

¿Hacia la *administrativización* del delito fiscal?

Análisis de la STS de 2 de octubre de 2019, rec. núm. 708/2018

Claudio García Díez

*Abogado. Doctor en Derecho
Profesor de la UDIMA*

Extracto

La Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 2019 objeto de este comentario es un claro exponente del riesgo (cada vez más consistente) de *contaminar* el delito fiscal con institutos antielusorios (en este caso, el principio de calificación del art. 13 de la Ley General Tributaria) que, en principio, deberían operar y desplegar efectos en el ámbito estrictamente tributario, poniendo en peligro la *autonomía selectiva* del artículo 305 del Código Penal con relación a la infracción tributaria.

1. Supuesto de hecho

1. La sentencia que va a ser objeto de análisis es un buen exponente de lo que parece una nueva tendencia interpretativa de la Sala Segunda del Tribunal Supremo (TS) acerca del delito fiscal. Desde el año 2005 viene siendo pacífico que la *defraudación tributaria* requiere no solo la verificación del incumplimiento de la normativa tributaria, generadora de un perjuicio económico; sino que además (y, en particular) exige la acreditación de una genuina «puesta en escena» encaminada a menoscabar los intereses de la respectiva Hacienda Pública. Solo la prueba plena de ambos extremos (tributario y penal) hace subsumible la conducta denunciada en el tipo penal del artículo 305 del Código Penal (CP)¹.

¹ En efecto, la Sentencia del TS 1505/2005, de 25 de noviembre (rec. núm. 788/2004 –NFJ021672–), ya destaca que:

[...] este entendimiento del tipo objetivo encaja mejor con el texto del artículo 305 actual, en el que se sanciona al que por acción u omisión «defraude» a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos, *de donde no basta simplemente con omitir el pago debido, sino que es preciso defraudar*, lo cual implica una infracción del deber mediante una conducta de ocultación de la realidad en la que aquel se basa o se origina [...] El deber impuesto, deber de contribuir, se cumple, pues, atendiendo a dos aspectos: declarar y pagar. La infracción de cualquiera de ellos podría tener consecuencias de naturaleza tributaria. *Sin embargo, lo que penalmente se sanciona no es la omisión de la declaración por sí misma, formalmente considerada, aislada de cualquier valoración. Ni tampoco el impago*, entendido como omisión del ingreso material del dinero, si ha mediado una declaración veraz. Pues el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. De esta forma, *la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante.* (Fundamento Segundo).

En los mismos términos, la Sentencia del TS 801/2008, de 26 de noviembre (rec. núm. 496/2008 –NFJ036248–), expone que:

[...] La doctrina de esta Sala ha reiterado el criterio antes apuntado, en el sentido de que *el mero hecho del impago no satisface las exigencias del tipo*, señalando la necesidad de *algo más en la conducta del autor* que permita valorar su acción u omisión como defraudatoria en cuanto consiste en una *conducta de ocultación del hecho imponible* ejecutada con la finalidad de eludir el pago del impuesto o de pagar menos de lo realmente debido (véase, entre otras, STS de 28 de noviembre de 2003 [...] *la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo*, constituye una *conducta defraudatoria* en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de *ocultación de la realidad* en que el deber se

Sin embargo, en fechas recientes, hay una serie de sentencias que, alejándose (o, mejor dicho, olvidándose) de dicho axioma jurisprudencial, vienen interpretando el delito fiscal desde una óptica *puramente tributaria*, orillando los aspectos de genuina significación *penal*, que deberían primar y prevalecer en esta esfera punitiva.

Vaya por delante que en este caso se comparte la decisión condenatoria de la sentencia de instancia (Sentencia de la Audiencia Provincial –AP– de Madrid núm. 777/2017, de 30 de noviembre [rec. núm. 870/2016 –NFJ078497–]), que resulta refrendada por la sentencia del TS aquí comentada. Sin embargo, como detallaremos en las líneas que siguen, no compartimos el *camino* seguido para fundamentar tal fallo.

2. En esencia, el objeto de controversia se refiere a la tributación en régimen de imposición directa de la comisión derivada de la venta de unos terrenos. Los *hechos probados* de la sentencia de instancia están correctamente elaborados y son destacados certeramente por el TS; a saber:

- a) Suscripción, el 13 de febrero de 2004, de un *contrato de comisión* entre la persona física encausada por delito fiscal y el representante de una entidad, propietaria de unos terrenos, en los que estaría interesada una tercera sociedad para la ampliación de un campo de golf. Se estipula para el comisionista:

[...] que como remuneración por su intervención, siempre que la venta se lleve a cabo en un plazo no superior a cinco años, se fija una comisión por el importe del 3 % de la venta, que en el supuesto de que el precio final supere los 35.000.000 euros ascenderá a 1.500.000 euros, pagaderos –al

basa o se origina. A tenor de todo ello, resulta más que evidente la actuación dolosa de los acusados al desfigurar intencionadamente la realidad sobre la que se conforman las bases impositivas del impuesto para pagar mucho menos de lo debido. (Fundamento Cuarto).

En definitiva:

[...] la sanción penal está prevista *para quien defrauda eludiendo*, es decir, para quien *ocultando la realidad* no declara correctamente o simplemente no declara y, además, no paga. Es decir, que a los efectos de estos delitos, *la defraudación consiste en ocultar la deuda o los hechos que la generan*, impidiendo así a la Hacienda Pública o a la Seguridad Social conocer su existencia y su alcance, y evitando que pueda poner en funcionamiento las prerrogativas que el ordenamiento jurídico pone a su disposición para hacer efectivos el cobro de aquello que corresponde. (Sentencia del TS 1046/2009, de 27 octubre [rec. núm. 548/2009 –NSJ061622–, Fundamento Cuarto]).

De ahí que (como se concluye en la Sentencia del TS 740/2018, de 6 de febrero [rec. núm. 2604/2017 –NFJ072855–]) «en el delito de defraudación tributaria *ciertamente se exige la ocultación de ingresos como medio para eludir el pago de impuestos (no basta el impago según jurisprudencia y doctrina mayoritarias)*» (Fundamento Segundo. *Vid.*, también, la Sentencia del TS 209/2019, de 22 de abril [rec. núm. 659/2018 –NFJ073453–], Fundamento Segundo).

comisionista– o a la persona jurídica que este designe en el momento de emisión de la correspondiente factura.

- b) Firma, el 26 de junio de 2004, de un contrato de opción de compra entre la entidad propietaria de los terrenos y la entidad interesada en su adquisición: «en virtud de dicho contrato de opción de compra la entidad Golf de la Moraleja, SA pagó a la entidad Soto de Alegete, SA la cantidad de 464.000 euros».
- c) Suscripción, el 20 de enero de 2005, de un acuerdo de novación del contrato de opción de compra, «ampliando la superficie de la finca objeto del derecho de opción [...] En virtud de este acuerdo de novación [...] pagó [...] la cantidad de 696.000 euros».
- d) Constitución, el 7 de mayo de 2007, de la entidad Comunicación y Management Sponsoring de Eventos Deportivos, SLU, cuyo objeto social era:

Organización y servicios de publicidad y esponsorización en el ámbito deportivo. Se fijó como capital social 3.006 euros, representado por 3.006 cuotas o participaciones sociales iguales que –en teoría– fueron suscritas y su precio desembolsado por doña Bernarda, quien en el acto de la constitución fue nombrada Administradora Única.

- e) Transmisión «unos meses más tarde» por parte de doña Bernarda del 100 % del capital social de Comunicación y Management Sponsoring de Eventos Deportivos, SLU al comisionista de la operación inmobiliaria, «sin hacer constar tal transmisión de las participaciones en el Registro Mercantil».
- f) Venta, el 2 de diciembre de 2008, de las fincas objeto del contrato de comisión a la entidad Golf de la Moraleja, SA por importe de «35.877.019,40 euros».
- h) Emisión por parte de Comunicación y Management Sponsoring de Eventos Deportivos, SLU de factura de fecha 28 de diciembre de 2008, dirigida al comitente (Golf de la Moraleja, SA) por el concepto de «"Honorarios profesionales por la intermediación y consecución de la venta de terrenos a un club deportivo y posterior realización de un campo de golf"». El importe de la factura es de 1.500.000 de euros; el IVA al tipo del 16 % (supone 240.000 euros); y el total de la factura asciende a 1.740.000», que fue pagada a la entidad emisora a través de varias transferencias.
- i) Presentación por parte de Comunicación y Management Sponsoring de Eventos Deportivos, SLU de autoliquidación del impuesto sobre sociedades (IS) del ejercicio 2008:

[...] declarando el ingreso de la referida factura por el importe de 1.500.000 euros, pero ante las bases imponible negativas de ejercicios fiscales anteriores, el ingreso de 1.500.000 euros fue compensado con los resultados

negativos de los ejercicios precedentes, por lo que tal ingreso [...] no llegó a tributar ni en el Impuesto de Sociedades ni [...] en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- j) Presentación por parte del comisionista de autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) del periodo 2008, sin declarar el importe de la referida comisión. De ahí que se proponga una regularización inspectora por importe de 610.129,98 euros, dejados de ingresar por el IRPF de 2008.

Vemos, por tanto, que, desde una perspectiva puramente fáctica, se discute si la comisión recibida debe tributar en sede de la sociedad que ha facturado los servicios (Comunicación y Management Sponsoring de Eventos Deportivos, SLU), o bien la carga fiscal deducida de dicha operación comercial debe recaer en el IRPF de la persona física que, en su día, suscribió el contrato de comisión. Ahora bien, estos *hechos probados*, ¿son aptos *per se* para integrar una conducta defraudatoria del artículo 305 del CP?

2. Doctrina del tribunal

1. La AP de Madrid, en la sentencia de instancia, no duda en calificar los hechos constitutivos de un delito fiscal en cuanto:

[...] que el acusado [...] dejó de declarar en su personal declaración y autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2008 los honorarios que le pagó [...] por importe de 1.500.000 euros [...] esta renta como comisionista debe tributarse por el acusado en su personal Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como ingresos como derivado del ejercicio de una actividad económica empresarial, conforme a la modalidad simplificada [...] Consideramos que se cumplen plenamente todos y cada uno de los elementos del tipo penal aplicado, pues el acusado [...] no declaró a la Hacienda Pública la renta de 1.500.000 euros obtenida por su personal actividad económica en el ejercicio 2008, lo que hizo consciente e intencionadamente con el fin de evitar su adecuada tributación como renta de carácter personal a tributar conforme al IRPF, ahorrándose –ánimo de lucro– el pago de 610.129,98 euros, con el consiguiente perjuicio al Erario Público. (Fundamento Segundo).

1.1. Es más, la referida sentencia califica los hechos dentro del subtipo agravado del artículo 305 bis.1 a) del CP (según redacción dada por la LO 7/2012, de 27 de diciembre), habida cuenta de que «la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros». En consecuencia, «la cuantía defraudada se ha declarado probado asciende a 610.129,98 euros, por lo que la calificación de los hechos declarados probados conforme al subtipo agravado resulta obligado». (Fundamento Segundo).

2. Por su parte, la Sentencia del TS quita esencia a la condena de instancia:

[...] por el delito fiscal imputado por no haber satisfecho sus obligaciones fiscales de acuerdo al IRPF, *aunque sí declaró ese ingreso como impuesto de sociedades de la empresa «Comunicación y management»* afirmando la compensación de dichos ingresos con los importes negativos de años anteriores. (Fundamento Único).

Resulta importante destacar que tanto la AP de Madrid como el TS reconocen que la operación de mediación ha sido declarada a la Hacienda Pública Estatal; si bien en sede de la entidad que ha facturado dichos servicios. Parece, por tanto, que nos encontramos ante una controversia jurídica que queda residenciada en la determinación del obligado tributario que debe tributar por la operación. Y se confirma en la sentencia aquí comentada al introducir *ex novo* una argumentación no utilizada en instancia, como es el artículo 13 de la Ley General Tributaria (LGT), relativa a la recalificación de hechos con trascendencia fiscal, que posibilita que las *«obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez»*. Concretamente, la Sentencia del TS 441/2019, de 2 de octubre (rec. núm. 708/2018 –NFJ075310–), objeto de análisis, señala:

[...] que debemos partir de la interpretación al *artículo 13 de la Ley General Tributaria*, que regula la calificación de los actos generadores del impuesto, y, consecuentemente, la determinación de la norma aplicable [...]. *Esa norma expresa con claridad, la determinación del impuesto procedente, en función de la naturaleza jurídica del hecho, del acto o del negocio realizado para la selección de la norma aplicable, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado*. Es preciso comprobar si la labor de intermediación que declara el hecho probado y que genera la obligación de tributar fue realizada por la persona física del acusado o por la entidad que cobró los honorarios devengados por la labor de intermediación. El Tribunal lo declara abiertamente: *«lo hizo consciente e intencionadamente con el fin de evitar su adecuada tributación como renta de carácter personal a tributar conforme al IRPF, ahorrándose el pago de 610. 129,98 euros»* [...]. *La omisión de esa declaración respecto a la obligación tributaria es defraudatoria en la medida en que contraviene el artículo 13 de la Ley General Tributaria al no tributar unos ingresos con arreglo a la ley reguladora del impuesto*. No se trata de una discrepancia entre el deudor tributario y la administración tributaria sino la afirmación respecto del impuesto aplicable al acto realizado. (Fundamento Único).

En consecuencia, para la Sala Segunda, lo que se ha llevado a cabo es una recalificación fiscal del negocio de mediación realizado que, *per se*, se integra plenamente dentro de la conducta punible del artículo 305 del CP. La pura reinterpretación tributaria del contrato efectuado tiene aptitud suficiente para sostener que nos encontramos ante una conducta defraudatoria de relevancia penal o, en palabras del TS, *«la omisión de esa declaración*

respecto a la obligación tributaria es defraudatoria en la medida que contraviene el artículo 13 de la Ley General Tributaria». Ahora bien, ¿esto es así? ¿La recalificación de hechos con relevancia fiscal deja expedita la vía penal? Y, finalmente (y con el debido cuidado y respeto), ¿es lo que se deduce de la declaración de hechos probados de la sentencia de la AP de Madrid, que motivó esta casación?

3. Comentario crítico

1. La respuesta a las cuestiones suscitadas obliga, en primer lugar y aunque sea brevemente, a analizar la posible proyección del artículo 13 de la LGT en sede penal. De manera que una regularización tributaria fundamentada en la recalificación de hechos o negocios jurídicos sería habilitante para postular la existencia de un delito fiscal. Hay que plantearse hasta qué punto el instituto de la recalificación fiscal puede dar lugar, primero, a una liquidación vinculada a delito; y, finalmente, a una condena por defraudación. La respuesta afirmativa a esta cuestión supondría que el negocio así regularizado (esto es, aplicando el art. 13 LGT) cumple todos los requisitos previstos en la conducta típica descrita en el artículo 305 del CP, teniendo presente que (conforme a la doctrina legal hasta la fecha prevalente) *el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios*. De esta forma, *la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante*. En caso de una respuesta negativa, nos encontraríamos ante una aplicación extensiva del referido tipo penal y, por lo mismo, vulneradora del principio de legalidad penal (ex art. 25.1 de la Constitución española).

2. En las líneas que siguen no vamos a realizar un estudio exhaustivo del artículo 13 de la LGT, pero sí nos referiremos a la funcionalidad de la potestad recalificadora en el seno del ordenamiento tributario². Y, en este sentido, hay que destacar que dicha potestad es un mecanismo antielusorio, que tiene eficacia puramente tributaria³ y que, es más, «pres-

² En efecto, se trata de una potestad en manos de la Administración tributaria; tal y como tiene reconocido el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), entre otras, en la Resolución de 25 de junio de 2009 (RG 3123/2008 –NFJ035446–):

[...] el principio de calificación se configura como *una facultad de la Administración* que la Ley le atribuye, y le permite a efectos tributarios de determinar la existencia del verdadero hecho imponible y su concreción, con independencia de la forma o denominación que las partes le hubieran dado. Pero este *no se configura como un principio cuya aplicación pueda ser directamente exigido por el obligado* y que le permita alterar la calificación que en su día le dio a la operación realizada, con las consecuencias inherentes a efectos tributarios. (Fundamento Segundo).

En los mismos términos, la Resolución del TEAC de 1 de diciembre de 2011 (RG 1567/2010 –NFJ045528–, Fundamento Tercero).

³ Y lo refrenda el TEAC en su Resolución de 8 de junio de 2017 (RG 3737/2014 –NFJ066939–) cuando señala que:

cinde de los defectos que pudieran afectar a su validez»⁴. Ahora bien, una regularización fundamentada en dicha potestad, ¿puede trascender los muros de lo tributario alcanzando la órbita penal?

La sentencia del TS aquí comentada no aprecia obstáculo para ello («*La omisión de esa declaración respecto a la obligación tributaria es defraudatoria en la medida en que contraviene el artículo 13 de la Ley General Tributaria al no tributar unos ingresos con arreglo a la ley reguladora del impuesto*»). Sin embargo, en nuestra opinión, esta afirmación merece una reflexión más profunda y, en concreto, una puesta en contacto con la doctrina constitucional que se ha construido en torno al fraude de ley tributaria y su posible incidencia sobre el delito fiscal, en la medida en que ambos institutos (fraude de ley y recalificación fiscal) comparten un mismo denominador común: son mecanismos antielusorios.

La Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 120/2005, de 10 de mayo (NFJ019865), en referencia al fraude de ley tributaria y su posible proyección penal, señala que:

[...] *el concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término «fraude» como acompañante a la expresión «de Ley» acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de Ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de*

[...] se trata de una facultad que la Ley atribuye a la Administración, y que le permite, *solo a efectos tributarios*, determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible y su correspondiente tributación, con independencia de la forma o denominación dada por las partes. Esta facultad de calificación, *con efectos exclusivamente fiscales*, ha sido reconocida en diversas resoluciones de este Tribunal, pudiendo citar entre otras la RG 4135/2010 (30/05/2012) y la RG 3123/2008 (25/06/2009), confirmadas por la Audiencia Nacional en sentencias 14 de mayo de 2014 (recurso n.º 04/3471/12) de y de 23 de junio de 2010 (recurso núm. 04/258/09) respectivamente. Con este precepto, de forma lógica en consideración por este Tribunal, se pretende garantizar que la aplicación del gravamen se corresponda con la realidad jurídica puesta de manifiesto por los hechos, permitiendo así una tributación ajustada a la voluntad de la Ley. (Fundamento Segundo).

⁴ Repárese que, como se destaca (en nuestra opinión, erróneamente) en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de julio de 2019 (rec. núm. 252/2017 –NFJ075075–), en la potestad calificatoria «se trata de examinar la real operación desde su contenido económico». Y, por ello, los elementos jurídicos del negocio jurídico litigioso pasan a un segundo plano, pues las consecuencias económico-fiscales (fruto de la recalificación) «no quedan desvirtuadas por la calificación jurídica realizada en el informe pericial aportado, cuya calificación, *por ser jurídica*, no puede imponerse a la calificación jurídica realizada por la Administración». (Fundamento Segundo, *in fine*). Semejante planteamiento, traspassa (e incluso vulnera) el límite de la legalidad tributaria, que debe ser respetado en toda operación recalificada fiscalmente (sobre el particular, véase, Casado Ollero, 2000, pp. 41 y ss.).

cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de Ley tributaria, *semejante «rodeo» o «contorneo» legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu*. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, *la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico* que, por ello mismo, hubiera que calificar *per se* de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de Ley es, simplemente, *la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada* por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada «norma de cobertura»; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica [...] Por el contrario [...] *la simulación negociada* entraña como elemento característico *la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes*, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista. (Fundamento Cuarto).

Pues bien, la potestad de recalificación fiscal (ex art. 13 LGT), ¿se encuentra más próxima al fraude de ley tributaria (actual conflicto en aplicación de la norma tributaria, del art. 15 LGT) o a la *simulación negociada* (art. 16 LGT) que, *per se*, podrá ser penalmente relevante? Sin duda la respuesta definitiva a esta cuestión deberá ser resuelta por el TC. No obstante, nos aventuramos a conjeturar que la función recalificadora en la medida en que crea una *verdad negociada a efectos puramente tributarios*, permitiendo exaccionar la obligación tributaria que se pretendía eludir por el obligado tributario, deja la puerta abierta a una posible responsabilidad penal. Si bien, no en todo caso o circunstancia. Lo relevante a estos efectos será el análisis de la actividad indagatoria desplegada por la Inspección de los Tributos para regularizar con base en el artículo 13 de la LGT. De manera que, si la recalificación fiscal es fruto del propio análisis jurídico del hecho, acto o negocio sometido a control tributario, sin necesidad de desarrollar una investigación compleja (en palabras del propio TC, si la recalificación fiscal «salta a la vista»), nos encontraríamos ante una recalificación fiscal meramente antielusoria, hermana del fraude de ley tributaria y, por lo mismo, irrelevante penalmente. Por el contrario, si la actividad comprobadora hubiera sido ardua (esto es, hubiera sido necesario trascender del propio hecho, acto o negocio para recalificar), estaríamos ante un mecanismo reactivo de naturaleza antifraudatoria y, por tanto, con repercusión penal; al compartir los rasgos engañosos de la simulación negociada. Vemos, pues, que postulamos la naturaleza ambivalente (antielusoria o antifraudatoria, según los casos) de la referida potestad recalificadora.

3. Razonada nuestra posición sobre la funcionalidad de dicha potestad, hay que plantearse si en el supuesto analizado por la AP de Madrid y por el TS se ha llevado a cabo una genuina actividad recalificatoria. Llama la atención (aunque en sí mismo no es definitorio)

que la sentencia de instancia guarda silencio sobre esta cuestión. Es la Sala Segunda la que, novedosamente, introduce dicho instituto tributario. Ahora bien, la condena por delito fiscal ¿se asienta en una recalificación del negocio jurídico sometido a comprobación inspectora?

En nuestra opinión no ha sido así. Veámoslo. Como ya destacamos al inicio de este comentario, el eje de la regularización estribó en la fiscalidad de un contrato de comisión (concretamente se trató del contrato de 13 de febrero de 2004) que, años después, culminaría con éxito, percibiéndose la comisión en su día pactada. Y el mismo, obviamente, no ha sido objeto de recalificación alguna. La *causa* del contrato no ha sido *rediseñada a efectos tributarios*. Repárese que el artículo 13 de la LGT tiene una operatividad muy concreta y determinada, que posibilita que «las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del [...] negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado». Y resulta palmario que el contrato de comisión, como tal, nunca ha sido cuestionado. En todo momento se ha respetado la calificación jurídica del mismo. De ahí que cuestionemos que, en este caso, se haya acudido al expediente del artículo 13 de la LGT. Entonces, ¿qué tipo de regularización con trascendencia penal se ha efectuado en este caso?

4. Pudiera pensarse a partir de cierto razonamiento de la Sala Segunda del TS que la regularización tributaria se ciñe a la determinación del obligado tributario que debe tributar por la comisión percibida. De manera que el contribuyente denunciado defendería la tributación en sede del IS, de la entidad que *formalmente* recibió la citada comisión. Mientras que la Inspección sostendría la tributación en el IRPF del *auténtico* comisionista (la persona física). Concretamente, la Sentencia del TS destaca que:

[...] la labor de intermediación *fue obra personalísima del acusado*, que fue él, en su propio nombre, quien desarrolló la labor de intermediación sin intervención alguna de la sociedad a la que giró y recibió el importe de los honorarios profesionales. Ningún error, por lo tanto, cabe declarar cuando es el hecho probado de la sentencia a cuyo relato ha de estarse, el que dispone que la conducta era personalísima del acusado y, *por lo tanto*, refiere la *norma tributaria aplicable, la correspondiente al Impuesto de Renta de Personas Físicas*.

Para, posteriormente, concluir que el acusado «hizo figurar una actividad mercantil de una sociedad para eludir su obligación de pago tributario por actos realizados en el ámbito de su trabajo como persona física, *integra la defraudación típica*». (Fundamento Único).

Sin embargo, no podemos compartir esta argumentación. Si la conducta punible es consecuencia de la determinación *subjetiva* acerca de la sede de tributación (IRPF o IS) a la vista de la regularización tributaria puesta de manifiesto por la Inspección de los Tributos, ¿dónde se encuentra la *puesta en escena* delictiva? Más bien nos encontramos ante una mera controversia jurídica de naturaleza tributaria sobre la tributación correcta de una determinada operación (en nuestro caso, la propia de un contrato de comisión culminado con éxito en una adquisición inmobiliaria). Repárese, asimismo, que estas regularizaciones

fiscales (tras, eso sí, diversas vicisitudes administrativas, contenciosas y penales⁵) han sido abordadas expresamente por la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS). En particular, y a fuerza de caer en cierto reduccionismo, el artículo 18.6 de la LIS pretende salir al paso de estas situaciones solventando la cuestión en un puro y simple reparto de la tributación entre el IRPF y el IS; que, básicamente (y *grosso modo*), en conexión con el artículo 18.4 de la LIS, establece que «el valor convenido *coincide* con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada» siempre que se cumpla (entre otros requisitos) que «la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad *no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo*».

En consecuencia, si el problema en este supuesto se reduce a la concreción del contribuyente y, por lo mismo, del tributo que resulta aplicable, difícilmente podría sostenerse una defraudación tributaria penalmente relevante. Máxime a tenor de la solución que el legislador fiscal ha dado a estos casos.

5. Entonces y como hemos mantenido *ab initio*, ¿cómo defender la condena penal en este caso? La respuesta se encuentra en la propia doctrina legal de la Sala Segunda del TS (hasta la fecha prevalente) que identifica las conductas merecedoras de una respuesta penal, en la acreditación de una «conducta defraudatoria» de la que se deduce la «ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo» (*vid. supra* nota 1). Y ello obliga a determinar y aislar en sede penal de todos los *hechos tributarios* que fundamentan la regularización (estrictamente) tributaria, aquellos que dotan a la conducta denunciada de *significación penal*.

Desde esta perspectiva, el delito fiscal se estructura en dos niveles de comprensión exegética: el primero, de naturaleza tributaria, consiste en una acreditación (fáctica y jurídico-fiscal) de la conducta regularizada. Hasta aquí el debate será (como queda dicho) puramente tributario y necesario; aunque, *per se*, no convertirá la regularización en penalmente relevante. Y, el segundo, de corte (este sí) genuinamente penal, tendrá por objeto concretar (a través de la declaración de hechos probados de la sentencia) aquellos hechos con trascendencia fiscal que, a su vez, tienen *significación penal*, incardinando la conducta denunciada en el tipo del artículo 305 del CP⁶. Veamos, la proyección de lo argumentado teóricamente sobre el supuesto fáctico aquí comentado.

5.1. De todos los *hechos probados* reflejados en el supuesto de hecho de este comentario (a los que nos remitimos) y que conformarían el primer nivel exegético de la conducta denunciada, hay que aislar aquellos que dotan a la regularización tributaria de *significación penal* (segundo nivel exegético) y que, en nuestra opinión, son los siguientes; a saber:

⁵ Para una visión sobre las referidas vicisitudes, *vid.* García Díez (2018, pp. 652 y ss.).

⁶ Cfr., García Díez (2019, pp. 141-144).

- a) Suscripción, el 13 de febrero de 2004, de un *contrato de comisión* entre la persona física encausada por delito fiscal y el representante de una entidad, propietaria de unos terrenos; en los que estaría interesada una tercera sociedad para la ampliación de un campo de golf.
- b) Constitución, el 7 de mayo de 2007, de la entidad Comunicación y Management Sponsoring de Eventos Deportivos, SLU cuyo objeto social era:

Organización y servicios de publicidad y esponsorización en el ámbito deportivo. Se fijó como capital social 3.006 euros, representado por 3.006 cuotas o participaciones sociales iguales que –en teoría– fueron suscritas y su precio desembolsado por doña Bernarda, quien en el acto de la constitución fue nombrada Administradora Única.

- c) Transmisión «unos meses más tarde» por parte de doña Bernarda del 100 % del capital social de Comunicación y Management Sponsoring de Eventos Deportivos, SLU al comisionista de la operación inmobiliaria, «sin hacer constar tal transmisión de las participaciones en el Registro Mercantil».
- d) Emisión por parte de Comunicación y Management Sponsoring de Eventos Deportivos, SLU de factura de fecha 28 de diciembre de 2008, dirigida al comitente (Golf de la Moraleja, SA) por el concepto de «"Honorarios profesionales por la intermediación y consecución de la venta de terrenos a un club deportivo y posterior realización de un campo de golf". El importe de la factura es de 1.500.000 de euros; el IVA al tipo del 16 % (supone 240.000 euros); y el total de la factura asciende a 1.740.000», que fue pagada a la entidad emisora a través de varias transferencias.

5.2. Vemos, pues, que el *hecho probado fundamental*, que acredita la *puesta en escena* delictiva no es otro que la adquisición del 100 % del capital de una sociedad (Comunicación y Management Sponsoring de Eventos Deportivos, SLU), que facturará y declarará (en su autoliquidación del IS) la comisión recibida por el éxito de la operación. Adquisición que pretendió ser *ocultada* a terceros (en nuestro caso, a la Hacienda estatal), al no registrarse la misma en el Registro Mercantil. El verdadero muñidor de la operación de mediación, el auténtico comisionista, trata, en todo momento y conscientemente, de ocultar su identidad a través de la interposición de una sociedad. Es más, la AP de Madrid, en la sentencia de instancia profundiza en el perfil de la citada entidad, destacando que:

Tampoco se depositaron en el Registro Mercantil en los años 2007, 2008 y 2009 las cuentas anuales de la sociedad Comunicación y Management Sponsoring de Eventos Deportivos, SLU.

Y no consta en modo alguno que la entidad Comunicación y Management Sponsoring de Eventos Deportivos, SLU, ni ninguno de sus trabajadores, realizara ningún tipo de función de intermediación en la ejecución del contrato de 13 de febrero de 2004 que dio lugar al pago de la comisión de 1.500.000 euros.

No consta que Comunicación y Management Sponsoring de Eventos Deportivos, SLU tenga trabajadores.

No consta que el acusado don Óscar sea trabajador u ostente cargo en dicha sociedad.

Y, en fin, como sintetiza certeramente el TS en la sentencia objeto de este comentario:

[...] resulta del contrato de 13 febrero 2004, por el que el acusado asume la función de intermediario en la venta, en una fecha en la cual ni siquiera estaba constituida la sociedad *que se colocó* para el cobro de la cantidad generada, *sociedad que se constituyó tres años después del contrato de encargo de la intermediación*, y en la que, como se analiza en la fundamentación de la sentencia, *el acusado no era trabajador ni contratado laboral, ni desarrollaba ninguna función alguna*. Se declara que meses después de la constitución de esa sociedad *la adquirió sin llevarlo al registro mercantil*, posibilitando así presentar como destinataria de los honorarios en los términos declarados. (Fundamento Único).

6. Por tanto, para condenar en este caso basta con acudir a la jurisprudencia sentada por la Sala Segunda del TS. No hace falta recurrir a mecanismos antielusorios de naturaleza tributaria (como la potestad recalificadora del art. 13 LGT). La utilización de instrumentos foráneos al Derecho penal debe hacerse con suma prudencia con base en una premisa y a una consecuencia. Con la primera se hace hincapié en la necesidad de utilizar certeramente el mecanismo antielusorio seleccionado⁷; aspecto que, como hemos destacado en este comentario, no ha ocurrido aquí (pues, en realidad, no ha existido actividad recalificadora alguna del contrato de comisión). Y respecto a la consecuencia, una vez aplicado correctamente aquel, hay que tener en cuenta que su uso despliega efectos en la esfera tributaria e, incluso, en la administrativo-sancionadora. Pero no tiene por qué ser trasladable *mutatis mutandi* al ámbito penal (Sentencia del TC 120/2005, de 10 de mayo –NFJ019865–). Los mecanismos antielusorios se activan (valga la redundancia) para responder a situaciones elusorias, esto es, aquellas que se sitúan a caballo entre la economía de opción y los comportamientos genuinamente defraudatorios.

⁷ En este sentido, hay que reconocer que ni siquiera en el ámbito estrictamente tributario están claras las fronteras entre la calificación (art. 13 LGT), el conflicto en aplicación de la norma tributaria (art. 15 LGT) y la simulación (art. 16 LGT); tal y como se reconoce en el Auto del TS de 4 de junio de 2018 (rec. casación núm. 1432/2018 –NFJ071454–), al dotar a esta cuestión de interés casacional objetivo:

Es indudable que los artículos 13 «Calificación», 15 «Conflicto» y 16 «Simulación» LGT establecen cláusulas generales «antiabusos» enderezadas al logro de la correcta aplicación de las normas tributarias cuando las circunstancias fácticas y jurídicas concurrentes permitan advertir su inadecuada aplicación por los obligados tributarios, pero también lo es que *tienen un distinto significado y alcance. No son en su configuración legal ni, por ende, pueden ser en su interpretación y aplicación intercambiables*, por más que sea innegable la dificultad que entraña delimitar los precisos contornos de cada una de ellas.

No obstante, de prosperar en resoluciones penales sucesivas esta vía (de *administrativización* del delito fiscal) se corre el riesgo cierto de poner en cuestión las relaciones, hasta ahora existentes, entre el ilícito penal y el administrativo. Por el momento parece claro que el delito no solo sanciona comportamientos más graves que los amparados por la infracción administrativa, sino (lo que es más relevante) además *distintos*, seleccionados por la ciencia penal conforme a unos principios (de intervención mínima y *ultima ratio*), radicalmente opuestos a los que operan en la potestad sancionadora, de vocación general como régimen jurídico *de cierre* a cualquier regulación sectorial (en nuestro caso, la tributaria), habida cuenta del carácter *heterónimo* de la norma administrativo-sancionadora (Nieto, 2005⁸).

La introducción en sede penal de la potestad tributaria de recalificación diluye la frontera entre el delito fiscal y la infracción tributaria. Abriendo paso a la constitución de una línea de continuidad entre ambos injustos, cuya única diferencia sea cuantitativa, es decir, en función del *quantum* regularizado.

Referencias bibliográficas

Casado Ollero, G. (2000). Los negocios jurídicos anómalos ante el Derecho tributario español. En *Legalidad tributaria y función calificadora de la Administración Fiscal*. Boletín del Ilustre Colegios de Abogados de Madrid, 16.

García Díez, C. (2018). Aspectos fiscales y sancionadores de las sociedades profesionales interpuestas (Un modelo de estruc-

turación societaria bajo sospecha de la Administración tributaria. *Responsabilidad profesional*. Tirant lo Blanch.

García Díez, C. (2019). La prueba en el delito fiscal. El delito fiscal. *Aspectos penales y tributarios*. Atelier-UCLM.

Nieto, A. (2005). *Derecho Administrativo Sancionador*. (4.ª ed.). Tecnos.

Bibliografía

García Novoa, C. (2005). Las potestades de calificación y recalificación como mecanis-

mos antielusorios en el Derecho español. *Themis (Revista de Derecho)*, 51, 159-169.

⁸ En efecto, como expone y razona Nieto (2005, p. 312):

[...] las normas penales no prohíben ni ordenan nada sino que se limitan a advertir que determinadas conductas llevan aparejada una pena. Los tipos sancionadores administrativos, por el contrario, no son autónomos sino que se remiten a otra norma en la que se formula una orden o una prohibición, cuyo incumplimiento supone cabalmente la infracción.