzo; la de 3 de Febrero del 2012, resolviendo el recurso: nº 11359/2011 y la nº 1300/2011 de 23 de noviembre, con cita de las de 27 de mayo de 2011, la nº 1073/2010 de 25 de noviembre y la de 28 de octubre de 2010.

Tal exigencia, derivada de la redacción del artículo 267.4 y 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial en redacción dada en 2003, encuentra su razón de ser en la necesidad de evitar que este Tribunal casacional se pronuncie sobre eventuales vulneraciones cuya estimación provoque la nulidad de la sentencia cuando ello puede hacerse aún por el propio Tribunal a quo a través de esa vía procesal. Exigencia de agotamiento de esta vía judicial en la instancia que tiende a impedir que se acceda directamente a casación cuando el órgano judicial «a quo» tenía todavía la ocasión de pronunciarse y en su caso, reparar la infracción argüida como fundamento del recurso de casación, evitando así posibles nulidades ulteriores en esta sede casacional.

Corrobora tal doctrina la específica previsión del párrafo tercero del artículo 855 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal que impone al que pretenda la casación por quebrantamiento de forma la designación de la reclamación para subsanarlas y su fecha, lo que erige a esa reclamación en presupuesto de admisión del citado recurso. Siquiera, como allí advertíamos, no cabe extender tal consecuencia preclusiva a todos los supuestos de omisiones en la decisión.

Pero además también se condiciona la estimación de ese motivo a los siguientes requisitos: a) La omisión denunciada debe hacer referencia a pretensiones que sean de naturaleza jurídica; b) que hayan sido objeto de debate precisamente porque oportunamente han sido suscitado por las partes, generalmente en sus escritos de conclusiones definitivas; c) que no alcanza a la falta de respuesta a meras alegaciones o argumentos. No incluye la omisión relevante la que se refiere a un dato de hecho que se erige en alegato para fundar la pretensión que sí ha sido resuelta. Basta a este respecto una respuesta global; d) la grave consecuencia de la anulación ha de ajustarse a exigencias de proporcionalidad, no procediendo: 1º.- Si cabe considerar que concurre efectiva decisión, siquiera de manera implícita pero inequívoca en la resolución impugnada, sin quebranto del derecho de tutela judicial sin indefensión; lo que ocurrirá si cabe colegir expresas justificaciones en dicha resolución incompatibles con la pretensión de la parte y 2º.- Cuando la omisión pueda ser subsanada en esta misma casación al examinar los argumentos de fondo sobre la pretensión en cuestión que en los demás motivos del recurso se hayan formulado.

3.- Dos son las razones para la desestimación de este motivo. La primera que la sentencia ha expuesto de manera reiterada, como justificación de su decisión que no excluye en absoluto la responsabilidad criminal del acusado, el dato, que no ignora ni orilla, de que el mismo haya acudido al consejo de especialistas en Derecho Fiscal.

Y en ningún caso cabe declarar la nulidad del procedimiento con reposición del mismo a la instancia, si en la casación cabe suplir, partiendo de los datos que suministra la sentencia, la omisión denunciada. Lo que ya hemos hecho aquí más arriba (apartado 2.2 del fundamento jurídico segundo). Y reiteramos ahora.

Por ello este motivo se rechaza.

CUARTO.- 1.- El cuarto motivo se presenta bajo el amparo del artículo 852 Ley de Enjuiciamiento Criminal alegando que se vulneró su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva lo que daría lugar también a la vulneración de su presunción de inocencia ya que no se atiende a hipótesis alternativas plausibles obviando importantes fuentes probatorias de descargo.

Enuncia entre los medios probatorios con fuerza persuasoria de descargo y sin embargo preteridos por la recurrida:

a) Documental propuesta por el Ministerio Fiscal, Certificado Estudios de D. MMM (f. 403); certificaciones sobre la titularidad del acusado en relación a determinadas cuentas de las sociedades que indica y que no tiene autorización para firmas referidas a cuentas bancarias de aquéllas. Es de resaltar que el propio recurrente, en el caso de la sociedad «JENBRIL S.A.» solamente se refiere a documentación de la que deriva que no es administrador, pero no de que no sea accionista, incluso el único, de tal sociedad.

b) Documental propuesta por las defensas: sentencias relativas al Sr. SSS; apoderamientos que D. MMM o su padre D. JJJ realizaron en favor de sus asesores fiscales, constitución de la Fundación Privada D. MMM y nombramiento de D. III como Secretario (Constituida en el domicilio de «Juárez Abogados»), poder para pleitos y administración otorgado por D. JJJ MMM en favor de los asesores fiscales de «Juárez y Asociados», actuación de

D. III en nombre de «FORSYL CORPORATION S.A.» de Uruguay, páginas impresas de la web de «Juárez-Veciana» Abogados, Asesores fiscales de D. MMM.

Mails remitidos por D. III en los que consta que hasta fechas bien recientes los ingresos que recibía D. MMM se liquidaban entre diversas personas, entre los que aparecen también asesores (bajo los términos «spread» o J&A [Juárez y Asociados]), mails que en todo caso son demostrativos de que no es el jugador ni su familia quien realiza la liquidación, sino sus Asesores Fiscales. O de que la sociedad «SIDEFLOOR LTD» no es de ningún miembro de la familia MMM, la Declaración de Beneficiario Último (Declaration of Trust), con fecha 19 de enero de 2009, de la sociedad «SIDEFLOOR LTD» que evidencia que la «SIDEFLOOR» ni es ni fue nunca de D. MMM, ni de D. MMM, ni de nadie de la familia MMM. Y la copia del registro mercantil de Zug de la sociedad «TUBAL SOCCER MANAGEMENT GMBH» que demuestra que la sociedad «TUBAL» tampoco es ni ha sido nunca ni de D. MMM ni de D. MMM.

c) Testigos como D. III, D. AAA que afirman que el asesoramiento no lo solicita D. MMM, sino su padre, y fue para solucionar las sustracciones del Sr. SSS, no para defraudar a Hacienda: y que nunca se informó a los asesorados, incluso manifiestan que D. MMM no era ni tan siquiera interlocutor con los asesores, lo era su padre, y que las declaraciones las confeccionaban los asesores, y no le explicaron nada a D. MMM.

d) O, en fin la declaración del testigo D. NNN, director del «family office» de D. MMM

Aunque el recurrente parece que no postula que nosotros ahora hagamos el omitido examen valorativo de tales medios, sí que nos insta a que declaremos que la ausencia de su valoración por la recurrida la hace incurrir en la vulneración de la garantía de presunción de inocencia.

Argumenta que de los documentos propuestos por Ministerio Fiscal y Defensa, así como de las testificales que la sentencia omite, se inferían naturalmente otras muchas hipótesis fácticas razonables que impedirían afirmar la autoría, pero ello no ha sido atendido por la recurrida.

Lo que hace irracional el discurso de la condena y en consecuencia deviene incurso en vulneración de la garantía de presunción de inocencia.

2.- En efecto, la no toma en consideración de medios probatorios puede suponer irracionalidad en el resultado extraído de la prueba que ha de referirse a su totalidad. Pero ello no es un efecto automáticamente necesario. Tal consecuencia no se genera cuando los elementos probatorios que se dicen preteridos, si lo fueran realmente, solamente acreditarían la conclusión que, pese a erigirla en fundamento de la tesis exculpatoria, es en realidad totalmente irrelevantes jurídicamente porque la decisión de la sentencia permanecería

incólume dando incluso por acreditados los datos que el recurrente vincula a los medios que tan prolija como inútilmente enuncia.

Así lo relativo a los actos ejecutivos del tipo objetivo atribuidos a D. MMM justifican la imputación objetiva del hecho típico, cualquiera que fueran las razones por las que acudió a los asesores fiscales o la información devuelta por éstos al acusado. Lo que corroboraremos cuando examinemos el motivo que concierne al elemento subjetivo del delito imputado. Ni los demás documentos ensombrecen ni un ápice la conclusión de que el dinero ganado por la explotación de los derechos del jugador acabaron incrementado el patrimonio de éste, cualquiera que fuera el recorrido formal aparente por el de sujetos «velo» creados al efecto de disimular aquella realidad económica.

Tampoco se incurre en deficiencia de tutela judicial si el juzgador no se pliega a cualquier caprichosa superabundancia de inútiles elementos

de supuesto útil rendimiento probatorio. Lo que la tutela judicial exige es que no se prescinda de valorar lo que, aunque con debilidad, concurra a formar correcto juicio sobre los datos que tengan efectiva trascendencia en la construcción retórica que justifica la decisión.

El motivo se rechaza.

QUINTO.- 1.- El quinto motivo acude a la habilitación del cauce casacional del artículo 849.1 Ley de Enjuiciamiento Criminal denunciando indebida aplicación del artículo 305 Código Penal, y en su caso al del artículo 852 de aquélla, por vulneración del artículo 24.2 Constitución, así como haberse producido condena a D. MMM como autor de un delito fiscal (tipo objetivo) a pesar de que no era posible la pretendida subsunción, y ello porque la irracional valoración probatoria trae consigo lógicamente una subsunción que ha sido incorrectamente realizada.

Se parte de que D. MMM no ha cometido el delito del artículo 305 del Código Penal porque no ha sido quien formalizó la declaración del IRPF (STS 586/2014).

Y la ley penal no responsabiliza al representado por la acción del representante en la que no haya intervenido, pues la misma resulta excluida por el principio de la responsabilidad personal.

Acude a otro triple argumento para fundar la exoneración: a) inexistencia de prueba de que el acusado hubiera sido informado sobre contenido de esas declaraciones antes de su presentación en la «AEAT»; b) En los hechos probados no consta, por otra parte, el menor indicio de que D. MMM haya dado a sus representantes ninguna instrucción sobre cómo debían proceder en la preparación y confección de sus declaraciones del IRPF y c) menos aún, de que se hubieran dado indicaciones de que tal confección de las declaraciones fuese defraudatoria, y la sentencia desde luego no se atreve ni a insinuarlo.

2.- El motivo parece acudir a un doble fundamento: a) Como infracción de ley ordinaria y b) como infracción de precepto constitucional. Y es preciso empezar por este segundo ya que del mismo deriva la pertinencia o no de mantener el hecho probado que declara la sentencia y el primero exige que el debate parta de tal premisa del hecho como resulte en definitiva conformado.

El motivo es una muestra y no la única de la constante inútil reiteración de argumentos en que incurre el recurso, que en realidad se resumen en una simplísima proposición: el acusado acudió a unos profesionales de alto nivel técnico que decidieron por sí solos como se resolvía la relación de aquél con Hacienda, provocando en el acusado la convicción de que, con lo por aquellos hecho, se había dado escrupuloso cumplimiento a su deber fiscal.

En cuanto al debate sobre la corrección de la valoración probatoria y el establecimiento de lo que deba tenerse por probado basta con remitirnos a lo dicho en los motivos en los que el recurso, y esta sentencia casacional, reflexionan al respecto. Los fundamentos jurídicos precedentes explican como esa tesis es inaceptable por no compadecerse con los datos referidos al tipo objetivo del delito imputado. Por la prueba que valora (fundamento jurídico segundo y tercero de esta sentencia), por cómo la valora, por lo que de ella cabe inferir y porque los elementos de juicio propuestos en pretendido descargo (precedente fundamento jurídico cuarto) dejan incólume la conclusión por la inocuidad suasoria de los mismos.

En cuanto a la cuestión de la corrección de la subsunción de esos hechos en la norma penal, el recurrente alega que la estructura del hecho declarado probado en la sentencia recurrida, sin embargo, revela que el obligado fiscal no ejecutó la acción típica, ni tampoco lo hizo conjuntamente con sus asesores.

Pero tal tesis tampoco se circunscribe a la tipificación del comportamiento del acusado, sino que atañe directamente al establecimiento de qué conducta atribuye dicho hecho probado al recurrente. Y, en cuanto a la tipicidad de esa conducta, también nos remitimos a lo dicho en el segundo de los fundamentos jurídicos de esta sentencia.

La manida ad nauseam tesis de la supuesta desresponsabilizadora delegación en los asesores ya ha sido desautorizada en nuestras precedentes explicaciones. La relevancia en referencia al elemento subjetivo del tipo de la información recibida de, o instrucciones dadas a, los asesores es objeto de otro motivo.

Este se rechaza.

SEXTO.- 1.- El sexto motivo se formula al amparo del artículo 852 Ley de Enjuiciamiento Criminal, por vulneración del artículo 24.2 de la Constitución, vulneración del derecho a la presunción de inocencia, en relación a la existencia del dolo, por más que incluso se trate de traer a colación la doctrina de la ignorancia deliberada, que alega ha sido mal aplicada. La prueba, según el recurrente, ha sido valorada de una forma irracional, o, si se prefiere, arbitraria o manifiestamente errónea.

El motivo se cuida de expresar que esta impugnación es subsidiaria para el caso de rechazarse, como hemos hecho, la referida al elemento objetivo del delito que funda la condena.

La argumentación del recurrente parte de que la tipicidad objetiva consiste en la acción de ocultar datos a las autoridades fiscales y la tipicidad subjetiva del delito -lo que indefectiblemente hay que conocer- consiste en conocer la tributación que sigue de los contratos, algo que asumía el bufete «Juárez».

Sin embargo, dice el motivo, el único hecho probado que la Sentencia destaca como indicio del dolo es firmar contratos, o ratificar otros en los que aparecería que el firmante conoce su contenido. Y resta valor indiciario a tales firmas ya que, según el recurrente saber lo que firmas no quiere decir que sepas la fiscalidad de lo que firmas; una inferencia que tilda de inconsistente desde el punto de vista de la lógica.

Por otra parte, se añade en el motivo, no puede afirmarse, como hace la sentencia, vulnerando así la presunción de inocencia, que el recurrente «evitó» pedir información suplementaria, pese a la existencia de una sospecha seria, ni que eso se hiciera tratando de eludir el cumplimiento de la norma. Por lo que no cabría tampoco reprochar al acusado que prefiriera antes «inhibirse que preocuparse», trayendo a colación la doctrina de la ignorancia deliberada. Al contrario, afirma el motivo D. MMM no tuvo razón alguna para sospechar. Ni se despreocupó o inhibió.

Como indicios de su propuesta alternativa de la imputación el recurso subraya: a) La propia sentencia reconoce que se acudió a «Juárez» para solucionar que el Sr. SSS les estaba engañando, lo que excluye la tesis de que lo hizo para defraudar; b) que no cabe hablar de que el acusado actuó con dolo, que se referiría a una acción que no realizó; c) que tampoco cabe inferir la existencia de tal estrategia dolosa del acusado partiendo del hecho base de que D. MMM ratificase el 27 de enero de 2006 el contrato suscrito en 2005 con la firma «ADIDAS», mientras era menor de edad. Eso, se arguye, no tendría nada de extraordinario ni de llamativo, por lo que tampoco es idónea para despertar ninguna sospecha. Es más, precisamente un acto notarial, a un profano en la materia como era D. MMM, le tiene que significar que nada hay subrepticio o defraudatorio en tal firma ante Notario; d) se acudió al despacho «Juárez» pero antes se había producido otro asesoramiento, el de «SSS», y se insiste en que con éste otro asesor se produjeron litigios porque engañó a los asesorados, lo que sería indicio de que no se buscaba en el despacho de «Juárez» la

coartada para excluir responsabilidad del delito cuya comisión por los asesores debiera sospechar; e) el artículo 20.7ª del Código Penal garantiza a los ciudadanos el efecto justificante del derecho a confiar en el asesoramiento y en la licitud de sus consejos profesionales, dada la autorización estatal que estos tienen para el ejercicio de una profesión; f) la obligación de sospechar, que la sentencia entiende que incumbía a D. MMM, resulta ser totalmente contradictoria con la actitud observada por el Ministerio Fiscal y por la propia «AEAT», que, durante la instrucción y, por lo tanto, con conocimiento de todas las circunstancias del caso, omitieron imputar a los abogados del despacho «Juárez», que, de acuerdo con el artículo 31 del Código Penal serían los autores de la defraudación fiscal que incorrectamente atribuyeron a D. MMM, como si éste hubiera actuado por sí mismo.

2.- Un error de partida del motivo consiste en hacer pivotar la objetividad del tipo en el momento de la relación tributaria constituido por la presentación de la autoliquidación del impuesto.

Ya hemos expuesto (fundamento jurídico segundo) que el tipo objetivo se manifiesta esencialmente en la maquinación fraudulenta constituida por la interposición de un sujeto pasivo del impuesto diferente del real y en su ubicación en países extranjeros, que, por su organización jurídica, favorece la ocultación de información a la Hacienda española de la que era sujeto deudor el acusado. Podemos incluso decir que la liquidación presentada no es sino el final de un procedimiento construido desde antes para que en aquélla se pueda lograr la ocultación de la base imponible real con razonable esperanza de éxito para el defraudador.

La relevancia típica de esa artimaña es trascendente también en el trance de especificar el objeto del elemento subjetivo y las exigencias probatorias de éste. Porque excluye toda

posibilidad de tipificar comportamientos en los que solamente quepa predicar del sujeto una mera imprudencia. Y porque la prueba de tales maniobras constituyen

base sólida desde la que se aleja toda duda sobre la concurrencia del dolo de defraudar.

Lo que el sujeto debe saber es: a) que está constituido como sujeto pasivo del tributo, y b) que aquellos actos que se le atribuyen tienen por finalidad eludir el cumplimiento de ese deber, con la importancia económica que exige el artículo 305 del Código Penal. Y lo que debe querer es precisamente lograr como resultado de sus actos impedir la efectividad recaudadora de Hacienda y la evitación del pago a que venía obligado.

Atribuir a un sujeto pasivo aparente la titularidad de los ingresos que constituyen la base imponible del delito resulta tan notoriamente ordenado al fin defraudador que, además de constituir un supuesto de agravación de la responsabilidad, es indicio que sugiere la conciencia y voluntad defraudadora de manera inequívoca y concluyente. Fuerza suasoria de tal inequívoca voluntad defraudadora que cabe asimismo predicar de la deslocalización de dicho sujeto, residenciándolo ficticiamente en un país cuya sistema jurídico conjure riesgos de efectividad investigadora de la Hacienda española. Y eso es lo que predica el hecho probado.

Con ingenua pretensión exculpatoria de un comportamiento, para el que incluso se llega a recabar elogio, el recurso alude a la búsqueda por el acusado de unos profesionales dignísimos y de alta formación técnica específica que tendría por única finalidad poder satisfacer mejor los deberes tributarios. Tal alegato resulta poco serio.

No se discute la alta cualificación técnica de los asesores seleccionados. Lo que no empece la eventual puesta en cuestión de la licitud de los criterios jurídicos de su intervención. Esa cualificación no remite inequívocamente a una voluntad de cívico comportamiento fiscal del acusado. La confianza que en aquéllos puso éste es compatible con

el propósito de garantizarse la información necesaria para obtener el mayor éxito posible en el designio defraudador.

Partiendo de la premisa no cuestionada de una formación cívico social elemental en el sujeto pasivo éste conoce que debe tributar a Hacienda por sus ingresos. Tanto más si éstos resultan de las cuantías que la documentación revela, incluso solamente los limitados a los obtenidos por los derechos de imagen. Se añade a ello la suscripción de contratos como los de cesión de derechos, sin que exista el más mínimo indicio de querer perder tales ingresos ni de que tuviera noticia de que haya dejado de ingresarlos. Tampoco consta que el acusado tuviera noticia de que, tras ello, se haya pagado a la Hacienda española por tal concepto.

De ello cabe concluir que cuando el acusado acude al despacho profesional no es para que éste le informe sobre cual sea su obligación tributaria y cómo darle adecuado cumplimiento, sino para que le indiquen cómo lograr eludirlo, pues solamente desde este designio se comprende los actos materialmente ejecutados por el acusado y que, como ya hemos dicho, realizan el elemento del tipo objetivo del delito.

Y ello sin acudir a innecesarias referencias hecha sólo ex abundanti por la recurrida al dolo eventual. Y menos aún a lo que se ha dado en denominar «ignorancia deliberada». Debemos reiterar aquí, como ya hicimos en nuestra STS nº 830/2016 de 3 de noviembre, el rechazo que nos merece el sintagma «ignorancia deliberada» al que ya nos referimos también en la sentencia de 3 de diciembre de 2012 : Y hemos de hacerlo reiterando una doctrina de esta Sala que ya proclamaba serias advertencias sobre la difícil compatibilidad de tal método con las exigencias de la garantía constitucional de presunción de inocencia. Así en la sentencia de este Tribunal Supremo nº 68/2011 de 15 de febrero dijimos: En alguno de los precedentes de esta Sala, no obstante, se ha mencionado la «ignorancia deliberada», como criterio para tener por acreditado el elemento cognitivo del dolo, es decir, para tener por probado que el autor obró conociendo los elementos del tipo objetivo

(hecho constitutivo de la infracción penal en la terminología del (art. 14.1 CP) o de un hecho que cualifique la infracción penal, como es el caso de la cantidad de notoria importancia discutida en el recurso). Este punto de vista ha sido fuertemente criticado en la doctrina porque se lo entendió como una transposición del «willful blindness» del derecho norteamericano y porque se considera que no resulta adecuado a las exigencias del principio de culpabilidad, cuyo rango constitucional ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional. Asimismo se ha llamado la atención sobre el riesgo de que la fórmula de la «ignorancia deliberada» -cuya incorrección idiomática ya fue señalada en la STS de 20-7-2006- pueda ser utilizada para eludir «la prueba del conocimiento en el que se basa la aplicación de la figura del dolo eventual », o, para invertir la carga de la prueba sobre este extremo.

Debemos, por lo tanto, aclarar que en el derecho vigente no cabe ni la presunción del dolo, ni eliminar sin más las exigencias probatorias del elemento cognitivo del dolo. Pero, dicho esto, y tal como hemos venido exponiendo, en este caso la consciencia y voluntad del método y resultado fraudulento en relación al deber de tributar por IRPF, viene evidenciado por los datos objetivos constatados por prueba directa e indiciaria que acreditan los actos que se dicen ejecutados material y directamente por el acusado y que permiten inferir consciencia y voluntad de que con tales actos eludía el debido pago fiscal.

Por el contrario la tesis alternativa que nos propone el recurso, no solamente es incompatible con los datos acreditados, sino que carece de todo aval probatorio que no sea la inasumible

alusión a la sumisión del acusado al consejo de un asesor por la cualificación técnica de éste y al que se acude para dar el mejor cumplimiento al deber tributario.

Ciertamente resulta difícil de comprender que los asesores a los que se acudió hayan sido excluidos de toda preocupación acusadora por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado. Pero tan insólita actitud de

esas acusaciones no puede incrementar el indeseable resultado de añadir a tal eventual impunidad la del defraudador aquí acusado.

SÉPTIMO.- El motivo séptimo se formula al amparo del artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, por aplicación indebida del artículo 305 del Código Penal, así como en su caso, al amparo del artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por vulneración del artículo 25.1 de la Constitución, al haberse producido condena pese a que en la causa no se probó -y así se reconoce por la propia sentencia- el elemento cognitivo del dolo.

Esta contumaz tesis, que amalgama la infracción de ley con la protesta de quiebra constitucional de la garantía de presunción de inocencia, tiene su resultado desestimatorio prefijado por los argumentos que acabamos de exponer sobre el dolo proclamado en el acusado y sobre la prueba atendida para hacer tal atribución del elemento subjetivo.

El motivo se rechaza.

OCTAVO.- 1.- Al amparo del artículo 849.1 Ley de Enjuiciamiento Criminal denuncia inaplicación indebida del artículo 14.3 Código Penal (error de prohibición) en relación con el artículo 305 Código Penal, así como en su caso al amparo del artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por vulneración del artículo 24.1 de la Constitución, en relación con el artículo 120.3 de la misma, al haberse producido condena pese a que la propia sentencia plantea la posibilidad de un error de prohibición, cuyo descarte o desestimación inexplicablemente -pues la sentencia misma lo plantea- no motiva en absoluto, siendo así que en efecto sí concurría un error invencible o inevitable de prohibición, con la obligada consecuencia por tanto de que debió dictarse sentencia absolutoria.

Reprocha a la sentencia que afirme una ignorancia deliberada incompatible con el error de tipo del artículo 14.1 del Código Penal,

excluyente del dolo, cuando, según el motivo, aquella doctrina la postularía una cierta jurisprudencia pero en relación al error de prohibición (14.3). Y, por otra parte, en todo caso,

el error habría sido invencible, sin que la sentencia, dice el recurrente, razone en modo alguno el rechazo de tal hipótesis.

Una vez más acude contumaz el recurrente al encargo efectuado al que califica de prestigioso despacho «Juárez & Asociados», que dice designado como representante para la gestión de sus obligaciones tributarias. Y ese dato, admitido por la sentencia de instancia, pretende que se realce con otro aserto: D. MMM tampoco podría haber conocido la ilicitud de las declaraciones fiscales confeccionadas por sus asesores, pues la ilicitud sólo puede ser conocida si se relaciona el hecho con una norma, para él desconocida.

Ya en ese carril retórico el recurso no duda en otra afirmación: Si un lego en derecho recurre a especialistas en materia fiscal para que lo asesoren, pagando por el asesoramiento, importantes honorarios, no actúa con indiferencia, ni ha querido deliberadamente ignorar cuáles eran sus obligaciones fiscales. Por el contrario, ha hecho lo que podía hacer y es socialmente adecuado.

2.- El dato del monto de los honorarios es, en el mejor de los casos neutro. Aún no constando en la causa ese importe, es claro que los profesionales pueden reclamar que sea elevado tanto si el objetivo de liberar de cargas al cliente se hace lícitamente como si se hace ilícitamente. Incluso en este caso, dado el riesgo en que incurre el asesor de ser procesado, parece lógico entender que reclame mayor cantidad.

El resto del argumento decae si se atiende a la falacia consistente en equiparar el conocimiento de que un comportamiento es ilícito con el conocimiento de la norma concreta de que deriva esa ilicitud. Y es que una cosa es conocer QUE se infringe el deber tributario y otra saber COMO se logra ese objetivo. La ignorancia de este «como» es lo que

hace que quien pretende aquel objetivo acuda a quien le ilustre sobre el camino a seguir.

Pues bien, no resulta acomodado a lógica admitir que quien percibe importantes ingresos ignore el deber de tributar por ello. Ni se acomoda a lógica que quien constata que no abona nada en absoluto a Hacienda en España como tributo, pese a la elevada percepción de concretos ingresos (los derechos de imagen), no sepa que está defraudando ilícitamente. Y que, si alguna duda pudiera alcanzar a quien eso percibe, cualquiera que fuera su ingenuidad, las actuaciones que indican que interviene personalmente, y no solamente estampando su firma en documentos, revelan su plena consciencia de que ese camino llevaba inexorablemente al insolidario resultado de la defraudación fiscal.

La situación descrita por el propio recurrente -acudir a despacho de profesionales expertos en regulación fiscal- no se explica desde la lógica en el sentido necesario de que el acusado se situara en un ignorar deliberadamente. Antes bien la unión de aquellos datos -saber de altas percepciones económicas en España que resultan liberadas de toda tributación a la Hacienda de este país tras protagonizar actos y contratos inequívocamente disimuladores de la realidad económica que encubren- solamente conduce por inferencia a una conclusión excluyente de cualquier otra: se acude a los expertos porque se estima por el cliente que lo son en el contenido de la norma fiscal sino porque también se estimaría por aquél que lo son, precisamente por ello, en las posibilidades de exclusión de su efectividad.

Y eso es sencillamente el contenido del dolo directo. Ni tan siquiera eventual. No estamos ante un caso de error invencible en el conocimiento de la norma, sino ante la inteligencia que busca anular las dificultades que el desconocimiento de ésta suponía para lograr el objetivo de burlarla.

Y en esa búsqueda no se acude a una delegación en el asesor. Se busca la colaboración que participe en el objetivo respecto del cual ninguna duda se tiene sobre su ilicitud sino solamente sobre el procedimiento de consecución. Sin duda más rentable para el acusado que el mecanismo que la Hacienda, por más que con carácter voluntario, pone a disposición del contribuyente ignorante: acudir a los servicios de ayuda al respecto por la administración financiera.

En definitiva la existencia de conocimiento concurre inequívocamente respecto de los elementos que exige el tipo fiscal: a) sobre la situación económica que genera la obligación de tributar constituida por la efectiva percepción de los derechos de imagen con los retribuyeron terceros, es decir el hecho imponible; b) el deber de tributar por razón del mismo, y c) el incumpliendo del deber o sea el hecho del impago.

La sentencia de instancia excluye expresamente el error: el desconocimiento evitable, derivado de la indiferencia, no es un error, y no puede provocar una descarga de la responsabilidad. No puede errar aquél que no tiene interés en conocer.

Y subraya, como dato de fuerte valor indiciario, que los derechos se «cobran» a través de sociedades y, sin embargo, el recurrente era el «perceptor». A lo que se añade que el recurrente, pese a ser menor cuando los derechos, que originan aquellos pagos, se cedieron a una sociedad siendo menor, cuando el 12 de marzo de 2007 se ceden a «JENBRIL S.A.» ya es mayor firma consintiendo tal cesión de manera «absoluta, irrevocable e incondicionalmente», firma que estampa personalmente también en múltiples contratos con terceros adquirentes

de los derechos que hicieron los abonos base de la deuda fiscal. La incoherencia entre ese protagonismo directo en actos incoherentes como ceder derechos y negociados con terceros después, revela la consciencia de una actuación mendaz. Y, pese a los esfuerzos de contraargumento por el recurrente a tal tesis de la sentencia, no cabe desde la lógica otra compatibilidad con tal incoherencia que la que se le imputa con el dolo directo de saber y querer que así burlaba a la Hacienda española.

El motivo predica que debió estimarse concurrente error en el acusado porque el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado debieron considerar que en tal error incurrieron incluso en los asesores. Así lo infiere el recurrente ya que aquéllos no formularon acusación contra los asesores.

La perplejidad de la parte recurrente puede compartirse por este Tribunal. Y es que no se acierta a encontrar coherencia entre esa estrategia procesal, que garantiza impunidad a tales profesionales, y funda la acusación al recurrente en el empleo de las fórmulas que estos crearon y suministraron al acusado, incluso hasta gestionar su puesta en práctica.

Pero la impunidad acarreada a los asesores no puede erróneamente incrementarse con su reiteración respecto del acusado, sin claudicación del deber de sancionar los hechos constitutivos de delito.

Por ello, excluida la existencia de todo error, cualquiera que sea la calificación jurídica del mismo, ni cabe hablar de exclusión del tipo ni de minoración del juicio de reproche de culpabilidad.

El motivo se rechaza.

NOVENO.- El motivo noveno se ampara en el artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por vulneración de los derechos fundamentales a la defensa y a no declarar contra sí mismo, ambos garantizados en el artículo 24 de la Constitución, por estimar que la inspección de los tributos a partir de la 2.ª diligencia debió ser paralizada, para deducir el tanto de culpa, y pese a ello tal paralización no se produjo y se siguieron solicitando documentos al representante del obligado tributario, documentos que más tarde conformaron la acusación.

Ya en la primera Diligencia de Inspección ésta toma una dirección investigadora muy clara y determinante, pues solicitan no por casualidad, entre otra documentación, los «contratos» y «modificaciones, si las hay», suscritos por D. MMM, «con personas o entidades, residentes o no residentes en España, de cesión del derecho a la explotación de su imagen», así como los «contratos» de representación o asesoramiento en el que incluyen los derechos de imagen.

A raíz de dicha petición, en la segunda Visita de Inspección, de fecha 19 de julio de 2011, los asesores fiscales de D. MMM aportan parte esencial de la documentación requerida, atendiendo sucesivos requerimientos.

Invoca la norma tributaria (artículo 95.3 de la LGT) que ordena deducir por la Administración el tanto de culpa remitiéndolo a la jurisdicción penal, precisamente cuando el procedimiento administrativo alcanza el estado que tenía al tiempo de aquella segunda visita de inspección y que, según el mismo informe último de la «AEAT», ya permitía valorar la existencia de delito. En apoyo de su tesis invoca la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la sentencia de 17 de diciembre de 2006 en el caso Sanders v. Reino Unid.

2.- La sentencia recuerda que D. GGG, apoderado de D. MMM ante la Inspección de Hacienda, manifestó con toda contundencia desde el principio -y a pesar de que, según mantiene en el plenario, le amparaban sentencias del Tribunal Supremo en cuanto a la obligatoriedad de aportar a la Inspección toda la documentación requerida por Hacienda,- que optó por facilitar a los actuarios toda aquella documentación que obraba en su poder, comprometiéndose a aportar toda aquella otra con la que no contaba, subrayando que esa voluntad de colaboración la ofreció desde el comienzo mismo de la inspección.

Y argumenta la sentencia recurrida que además de que el contrato de 3 de marzo de 2005, con el que cuenta la Inspección desde la segunda diligencia, es, sin duda, el punto de partida para la investigación de los hechos, no constituye, por sí solo, un mecanismo defraudador, es incoherente hacer gala de aquella actitud colaboradora y formular luego esta queja de quiebra del derecho de defensa y a no declarar contra sí mismo. Además de recordar el deber legal de colaborar con la administración tributaria en su labor de comprobación e inspección, que resultó muy compleja, aquellas diligencias que se extendieron en el tiempo eran ineludibles para determinar la entidad del comportamiento de elusión y su calificación eventualmente delictiva.

3.- En cuanto a la obligación de traslado por la «AEAT» del tanto de culpa a la jurisdicción disponía el artículo 180 de la LGT vigente al tiempo de iniciarse el expediente: 1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la

Hacienda Pública, pasaría el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitiría el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendría de seguir el procedimiento administrativo, que quedaría suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impediría la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciaría o continuaría sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudaría el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el periodo de suspensión se tendrían por inexistentes.

Resulta revelador del alcance en el tema objeto de denuncia la regulación dada al apartado 5 del artículo 305 en la reforma por Ley Orgánica de 7/2012, cuando continuaba aún la actuación administrativa de la inspección tributaria. Expresamente se establece que la actuación

inspectora, incluyendo la liquidación, continuará en relación a conceptos y cuantías aunque se encuentren vinculados al posible delito contra la Hacienda. Y lo mismo se trasladó al contenido del artículo 252 de la LGT en la reforma llevada a cabo por ley 34/2015: La Administración Tributaria no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal salvo que conste que el obligado tributario no ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Lo que, incluso prescindiendo de la vigencia de tales normas al tiempo de los procedimientos penal y administrativo en este caso, cuando menos aleja la sospecha de inconstitucionalidad que se pretende en el recurso. Ningún recurso ante el Tribunal Constitucional consta en relación a dichas disposiciones. El recurrente no acredita que la eventual demora del traslado del tanto de culpa se tradujera en concretos perjuicios de su derechos defensa. Al menos perjuicio diverso del que causaría la pérdida del privilegio de no autoincriminarse. El recurso parece entender que hasta la apertura del proceso penal el recurrente estaba obligado a presentar la documentación requerida. Y no una vez abierto éste (Puntos A, II y D.I y II del motivo). De ahí que el retraso en la apertura del proceso penal derivaría en conjurar el riesgo de prueba ilícitamente obtenida, por lograda bajo coacción.

Pero, como estudiaremos y el propio recurrente alega, aquel derecho nemo tenetur resulta de aplicación incluso respecto de las declaraciones

en sede administrativa para el caso de su posterior uso en el proceso penal contra quien declara en aquélla autoincriminándose.

En consecuencia este primer aspecto del motivo resta sin contenido y carece de la relevancia constitucional que se postula.

4.- Lo que nos lleva al examen de la queja sobre la supuesta lesión del derecho a no autoincriminarse por la utilización de medios de prueba obtenidos bajo supuesta coacción.

En relación a la cita que se hace de la doctrina del TEDH en el caso Saunders conviene recordar, ya que el recurrente no lo hace, que el ciudadano actuaba bajo la siguiente regulación: los inspectores tuvieron nueve entrevistas con el demandante, quien asistido por sus abogados estaba obligado a responder a las preguntas. En caso contrario, un Tribunal podía condenarle por contempt (desobediencia a la autoridad) a una multa o a una pena de reclusión hasta dos años.

El TEDH afirmó que la cuestión de si, a la luz de las circunstancias de la causa, el demandante fue víctima de una vulneración injustificable de su derecho a no contribuir a su propia incriminación dependerá del uso realizado por la acusación, durante el proceso, de las declaraciones obtenidas por los inspectores bajo amenaza de sanción. Pero advirtiendo que no prohíbe el uso, en un proceso penal, de datos que hayan podido obtenerse del acusado recurriendo a facultades coercitivas, pero que existan con independencia de la voluntad del sospechoso, como, por ejemplo, las muestras de aliento, sangre y orina.

Estimado que lo que ocurrió en aquel caso es que se utilizaron declaraciones del acusado con finalidad incriminatoria, hipótesis muy diversa de la aportación de documentos.

Y que por ello no entró a examinar la cuestión de las alegaciones del señor Saunders con arreglo a las cuales las autoridades instructoras

retrasaron deliberadamente el inicio de la investigación policial para permitir a los inspectores recoger elementos de prueba en el ejercicio de sus facultades coercitivas.

La compulsión (penal) que justificó la sentencia europea es inimaginable en el caso que ahora juzgamos, pues en absoluto podía dar lugar a estimar cometido el delito de desobediencia (A lo sumo la sanción administrativa prevista en el actual artículo 198 de la LGT o en el artículo 203 de la misma en la redacción vigente por ley de 2003) Ni lo utilizado en el proceso penal fueron declaraciones vertidas por el acusado, sino datos que existían previamente fijados en documentos y obtenibles en su caso al margen de la voluntad del acusado.

Similar compulsión en la obtención de declaraciones en fase de investigación administrativa fue la que concurrió en el caso J. L., G. M. R. y A. K. P. CONTRA REINO UNIDO en el que recayó la sentencia del TEDH de fecha 9 de septiembre de 2000. En efecto en tal asunto la premisa descalificada por el TEDH fue la de que los inspectores interrogaron separadamente a los solicitantes en varias ocasiones. La ley imponía a estos últimos la obligación de responder a las preguntas que se les planteaban. En su defecto, un Tribunal podía concluir que se había atacado la autoridad de la justicia e imponerles una multa o una pena de prisión que podía llegar hasta los dos años. La justificación de la sentencia radicaba en que la acusación realizó ante el jurado la lectura durante tres días de las actas de las entrevistas de los solicitantes con los inspectores del DTI, de manera que tendiera a acusarlos. Es decir se usan declaraciones no equivalentes a documentos entregados.

Ciertamente en el caso Chambaz contra Suiza el TEDH (sentencia de 5 de abril de 2012) examinó la legitimidad de la imposición de una sanción pecuniaria a quien, requerido por la administración tributaria, no atendió el requerimiento de aportar documentación, porque de ella podía derivar responsabilidad penal.

Desde luego la legitimidad de tal sanción es diversa de la que se cuestiona cuando, sí se aporta la documentación requerida, lo que se plantea es si cabe utilizar lo así aportado en el proceso penal. El TEDH estimó que tal derecho implica que las autoridades buscarán el fundamento de su argumentación sin recurrir a elementos de prueba obtenidos bajo presión o con desprecio de la voluntad del acusado.

En el caso por nosotros ahora juzgado es de subrayar: a) que no se alega ni consta que en la citación al recurrente se le advirtiera que de no atender el requerimiento se le sancionaría de ninguna manera; b) que el requerimiento fue voluntariamente aceptado por el recurrente una vez asesorado jurídicamente y cumplimentado por quien le representaba en su relación con la administración tributaria, y c) que ninguna sanción fue impuesta en relación con las respuestas dadas a los sucesivos requerimientos.

Por otra parte tampoco se ha hecho uso para justificar la condena de declaraciones pre-procesales del acusado. Lo que, por otra parte estaría vetado incluso al margen del derecho nemo tenetur o privilegio de no autoincriminación.

Y respecto a este último bastaría advertir que tal derecho no es en absoluto irrenunciable. El acusado puede declarar cuantas veces desee. Eso sí siempre advertido del derecho a no hacerlo. En el presente caso el asesoramiento al efecto era evidente ya que fueron su asesores, a quienes el recurrente reconoce alta cualificación técnica, los que contestaron a los requerimientos. Y, reiteramos, no fue su declaración lo que se erigió en fundamento de la condena.

En la STC 142/2009 se advirtió que no atentaba al derecho a no autoincriminarse, siquiera en el ámbito de un procedimiento administrativo sancionador, que en la comparecencia en el expediente de

información reservada los recurrentes fueran preguntados sobre los hechos denunciados, tras darse lectura al escrito de denuncia, realizando libremente y sin coacción alguna las declaraciones que tuvieron por conveniente y añadiendo, también de forma absolutamente voluntaria -como destaca el órgano judicial- las manifestaciones por las que posteriormente fueron sancionados.

En relación con tal derecho el TC ha establecido una bien conocida doctrina de la que es ejemplo la sentencia 68/2006: los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable «son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable» (SSTC197/1995, de 21 de diciembre, F. 6; 161/1997, de 2 de octubre, F. 5; 229/1999, de 13 de diciembre, F. 3 b); 127/2000, de 16 de mayo, F. 4 a); 67/2001, de 17 de marzo, F. 6). Y hemos declarado asimismo que los citados derechos «entroncan también con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia: la que sitúa en la acusación la carga de la prueba; esta carga no se puede trocar fácticamente haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación» (STC 161/1997, de 2 de octubre, F. 5).

Pero precisó «no apreciándose la existencia del requisito subjetivo de que la coacción haya sido ejercida por el poder público sobre la persona que facilitó la información inculpativa y

que finalmente fue la destinataria de las medidas punitivas, debe desestimarse el recurso de amparo» (vid. STC 18/2005 de 1 de febrero).

Por ello el motivo se rechaza.

DÉCIMO.- En el décimo motivo de la impugnación denuncia un error de derecho por la inaplicación, al relato fáctico, del instituto de la continuidad delictiva «en relación con los tres delitos fiscales, art. 305 CP, por los que ha recaído condena sin haberse aplicado el art. 74 como un delito continuado, lo cual hubiera logrado, como finalidad última, que en la pena aplicada no exista desproporción al aplicar las reglas del concurso real».

Sostiene el recurrente que aunque la jurisprudencia de esta Sala ha sido renuente a la aplicación del instituto de la continuidad delictiva existe una jurisprudencia que no la ha impedido (SSTS 1211/2002 y 83/2005), y que la denegación de su aplicación se refiere, esencialmente, a tributos de distinta naturaleza. Añade que desde una interpretación de la norma del art. 74 CP y del hecho probado resulta la existencia de un «procedimiento estable y permanente en el tiempo -en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión-, es plausible la aplicación de la continuidad delictiva, según el art. 74 CP», lo que permite, -continúa su argumento-, «superar algunos inconvenientes del sistema de acumulación jurídica propia del concurso real, en particular en los delitos patrimoniales cuando la pena a imponer resulta desproporcionada. Considerándolas conjuntamente como un único hecho, permite ajustar la pena a su auténtica gravedad».

El motivo será desestimado. El motivo es planteado con gran corrección técnica y el recurrente conoce nuestra jurisprudencia contraria a la aplicación de la continuidad delictiva para el delito fiscal y desarrolla una argumentación ajustada a los criterios de la dogmática y apegados al texto del art. 74 CP, por el que sostiene el error de derecho instando la aplicación de la continuidad desde un argumento central, solventar los problemas de desproporción de la norma que la regla del concurso real produce en los delitos de naturaleza patrimonial en los que el resultado del desapoderamiento patrimonial es ajeno, en gran medida, al desvalor de la acción.

La desestimación procede desde las siguientes consideraciones. En primer lugar, la cuestión no fue planteada en la instancia, lo que si bien no es óbice a su planteamiento en casación, dada la calificación absoluta de la defensa, en el caso de este proceso el debate jurídico fue extenso y en el mismo se abordaron numerosas cuestiones fácticas y jurídicas relacionadas con la coautoría, con la participación en nombre de otro, la tipicidad subjetiva, el error de prohibición, etc. El planteamiento de una cuestión trascendente, como es la continuidad

delictiva, con exposición de los presupuestos del plan preconcebido y el aprovechamiento de circunstancias, pudo, y debió, ser objeto de debate en la instancia para una correcta determinación del objeto del enjuiciamiento. No se planteó este debate ni sobre los plurales actos, ni sobre la perspectiva del dolo, lo que hubiera podido resolver en la instancia la cuestión ahora deducida, con revisión en sede casacional. Ahora bien, el que la falta de planteamiento en la instancia de la pretensión que articula en la casación no suponga que deba inadmitirse no es óbice a que pongamos de manifiesto que esa ausencia de discusión en la instancia tiene relevancia en esta casación en el concreto apartado referido a la determinación de la pena. La penalidad del delito continuado sería la prevista en el apartado primero del art. 74, toda vez que el apartado segundo al ir referido a las infracciones contra el patrimonio no sería de aplicación, pues el delito fiscal no participa de esa naturaleza por mas que se trate de una infracción de deber con afectación al patrimonio de la Hacienda pública. Además, la especialidad derivada de la condición objetiva de punibilidad, la exigencia de los 120.000 euros, con una previsión específica de su determinación en el art. 305.2 CP, hace que en su conformación no pueda acudir a distintas infracciones tributarias, ni a distintas anualidades. Si la penalidad de una hipotética admisibilidad del delito continuado es la prevista en el número 1 del art. 74 CP el marco punitivo estaría conformado, no según la previsión del art. 305 bis aplicado en la sentencia, agravación por la cuantía, de dos a seis años, sino la resultante del art. 74.1 CP, esto es, la pena de cuatro a siete años y 6

meses, y la multa, sobre la que actuar la reducción en dos grados por la atenuación cualificada que se declara. La resultancia podría ser una pena similar a la impuesta.

Por otra parte, aun aplicando el apartado segundo del art. 74 CP, la determinación de la pena por el perjuicio total causado, de conformidad con el Acuerdo del Pleno no jurisdiccional de 30 de octubre de 2007, la pena en el caso habría de partir de la mitad superior de la penalidad prevista al tipo del delito fiscal agravado.

Al tiempo de la comisión de los hechos la agravación por la especial cantidad preveía una penalidad al tipo básico, y no contemplaba una penalidad diferente. De acuerdo a la previsión normativa aplicable, la pena resultante era similar a la impuesta.

En otro orden de argumentaciones, resulta, cuando menos chocante, que se fundamente la pretensión de la continuidad con el argumento de la proporcionalidad de la pena, cuando en el caso de esta casación las cantidades defraudadas a la Hacienda pública ascienden en dos anualidades, a más de millón y medio de euros, y en una tercera, a más de un millón de euros. Estas defraudaciones son suficientemente importantes como para considerar que el argumento de la proporcionalidad no sea el más procedente, máxime cuando la pena impuesta por cada delito fiscal es de siete meses, resultante de la correcta cualificación de la atenuación de reparación por la satisfacción de la deuda tributaria que ha supuesto la reducción en dos grados de la pena procedente.

El apoyo jurisprudencial del recurso tampoco es relevante. Acabamos de señalar que la jurisprudencia de esta Sala es contraria a la aplicación de la continuidad delictiva. (SSTS 1493/1999, 20/2001, 2476/2001, 1629/2001, 2115/2002, 325/2004, 952/2006, 737/2006, 952/2006, 611/2009) en las que se refiere, en ocasiones con demasiada rotundidad, que la jurisprudencia nunca ha aplicado la continuidad delictiva al delito

fiscal. Las Sentencias que cita el recurrente no son relevantes como apoyo. La primera, la STS 1211/2002, de 29 de junio, se limita a ratificar una condena por delito continuado de la instancia y la impugnación de la acusación pública se concreta en la penalidad, sin discutir la corrección en la aplicación del instituto de la continuidad delictiva. La segunda, la 83/2005, tenía una connotación especial al tratarse de una infracción tributaria causal a la venta de varios inmuebles en el mismo periodo impositivo.

La jurisprudencia ha afirmado la no aplicación de la continuidad delictiva al delito fiscal. Así, por ejemplo, la STS 88/2017, de 15 de febrero, indica «en la Sentencia 1629/2001, de 10 de octubre, en la que se planteó expresamente el problema de la continuidad del delito fiscal, se resuelve en sentido negativo razonando que cuando el texto del art. 305 CP describe la acción como la elusión del pago de tributos se refiere a infracciones particulares que sólo pueden ser infracciones de deberes específicos propios de cada tributo, de suerte que si se presentan varias declaraciones fiscales fraudulentas referidas a distintas especies de tributos, se cometerán por regla varios hechos independientes, incluso cuando las declaraciones estén referidas al mismo ejercicio fiscal. Y si la singularidad de cada impuesto es un obstáculo para que la elusión de su pago se amalgame con la del pago de otro de distinta naturaleza, la redacción del apartado 2 del art. 305 CP lo es también, como se dijo en Sentencia de 9/03/1993, para que el impago del impuesto correspondiente a un período impositivo o declaración pierda su condición de delito independiente y se funda, en un delito continuado, con el impago del mismo impuesto correspondiente a otro período. Se establece en el mencionado apartado 2 del art. 305 CP que, a los efectos de determinar la cuantía de quince millones de pesetas, (ahora 120.000 euros) a partir de la cual la defraudación a la Hacienda Pública se convierte en delito, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones periódicos o de declaración periódica. Resulta lógico deducir de esta norma que si las defraudaciones cometidas en distintos

períodos y referidas al mismo impuesto no pueden sumarse para que la cuantía total de las mismas convierta en delito lo que de otra forma sería una pluralidad de infracciones administrativas, no puedan sumarse tampoco las cantidades defraudadas en delitos cometidos en distintos períodos para que la pluralidad de delitos sea castigada como uno solo continuado».

En el mismo sentido la Sentencia 611/2008, de 29 de mayo, que recuerda la reiterada doctrina de esta Sala que limita la apreciación de la continuidad delictiva en los delitos contra la Hacienda Pública, como es exponente la Sentencia 737/2006, de 20 de junio, en la que se expresa que el motivo contradice una firme línea jurisprudencial que niega la posibilidad de delito continuado en los delitos de defraudación tributaria, cuando se refiere a distintos periodos impositivos, con la base del principio de «estanqueidad» impositiva. Con igual criterio se expresan las SSTS 2115/2002, de 3 de enero de 2003, y 952/2006, de 6 de octubre. En la 1629/2001 se afirma que «se cometerán por regla varios hechos independientes», y la 2476/2001, nos dice que la naturaleza del tipo «... da al delito fiscal una estructura específica difícilmente compatible, con la continuidad delictiva» y ello por razón de «... la diversidad de los deberes fiscales que son vulnerados... condicionados cada uno de ellos por hechos imponibles diferentes, ejercicios temporalmente distintos e incluso plazos de declaración y calendarios diversos...».

Como antes señalamos la hipótesis de la continuidad que se postula no sería la del número 2 del art. 305, sino la prevista en el apartado primero. La exclusión no es tanto porque el delito contra la Hacienda pública no participe de la naturaleza de delito patrimonial, pues podía ampararse en una interpretación analógica favorecedora. La exclusión se produce porque el art. 305 CP exige como condición objetiva una cuantía defraudada, los 120.000 euros en un periodo impositivo concreto, para cuya determinación el art. 305 CP, prevé unas reglas especiales de determinación, ajenas a la mera causalidad de la acción realizada. Y

hacen que cada hecho típico sea estanco conformado por un periodo impositivo, el año, y una cuota, 120.000 €.

Concluimos la argumentación. La jurisprudencia de la Sala ha sido contraria a la consideración del delito fiscal como continuado, con excepciones respecto a la infracción tributaria referida al IVA y otros supuestos con periodos tributarios cortos o referidos a actuaciones generadoras de la obligación específicos, dada la especial configuración de la infracción tributaria correspondiente a estos supuestos. El delito fiscal participa de la categoría de los delitos en blanco lo que supone que la tipicidad se complementa en su conformación con la ley fiscal vigente al tiempo de su comisión y aplicable al acto tributable, y participa de los denominados delitos de infracción de deber, en tanto supone el incumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a las previsiones establecidas en la ley (art. 31 CE). La redacción típica del delito fiscal, con la doble exigencia de un periodo impositivo, en el caso de un año de duración, y la exigencia de una cuota defraudada de 120.000 euros, permite establecer que en su conformación no pueden adicionarse otros impuestos distintos entre sí, que no caben formas imperfectas y que no cabe conformar la cantidad con defraudaciones de distinta anualidad. Se alude así a un criterio que en la jurisprudencia se ha identificado como de «estanqueidad» en referencia a la exigencia de una cuota tributaria defraudada, 120.000 euros, en un concreto periodo del tributo correspondiente. Esa conformación supone que cada periodo impositivo sea distinto del anterior y del subsiguiente, de manera que cada periodo impositivo habrá de comprobarse, de forma individualizada, la concurrencia del resultado

defraudatorio por el importe previsto en la norma penal, los 120.000 euros. Sería ilógico que pudiera establecerse una continuidad delictiva respecto a periodos de tributación largos, como el año, pues la esencia de la continuidad radica en la proximidad temporal de las defraudaciones tributarias. En este sentido, tampoco sería lógico considerar continuado una defraudación tributaria un año, seguido de otros dos en los que por distintas razones puramente coyunturales no se alcanzan los 120.000

euros, seguido de un cuarto año en el que si se produce esa defraudación.

El delito continuado es una institución jurídica por la que diversos actos se conforman como un objeto único de valoración penal. Es por ello que, aunque no venga exigido por el precepto penal regulador de la continuidad delictiva, siempre hemos exigido una cierta conexión temporal y geográfica, pues un distanciamiento temporal o geográfico entre los diferentes hechos delictivos contemplados en su singularidad, rompe todo vínculo de unión entre las distintas acciones (STS 952/2006). En definitiva, este criterio de proximidad temporal y geográfico, es un criterio de racionalidad jurídica preciso para encuadrar los distintos y plurales actos en una unidad delictiva. La propia caracterización de la continuidad delictiva hace referencia a actuación delictiva próxima en el tiempo y espacio, continua, que no es de aplicación a hechos separados en el tiempo. De no entenderlo así cabría considerar como continuado infracciones tributarias acaecidas entre varios años, cuando los intermedios no reúnan la exigencia de la cuantía defraudatoria, y también nos llevaría al absurdo de proporcionar una licencia para seguir en la actividad delictiva durante periodos impositivos hasta que se produzca el reproche penal (STS 706/2013, de 3 de febrero).

Consecuentemente, el motivo se desestima.

UNDÉCIMO.- 1.- El motivo undécimo denuncia infracción de ley –artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, por inaplicación indebida del artículo 21.6ª del código penal (atenuante de dilaciones indebidas) como muy cualificada, por haber sufrido D. MMM un proceso con dilaciones indebidas, vulnerándose el artículo 24.2 de la Constitución (derecho a un proceso sin dilaciones indebidas), lo que le ha supuesto una restricción de derechos que debe ser compensada en la pena a imponer, si ésta se mantuviese.

Indica como paralizaciones los tiempos invertidos en para resolver un recurso de reforma, (dos meses) un recurso de apelación (8 largos meses) la presentación de un escrito de acusación, (2 meses); la rectificación de un error sobre competencia (un mes y medio) y que transcurrieron 5 meses desde la elevación de la causa a su enjuiciamiento. Lo que enmarca en una duración total de más o menos 3 años del total procedimiento.

2.- La cuestión no ha sido objeto de tratamiento en la sentencia recurrida. NI la parte instó la subsanación de la supuesta omisión en el contenido de la parte dispositiva. Lo que implica que su alegación se hace ahora per saltum, cuando solamente cabe recurrir lo que, siendo objeto de debate se ha resuelto sin respuesta en la sentencia de la instancia.

En todo caso hemos dicho en cuanto a esta singular atenuante entre otras en nuestra STS nº 140/2017 de 6 de marzo, que el concepto de dilaciones es abierto o indeterminado, que requiere, en cada caso, una específica valoración acerca de si ha existido efectivo retraso verdaderamente atribuible al órgano jurisdiccional, si el mismo resulta injustificado y si constituye una irregularidad irrazonable en la duración mayor de lo previsible o tolerable. Como parámetros para la necesaria valoración ha de atenderse, entre otros, a criterios objetivos consistentes esencialmente en la complejidad del litigio, los márgenes de duración normal de procesos similares, el interés que en el proceso arriesgue el demandante y las consecuencias que de la demora se siguen a los litigantes, el comportamiento de éstos y el del órgano judicial actuante. (SSTEDH de 28 de octubre de 2003, Caso González Doria Durán de Quiroga c. España; 28 de octubre de 2003, Caso López Sole y Martín de Vargas c. España ; 20 de marzo de 2012, caso Serrano Contreras c. España; SSTC 237/2001, 177/2004, 153/2005 y 38/2008; y SSTS 1733/2003, de 27-12; 858/2004, de 1-7; 1293/2005, de 9-11; 535/2006, de 3-5; 705/2006, de 28-6; 892/2008, de 26-12; 40/2009, de 28-1; 202/2009, de 3-3; 271/2010, de 30-3; 470/2010, de 20-5; y 484/2012, de 12-6, entre otras).

Por otro lado se debe partir de dos conceptos un «plazo razonable», a que se refiere el artículo 6 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, que reconoce a toda persona el «derecho a que la causa sea oída dentro de un plazo razonable», y por otro lado, la existencia de dilaciones indebidas, que es el concepto que ofrece nuestra Constitución en su art. 24.2, que difieren en sus parámetros interpretativos. Las dilaciones indebidas son una suerte de proscripción de retardos en la tramitación, que han de evaluarse con el análisis pormenorizado de la causa y los lapsos temporales muertos en la secuencia de tales actos procesales. Por el contrario, el «plazo razonable» es un concepto mucho más amplio, que significa el derecho de todo justiciable a que su causa sea vista en un tiempo prudencial, que ha de tener como índices referenciales la complejidad de la misma y los avatares procesales de otras de la propia naturaleza, junto a los medios disponibles en la Administración de Justicia (SSTS 91/2010, de 15-2; 269/2010 de 30-3; 338/2010, de 16-4; 877/2011 de 21-7; y 207/2012, de 12- 3).

Si bien se admite que el menoscabo del derecho fundamental a ser enjuiciado en un plazo razonable o sin dilaciones indebidas debe determinar la reducción proporcional de la gravedad de la pena no significa que el transcurso del tiempo conlleve una extinción, ni siquiera en parte, de la culpabilidad, pues ésta es un elemento del delito que como tal concurre en el

momento de su comisión y el paso del tiempo no determina, por lo tanto, que disminuya o se extinga (SSTS 987/2011 de 15- 10 ; 330/2012 de 14-5 ; y 484/2012 de 12-6).

En la STS 318/2006 de 15 de abril , añadimos que: Después de promulgarse la actual redacción del artículo 21.6 del Código Penal en el año 2010 , la Jurisprudencia ha tratado de definir el alcance de los presupuestos típicos de dilación extraordinaria de la tramitación del procedimiento y del carácter indebido de la misma, así como ausencia de atribuibilidad al inculgado y relación con la complejidad de la causa.

El carácter extraordinario en el retraso se configura de naturaleza totalmente empírica y como algo que no cabe un concepto meramente normativo que implique atenuante para toda duración meramente diversa de la duración legalmente prevista para cada trámite (SSTS nº 199/2012 de 15 de marzo ; nº 1158/10 de 16 de diciembre).

Cuando la reparación exigible por razón de la dilación sea la disminución de la pena imponible, las exigencias deben ir más allá de las reclamables cuando se trata de acudir a otros remedios de la vulneración constitucional.

En cuanto a la exigencia típica de que la dilación sea indebida dijimos en la citada STS 990/2013 que: debe entenderse en el sentido de injusto o ilícito. Es decir no justificable . Para establecer tal conclusión ha de atenderse a las circunstancias concurrentes en cada caso. Así será indebida si resulta desproporcionada para la complejidad de la causa. Y ésta puede derivar de la multiplicidad de sujetos intervinientes que obliga a la multiplicación de los trámites. O de la dificultad para establecer la estrategia investigadora adecuada. O de otras circunstancias que deberán ser valoradas sin que, como antes dijimos quepa remitirse meramente al transcurso del tiempo. La falta de justificación no debe considerarse como correlato ineludible con eventualidades responsabilidades profesionales de los sujetos del procedimiento. Como tampoco cabe excluir la nota de indebida por la mera alusión a deficiencias estructurales de la organización del servicio judicial.

De manera muy concreta, entre esas circunstancias deberá valorarse cual ha sido, no solo el comportamiento del poder jurisdiccional, sino el comportamiento del propio acusado provocando las dilaciones.

Se ha discutido si existe la carga procesal de denunciar la demora en la tramitación al tiempo de incurrir el procedimiento en aquélla. El Tribunal Constitucional remite a la jurisdicción ordinaria la decisión al respecto (STC 78/2013) pero, desde la perspectiva del derecho a la

tutela judicial efectiva, proclama que la exclusión de la atenuante bajo la argumentación de exigencia de esa carga no puede calificarse de arbitraria, siquiera lo debatido fuera en esa ocasión el carácter muy cualificado de la atenuante, que había sido desechado.

Procesalmente el que pretende la atenuante, debe al menos, señalar los períodos de paralización, justificar por qué se consideran «indebidos» los retrasos y/o indicar en qué períodos se produjo una ralentización no justificada, siquiera en ocasiones concretas se haya huido de un rigor formalista en esta exigencia (STS 126/2014 de 21 de febrero). (énfasis específicos de la cita).

En el caso enjuiciado es poco dudosa la complejidad de los elementos de juicio a considerar dada la compleja documentación aportada. También que no ha sido ajena la duración a comportamientos procesales de los interesados que interpusieron diversos recursos. Ni cabe tener por extraordinarios ni injustificables los tiempos invertidos en resolver los tramos de procedimiento que el recurrente ha dejado enunciados.

Por todo ello el motivo debe ser rechazado en cuanto lo que pretende es la minoración de pena, más allá de la reparación que pudiera suscitar la pretensión de amparo constitucional. Y porque, en todo caso, dada la atenuante ya apreciada y la pena impuesta por ello, no cabría más reducción dada la gravísima entidad del daño causado al erario público.

DUODÉCIMO.- El duodécimo motivo se formula por infracción de ley -artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal- por inaplicación indebida del art. 21.7.ª Código Penal por no haberse apreciado la atenuante de dilaciones indebidas en la vertiente analógica de la «cuasi prescripción» respecto del primer delito por el que ha recaído

condena (ejercicio 2007), en relación por tanto con el artículo 21.6ª del Código Penal (atenuante de dilaciones indebidas) como muy cualificada.

La querrela interpuesta por el Ministerio Fiscal contra el recurrente se presentó en el Juzgado de Instrucción de Gavà el 12 de junio de 2013, cuando restaban unos pocos días para la prescripción del delito fiscal relativo al ejercicio del 2007 por el que se ha impuesto la condena y cuando ya había prescrito el plazo de prescripción administrativa.

2.- En la STS nº 77/2006, de 1 de febrero, en un caso en que los hechos databan del año 1991 y el procedimiento se inicia en el 2000 cuando el periodo de prescripción estaba próximo a culminarse, recuerda que el fundamento de la prescripción del delito es el olvido social del mismo. Atiende también a circunstancias específicas como que el delito tuvo lugar en la

intimidad de la familia, su resonancia fue menor, y por tanto el olvido social del mismo más intenso, aunque es cierto que no se completó el periodo legal, estima que podemos y debemos rebajar la punibilidad del hecho, pues el tiempo transcurrido desde su comisión sin investigación, atenúa la culpabilidad por ese casi olvido social del delito, y si la culpabilidad es el presupuesto y la medida de la punibilidad, la disminución de aquélla debe tener incidencia en la determinación de ésta, no tanto, se insiste, por dilaciones indebidas que no existieron, sino porque ha estado muy próximo el tiempo transcurrido desde la comisión de los hechos hasta su investigación prevista por la Ley para la prescripción. Y cita la STS 1387/2004 de 27 de Diciembre. Aún se añade como justificación de la innovadora decisión que también se llegaría a la misma conclusión de la disminución punitiva por la vía de las exigencias derivadas del principio de proporcionalidad. Desde las exigencias del principio de proporcionalidad, no sería admisible que la individualización de la pena no tuviera en cuenta que los hechos se denunciaron cuando faltaba un año para los diez de la prescripción del delito.

En la STS nº 883/2009, de 10 de septiembre, ya se acude por analogía al argumento centrado en la posibilidad de extender el ámbito

material de la atenuante de dilaciones indebidas (art. 21.6 CP) a supuestos distintos de los hasta ahora considerados por esta Sala. Y entre el fundamento de la nueva atenuante se alude que aquellos casos en los que la parte perjudicada recurra a una dosificada estrategia que convierta el ejercicio de la acción penal -con los efectos de toda índole que de ello se derivan- en un elemento más de una hipotética negociación extrajudicial para la reparación del daño sufrido. La eficacia de una maniobra de esas características puede incluso adquirir una dimensión singular en aquellos delitos en los que la denuncia actúa como presupuesto de perseguibilidad, convirtiendo la incoación del proceso en una soberana decisión sólo al alcance del perjudicado. En suma, el transcurso desmesurado del tiempo, provocado de forma voluntaria por el perjudicado, no debería excluir la posibilidad de un tratamiento específico por la vía de la atenuación analógica invocada por el recurrente. El sistema penal estaría así en condiciones de traducir en términos jurídicos las estratagemas dilatorias concebidas con el exclusivo propósito de generar una interesada incertidumbre en el autor de un hecho delictivo, presionado extrajudicialmente para su reparación. En el caso apreció que la inactividad de las autoridades resultó clamorosa, con el consiguiente efecto de que ahora, catorce años después de acaecidos los hechos, la ejecución de una grave pena de privación de libertad, se halla todavía pendiente. Se dibuja así una suerte de «cuasi-prescripción» que encontraría fundamento en la necesidad de prevenir la inactividad de las autoridades, evitando así la desidia institucional, que provoca serios perjuicios a la víctima -en este caso, limitada en su capacidad de determinación-, pero que también menoscaba el derecho del imputado a que el cumplimiento de la pena no desborde, por extemporáneo, los fines que le son propios.

Con todo se cuida de advertir que no cabe premiar penalmente aquellos supuestos en los que, sin más, transcurre un dilatado período de tiempo entre la comisión de los hechos y su

enjuiciamiento o en los que las autoridades a las que se encomienda la persecución del delito no tienen conocimiento de su comisión y,

por tanto, carecen de los elementos de juicio indispensables para la incoación del proceso penal (vid también la STS nº 1247/2009, de 11 de diciembre y las números 1387/2004, de 27 de diciembre (fundamento de derecho 11º), y la 77/2006, de 1 de febrero (fundamento de derecho 8º).

Se llega a establecer que, si bien la ley le ofrece a la víctima la posibilidad de denunciar los hechos cuando alcanza la mayoría de edad y le otorga, como plazo, todo el tiempo señalado por la ley para la prescripción del delito por ella sufrido, ello no elimina la existencia real del retraso en la denuncia, la proximidad del olvido social, o la atenuación de la necesidad de pena.

Pues bien, con independencia de que tal doctrina pueda ser discutida, por su difícil anclaje en la norma penal vigente, es lo cierto que en el presente caso están ausentes todos los elementos que, con mayor o menor acierto han sido valorados en esas específicas Sentencias de este Tribunal Supremo.

Ninguna maniobra dilatoria se detecta en la estrategia de la denuncia. Por otro lado la proximidad en el fundamento de esta innovación respecto del dilaciones indebidas no permite olvidar que el criterio de la complejidad que ya excluyó la estimación de aquella atenuante justifica aún más la de ésta supuesta analógica en la medida que la complejidad de la situación a investigar justifica sobradamente el tiempo invertido en el descubrimiento en términos suficientes de las maniobras arteras construidas con celo y minuciosidad a lo largo del tiempo por el recurrente.

El motivo se rechaza.

DECIMOTERCERO.- 1.- Finalmente se acude al cauce del artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal para denunciar infracción de ley por inaplicación indebida del artículo 21.7.ª del Código Penal

(atenuante de análoga significación) como muy cualificada, en relación con el artículo 21.6.ª, por haber sufrido D.LMMM un largo juicio paralelo en los medios de comunicación -ya desde la instrucción de la causa-, que le ha supuesto una restricción de derechos antes de la pena (derecho al proceso debido [secreto de instrucción] y a la presunción de inocencia) restricción que debe ser compensada, pues, en la pena a imponer.

2.- Basta la lectura del planteamiento del motivo para rechazarlo. Se alega un daño sufrido a consecuencia de actos llevados a cabo fuera del proceso. Por sujetos concretos: los medios de comunicación. En abstracto resulta sugerente la reflexión sobre el papel de éstos y su sintonía con derechos de los ciudadanos a preservar efectivamente su presunción de inocencia, intimidad, propia imagen o, incluso, dignidad.. Ahora bien la eventualidad de las extralimitaciones de aquellos medios y el hipotético daño que pueda causar de manera injusta, de la que no están libres tampoco quienes ejercen funciones públicas, incluidas las jurisdiccionales, solamente pueden legitimar una reclamación: la dirigida contra los medios que actúan al margen de esos derechos constitucionales, o no, de quienes resultan en definitiva sus víctimas. Sin que la reparación así reclamable pueda ser sustituida con limitaciones al ius puniendi proporcionado sí, pero al comportamiento del delincuente y no al de terceros ajenos al delito. Ni siquiera cuando estos terceros han podido ocasionar el escarnio público del sometido a la causa utilizando la información que en ella existía.

A lo que ha de añadirse que en todo caso sería necesario constatar que el tratamiento periodístico pueda calificarse de ilegítimo por rebasar el irrenunciable derecho a la información. Y más respecto de actos no precisamente encomiables de quien, precisamente por la trascendencia pública del sujeto, sus actos antijurídicos son más reprobables y merecen la adecuada, aunque ponderada, crítica pública.

El motivo se rechaza.

Recurso de D. JJJ

DECIMOCUARTO.- El primero de los motivos se formula al amparo de los artículos 849.1 y 852 Ley de Enjuiciamiento Criminal por vulneración del artículo 10 de la Constitución, en lo que garantiza la intangibilidad de la dignidad humana, por cuanto en la sentencia recurrida se ha utilizado al pretendido autor del delito, D. MMM, para enviar un mensaje a la ciudadanía sobre el cumplimiento del derecho en materia fiscal, de modo que el pretendido cooperador necesario, D. MMM, se ha visto igualmente mediatizado para tal «mensaje a la ciudadanía».

2.- La identidad de este motivo con el paralelo formulado por el coacusado hijo de este recurrente lleva a su rechazo por mera remisión a lo que dijimos en el primero de los fundamentos jurídicos de esta nuestra sentencia de casación.

DECIMOQUINTO.- 1.- El segundo de los motivos se ampara en el artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal denunciando como indebida la aplicación del artículo 28 (cooperación

necesaria) en relación con el 305, y en su caso al amparo del 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por vulneración del artículo 24.2 de la Constitución -presunción de inocencia-, porque de las actuaciones que describe la sentencia atribuidas al recurrente -«ocuparse de los intereses económicos de su hijo D. MMM»- no constituyen cooperación necesaria a un delito fiscal, y las referencias aisladas a que «controló» no están soportadas por prueba alguna.

Resalta que por sus servicios percibió honorarios a través de la sociedad «FORSYL» sin que al respecto se le reproche nada en la sentencia. Lo que no impide que al tiempo proteste que la actuación con el despacho de asesores, de naturaleza y contenido diversa de la de gestionar económicamente los intereses del hijo, fue la de instarles una solución respecto a los problemas con el precedente asesor Sr.

SSS. Pero que su comportamiento se limitó a una «delegación» en los nuevos asesores. Ya que, en relación a los aspectos fiscales nada podía aportar el recurrente. Reiterando en este aspecto las tesis de exoneración ex artículo 31 del Código Penal que ya expuso en el recurso su hijo.

2.- Con poca corrección procesal acumula el motivo dos fundamentos diversos. Por un lado el relativo a la fijación del hecho probado y por otro, que exige aquella previa decisión, el relativo a la calificación jurídica del hecho dado por probado que, al momento de examinar ese segundo motivo, ya debe permanecer intangible.

Comenzaremos por el que concierne a la fijación del hecho que corresponde tener por probado acomodándose al canon impuesto por la invocada garantía constitucional del presunción de inocencia.

2.- 1.- Corrección de la declaración del hecho como probado.

Aquí la queja parece ser bien limitada: el enunciado que rechaza el recurrente es el que afirma que él «controló». Aunque admite que se «ocupaba» de los intereses económicos o de la explotación de los derechos de imagen de su hijo. Incluso que percibió retribución por ello mediante una sociedad llamada «FORSYL». No discute lo que la sentencia recoge como manifestación suya: a lo largo del tiempo, cuando había alguna entidad interesada en algún sponsor, lo llamaban en primer lugar a él, quien proponía una contraprestación y, si se llegaba a un acuerdo, las asesorías de cada parte cerraban los contratos.

Y también admite que fue él quien acudió al despacho de los asesores fiscales a los que nos hemos venido refiriendo al examinar el precedente recurso del hijo coacusado. Como

reconoce en el motivo que el testigo asesor fiscal manifestó que era este acusado quien reportaba la documentación al despacho de aquél. Por más que proteste que ese testigo añadiera que gran parte de tal documentación ya la tenían ellos en su despacho.

Y está fuera de discusión que como padre, mientras su hijo era menor de edad, dio inicio al procedimiento de constitución de una sociedad que aparentaba recibir la cesión de los derechos de imagen de su hijo.

En realidad lo que el motivo viene a plantear no es tanto los enunciados que «describen» los actos que se le atribuyen como probados, cuanto su «valoración a efectos de subsunción» en la norma que tipifica la cooperación necesaria. Incluso el uso de términos valorativos no descriptivos como la de considerar los actos del recurrente como un «control». En todo caso, admitiendo su participación en las contrataciones de los derechos del hijo, enfatiza que una cosa es participar en un contrato y otra hacerlo en la defraudación tributaria en relación a los deberes fiscales que de aquellos derivaran. Y menos que tal participación sea como cooperador necesario.

Por ello este aspecto del motivo se revela aparente. Y en todo caso inútil para cuestionar que los precedentes fácticos de la decisión hayan sido fijados acomodándose a las exigencias de la presunción constitucional de inocencia. Lo que hace que debamos atender al otro aspecto amparado ya en el nº 1 del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, sin rectificación en lo que concierne al hecho dado por probado.

2.2.- El recurrente protesta que el ocuparse o controlar «los intereses económicos de su hijo», o «la explotación de los derechos de imagen» puede calificarse como participación por cooperación necesaria acorde a las exigencias del artículo 28 del Código Penal.

Y afirma la neutralidad del hecho declarado probado según el cual por estos servicios cobró a su hijo MMM, mediante una sociedad

llamada «FORSYL». Construye la argumentación que quiere conduzca a la irrelevancia penal de su comportamiento de la siguiente manera: a) ocuparse de los intereses económicos o de la explotación de derechos de imagen del hijo difiere esencialmente de una labor de asesoramiento fiscal. «negociar y, en ocasiones, concluir los contratos publicitarios o de patrocinio que se iban suscribiendo», es negociar cuánto van a pagar las marcas por la publicidad, es buscar hueco en la agenda de su hijo para llevar a cabo los spots publicitarios, es aceptar, o no, viajar para grabar el spot, etc., pero todo ello nada tiene que ver con fiscalidad, ni con impuestos, materia ésta en la que D. MMM es tan profano como su hijo; b) D. MMM

delegó las cuestiones fiscales en los asesores fiscales del bufete «Juárez», de todo prestigio, precisamente porque como profano en la materia él no se podía ocupar de eso. La delegación en los asesores fiscales se realiza precisamente para que se cumpla adecuadamente con los deberes fiscales nada se dice en los Hechos Probados relativo a que se buscase un asesoramiento para defraudar; c) la Sala a quo no ha podido describir acción alguna que pueda ser tenida a efectos penales como de cooperación necesaria. Tiene que haber una acción de cooperación por tanto, descrita claramente, para que pueda recaer condena, y además ésta ha de haber sido causal para el resultado. Es más, la cooperación ha de ser no una cualquiera, sino una necesaria. Si, como dice la sentencia de esta Excma. Sala 586/14, entre otras, «el delito se consuma al formalizar la declaración del IRPF», no cabe duda que la sentencia debería haber establecido alguna acción de cooperación a dicho hecho consumativo, pero los Hechos Probados únicamente se refieren a D. MMM, y únicamente en unos pocos últimos párrafos lo hacen respecto de D. MMM; d) El artículo 31 Código Penal (actuación en nombre de otro) establece la responsabilidad por la acción propia en representación de otro, que no actúa ni interviene en el delito y que tiene la cualificación legal exigida por el tipo. La ley penal no responsabiliza al representado por la acción del representante; e) como aspectos que exoneran al recurrente indica que la sociedad «JENBRIL S.A.» fue gestada por el bufete «Juárez», por tanto no por D. MMM y que la sociedad «SIDEFLOOR» fue creada por un despacho de planificación fiscal internacional, no por D. MMM, y concluye f) que es absurdo que un profano en la materia pueda cooperar, y además de forma necesaria, en una defraudación fiscal que no está ni en condiciones de entender por lo que la delegación en técnicos le exonera de responsabilidad, ni ésta puede derivar del consejo dado a su hijo para acudir al despacho de los asesores ni cabe hablar de cooperación en el fraude fiscal que se ejecuta al tiempo de declarar a hacienda en cuyo momento en nada interviene.

3.- La sentencia excluye a este recurrente de la categoría de autor por no tener la condición - ser el deudor tributario- exigida para el sujeto de este tipo penal especial. Tampoco le imputa haber inducido a su hijo al comportamiento calificado en él de autoría.

Lo que le lleva a considerarlo cooperador necesario es: intervenir para conseguir el primer «entramado» societario; protagonizó la cesión de la gestión de los derechos a sucesivas empresas y encomendar al despacho «Juárez» que mantuviera los derechos en el seno de la familia del acusado dando lugar a que surgiera «JENBRIL».

Lo relevante de la cooperación de este recurrente es que, tras protagonizar la inicial cesión de derechos de imagen de su hijo a la sociedad titularidad de la madre, cuando aquel era menor, la cesionaria otorga la gestión económica de los derechos del hijo a otra sociedad de la que el recurrente era titular en un 50% (siéndolo del otro 50% el Sr. SSS) y tal esquema se reproduce, tras ratificarlo el hijo siendo ya mayor, cuando el recurrente decide prescindir del cotitular Sr. SSS. Esa configuración del protocolo de comportamiento en el tratamiento de los contratos,

como dice la sentencia de instancia, es lo que coopera, de manera determinante en la opacidad de los ingresos por la explotación de los derechos de imagen de D. MMM.

A tales actos de colaboración los califica en efecto la sentencia recurrida de necesarios y decisivos por ser consistentes en la

aportación de elementos sin los cuales esa defraudación hubiera sido muy difícil de cometer.

4.- En relación con la participación como cooperador necesario dijimos en nuestra STS nº 606/2010 que: en supuestos de pluralidad de intervinientes existe una unidad de hecho que deriva del sentido conjunto de las acciones de autor y partícipe y que el artículo 28 del Código Penal exige que los intervinientes, sean los «considerados» autores, como inductores o como cooperadores necesarios, o sean los cómplices, participen en la ejecución de un hecho. El que realiza el autor principal.

Aunque, como dijimos en la STS nº 34/2007 de 1 de febrero: «Una acción que no representa peligro alguno de realización del tipo carece de relevancia penal. El fundamento de esta tesis es la protección del ámbito general de libertad que garantiza la Constitución. Recordamos allí criterios para poder calificar un acto neutral como participación delictiva: se atribuye relevancia penal, que justifica la punibilidad de la cooperación, a toda realización de una acción que favorezca el hecho principal en el que el autor exteriorice un fin delictivo manifiesto, o que revele una relación de sentido delictivo, o que supere los límites del papel social profesional del cooperante, de tal forma que ya no puedan ser consideradas como profesionalmente adecuadas, o que se adapte al plan delictivo del autor, o que implique un aumento del riesgo, etc.»

El ahora recurrente, tal como deriva del hecho probado, aún sin alcanzar la condición de inductor, no era ajeno al objetivo para el que resultaba estratégicamente ordenada toda su actividad, sino que, como dijimos respecto del otro recurrente, interesó el asesoramiento técnico funcional a tal objetivo y materializó la actuación disimuladora de la base imponible del sujeto autor en la forma descrita. Con ello, además del componente objetivo del favorecimiento del delito, participó con la doble dimensión subjetiva de tal participación: a) De contribuir al resultado, y b) la de que el resultado se produjera.

5.- Es verdad que administrar intereses económicos de otro es posible sin inmiscuirse en la relación de ese otro con la Hacienda. Pero no podemos compartir que el relato de lo probado no describa actos relevantes para ser subsumida la conducta del recurrente en esa participación mediante cooperación necesaria, regulada en el artículo 28 del Código Penal. Esa

descripción es la reiterada en la fundamentación jurídica de la sentencia de instancia que acabamos de resumir en el anterior apartado.

Ya dejamos expuesto al examinar el recurso del otro recurrente que carece de justificación la delimitación del actuar típico al momento de presentación de una declaración/liquidación del IRPF ante Hacienda. Muy al contrario lo relevante es la ocultación del hecho generador de la base imponible y la subsiguiente inaccesibilidad de esa información, al menos sin actividad inspectora, a la administración tributaria. La liquidación es solamente un momento más del complejo actuar típico.

No está demás recordar, incluso, que, si bien el autor debe reunir las condiciones típicas del sujeto especial, no es necesario que actúe de propia mano.

Por las mismas razones que dejamos expuestas al examinar el motivo del anterior recurrente, tampoco podemos compartir la tesis de éste acerca de la consideración de lo que denomina «delegación» en el bufete de los asesores jurídicos como cortafuegos que originaría una solución de continuidad entre los delegantes y el comportamiento de los delegados, «trasladando» a éstos, sin retorno, la exclusiva de la responsabilidad por los actos que lleven a cabo en el ejercicio de tal encargo.

De ahí que la actuación de un extraneus como representante del sujeto especial, haga o no exigible al responsabilidad penal a éste, no

acarrea como consecuencia necesaria la exoneración del sujeto en cuyo nombre actúa el extraneus.

Lo que hace decaer las conclusiones que el motivo pretende establecer por decaimiento de las premisas en que se funda.

En efecto, el recurrente presta sus actos colaboradores en el momento más decisivo del comportamiento típico: cuando se llevan a cabo las operaciones de ocultación que dan al comportamiento fiscal del sujeto obligado el carácter de fraude.

La colaboración consiste en que despliegue toda la actividad necesaria, no solamente para obtener los ingresos del sujeto fiscalmente obligado, sino para que tales beneficios ingresen en el patrimonio real del hijo con disimulo, bajo la apariencia de gestación y obtención por sujetos

aparentes interpuestos (las sociedades cesionarias de la titularidad de tales derechos). La necesidad específica del recurrente deriva de dos consideraciones: a) Que el hijo no podía al tiempo participar en la actividad deportiva generadora de la imagen fuente de los derechos, necesitando al efecto alguien experto, como se reveló ser su padre, y b) que era necesario para tranquilidad del hijo que esa persona experta fuera de su absoluta confianza para garantizar el secreto de lo ocultado, por lo que ningún otro individuo podía alcanzar la cualificación del padre aquí recurrente.

Así pues el padre participa con actos esenciales en el momento de desplegarse el núcleo esencial de la acción típica y lo hace con plena consciencia de los efectos de ocultación fiscal. La consciencia de tales efectos deriva de los mismos datos que nos permiten predicarla en su hijo y hemos dejado expuestos.

Como damos también por reproducido el verdadero alcance de la utilización de los «consejos» «técnico jurídicos» suministrados por el

bufete de asesores, que en modo alguno relevan a quien los utiliza de la responsabilidad contraída.

DECIMOSEXTO.- 1.- El tercero de los motivos se formula denunciando infracción de ley, al amparo del artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, por indebida inaplicación del artículo 29 y aplicación indebida del artículo 28 ambos del Código Penal (cooperación necesaria).

Estima el penando recurrente que a su comportamiento sólo habría correspondido -y lo alega subsidiariamente- una condena por complicidad.

Alega que no era el obligado tributario, ni el asesor fiscal, y carecía de conocimientos fiscales y que su pretendido aporte habría sido sólo respecto de una parte de los Hechos Probados, no de todos ellos en su conjunto, pues la propia sentencia cita únicamente unos pocos contratos en los que pretendidamente habría intervenido, como también vimos en el motivo anterior.

2.- Damos por reproducido lo anteriormente expuesto en el sentido de que la ocultación de la base imponible, núcleo esencial del tipo penal de fraude fiscal, no era posible sin el protocolo de generación de ingresos por derechos de imagen y simulación de sujeto tributario interpuesto (cesionaria ficticia de derechos) y que, a su vez, la prestación de esa esencial contribución era difícilmente realizable sin contar el autor con la persona de absoluta confianza que no solamente supliría su inocua opacidad operativa sino la necesaria discreción

que garantizara la ocultación. Relevancia y necesidad en el papel asumido por el padre que lleva a calificar la participación a título de cooperador necesario y no de mera complicidad.

El motivo se rechaza.

DECIMOSÉPTIMO.- 1.- El cuarto de los motivos se formula al amparo del artículo 851.3.º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por no ser resueltos todos los puntos que fueron objeto de defensa, así como al amparo del artículo 852 de la misma Ley, por vulneración del artículo 24 de la Constitución al haberse producido condena a pesar de haberse vulnerado igualmente el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y al derecho de defensa, y con él -de forma mediata- haberse vulnerado la presunción de inocencia, ya que la sentencia ha omitido totalmente la concreta pretensión de aplicación -o al menos de análisis- del artículo 31 del Código Penal, y tal omisión es absoluta -ni siquiera para descartar tal aplicación-, no solo vulnerándose con ello la tutela judicial efectiva sino además tornando con ello indefectiblemente la valoración de la prueba, por ende, en irracional.

Se había formulado la pretensión de esta parte de que se analizase desde el punto de vista probatorio la delegación de D. MMM y D. MMM en sus asesores, y desde el punto de vista de subsunción, el artículo 31 del Código Penal, todo lo cual demostraba que ni D. MMM era autor del delito, ni D. MMM cooperador, porque habían delegado en sus asesores fiscales, y por ende éstos ex artículo 31 del Código Penal actuaban en su nombre, ha sido totalmente omitida por la sentencia. La Sala a quo no cita el artículo 31 del Código Penal, ni para descartarlo.

2.- Tanto lo referido a la supuesta delegación en los asesores como a los interesados efectos ex artículo 31 del Código Penal de la mal denominada «delegación» nos remitimos a lo dichos sobre idéntica tesis mantenida en el recurso del otro penado hijo de este recurrente en el fundamento jurídico tercero.

Por las mismas razones antes expuestas rechazamos ahora este motivo.

DECIMOCTAVO.- 1.- El quinto de los motivos formulados por este penado busca amparo en el artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal alegando vulneración del artículo 24.2 de la Constitución, al haberse producido condena al D. MMM como cooperador necesario en relación a su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, y en vinculación con el mismo, alega también vulneración de su presunción de inocencia. Y ello porque, según afirma, en lugar de haberse producido una valoración de la prueba racional, no se atiende a hipótesis alternativas plausibles, que ni siquiera son descartadas, obviando importantes fuentes

probatorias que fueron parte de la prueba plenaria, de forma que la estructura externa de la valoración probatoria -perfectamente revisable en casación- es irracional y, por ende, vulneradora del derecho a la presunción de inocencia.

Entre los elementos de juicio que dice repetidos se encuentran el testimonio del asesor D. III declaró expresamente que «nunca» informó de nada a los asesorados, y que lo que le solicitó D. MMM fue que le solucionaran el problema con el Sr. SSS, no defraudar a Hacienda. Y el del asesor D. AAA que señaló que la decisión de «optar por una sociedad uruguaya» es tomada por él como asesor fiscal personalmente, «por deformación profesional» -dijo-, no se lo solicita D. MMM, quien únicamente quería solucionar los problemas generados por el Sr. SSS; ni siquiera «se lo preguntó» a D. MMM. Como el otro penado hace exhaustiva enunciado de la prueba documental que dice que el Tribunal no ha examinado.

Hace expresa protesta de solo desea destacar la testifical omitida que afecta en particular a la pretendida atribución a D. MMM, y que no consta por tanto lógicamente en la casación de D. MMM.

2.- Pues bien, la testifical de que se hace énfasis so pretexto de singularidad en la afectación a este recurrente, nada específico entraña. Las razones expuestas antes, en relación al similar recurso del hijo, cabe ahora reiterarlas para concluir que los datos que se indican no pueden justificar la exoneración bajo al cobertura de la responsabilidad de los asesores. Ya hemos expuesto que es razonable la inferencia de que a ellos se acude precisamente para que con su cualificación técnica hagan viable el objetivo delictivo común de padre e hijo: eludir el pago de lo que sabían era debido por IRPF del hijo. Y ambos, el padre y el hijo supieron que habían logrado tal objetivo.

En consecuencia, ni quiebra la tutela judicial pues todo elementos de juicio disponible conducía a tal inferencia. Esta es fruto de razonable valoración, por lo que tampoco cabe estimar vulnerando el derecho a la presunción de inocencia. Y respecto de todo ello damos por reproducido lo dicho al responder al paralelo motivo del otro recurrente (Fundamento Jurídico Cuarto).

DECIMONOVENO.- 1.- El sexto de los motivos con amparo del artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal denuncia vulneración del artículo 24.1 de la Constitución en relación con el 120.3 de la Constitución, utilizando también la habilitación del artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en relación con los artículos 14.3 y 305 del Código Penal, al haberse producido condena pese a que la propia sentencia plantea la posibilidad de un error de prohibición, cuyo descarte o desestimación inexplicablemente -pues la sentencia misma lo

plantea- no motiva en absoluto, siendo así que en efecto sí concurría un error invencible o inevitable de prohibición, con la obligada consecuencia por tanto de que debió dictarse sentencia absolutoria.

Reitera, como su hijo, la tesis de que si un lego en derecho recurre a especialistas en materia fiscal para que lo asesoren, pagando por el asesoramiento, importantes honorarios, no actúa con indiferencia, ni ha querido deliberadamente ignorar cuáles eran sus obligaciones fiscales. Por el contrario, ha hecho lo que podía hacer y es socialmente adecuado. En el presente caso, ni D. MMM ejecutó la acción típica del artículo 305 del Código Penal, ni D. MMM una acción de cooperación necesaria, sino que ambos pusieron cuantos medios

tuvieron a su alcance para cumplir con sus obligaciones tributarias, durante la inspección y la instrucción de la causa.

2.- El propio recurrente manifiesta que se adhiere in totum al idéntico motivo alegado en la casación postulada por su hijo, mutatis mutandis, dejando por tanto únicamente constancia de que a D. MMM, en su caso, también le sería aplicable un error de prohibición.

Dado que nada hay que mutar, reiteramos lo dicho respecto al en efecto idéntico motivo aludido para rechazar éste.

VIGÉSIMO.- 1.- El séptimo motivo también se ampara en el artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal alegando vulneración de los derechos fundamentales a la defensa y a no declarar contra sí mismo, ambos garantizados en el artículo 24 de la Constitución Española, por cuanto la inspección de los tributos a partir de la 2.ª diligencia debió ser paralizada, para deducir el tanto de culpa, y pese a ello, tal paralización no se produjo y se siguieron solicitando documentos al representante del obligado tributario, documentos que más tarde conformaron la acusación.

2.- Como en el motivo anterior existe coincidencia absoluta, con idéntico motivo planteado por el recurrente D. MMM, dice conocer y hace suyo igualmente in totum.

Dado que nada hay que mutar, reiteramos lo dicho respecto al en efecto idéntico motivo aludido para rechazar éste.

VIGESIMOPRIMERO.- 1.- El octavo motivo acude a la habilitación del artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por indebida inaplicación del artículo 74 del Código Penal (continuidad delictiva) en relación con los tres delitos fiscales por los que ha recaído condena, al haberse producido condena a D. MMM como cooperador necesario de tres delitos fiscales sin haberse aplicado dicho artículo 74 como un delito continuado, con la finalidad última de que en la pena

aplicada no exista una desproporción al aplicar las reglas del concurso real.

2.- En aras igualmente de la brevedad, hacemos nuestros todos los argumentos en idéntico motivo alegados por el recurrente D. MMM, al que expresamente nos adherimos y remitimos.

También aquí damos por reproducido lo dicho para igual impugnación formulada por el otro recurrente.

VIGESIMOSEGUNDO.- 1.- Con invocación del artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal se denuncia en el noveno motivo infracción de ley por inaplicación indebida del artículo 21.6ª del Código Penal (atenuante de dilaciones indebidas) como muy cualificada, por haber sufrido D. MMM un proceso con dilaciones indebidas, vulnerándose el artículo 24.2 de la Constitución (derecho a un proceso sin dilaciones indebidas), lo que le ha supuesto una restricción de derechos que debe ser compensada en la pena a imponer.

2.- Como en los anteriores motivos el recurrente manifiesta que se adhiere expresamente a un motivo idéntico alegado por el recurrente D. MMM, que hace suyo en su integridad.

También aquí damos por reproducido lo dicho para igual impugnación formulada por el otro recurrente.

VIGESIMOTERCERO.- 1.- El décimo motivo también se formula por infracción de ley al amparo del artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por inaplicación indebida del artículo 21.7.ª del Código Penal por no haberse apreciado la atenuante de dilaciones indebidas en la vertiente analógica de la «cuasi prescripción» respecto del primer delito por el que ha recaído condena (ejercicio 2007), en relación por tanto con el artículo 21.6ª del Código Penal (atenuante de dilaciones indebidas) como muy cualificada.

2.- También este motivo, dice el propio recurrente, consta en el recurso de casación de D. MMM, al que se remite y hace suyo en su integridad.

También aquí damos por reproducido lo dicho para igual impugnación formulada por el otro recurrente.

VIGESIMOCUARTO.- 1.- La reiteración de tesis se produce nuevamente en el undécimo motivo formulado por infracción de ley -artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal- por inaplicación indebida del artículo 21.7.ª del Código Penal (atenuante de análoga significación) como muy cualificada, en relación con el artículo 21.6.ª, por haber sufrido el Sr. MMM un largo juicio paralelo en los medios de comunicación -ya desde la instrucción de la causa-, que le ha supuesto una restricción de derechos antes de la pena (derecho al proceso debido [secreto de instrucción] y a la presunción de inocencia) restricción que debe ser compensada, pues, en la pena a imponer.

El recurrente manifiesta que hace suyo en su integridad idéntico motivo articulado por el recurrente D. MMM, en aras a la brevedad estimando únicamente necesario añadir: D. MMM no es una persona pública, de tal modo que el juicio paralelo por él sufrido es más grave aún si cabe.

2.- También aquí damos por reproducido lo dicho para rechazar el motivo aludido del otro recurrente, de tal suerte que la total inestimabilidad hace inútil la referencia a la diversidad del carácter público del sujeto afectado.

VIGESIMOQUINTO.- 1.- El duodécimo motivo -por el cauce del artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal- recoge la específica pretensión casacional de este penado instando a la aplicación de la atenuante 21.5 del Código Penal como muy cualificada al ser la reparación del daño una causa atenuante de carácter objetivo que debía haber sido aplicada por tanto a D. MMM de forma idéntica a como ha sido aplicada al condenado como autor, es decir, como muy cualificada, además también en virtud del inveterado principio de accesoriadad.

Alega que fue precisamente el propio Sr. MMM quien hizo el correspondiente pago de la deuda tributaria, tal y como obra en la causa (regularización efectuada por importe de 5.016.542,27 €, cuya transferencia se acreditó mediante escrito de 20 de agosto de 2013, ff. 180 a 182 de la causa).

Estima que en definitiva, a D. MMM se le debe rebajar la pena en tres grados.

2.- En la STS nº 78/2009 de 11 de febrero ya dejamos dicho que, aunque se ha cuestionado que esta atenuante deba afectar a todos los intervinientes si la actividad de reparación se hace sólo por uno de los responsables penales, en el caso allí juzgado se atendió a la existencia de relaciones personales entre los procesados de lo que se dedujo que las consignaciones, aun formalmente realizadas por uno de ellos, lo fueron a nombre de todos los acusados. Además, como se había dicho en la STS. 17.3.2004, no se trata, en modo alguno, de considerar extensible, de forma automática, la atenuante de reparación del daño a todos los partícipes del delito, pero sí de resaltar que la razón esencial de ser, en el momento actual, de esta circunstancia de atenuación, no es otra que la del favorecimiento de la reparación de la víctima del delito o del perjudicado con el mismo.

La sentencia de instancia, sin embargo, estima que la atenuante de reparación solamente puede beneficiar a D. MMM en tanto que sólo él es el deudor tributario y sólo a él compete, pues, decidir si atiende las reclamaciones que le hace la Hacienda Pública; y ello pese a que cita la jurisprudencia que recuerda la naturaleza objetiva de tal circunstancia

atenuante, basada en razones de política criminal ajena a la contrición o al arrepentimiento.

No obstante, al estimar que la responsabilidad civil por este delito de fraude fiscal no es de naturaleza solidaria, no considera aplicable tal doctrina.

Lo que, con dudosa coherencia no le impide estimar una atenuante analógica de la solicitada por el recurrente.

3.- El artículo 21.5 del Código Penal premia con la atenuante la reparación del daño ocasionado, claro es, por el delito. Es la obligación que, ex artículo 1092 del Código Penal, nace del hecho tipificado como delito la que debe ser extinguida por cualquiera de los medios previstos en el artículo 110 del Código Penal. Por más que el 21.5 parece limitar al modo de reparación.

Pues bien, aquella obligación es la que tiene naturaleza solidaria por virtud de lo dispuesto en el artículo 116 del Código Penal cuando dice que los sujetos incluidos en la clase de autores responden solidariamente. Y el artículo 28 determina que los cooperadores necesarios «se

consideran» autores. Y es esa obligación y no la preexistente al delito la que constituye referencia para la atenuante solicitada.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1144 del Código Civil el acreedor, aunque lo sea por razón del artículo 1092 del mismo, puede dirigirse contra cualquiera de los deudores. Pero también que el pago hecho por uno de ellos extingue la deuda. Lo que hace irrelevante que el pago de la responsabilidad civil, que tenía origen en los tres delitos fiscales, se hiciera por el deudor tributario, que ya lo era antes del delito, o por quien con él responde solidariamente por el importe de la responsabilidad civil que el delito originó.

En uno u otro caso la reparación queda efectuada y no por un tercero ajeno al delito sino por ambos culpables. De otra suerte uno de éstos dispondría de la facultad de impedir que el otro se acogiera al beneficio citado abonando la totalidad de la responsabilidad civil.

4.- Nos resta pues determinar cual ha de ser el alcance de la atenuante en la individualización de la pena de este recurrente. Al respecto no podemos prescindir de que la sentencia ha reconocido a este penado una rebaja de un grado por estimarla adecuada a la autorización al respecto del artículo 65.3 del Código Penal. Tampoco de que la atenuante fue estimada en relación al otro penado como muy cualificada por «lo importantísimo» de las sumas abonadas al efecto. Condición que, por las razones dichas para justificar la aplicación a D. MMM como cooperador necesario, también ha de reconocerse respecto de éste.

Para calcular la extensión de la pena imponible por el tipo cualificado por la gravedad de lo defraudado la sentencia recurrida parte como base de dos años de prisión que es la pena mínima a partir de la Ley Orgánica 7/2012. Esta Ley impuso una pena de prisión de dos a cinco años. Es decir con un mínimo inferior al que correspondería por la redacción vigente al tiempo de los hechos. Era entonces pena mínima la que correspondía como mitad superior de la prevista en el artículo 305.1 párrafo segundo letra b) en su redacción del artículo 305 dada por Ley Orgánica 15/2003: dos años y medio de prisión.

Dado que las rebajas de pena parten de la mínima hemos de considerar la establecida en 2012 en el artículo 305 bis como más favorable.

Por ello al tener que llevar a cabo una reducción de tres grados para este recurrente la pena imponible por cada delito no puede rebasar seis meses menos un día por aplicación de lo dispuesto en el artículo 70 del Código Penal. Y el mínimo será la pena de tres meses de prisión.

En cuanto a la multa podrá imponerse entre un cuarto y un medio de la cuota defraudada.

VIGESIMOSEXTO.- Las costas del recurso se impondrán al penado cuyo recurso se rechaza totalmente declarándose de oficio las derivadas del recurso formulado por D. MMM, dada su parcial estimación.

FALLO

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

Desestimar totalmente el recurso formulado por D. MMM, contra la sentencia dictada por la Sección 8ª de la Audiencia Provincial de Barcelona con fecha 5 de julio de 2016, cuya sentencia confirmamos íntegramente con respecto a este recurrente.

Condenar al penado al pago de las costas derivadas de su recurso de casación.

Estimar parcialmente el recurso formulado por D. JJJ, contra la misma sentencia, que anulamos y dejamos sin efecto en los concretos y limitados términos que se dirán en la segunda sentencia dictada a continuación de ésta.

Declarar de oficio las costas causadas por este recurso.

Comuníquese dicha resolución y la que se dicte a continuación a la mencionada Audiencia, con devolución de la causa en su día remitida.

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

RECURSO CASACION núm.: 1729/2016

Ponente: Excmo. Sr. D. VVV

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. LLL

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Segunda Sentencia

Excmos. Sres.

D.

En Madrid, a 24 de mayo de 2017.

Esta sala ha visto la causa rollo nº 110/2015, seguida por la Sección 8ª de la Audiencia Provincial de Barcelona, dimanante de las Diligencias Previas nº 598/13, procedentes del Juzgado de Instrucción nº 3 de Gavá, por tres delitos delitos contra la Hacienda Pública, contra D. MMM y D. JJJ, en la cual se dictó sentencia por la mencionada Audiencia con fecha 5 de julio de 2016, que ha sido recurrida en casación por los procesales, y ha sido casada y anulada parcialmente por la dictada en el día de la fecha por esta Sala Segunda del Tribunal Supremo, integrada por los Excmos. Sres. anotados al margen.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. VVV.

ANTECEDENTES DE HECHO

ÚNICO.- Se admiten los hechos declarados probados en la sentencia de instancia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

ÚNICO.- Por las razones dichas en la sentencia de casación procede aplicar a D. MMM la atenuante de reparación del daño como muy cualificada, con aplicación de la pena en la forma dicha en la citada resolución casacional.

En cuanto a la multa se partirá de que las cuotas defraudadas fueron según el hecho declarado probado de 1.064.626, 62 euros, correspondiente al ejercicio de IRPF del 2007; de 1.584.601,09 euros, por el IRPF del año 2008, y la de 1.536.775,41 euros por el ejercicio de IRPF del 2008.

Y se fija el importe en 1/3 de dichas cantidades.

FALLO

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

Condenar a D. JJJ, como cooperador necesario de TRES DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal, con la concurrencia de la atenuante de reparación del artículo 21,5 del mismo Texto Legal, como muy cualificada a las siguientes penas:

POR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN EN RELACIÓN AL IRPF DEL EJERCICIO 2007 de D. MMM CCC, a la pena de 5 meses de prisión, multa de 354.875,54 euros, con 70 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o

ayudas públicas y del derecho de gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por un plazo de 1 año.

POR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN EN RELACIÓN AL IRPF DEL EJERCICIO 2008 de D. MMM CCC, a la pena de 5 meses de prisión, multa de 528.200,36 euros, con 90 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por un plazo de 1 año.

POR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN EN RELACIÓN AL IRPF DEL EJERCICIO DEL 2009 de D. MMM CCC, a la pena de 5 meses de prisión, multa de 512.258,47 euros, con 90 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por un plazo de 1 año.

En los demás pronunciamientos ratificamos lo que la sentencia de instancia dispone.

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

Así se acuerda y firma.

VOTO PARTICULAR QUE EMITE EL EXCMO. SR. D. VVV A FUNDAMENTO DE DERECHO DÉCIMO DE LA SENTENCIA DICTADA EN EL RECURSO DE CASACIÓN Nº 1729/2016.

Emito este voto particular referido a un aspecto concreto de ambos recursos de casación: la pretensión de que se aplique la regla de determinación de la pena del artículo 74.1 del Código Penal conforme a la cual debió considerarse continuidad entre las tres infracciones por las que se les condena, con imposición de la pena señalada para el delito en su mitad superior sin acumular las tres penas correspondientes a sendos delitos.

Y emito el voto por discrepar de la aplicabilidad de la doctrina jurisprudencial mayoritaria, sin atender a circunstancias específicas de cada caso.

1.- La doctrina mayoritaria viene, a mi manera de ver erróneamente, negando de manera general la posibilidad de aplicar aquella norma a los autores de plurales delitos fiscales. Y lo hace con apoyo en los siguientes argumentos: a) El delito fiscal, dada su definición legal, tiene un «estructura específica difícilmente compatible con la continuidad delictiva» (STS, 2115/2002 con cita de la precedente 2476/2001 y las 1493/1999 y 20/2001); b) «la diversidad de los deberes fiscales que

son vulnerados mediante su comisión, condicionados cada uno de ellos por hechos impositivos diferentes, ejercicios temporalmente distintos e incluso por plazos de declaración y calendarios diversos»; c) la singularidad de cada impuesto es un obstáculo para que la elusión de su pago se amalgame con la del pago de otro de distinta naturaleza, incluso cuando las declaraciones estén referidas al mismo ejercicio fiscal (STS 1629/2001), y d) la redacción del apartado 2 del artículo 305 del Código Penal lo es también, como se dijo en Sentencia de 9-3-93, para que el impago del impuesto correspondiente a un período impositivo o declaración pierda su condición de delito independiente y se funda, en un delito continuado, con el impago del mismo impuesto correspondiente a otro período.

A tales premisas se une un argumento -extraído de aquel artículo 305.2 del Código Penal- con pretensiones de contundencia lógica: «Resulta lógico deducir de esta norma que si las defraudaciones cometidas en distintos períodos y referidas al mismo impuesto no pueden sumarse para que la cuantía total de las mismas convierta en delito lo que de otra forma sería una pluralidad de infracciones administrativas, no puedan sumarse tampoco las cantidades defraudadas en delitos cometidos en distintos períodos para que la pluralidad de delitos sea castigada como uno solo continuado.»

2.- Los argumentos b) y c) no son atendibles por su contenido para negar la continuidad en casos en que no se dan tales premisas. Es decir si la elusión de pago concierne al mismo tributo en diversos períodos impositivos, pues conciernen a casos en que difiere el tipo de impuestos cuyo pago se elude.

El argumento a) resulta críptico. Inteligible solamente para quienes tengan acceso a las no expuestas razones que pudieran avalarlo. A mí no se me alcanzan. Porque desconozco cual sea el perfil de la estructura tan específico en el delito fiscal, al que se alude con tal argumento. Y cual sea la razón de la incompatibilidad con las exigencias del artículo 74.1.,

regla que en absoluto extiende sus consecuencias a infracciones de naturaleza patrimonial y, menos aún, patrimonial privada.

A la hipótesis de pluralidad de delitos en periodos sucesivos en que se impaga el mismo impuesto concierne el argumento d) extraído del artículo 305.2 del Código Penal. Por lo demás suscrito por algún autor comentando el Código Penal que llega a afirmar que «el carácter especial de la regla del artículo 305 del Código Penal desplaza a la más general contenida en el artículo 74 del Código Penal».

Podría asumirse el enunciado si se acompañara de la exposición de las razones que avalen esa conclusión, que no argumento. Y es que, antes al contrario, el mismo legislador, al describir los elementos del tipo penal para el caso de tributos que o son periódicos (como es el caso del IRPF) o son de declaración periódica, asume la lógica de la continuidad al permitir agregar los importes de los pagos eludidos que se omitieron dentro del marco temporal de un año natural. ¡Incluso con la consecuencia de conformar con el total de lo sumado la cuantía que da a lo defraudado relevancia típica!. Siempre que se trate de cuotas referidas al mismo tributo, no las devengadas por razón de diversos impuestos o a favor de diversas haciendas, aunque se devenguen en el mismo año natural.

En todo caso a la premisa constituida por el veto de la suma de lo defraudado en tales impuestos durante un año con lo defraudado en otro año solamente se le podría engarzar la conclusión de excluir la continuidad del artículo 74.1 del Código Penal respecto a sendos delitos cometidos en dos periodos si se expusiera la otra omitida premisa que justifique tal vinculación.

La cesura entre el enunciado del artículo 305.2 y el que veta la continuidad resulta mas nítida si distinguimos entre la razón de política criminal que excluye la tipicidad de una infracción tributaria si la cuota anual exigible al tiempo del devengo del impuesto no alcanza una cuantía determinada y la razón de política criminal que justifica la regla de aplicación penológica con el denominado criterio de unidad jurídica de acción. Aquella concierne a la exigencia constitucional de proporcionalidad que exige el deslinde entre la infracción administrativa y la penal (SSTC 120/2005 que diferencia el mero fraude de ley del fraude fiscal penalizado, y la 57/2010 que recuerda que el delito fiscal exige más que un daño patrimonial) y ésta a la voluntad del legislador de atenuar el rigor de las consecuencias penológicas de las reglas del concurso de delitos.

Una cosa es que la ley establezca los requisitos para determinar si lo defraudado debe calificarse como constitutivo de un delito (artículo 305.2), y otra muy distinta, una vez que se

considere que se han cometido varios delitos, establecer cómo se determina la pena (artículo 74.1 del Código Penal), para todos ellos.

En todo caso la regla del artículo 74.2 del Código Penal es aplicable a los delitos «contra el patrimonio». Y por tales ha de entenderse los que así denomina el Código Penal. Y éste refiere tal denominación a los tipos descritos en el título XIII, pero no a los del Título XIV. Y el fraude fiscal se encuentra en éste y no en aquél título.

Es decir la norma del artículo 305.2 del Código Penal no resulta incompatible con la previsión del artículo 74.1 del mismo Código Penal.

3.- Por ello, limitándome al caso enjuiciado, en que se trata del fraude fiscal referido a tres periodos impositivos pero al mismo tributo, entiendo que concurren todos los requisitos del citado artículo 74.1 del Código Penal.

a) Existe una pluralidad de hechos (tres) en principio constitutivos de sendos delitos ya que en los tres años fiscales (2007 a 2009) se eludió el pago de cuota por IRPF superior al mínimo típico mediante acciones fraudulentas que se han dejado descritas.

b) No solamente puede decirse que se hizo «aprovechando idéntica ocasión». Se hizo aprovechando la «misma ocasión». Ésta, en efecto, se configuró por el ardid de constituir un sujeto pasivo ficticio que ocultaba el real a la Hacienda y, además, deslocalizando a dicho sujeto que se ubicó en otro país. Lo que hace injustificable la pretendida ruptura de continuidad bajo el gratuito pretexto de que la duración del tiempo en que se cometen los plurales delitos obliga a tipificarlos bajo dolo diverso, excluyendo la unidad de plan, requisito éste no necesario además si concurre el de identidad de ocasión.

c) La unidad del plan preconcebido al efecto es tan evidente que en realidad el mecanismo defraudador es también único, variando solamente los momentos de su utilización porque ésta se prolongó en el tiempo, pero ya sin necesidad de reiterar la constitución de los sujetos ficticios a los que sucesivamente se recurrió para «mantener» ocultos a Hacienda los sucesivos devengos constitutivos de las bases imponibles de sendos periodos impositivos.

d) Como adelantamos tampoco existe el hipotético obstáculo representado pro la pluralidad de deberes fiscales que impediría en algunas concepciones la continuidad. Aquí el deber fiscal

violentado es siempre el mismo: el que deriva de la ley reguladora del IRPF. Y, en consecuencia el tipo penal cometido es el mismo por los tres hechos.

e) El sujeto titular del derecho defraudado es el mismo: la Hacienda Española.

f) como es indiscutible la misma identidad de sujetos criminalmente responsables cuya pena ha de ser determinada.

g) No constituye un requisito exigido por la norma que no exista una solución de continuidad temporal entre las diversas infracciones. Pero aún, de admitirse contra legem esa exigencia, tampoco puede decirse

que no concurra ya que los tres hechos conciernen a periodos impositivos sucesivos.

Por ello estimo que debió estimarse el motivo alegado por ambos recurrentes sobre este particular, con una diversa y consiguiente individualización de las penas que se les impuso.

VVV

Voto particular concurrente que formula el Magistrado Don BBB a la sentencia dictada en el recurso de casación 1729/2016.

Con el mayor respeto para los criterios discrepantes que se vierten en la sentencia, formulo este voto concurrente de conformidad con el fallo de la sentencia mayoritaria porque, si bien comparto el criterio expuesto en el fundamento décimo relativo a la inaplicación del delito continuado por razones vinculadas al elemento objetivo de esa figura, considero que no debe aplicarse el art. 74 del C. Penal por no concurrir tampoco el elemento subjetivo propio de la continuidad delictiva.

1. En efecto, las dos modalidades de dolo recogidas en el art. 74 del C. Penal hacen referencia a la ejecución de un plan preconcebido o al aprovechamiento de idéntica ocasión. En el primer caso se dice por la doctrina y la jurisprudencia que el autor actúa con un dolo “unitario, global o de conjunto”, y en el segundo se opera con un dolo “de continuidad o de continuación”.

Desde una perspectiva criminológica se habla en el primer supuesto del dolo propio de un delincuente planificador, y en el segundo del dolo atribuible a los delincuentes de oportunidad. Como puede fácilmente comprobarse, son modelos de delincuencia notoriamente heterogéneos.

El dolo global o de conjunto es cuestionado en general porque cuando las acciones plurales que integran la continuidad delictiva se espacian de forma dilatada en el tiempo, se considera que no cabe seguir manteniendo una voluntad inicial por haberse diluido con el devenir temporal. De tal forma que más que de un dolo global inicial con una voluntad genérica que alcance a comprender distintas decisiones adoptadas con una excesiva extensión en el tiempo, se dice con razón que ha de hablarse de una ideación intelectual de un plan delictivo, sin que se haya materializado todavía el acto de voluntad propio de cada acción típica que se ejecuta pasado un tiempo. Estaríamos, por lo tanto, más bien ante una unidad de designio o de ideación que ante una unidad de voluntad o de resolución.

De otra parte, también ha sido cuestionada esa modalidad de dolo de conjunto o global porque favorece, merced a una ficción psíquica, al delincuente planificador que actúa con una mayor energía criminal proyectada de cara al futuro, energía que se va plasmando en diferentes acciones voluntarias ejecutadas esparcidamente en el tiempo. Ello no permite sin embargo obviar el hecho incuestionable de que cada acción que se inserta como una unidad típica en la unidad jurídica del delito continuado tiene que obedecer a una decisión singular concreta, calificable como un acto de voluntad sustancialmente autónomo del dolo global inicial. Se dificulta así de forma muy notable la posibilidad de apreciar un dolo global o de conjunto que abarque las distintas acciones típicas que integran la unidad propia de la acción por continuación, a no ser que concurra cierta conexión temporal que engarce y potencie el nexo de continuidad exigible para la unidad jurídica inherente al delito continuado.

De ahí que la jurisprudencia de esta Sala haya exigido en reiteradas sentencias una cierta proximidad temporal entre las acciones homogéneas que estructuran el delito continuado, tanto cuando contempla un delito contra la Hacienda Pública (STS 952/2006) como en otra clase de delitos diferentes al que ahora se examina (SSTS 560/2014, 500/2015, 520/2016, 909/2016 y 211/2017, entre otras muchas).

Muy expresiva sobre este particular se muestra, a pesar de su antigüedad, la sentencia de esta Sala de 4 de junio de 1990, cuando al referirse a un delito continuado contra la propiedad argumenta que la continuidad delictiva que permite valorar jurídicamente varias acciones sucesivas como una única acción requiere que el autor haya aprovechado idéntica ocasión o ejecutado un plan preconcebido.

«La idéntica ocasión —señala la sentencia citada— no se confunde con ocasiones similares ni se limita al aspecto similar exterior de los hechos, pues, si así fuera, habría que admitir la continuidad, prácticamente, en todo concurso real homogéneo. Es por ello que, en todo caso, ese aspecto exterior del hecho debe ir acompañado en un "dolo de continuación" que, en principio, no se identifica con el concepto de "plan preconcebido" que da lugar a la segunda alternativa prescrita en el art. 69 bis del Código Penal. Se trata, por lo tanto, de una ocasión que por sí misma permita una realización repetida de acciones análogas, de tal manera que el dolo de cada una de esas repetidas realizaciones aparezca como una continuación de la decisión anterior. Como es claro, ello no ocurre cuando los hechos carecen de un contexto temporal dentro del cual se pueda pensar en la continuación de un hecho ya cometido aprovechando el mantenimiento de las circunstancias que favorecieron el primero de ellos. En el presente caso, el tiempo transcurrido entre los diversos hechos de robo que se imputan al recurrente es de varios meses entre uno y otro y alcanza, en conjunto, prácticamente a un año. Por lo tanto, las circunstancias de este caso impiden aceptar que se hayan dado todos los elementos que caracterizan a la primera alternativa de continuidad establecida por el art. 69 bis del Código Penal (actual art. 74), dado que aunque las situaciones en las que se ejecutó el hecho hayan sido similares exteriormente, no cabe admitir que el autor haya obrado con el dolo de continuación».

Y prosigue diciendo la referida sentencia que «Las mismas razones explican que tampoco quepa fundamentar aquí la existencia de un "plan preconcebido" pues este concepto requiere que los hechos hayan podido ser previstos en conjunto por el autor antes de comenzar su realización. Pero, cuando las circunstancias en las que se llevó a cabo la ejecución se han presentado en un tiempo tan dilatado que no las hacía inicialmente previsibles, resulta claro que el autor no pudo haber preconcebido un plan, pues éste presupone una definición de objetivos más o menos precisos y de los medios para alcanzarlos, que no se da

cuando el autor sólo tiene un proyecto más o menos indeterminado de cometer delitos desconectados entre sí».

También tiene advertido esta Sala en un supuesto de falsedad que «un plan preconcebido presupone un comienzo y un final de un número determinado de acciones y, en consecuencia, no cabe estimar que quien no ha determinado el alcance de sus acciones obre sobre la base del mismo. De lo contrario, si se admitiera que el delito continuado está referido a la realización de acciones delictivas semejantes en forma indefinida se estaría anulando toda posible aplicación del art. 73 CP en supuestos de hecho en los que incluso cabe pensar un ejercicio profesional del delito. Es decir: el dolo del autor, será considerado un dolo de continuación, cuando éste haya agrupado las distintas acciones en un único proyecto delictivo definido» (STS 643/2008, de 10-10).

En lo que se refiere al aprovechamiento de idéntica ocasión, catalogado por la doctrina como dolo de continuidad, es visto generalmente como una voluntad renovada promovida o favorecida por un mismo contexto circunstancial o por una misma situación motivacional. En tales casos también se exige cierta conexión espacio-temporal que estructure la unidad de acción propia del delito continuado. Se destaca especialmente la relevancia del elemento cronológico, de forma que un distanciamiento notable en el tiempo induce a admitir una nueva decisión y un nuevo dolo y dificulta enormemente hablar de la renovación de un dolo precedente. Y también se suele exigir que las ocasiones que surgen no sean creadas premeditadamente por el autor (ver a este respecto STS 643/2008).

Este tipo de dolo referido a situaciones de oportunidad u ocasión es mejor visto desde la perspectiva político-criminal que el dolo planificado, al considerar que aquél trasluce una actividad delictiva que obedece a una mayor debilidad humana del autor. Pues en general se considera que el hecho de caer en la misma tentación en situaciones de

similares circunstancias es un signo de una menor culpabilidad, criterio que no se entiende aplicable al delincuente planificador.

2. Centrados ya en el caso concreto, en el “factum” de la sentencia de la Audiencia se describe como probado que el acusado MMM omitió declarar ante la Agencia Tributaria española, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente a los ejercicios 2007, 2008 y 2009, los ingresos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen, incumpliendo así su obligación de contribuir. Y precisa acto seguido la Audiencia que la obtención de dichos ingresos fue ocultada a la Hacienda Pública mediante una estrategia puesta en práctica a comienzos del año 2005, consistente en crear la apariencia de cesión de los derechos de imagen del jugador a sociedades radicadas en países cuya legislación tributaria permitía la opacidad, tanto sobre la existencia de aquéllas como de la identidad de sus socios y la realidad de sus operaciones.

El acusado ratificó ante notario el 27 de enero de 2006, siendo ya mayor de edad, el contrato de cesión de derechos de imagen que habían estipulado sus progenitores con la sociedad SPORTCONSULTANTS LTD, que se encontraba domiciliada en Belice.

Según se recoge en la sentencia recurrida, SPORTCONSULTANTS y posteriormente JEMBRIL suscribieron en el periodo que va desde el año 2005 al 2009, con la intervención de las sociedades mencionadas en la resolución, una multitud de contratos por los que se percibieron unos importes netos que en los periodos objeto de enjuiciamiento ascendieron en total a 2.570.729, 3.846.612,23 y 3.806.745,15 euros, en los ejercicios 2007, 2008 y 2009, respectivamente.

Así las cosas, se está ante un supuesto en que se ha establecido una estrategia para defraudar a la Hacienda Pública española por un periodo de varios años, adoptando para ello un plan que se centra en la cesión de los derechos de imagen valiéndose de sociedades domiciliadas

en países de opacidad fiscal con las que se suscribieron contratos simulados con el fin de ocultar los ingresos que se obtenían por tales derechos, consiguiendo de esta forma eludir la tributación en nuestro país, tal como se especifica en la sentencia impugnada.

Pues bien, no puede admitirse que el plan preconcebido como estrategia para defraudar a la Hacienda Pública española durante varios años constituya el soporte sobre el que se asiente el elemento subjetivo del dolo propio de un delito continuado, desplazando así el concurso real de delitos.

Ello se debe, en primer lugar, a que no se está ante un supuesto en que se diseñe un plan para ejecutar en fechas próximas o con una mínima vinculación temporal actos delictivos que se van eslabonando con el fin de generar un fraude a corto o medio plazo, sino ante un plan con el que se intenta defraudar a la Hacienda Pública durante varios años. El proyecto se materializa anualmente con la declaración fiscal del IRPF. De tal manera que de año en año se hace una declaración fiscal fraudulenta mediante la que se ocultan cuantiosos ingresos, declaración que lleva implícitos un acto de voluntad y una decisión delictiva que genera un fraude superior al millón de euros.

Difícilmente puede asumirse que una conducta con ese distanciamiento en el tiempo y con una secuenciación de una decisión delictiva anual pueda encuadrarse desde una perspectiva subjetiva en el concepto de delito continuado. Pues, de entenderlo así, estaríamos acogiendo como delito continuado un supuesto en que la planificación delictiva para un periodo de varios años vendría a actuar como una especie de licencia para defraudar a largo plazo, reconvirtiendo varios delitos realizados por periodos anuales en un solo delito, aunque la pena imponible se fije en su mitad superior. Se generaría así de facto un ámbito temporal de impunidad para conductas proyectables a largo plazo que resultarían legitimadas por la existencia de un plan delictivo inicial.

Este Tribunal ha venido aplicando la figura del delito continuado, en lo que atañe a la unidad de acción continuada, con no poca flexibilidad y laxitud. Ahora bien, no hasta el punto de operar con un concepto de acción por continuidad delictiva en unos términos tan extremos como los que se proponen en el escrito de recurso, máxime si se pondera la configuración del elemento objetivo del tipo penal en el caso concreto (“estanqueidad” impositiva).

La estructura propia de la acción insertable en el delito continuado se halla ubicada entremedias de la unidad natural de acción y de lo que son las acciones plurales propias de un concurso real de delitos. Y esta Sala, merced a una interpretación amplia y generosa del concepto de delito continuado desde la perspectiva de la dilación temporal de las acciones plurales homogéneas integrantes de la continuidad delictiva, ha llegado a acercar la figura hasta un contorno muy próximo al del concurso real de delitos. Sin embargo, estimo que ello no permite extender el perímetro del sustrato fáctico de la continuidad delictiva hasta el punto de trasmutar una planificación delictiva de varios años, que se materializa con decisiones conscientes y voluntarias anuales, en el soporte legitimador de un delito continuado.

Como se dijo supra, el dolo global, genérico o de conjunto propio del delito continuado tiene que ponerse en relación con una base naturalística u ontológica de acciones delictivas que se engargen con una mínima vinculación temporal. Y ello no puede decirse de un proyecto delictivo que ha de perpetrarse durante varios años, ensamblado mediante una decisión voluntaria anual de cometer una grave conducta fraudulenta contra la Hacienda Pública. Una conducta de esta naturaleza no puede enmarcarse en la unidad de acción continuada propia del art. 74 del C. Penal. Máxime cuando el extenso periodo de tiempo planificado con una compleja estrategia se fragmenta con un acto nuclear de voluntad defraudadora que se espacia de año en año, formalizándose la voluntad de cometer el delito en un momento puntual de cada anualidad.

A este respecto, y conectando con lo que se acaba de exponer, es claro que tampoco cabe operar en el caso con un dolo continuado basado en el aprovechamiento de la misma ocasión. Ello queda descartado, en primer lugar, porque las ocasiones no surgen de forma espontánea o casualmente, reaccionando ante ellas el autor del delito con una debilidad de voluntad que disminuya su culpabilidad, sino que todo obedece a una conducta muy poco conciliable con el vocablo "ocasión". Y en segundo término, porque se está ante actos de voluntad o de decisión delictiva que se perpetran anualmente, esto es, con una dilación en el tiempo que no propicia hablar de la persistencia del elemento volitivo del plan inicial, ya que el acusado tiene tiempo durante tan extenso periodo para sedimentar una decisión distinta a la que le llevó a cometer la primera acción delictiva.

Frente a todo ello cabe redargüir que esta Sala ha aplicado a algunas conductas delictivas la figura del delito continuado concurriendo acciones que se extienden en el tiempo durante varios años. Como ejemplo de ello pueden o deben citarse los delitos contra la libertad e indemnidad sexual. Pues no resulta extraño que conductas graves de esa índole ejecutadas por sujetos sobre otros miembros integrantes de un mismo entorno familiar incurran en actos repetidos de esa naturaleza, sobre todo contra menores de edad, durante periodos amplios de tiempo. Sin embargo, esas actuaciones delictivas poco tienen que ver, estructural y punitivamente, con las que aquí se tratan.

En efecto, en tales casos se juzgan conductas perpetradas con regularidad en un ámbito de intimidad que asoman sorpresivamente a la luz tras varios meses o años de ejecución en la clandestinidad, sin actos concretos externos que las fragmenten o interrumpen en el tiempo. Pueden así considerarse actos de aprovechamiento de ocasión y ser así incardinados, no sin cierta dosis de distorsión conceptual, en la continuidad delictiva.

En cambio, en el ámbito del delito fiscal el sujeto activo formaliza cada año una declaración fiscal por IRPF y vuelve así a evidenciar ante el representante de la Administración su voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, con el consiguiente grave menoscabo del erario público mediante el que se atienden y satisfacen los intereses generales de la ciudadanía.

Al margen de lo anterior, también favorecen la aplicación del delito continuado en los procesos que se tramitan por delitos contra la libertad sexual las dificultades que surgen en la práctica para conseguir individualizar los diferentes episodios delictivos. Y otro tanto puede decirse en cuanto a la severa gravedad de las penas con que son castigados.

Estos factores no se dan desde luego en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública. Pues si bien la parte recurrente se queja de la desproporción de la pena impuesta por la Audiencia (7 meses de prisión por cada uno de los tres delitos), no es fácil coincidir con que exista tal desmesura si se sopesa que se ha defraudado al patrimonio público en una cuantía algo superior a los cuatro millones de euros. Ponderando esa cifra con criterios ecuanímenes de proporcionalidad, no puede decirse que se haya impuesto una pena cuestionable por su exceso de severidad o de dureza, ni que se haya quebrado con su imposición el principio de justicia como valor superior de nuestro ordenamiento jurídico, ni, en fin, que se rebase en el caso concreto la necesidad de pena que marcan los fines de prevención especial y general que han de orientar la aplicación del sistema penal.

Por último, es importante tener presente que en la aplicación del delito continuado a las distintas figuras penales se ha de atender al sentido normativo de cada tipo, de forma que se aplique cuando se considere necesario para aprehender el nivel de injusto y de culpabilidad en cada caso. No debe pues operarse en la práctica con un exceso de normativismo que prescinda de la base naturalística conductual exigible

para constatar una unidad de acción continuada, ni procede tampoco desentenderse de las consecuencias que conlleva la aplicación de tan dúctil y controvertida figura jurídica.

En virtud de lo que antecede, considero que el rechazo de la aplicación del delito continuado en el supuesto contemplado se ajusta a derecho.

VOTO PARTICULAR QUE EMITE EL EXCMO. SR. D. AAA AL FUNDAMENTO DE DERECHO DÉCIMO DE LA SENTENCIA DICTADA EN EL RECURSO DE CASACIÓN Nº 1729/2016.

Comparto la dificultad de que se presente en la práctica un supuesto de delito fiscal continuado, pero disiento del criterio de la mayoría de que en el supuesto de autos, no concurra.

Comparto por tanto el criterio expresado en el otro voto particular emitido, sobre la procedencia de la aplicación del artículo 74; como en el mismo se expresa:

- a) Existe una pluralidad de hechos (tres) en principio constitutivos de sendos delitos ya que en los tres años fiscales (2007 a 2009) se eludió el pago de cuota por IRPF superior al mínimo típico mediante acciones fraudulentas que se han dejado descritas.
- b) No solamente puede decirse que se hizo «aprovechando idéntica ocasión». Se hizo aprovechando la «misma ocasión».
- c) La unidad del plan preconcebido al efecto es tan evidente que en realidad el mecanismo defraudador es también único, variando solamente los momentos de su utilización porque ésta se prolongó en el tiempo, pero ya sin necesidad de reiterar la constitución de los sujetos ficticios a los que sucesivamente se recurrió para «mantener» ocultos a Hacienda los sucesivos devengos constitutivos de las bases imponibles de sendos periodos impositivos.
- d) El deber fiscal violentado es siempre el mismo: el que deriva de la ley reguladora del IRPF. Y, en consecuencia el tipo penal cometido es el mismo por los tres hechos.
- e) El sujeto titular del derecho defraudado es el mismo: la Hacienda Española.
- f) También concurre la identidad de sujetos criminalmente responsables.
- g) No se produce solución de continuidad alguna entre las tres infracciones.

Mientras que los criterios jurisprudenciales tradicionales para no aplicar la norma contenida, en el art. 74 al delito fiscal, entiendo que parte de la consideración de esta tipología como “delito contra el patrimonio” y del criterio de la distribución excluyente del 74.2 para los delitos patrimoniales y del 74.1 para los demás; de modo que, como por la “estanqueidad” de la infracción no era posible adicionar la cuotas defraudadas, se entendía inviable la aplicación del delito fiscal.

Tal distribución excluyente, resultó superada con el Acuerdo del Pleno de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, de 30 de octubre de 2007: El delito continuado siempre se sanciona con la mitad superior de la pena. Cuando se trata de delitos patrimoniales la pena básica no se determina en atención a la infracción más grave, sino al perjuicio total causado.

De modo que patrimonial o no, aunque por razón de la determinación de la cuantía, no resulte viable aplicar el art. 74.2, nada impide aplicar la regla contenida en el art. 74.1 a este delito.

Aunque ciertamente, en términos generales no siempre el delito continuado aminora las penas resultantes del concurso real, en especial, cuando la pena prevista contempla tramos de uno a cuatro años de prisión, o de uno a cinco, se atiende a su imposición mínima y son dos las infracciones que integran el contínuum; y en el caso de autos, en modo alguno afectaría a la proporcionalidad de las penas impuestas, pues la pena imponible con la aplicación del art. 74.1 resultaría muy similar; y así conforme a la redacción temporal de la norma aplicada, la mitad superior (por agravación específica) de la mitad superior (por delito continuado) de la pena de prisión de 1 a 4 años, rebajada en dos grados, podría llegar a un año, siete meses y quince días.