



Roj: **STS 4776/2024 - ECLI:ES:TS:2024:4776**

Id Cendoj: **28079120012024100809**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **02/10/2024**

Nº de Recurso: **2689/2022**

Nº de Resolución: **823/2024**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **ANA MARIA FERRER GARCIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 823/2024

Fecha de sentencia: 02/10/2024

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 2689/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 01/10/2024

Ponente: Excm. Sra. D.^a Ana María Ferrer García

Procedencia: Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 003

Transcrito por: JLA

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 2689/2022

Ponente: Excm. Sra. D.^a Ana María Ferrer García

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 003

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 823/2024

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Andrés Martínez Arrieta

D. Andrés Palomo Del Arco

D.^a Ana María Ferrer García

D. Vicente Magro Servet

D. Ángel Luis Hurtado Adrián

En Madrid, a 2 de octubre de 2024.



Esta sala ha visto ha visto el recurso de casación núm. 2689/22 por infracción de ley e infracción de precepto constitucional, interpuesto por D. Carlos Antonio , representado por el procurador D. José Antonio Beneit Martínez, bajo la dirección letrada de D. Álvaro Fernando González Martínez contra la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 16 de febrero de 2022 (Rollo Apelación 23/22), por delito contra la Hacienda Pública. Ha sido parte recurrida el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado, en representación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Ana María Ferrer García.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El Juzgado Mixto núm. 3 de Majadahonda incoó Procedimiento Abreviado núm. 384/18, por delito contra la Hacienda Pública y una vez concluso lo remitió a la Audiencia Provincial de Madrid (Sec. 23 PA 1195/20), que con fecha 8 de junio de 2021, dictó sentencia que contiene los siguientes **HECHOS PROBADOS**: "El acusado, Carlos Antonio , mayor de edad y sin antecedentes penales, como administrador solidario de la sociedad GOELAND 98 con domicilio social en Vizcaya, (tratándose de una sociedad inactiva y sin trabajadores) facturó y cobró en el año 2014, a través de la sociedad citada, la totalidad de los rendimientos del trabajo, sin que, en consecuencia, se declararan por IRPF los rendimientos por éste percibidos por el desempeño de las labores de alta dirección y arrendamiento de servicios que venía prestando para el grupo REPARALIA (Homeservice Spain, S.L.U)

El Sr. Carlos Antonio venía manteniendo una relación laboral. con la sociedad Reparalia desde el año 2001.

El día 23 de abril de 2008 se firmó entre ambas partes un contrato de alta dirección, cuya vigencia se extiende hasta que el día 31 de mayo de 2011; fecha en la que el acusado recibió una carta de despido.

El 1 de junio de 2011 con vigencia hasta el 31 de marzo de 2014 se firmó un contrato de arrendamiento de servicios de asesoría entre el Sr, Carlos Antonio en su propio nombre y Reparaba Direct, S.L. ("Reparaba"). En virtud de este contrato el Sr. Carlos Antonio era nombrado también consejero no ejecutivo de Reparalia. El contrato expiró el día 31 de diciembre de 2013 y por razón del mismo el acusado obtendría rentas fijas por importe de 185.573,20 €, más un variable vinculado a objetivos. 11 acusado participó en los consejos de administración de la sociedad entre 2010 y 2013.

- Por acuerdo de 29 de junio de 2011, celebrado entre el Sr, Carlos Antonio, GOELAND 98, S.L. y Reparona Direct, S.L. se acordó de manera simulada la cesión de los derechos y obligaciones que el acusado adquirió en virtud del contrato anteriormente descrito (de 1 de junio de 2011) en favor de la sociedad GOELAND 98. No obstante, la composición del consejo de administración de Reparalia se mantuvo inalterado. A partir de la suscripción de este contrato el acusado facturó sus servicios a Reparaba a través de GOELAND 98 presentando las facturas correspondientes, tributando indebidamente por impuesto de sociedades en vez de hacerlo a través de IRPF.

- En fecha 1 de junio de 2012, se firma un Anexo al contrato de arrendamiento de servicios de fecha 1 de junio de 2012, en virtud del cual el acusado, en su propio nombre y representación, se compromete a determinados objetivos a cambio de una remuneración En dicho anexo ninguna mención se realiza a la sociedad GOELAND 98.

El 17 de diciembre de 2013, con fecha de efectos el 31 del mismo mes, firmado también en nombre propio por el acusado, se le comunica al mismo la terminación del contrato de 1 de junio de 2011 y se le nombra consejero independiente.

Por razón del nuevo cargo se estipula lo siguiente: Una retribución de 40.000 €, uso y disfrute de un vehículo BMW serie 7, con traspaso de su titularidad el 31 de octubre de 2014 (retribución en especie por valor de 38.457 €), seguro médico del que son beneficiarios el acusado y su familia (retribución en especie por valor de 344,40 €)

Asimismo, por la terminación se acuerda el pago de las siguientes cantidades a abonar en el ejercicio de 2014: 65.000 € de honorarios, 94.250 € en concepto de incentivos, 120.000 E como gratificación adicional

Para el cobro de las cantidades referidas en el apartado anterior, a lo largo del ejercicio 2014 el acusado emitió una serie de facturas a Reparalia (Homeservice Spain, S.L.U.), abonadas todas ellas en el mismo año, Estas facturas son:

31 de enero, por importe de 302.945 €, 11 de febrero, por importe de 47.060,77 €, 1 de abril, por importe de 10.000 €, 25 de junio, por importe de 10.000 €, 28 de septiembre, por importe de 10.000 €, 14 de noviembre, por importe de 3.333 €. El importe total facturado por GOELAND a REPARALIA ascendió a 383,338,77 euros

En el ejercicio 2014 la cifra de negocios de la sociedad se corresponde exactamente con los servicios facturados a Reparalia.

Como consecuencia de la utilización de GOELAND 98 para facturar sus servicios, el acusado dejó de declarar en concepto de IRPF 422.140,17 €. lo que supone una cuota defraudada de 185.655,94 €.

Con fecha 13 de junio de 2016 REPARALIA SAU presentó autoliquidaciones complementarias de retenciones de los periodos enero y febrero de 2014, realizando un ingreso por retenciones de 147.002,42 euros. HOMESERVE SPAIN (REPARALIA DIRECT SLU) y el 7 de diciembre de 2016 declaraciones complementarias en relación a las retenciones no practicadas al contribuyente por un importe total de 6300 euros.

La notificación del procedimiento de inspección tributaria al Sr. Carlos Antonio se realizó el 24 de mayo de 2016.

La sociedad GOELAND 98 se encuentra domiciliada en territorio foral de Bizkaia, donde la Inspección de la AEAT no tiene facultades de intervención. Desde las cuentas de la sociedad citada se realizaban transferencias periódicas a cuentas bancarias titularidad del acusado y su esposa, sufragándose gastos personales y de su familia.

No ha quedado acreditada la intervención en los hechos de Fátima".

SEGUNDO.- La Audiencia de instancia dictó el siguiente pronunciamiento: "DEBEMOS CONDENAR Y CONDENAMOS a Carlos Antonio en concepto de autor de un delito contra la hacienda pública, ya definido, sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad, procediendo imponer al mismo un año de prisión y accesoria de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa de 185.655,94 euros con responsabilidad personal subsidiaria de un mes de privación de libertad en caso de impago y pérdida del derecho a obtener incentivos o ayudas fiscales o de la Seguridad Social durante tres años así como pago de la mitad de costas procesales causadas a su instancia.

En concepto de responsabilidad civil el acusado abonará una indemnización a favor de la Agencia Tributaria de 35367,28 euros, con la responsabilidad civil subsidiaria de Goeland 98 SL, siendo de aplicación el art. 576 LEC y 58.2 c.) de la LGT de 1963 (en redacción dada por Ley 25/95 de 20 de julio). Lo anterior sin perjuicio de los ajustes que hayan de efectuarse en el trámite de ejecución de Sentencia por los importes que se hayan podido abonar por el acusado a los efectos de evitar cualquier tipo de enriquecimiento injusto para la Administración Tributaria por partidas abonadas.

QUE DEBEMOS ABSOLVER Y ABSOLVEMOS a Fátima del delito contra la hacienda pública por el que venía siendo acusada con todos los pronunciamientos favorables y declaración de oficio de las costas procesales causadas a su instancia

Notifíquese esta Sentencia a las partes haciéndoles saber que contra la misma puede interponerse recurso de apelación ante el TSJ dentro del plazo de cinco días contados a partir del siguiente a la última notificación.

TERCERO.- Contra dicha resolución se interpuso recurso de apelación por D. Carlos Antonio, dictándose sentencia por la Sala Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, con fecha 16 de febrero de 2022 y cuya parte dispositiva es la siguiente: "DESESTIMAMOS el recurso de apelación interpuesto por el Procuradora de los Tribunales don José Antonio Beneit Martínez en nombre Y representación de Carlos Antonio.

ACORDAMOS la confirmación de la sentencia núm. 321/2021, de 8 de junio, dictada por la sección 23 de la Audiencia Provincial.

DECLARAMOS LAS COSTAS DE OFICIO.

Notifíquese a las partes y, una vez firme, devuélvanse los autos originales a la Sala de procedencia, con testimonio de la presente sentencia, de conformidad con lo previsto en la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Particípese, en su caso, la interposición de recurso.

Así, por esta nuestra Sentencia, contra la que cabe interponer recurso de casación ante la Sala Segunda del Tribunal Supremo, de conformidad con lo previsto en el artículo 847.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, y de la que se unirá Certificación al Rollo de apelación, lo pronunciamos, mandamos y firmamos".

CUARTO.- Notificada la resolución a las partes, se preparó recurso de casación por infracción de ley y de precepto constitucional, por la representación de D. Carlos Antonio, que se tuvo por anunciado, remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo las certificaciones necesarias para su sustanciación y resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose el recurso.

QUINTO.- El recurso interpuesto se basó en los siguientes **MOTIVOS DE CASACIÓN:**



1º.- Al amparo del artículo 852 LECRIM, por vulneración de derecho fundamental, alegando infracción del derecho a la presunción de inocencia (artículo 24.2 CE).

2º.- Al amparo de los artículos 5.4 LOPJ y 852 LECRIM, por vulneración de derecho fundamental. alegando infracción del derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 CE).

3º.- Al amparo del artículo 851.3 LECRIM por no resolverse en la sentencia sobre todos los puntos que han sido objeto de la defensa.

4º.- Al amparo del artículo 846 bis c), b) LECRIM por infracción de ley, por "indebida imposición de la pena y concurrencia de la circunstancia atenuante de reparación del daño".

5º.- Al amparo del artículo 849.1 LECRIM por infracción de ley, al haberse aplicado indebidamente el artículo 305 CP.

6º.- Al amparo del artículo 849. 1 LECRIM, por aplicación indebida del artículo 123 CP

SEXTO.- Instruidos el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado del recurso interpuesto, impugnaron el mismo. La Sala lo admitió a trámite, quedando conclusos los autos para señalamiento de fallo cuando por turno correspondiera.

SÉPTIMO.- Hecho el señalamiento para el Fallo, se celebró la votación prevenida el día 1 de octubre de 2024.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Por el condenado Carlos Antonio se formaliza un primer motivo de recurso que invoca el artículo 852 LECRIM para denunciar infracción de la garantía de presunción de inocencia del artículo 24.2 CE.

Cuestiona la valoración que el Tribunal de instancia realizó de la documental que tomó en consideración como prueba de cargo. Discrepa fundamentalmente de la conclusión probatoria que atribuye el carácter de simulación a la cesión por su parte en favor de la sociedad GOELAND 98, de los derechos y obligaciones que el acusado adquirió en virtud de los contratos suscritos con REPARALIA. Sostiene que simplemente se trató de un ejemplo de economía de opción tras el cambio de estatus del Sr. Carlos Antonio , que afrontó a través de GOELAND un proyecto empresarial fallido. Que a partir de la cesión dejó de ser consejero ejecutivo para serlo no ejecutivo, así como de contar con medios humanos y materiales en la empresa para desempeñar su actividad. Que su función no era la de asesor jurídico, y que los trabajos y servicios que venía desempeñando el recurrente, pasó a prestarlos GOELAND con su intervención.

Que GOELAND no es una empresa instrumental. Que se constituyó en el año 1998, tiene sus propias oficinas y prestaba los servicios a otras mercantiles, presentaba sus cuentas anualmente, y estaba dotada con sus medios materiales y humanos. Que la documentación que ha aportado evidencia que tenía gastos de explotación; que existía inmovilizado material y deudores comerciales distintos de REPARALIA; también acreedores comerciales y gastos de personal. Que se han declarado las operaciones vinculadas con el Sr. Carlos Antonio y su esposa, tributando éstos en su I.R.P.F. los rendimientos obtenidos, que no se han ocultado los titulares de las participaciones, y que se ha tributado por las ganancias de GOELAND. Que carece de relevancia que GOELAND tribute en el País Vasco, e invoca el dictamen del perito Héctor , quien destacó la ausencia de documentación que permitiera concluir razonablemente que tal simulación existió. Que la falta de ocultación conduce a la normativa de las operaciones vinculadas. Concluye cuestionando el elemento subjetivo del tipo que le es aplicado.

1. La delimitación del alcance de la impugnación casacional y del control realizado a través de la misma cuando se alega la vulneración del derecho fundamental a la presunción de inocencia, no puede obviar que ha mediado un recurso de apelación por el que ya se ha dado cumplimiento a las exigencias de revisión del fallo condenatorio contenidas en los Tratados Internacionales. De esta manera, la comprobación que corresponde al Tribunal Supremo se concreta en verificar si la respuesta que ha dado el Tribunal de apelación ha sido racional y ha respetado la doctrina del Tribunal Constitucional y de esta Sala Segunda sobre el alcance de la revisión, sobre la motivación y sobre la validez de las pruebas. En definitiva se concreta en cuatro puntos: a) en primer lugar, si el Tribunal Superior de Justicia, al examinar la sentencia de primera instancia, se ha mantenido dentro de los límites de revisión que le corresponden; b) en segundo lugar, si ha aplicado correctamente la doctrina de esta Sala y del Tribunal Constitucional sobre la necesidad de motivar la valoración de la prueba, tanto al resolver sobre la queja de falta de motivación, en su caso, como al fundamentar sus propias decisiones; c) en tercer lugar, si ha respetado la doctrina de esta Sala y del Tribunal Constitucional acerca de las garantías y reglas relativas a la obtención y práctica de las pruebas, con objeto de determinar su validez como elementos de cargo; d) en cuarto lugar, si el Tribunal de la apelación ha resuelto las alegaciones del recurrente sobre la existencia de prueba de forma racional, es decir, con sujeción a las reglas de la lógica, a las máximas de



experiencia y a los conocimientos científicos (entre otras SSTS 847/2013 de 11 de noviembre, 163/2017 de 14 de marzo, 741/2017 de 16 de noviembre, o la 490/2019 de 16 de octubre, entre otras.)

Y desde esta óptica vamos a enfocar la cuestión que ahora se somete a nuestra consideración.

2. En este caso, tanto el Tribunal de instancia como el de apelación han valorado los documentos que el recurso menciona, si bien, al confrontarlos con el resto de las pruebas practicadas, documental, testifical y periciales, alcanzan una conclusión que diverge de la del recurrente.

El Tribunal de instancia concluyó, y el de apelación avaló, que el acuerdo de cesión de fecha 29 de junio de 2011 fue un contrato simulado con el único fin de enmascarar lo que era una relación laboral por cuenta ajena de alta dirección, sujeta a tributación por IRPF, tratando de simular sobre la base de dicho acuerdo que era la sociedad GOELAND 98 SL quien facturaba los servicios que a través de la misma prestaba el acusado a REPARALIA en virtud del contrato de arrendamiento de servicios de asesoría que había suscrito con esta el día 1 del mismo mes de junio, su Anexo y el ulterior como consejero independiente. Y lo hacen con base en una serie de indicios que especialmente la sentencia de la Audiencia Provincial expone con profusión.

i) Los datos aportados por la declaración testifical en el acto del Plenario de Isaac, Director General y Consejero Delegado de REPARALIA. Quien expuso sus dudas acerca de que el Sr. Carlos Antonio facturara por su labor de asesoramiento a otras empresas distintas a REPARALIA. Pese a tener dudas al respecto, él mismo, representado a REPARALIA firmó el acuerdo de cesión de fecha 29 de junio de 2011, requisito imprescindible para que a partir de ese momento el acusado facturara a REPARALIA por sus servicios a través de GOELAND 98. Acuerdo que, como se recoge en el informe de la Agencia Tributaria, permitió a ambas partes obtener importantes ahorros fiscales. Por un lado, el acusado incluye en sus declaraciones unas percepciones de bajo importe en relación con los rendimientos del trabajo efectivamente percibidos y, por otra, REPARALIA evita el pago de las retenciones, de la seguridad social y se deduce un IVA indebidamente soportado. Posteriormente REPARALIA, una vez fueron objeto de inspección, regularizó la situación presentando las autoliquidaciones complementarias por las retenciones no efectuadas, lo que implica un reconocimiento del comportamiento defraudatorio por parte del grupo empresarial.

ii) Los diferentes contratos suscritos entre REPARALIA DIRECT SLU y el acusado muestran siempre una relación contractual basada en los principios de dependencia y ajenidad, propia de trabajadores por cuenta ajena, con las particularidades propias de los contratos de alta dirección. Contratos suscritos a título personal por el acusado sin hacer referencia a GOELAND 90.

iii) De la interpretación de los diferentes contratos se desprende que desde el año 2010 hasta el 18 de diciembre de 2013 el acusado formó parte de los diferentes Consejos de Administración de REPARALIA, pasando a ser consejero independiente de la entidad hasta el 27 de octubre. Frente a esta evidencia documental acreditada, GOELAND 98 nunca ejerció cargo alguno en el grupo REPARALIA.

iv) El informe de la Agencia Tributaria muestra que en el ejercicio 2014 la cifra de negocios facturados por la sociedad GOELAND (383.338,77 euros) se corresponde exactamente con lo facturado a REPARALIA por la misma, lo que indica, conforme a la lógica y a la experiencia que era la única actividad por la que GOELAND facturó.

v) La sociedad GOELAND 98, a quien supuestamente el acusado cede sus derechos y obligaciones derivados del contrato de 1 de junio de 2011 celebrado con REPARALIA, es una sociedad radicada en el País Vasco, cuando la actividad que el acusado desarrolla la realiza en Madrid; lugar en el que el acusado y su esposa tienen su domicilio, tal y como éstos reconocieron en el acto del plenario. Se trata, además, de una sociedad cuya sede física parece que se encuentra radicada en un inmueble familiar situado en la localidad de Górliz, careciendo de empleados. Así lo admitió el propio acusado cuando fue preguntado en el acto del juicio, alegando no necesitarlos, subcontratando personal en el caso de requerir puntualmente los servicios de terceros.

El Tribunal de apelación respalda estos indicios, y la lógica de la inferencia sustentada entre los mismos, sin que el recurso aporte elementos que permitan tachar tal razonamiento de ilógico o arbitrario. Como destaca la sentencia recurrida, resulta determinante el que todo el volumen de negocio que durante el año 2014 realizó GOELAND coincidiera con el facturado a REPARALIA, sin que el recurso desvirtuó ese extremo. Se alude a la existencia de otros contratos, pero lo cierto es que no se identifican cuales puedan ser. Sostiene el recurso que desde la firma del contrato con GOELAND el Sr. Carlos Antonio ya no contaba con los medios materiales y humanos que le proporcionaba REPARALIA, e invoca en su apoyo el testimonio de Teodora. Sin embargo la sentencia de instancia, al analizar este testimonio, enfatiza que, al igual que los restantes testigos, la citada admitió que el acusado seguía manteniendo en REPARALIA despacho, secretaria y coche de empresa.

Se cuestiona el elemento subjetivo, cuando la testifical practicada en el juicio, especialmente a partir del testimonio de quien fuera el asesor fiscal de GOELAND, o del mismo Isaac, puso de relieve que



inexcusablemente el acusado conocía que el beneficioso régimen de tributación que generaba la cesión solo sería legal en el caso de que facturara servicios para diferentes empresas, y no solo para REPARALIA, como de hecho ocurrió.

Todo ello evidencia que no nos encontramos ante un mero impago del impuesto, sino ante el desarrollo de una consciente estrategia defraudatoria a través de la ocultación de la verdadera realidad tributaria, con lo que el combatido elemento subjetivo queda colmado. No se trató de buscar dentro de la legalidad la forma más favorable de tributar, lo que resulta legítimo en el ámbito de una economía de opción, sino de sortear esa legalidad acudiendo a un sistema de simulación negocial que distorsionaba la realidad del hecho imponible hasta hacerla irreconocible, esto es, ante un fraude que propio de la tipicidad aplicada. (artículo 305.1 CP).

3. Nos encontramos en condiciones de confirmar, desde la perspectiva que en casación nos compete, a partir del previo examen que sobre esta cuestión realizó el Tribunal de apelación, que la condena del acusado se ha sustentado en prueba legalmente obtenida e introducida en el proceso, de suficiente contenido incriminatorio y razonablemente valorada. El juicio de inferencia que se sustenta en aquella se ajusta a los parámetros de la lógica, máximas de experiencia y conocimientos científicos exigibles para alcanzar una conclusión condenatoria por los hechos objeto de autos. En consecuencia, la denunciada infracción de la presunción de inocencia queda descartada.

El motivo decae.

SEGUNDO.- El segundo motivo de recurso invoca los artículos 852 LECRIM y 5.4 LOPJ para denuncia infracción de la garantía de tutela judicial efectiva. Residencia dicha infracción en que la sentencia desplaza el incumplimiento de la obligación de retener por parte de REPARALIA hacia el acusado. Que el obligado al pago es el retenedor y no el Sr. Carlos Antonio . Tanto es así, que en el momento en que REPARALIA percibe su propio actuar irregular, procede a ingresar en el erario público el importe íntegro de la retención y ese ingreso ha de computarse a favor del Sr. Carlos Antonio , con el correspondiente decrecimiento de la cuota defraudada por debajo de los 120.000 euros, lo que conduce a la atipicidad.

Invoca distintas sentencias de la Audiencia Nacional y del TSJ de Castilla la Mancha, así como la STS, Sal 3ª, del 16 de junio de 2009, defendiendo el carácter autónomo de la obligación de retención que al pagador incumbe respecto a las cantidades sujetas a IRPF, y denuncia el que la sentencia recurrida no diera respuesta a la opción que reivindicó el informe del perito propuesto por la defensa, Héctor . Añade, con apoyo en el mismo, que la regularización que voluntariamente asumió REPARALIA respecto de las cantidades que no retuvo, se hizo el día anterior -13 de junio de 2016- al de la comparecencia del Sr. Carlos Antonio ante la Inspección, lo que tuvo lugar el 14 del mismo mes y año, y mucho antes de que se le formulara la propuesta de liquidación vinculada al delito, que dice se firmó en septiembre de 2017 o de que se presentara la denuncia ante el Ministerio Fiscal en febrero de 2018.

Así concluye que la regulación por parte de la pagadora se realizó sin que la Inspección se hubiera pronunciado sobre la existencia de una posible simulación, que fue espontánea y que el pago que realiza por cuenta del Sr. Carlos Antonio debe computarse para calcular la cuota defraudada a efectos del delito fiscal. Y que ese fue el criterio de la Agencia Tributaria respecto de las rentas del ejercicio 2013.

Añade, con base en el mismo informe, que la liquidación practicada por la Agencia Tributaria es errónea porque ni se han considerado los ingresos a cuenta de GOELAND en su declaración del ejercicio 2014 por el Impuesto de sociedades (34.576, 67 euros) siendo irrelevante que el mismo se hiciera ante la Hacienda Foral, ni las rentas declaradas por la esposa del recurrente -absuelta en la instancia- en su declaración del IRPF del ejercicio 2014, lo que arrojaría una cuota defraudada por debajo de los 120.000 euros.

1. La cuestión es abordada por la sentencia recurrida, con un desarrollo argumental que el recurso no rebate, más allá de indicar que no se trata de supuesto de pago del artículo 305.4 CP, sino de disminución de la cuota defraudada. Valida el Tribunal de apelación el criterio de instancia que se expone en su argumentación al respecto, dando cumplida explicación de porque se aparta, en los extremos en los que lo hace, de las conclusiones de la pericial que el recurso invoca y que dio sustento a la postura mantenida por la defensa.

Y decimos en la parte en que lo hace, porque aunque en sus conclusiones probatorias se decantó por refrendar la cuantificación que las acusaciones efectuaron de la cuota defraudada en los 185.655,94 euros, con base en la propuesta de los peritos de la Hacienda Pública, no despreció la información suministrada por el de la defensa, cuyo criterio, según se plasma en el informe que el recurso alude, cuestionaba la imputación de la Sra. Fátima en relación a una defraudación construida sobre los percepciones personalísimas del recurrente Sr. Carlos Antonio . Y en esa línea, la sentencia de instancia explica su decisión de no descontar de la cuota defraudada las rentas que la Sra. Fátima , quien fue absuelta, declaró por IRPF en el ejercicio 2014. Considera que se trata de un hecho imponible diferenciado, siendo Fátima la única obligada tributaria del impuesto



citado y por el que debe tributar fiscalmente de manera independiente. Conclusiones que el recurso no rebate. A lo que la sentencia también añadió "En cualquier caso, los peritos de la Agencia Tributaria señalaron en el acto del Plenario que aunque se descontara su importe: deducción que la Sala considera muy cuestionable por las razones apuntadas, éste no sería superior a los 6000 euros por lo que la cuota defraudada no resultaría nunca inferior a los 120.000 euros".

2. En los otros dos supuestos, la sentencia explica su apartamiento del criterio del perito de la defensa, y en ambos casos, con un argumento de peso.

2.1. Que la obligación de retención que corresponde al pagador respecto a las sumas objeto del IRPF es una obligación autónoma con entidad propia, resulta indiscutible. Así se desprende de los artículos 99 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 23 de la Ley General Tributaria, y así lo ha interpretado la jurisprudencia. Sirvan de ejemplo las sentencias que el recurso invoca. Una obligación, cuyo incumplimiento o cumplimiento defectuoso produce sus correspondientes efectos, pero que no convierte a tal pagador en sujeto obligado al pago del impuesto -siempre personas físicas como especifica el artículo 8.1 LIRPF-, ni distribuye con este el coste del mismo. Hasta tal punto que los pagos a cuenta que se realizan a través de las mismas son repetibles contra el perceptor de las rentas, como así declaró en este caso la jurisdicción civil ante la reclamación dirigida por REPARALIA contra el acusado, como obligado a soportar el coste íntegro del impuesto.

En este caso, el Sr. Carlos Antonio creó una apariencia jurídica para que no se realizara esa retención y recibir la integridad de la retribución. Lo que no cabe ahora es que desplace los efectos de su incumplimiento hacia terceros, que a la postre se vieron involucrados en su estrategia.

Cuestión distinta sería que el recurrente fuera ajeno al incumplimiento por parte de REPARALIA. Así se deduce de la regulación contenida en el citado artículo 99 LIRPF que en su apartado 5 establece "5. El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida".

Lo que dista de ser nuestro caso, en el que fue el propio obligado al pago el que creó la apariencia de relación jurídica indirecta de forma que llegasen a su poder la totalidad de las retribuciones por su trabajo, sin permitir a la empresa REPARALIA DIRECT, S.L conocer los particulares de GOELAND 98, S.L., e incluso despreciar sus ofrecimientos de buscarle otros clientes.

Quejarse de que REPARALIA DIRECT, S.L. incumplió su obligación de retener, después de haber articulado una apariencia jurídica para que no se realizara esa retención y recibir la integridad de la retribución, y tratar de aprovecharse del cumplimiento tardío de aquella no solo carece de amparo legal, sino que repugna la lógica más elemental.

Además de otro dato de suma relevancia, la regulación por retenciones omitidas realizada por REPARALIA, tuvo lugar después de que se hubiera consumado el delito, lo que anula su capacidad de afectación sobre el importe de la cuota defraudada

Otra cosa es que esas cantidades abonadas por REPARALIA se tomen en consideración para aminorar el importe de la responsabilidad civil, como así ha ocurrido en este caso, a los fines de evitar un doble cobro por parte de la Hacienda Pública.

2.2. A las partidas incluidas en la declaración del impuesto de sociedades de GOELAND del ejercicio 98, tampoco se les reconoció incidencia reductora de la cuota defraudada, siguiendo el criterio del informe emitido por la Agencia Tributaria, sin perjuicio de la que puedan tener en la cuantificación de la responsabilidad civil. En definitiva, no dejan de ser parte relevante del fraude desarrollado lo que las inhabilita para operar a la vez como elemento reductor del mismo a través de su incidencia en la cuota, cuando además, como resalta la sentencia de apelación, fueron pagadas en junio de 2016, una vez consumado el fraude fiscal.

Las sentencias precedentes restan significación al hecho de que tal impuesto fuera recaudado por la Hacienda Foral Vasca, enfatizando, además, la irrelevancia de su exclusión. Como explicó la sentencia de instancia "aun detraído el citado importe que solicita la defensa, la cuota tributaria resultante sería de 151.079,27, es decir, superior a los 120.000 euros (cfr.f.15 y sptes del informe de la defensa obrante en el Rollo de Sala y f. 56 del Tomo I del informe de la Agencia Tributaria)". Sin despreciar, como hemos señalado, su posible efecto en la cuantificación de la responsabilidad civil. Y en consonancia con ello, al abordar esta última, se efectuó la salvedad "sin perjuicio de los ajustes que hayan de efectuarse en el trámite de ejecución de Sentencia por los



importes que se hayan podido abonar por el acusado a los efectos de evitar cualquier tipo de enriquecimiento injusto para la Administración Tributaria por partidas abonadas".

3. En definitiva, nos enfrentamos a una argumentación ajustada a cánones de racionalidad y lógica perfectamente homologables. La garantía de tutela judicial efectiva, que tiene su asiento en el artículo 24.1 CE y cuya infracción se alega, ostenta un contenido que no es, ni más ni menos, que el del derecho a obtener de los órganos jurisdiccionales una resolución fundada en Derecho. Es decir, a que la petición de justicia, tras ser oídas las partes en el correspondiente cauce procesal, obtenga como respuesta una resolución o pronunciamiento debidamente fundado en la Ley.

El planteamiento del recurrente, parece más propio de un motivo de presunción de inocencia o incluso de infracción de ley. Desde ninguna óptica puede prosperar.

Esta Sala de casación ha venido insistiendo en que al introducirse el juicio de racionalidad dentro del margen de fiscalización que impone la presunción de inocencia, se crean puntos de confluencia con el derecho a la tutela judicial efectiva. La suficiencia de la prueba de cargo, núcleo esencial para la desactivación del derecho a la presunción de inocencia, al evidenciarse a través de una motivación coherente y sin fisuras del Tribunal, conforma un espacio en el que se entremezcla con el derecho a la tutela judicial, quebrantado cuando el órgano de enjuiciamiento no justifica la respuesta que se ofrece a las pretensiones de las partes. De este modo, la motivación que de la valoración de la prueba realizan el Tribunal de instancia y el de apelación permite apreciar la solidez de sus conclusiones.

En este caso, las argumentaciones que se contienen en la fundamentación jurídica de la sentencia impugnada conforman respuesta razonable y fundada de las cuestiones planteadas por la recurrente, exenta de arbitrariedad.

El motivo decae.

TERCERO.- Se formaliza un tercer motivo de recurso que por vía del artículo 851.3 denuncia quebrantamiento de forma por no haberse pronunciado la sentencia recurrida sobre la pretensión que introdujo en apelación, referida, según indica, a la estimación de la atenuante de dilaciones indebidas.

1. Son varios los problemas que impiden que el motivo sea aceptado. El primero, que se trata de una pretensión introducida *ex novo* en apelación. En cuanto que las razones en que se asienta habrían surgido en fase de instrucción, su planteamiento en la apelación es extemporáneo, a la vez que desborda el ámbito de aquel, al haberse hurtado el debate sobre la cuestión en la instancia.

El segundo deriva de su propia naturaleza. Aunque se solicita la apreciación de una atenuante, realmente lo que se está denunciando es que el quebrantamiento de los plazos que para la instrucción marca el artículo 324 LECRIM.

Por último, tampoco ofrece datos para que el déficit de motivación fuera subsanado en esta instancia.

2. Denuncia el motivo un supuesto de incongruencia omisiva. La incongruencia omisiva aparece en aquellos casos en los que la sentencia vulnera el deber de atendimiento y resolución de las pretensiones que se hayan traído al proceso oportuna y temporalmente, frustrando con ello el derecho de la parte, integrado en el de tutela judicial efectiva, a obtener una respuesta fundada en derecho sobre la cuestión formalmente planteada.

Aparece, por consiguiente, cuando la falta de respuesta del juzgador se refiere a cuestiones de derecho planteadas por las partes, pero no cuando afecta a cuestiones fácticas, es decir, a la omisión de una argumentación. El Tribunal no viene obligado a dar una respuesta explícita a todas y cada una de las alegaciones discursivas, le basta con contestar a la pretensión realizada, en la medida en que implica también una desestimación de las argumentaciones efectuadas en sentido contrario a su decisión.

El derecho a la tutela judicial efectiva incluye, en palabras del Tribunal Constitucional, "el de obtener de los órganos judiciales una respuesta razonada que se ajuste al núcleo de las pretensiones deducidas por las partes, de modo que si la resolución que pone término al proceso guarda silencio o deja imprejuizada alguna de las cuestiones que constituyen el centro del debate procesal, se produce una falta de respuesta o incongruencia omisiva contraria al mencionado derecho fundamental" (STC 67/2001, de 17 de marzo).

Esta Sala ha seguido la misma línea y ha precisado que para que pueda prosperar un motivo de casación por quebrantamiento de forma basado en incongruencia omisiva, es necesario que la omisión padecida venga referida a pretensiones jurídicas mantenidas, que no puedan razonablemente entenderse implícita o tácitamente desestimadas. Y ha exigido, además, que, aun existiendo el defecto, éste no pueda ser subsanado por la casación a través de la resolución de otros planteamientos de fondo aducidos en el recurso.



3. En este caso ya hemos indicado que la cuestión no fue planteada tempestivamente. Pero es que, además, tampoco el recurso aporta elementos que permitan a este Tribunal suplir tal omisión dando respuesta a la parte.

Tras enunciar que se omitió dar respuesta a su pretensión, se limita a transcribir los términos en que planteó la cuestión en apelación, señalando "También debe estimarse la atenuante de dilaciones indebidas, ya que el 2 de Julio de 2018 se declara compleja la causa ampliándose el plazo de instrucción hasta el 30/11/2019.

Se dictó Auto de transformación el 21 de enero de 2020 cuando previamente se habla estimado el recurso de apelación contra el Auto de transformación dictado en octubre, practicándose diligencias de investigación complementarias, fuera del plazo de instrucción".

Con ese desarrollo argumental no es posible apreciar atenuante alguna, ni adoptar otra decisión al respecto cuando no se indica ni siquiera cual fue esa actividad investigadora acordada fuera del plazo de ampliación de la instrucción (entre el 30 de noviembre de 2019 y el 21 de enero de 2020), cuando se acordó su práctica ni si su resultado fue relevante para la condena dictada.

El motivo no puede prosperar.

CUARTO.- El cuarto motivo de recurso denuncia indebida imposición de la pena y concurrencia de la circunstancia atenuante de reparación del daño.

El recurrente pretende que se considere reparación del daño las cantidades ingresadas en Hacienda por REPARALIA DIRECT, S.L., la doble imposición a Fátima y los pagos realizados por GOELAND 98, S.L.

Aparte de defectos formales como no señalar vía casacional (el artículo 846 bis c) b) LECRIM a cuyo amparo se formaliza el motivo se refiere a los recursos de apelación, no de casación), o no precisar los preceptos penales que se consideran infringidos, el recurrente no argumenta en contra de las razones por las que la sentencia recurrida ha desestimado esta pretensión.

Lo ha hecho porque el ingreso de GOELAND 98, S.L. no supone reparación sino que forma parte de la simulación para eludir el pago de IRPF (y por lo tanto del delito) y, respecto de las otras cantidades, porque no han sido entregadas por el culpable, sino por terceros en cumplimiento de sus propias obligaciones, lo diluye cualquier base para la aplicación de la reclamada atenuación. Conclusión que la sentencia recurrida motiva con apoyo en una nutrida cita jurisprudencial y que respaldamos.

Una cosa es que la atenuante en su actual configuración se haya objetivado, sin exigir que se evidencie reconocimiento de culpa, aflicción o arrepentimiento, y otra cosa es que se entienda como tal la aportación de terceros distintos del acusado, o que se considere reparación lo que no es más que parte de la estrategia defraudatoria desarrollada.

En este caso, además, es determinante que las cantidades a que se refiere el recurrente no han sido entregadas para reparar el daño, sino a consecuencia de la acción inspectora de la Hacienda Pública para el cumplimiento de obligaciones fiscales. Por lo que, con independencia de las compensaciones a que pueda haber lugar en el monto de la responsabilidad civil, la atenuante solicitada carece de anclaje.

El motivo se desestima.

QUINTO.- El quinto motivo de recurso acude al cauce de infracción de ley del artículo 849.1 LECRIM para denunciar la indebida aplicación del artículo 305 CP.

El recurrente argumenta que los hechos probados, con las modificaciones que se han postulado en los motivos por vulneración del derecho a la presunción de inocencia y por error en la apreciación de la prueba -motivo este que no se ha planteado-, no constituyen el delito contra la Hacienda Pública por el que ha sido condenado.

Es decir, se plantea el motivo como corolario de los anteriores, y, en consecuencia sobre una base fáctica distinta de la que integra el relato de hechos probados, al que necesariamente debe ceñirse nuestra revisión a través del cauce invocado.

La desestimación de los motivos anteriores, arrastra indefectiblemente también a éste.

SEXTO.- Se plantea un sexto y último motivo que se enuncia al amparo del artículo 849.1 LECRIM por infracción de ley, al haberse aplicado indebidamente el artículo 123 CP.

El recurrente considera indebidamente aplicado el artículo 123 CP, porque no procede la condena en costas cuando ha debido ser absuelto de acuerdo con lo argumentado en los anteriores motivos del recurso.

Como ocurriera en el caso anterior, la desestimación de los motivos anteriores, arrastra también a este.



SÉPTIMO.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 901 LECRIM, al ser desestimado el recurso, el recurrente soportará las costas de esta instancia.

FALLO

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

DESESTIMAR el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de D. Carlos Antonio , contra la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 16 de febrero de 2022 (Rollo Apelación 23/22), por delito contra la Hacienda Pública.

Comuníquese a dicho Tribunal Superior de Justicia esta resolución. Con devolución de la causa que en su día remitió, interesando acuse de recibo.

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

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.

Andrés Martínez Arrieta Andrés Palomo del Arco Ana María Ferrer García

Vicente Magro Servet Ángel Luis Hurtado Adrián