

## Resumen

*Delito contra la hacienda pública. Principio de proporcionalidad de las penas. La AP considera que el principio de proporcionalidad, aunque no expresamente reconocido en la Constitución, debe ser considerado como el eje definidor de cualquier decisión judicial y singularmente de la individualización judicial de la pena que debe efectuarse teniendo en cuenta el grado o nivel de culpabilidad y la gravedad de los hechos, elementos que operan como la medida de la pena a imponer (FJ 1).*

## NORMATIVA ESTUDIADA

LO 10/1995 de 23 noviembre de 1995. Código Penal  
art.305.6

ANTECEDENTES DE HECHO FUNDAMENTOS DE DERECHO FALLO

### ☰ Índice

- ANTECEDENTES DE HECHO .....	2
- FUNDAMENTOS DE DERECHO .....	4
- FALLO .....	6

### 📄 Documentos relacionados

#### - Legislación

Aplica art. 305.6 de LO 10/1995 de 23 noviembre de 1995  
Cita LO 7/2012 de 27 diciembre de 2012  
Cita LO 5/2010 de 22 junio de 2010  
Cita art. 26 y art. 58 de Ley 58/2003 de 17 diciembre de 2003  
Cita art. 576 de Ley 1/2000 de 7 enero de 2000  
Cita LO 10/1995 de 23 noviembre de 1995

#### - Jurisprudencia

Cita en el mismo sentido sobre DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - DEFRAUDACIÓN A LA HACIENDA  
- Elusión del pago de tributos STS Sala 2ª de 24 mayo de 2017 (J2017/71054)

Sección nº 02 de la Audiencia Provincial de Madrid

C/ de Santiago de Compostela, 96, Planta 4 - 28035

Teléfono: 914934540,914933800

Fax: 914934539

GRUPO TRABAJO: CG

37051530

N.I.G.: 28.079.00.1-2016/0232565

Procedimiento Abreviado 375/2017

Delito: Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social

O. Judicial Origen: Juzgado de Instrucción nº 39 de Madrid

Procedimiento Origen: Procedimiento Abreviado 3005/2016

SENTENCIA Nº 591/2017

ILMOS/AS SR. /SRAS MAGISTRADOS/AS

DÑA. CARMEN COMPAIRED PLO (PONENTE)

D. VALENTÍN JAVIER SANZ ALTOZANO

DÑA. CARIDAD HERNÁNDEZ GARCÍA

En MADRID, a veintinueve de septiembre de dos mil diecisiete.

VISTA en juicio oral y público, ante la Sección Segunda de esta Audiencia Provincial, la causa PAB 375/2017, procedente del Juzgado de Instrucción nº 39 de Madrid (DPA 3005/2016) y seguida por el trámite de PROCEDIMIENTO ABREVIADO por un delito CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y LA SEGURIDAD SOCIAL contra Jose Miguel con NIF NUM000, nacido el NUM001 /1978 en Amarante (Portugal), hijo de Agustín y de Loreto; en libertad por esta causa.

Ha estado representado por el Procurador D. Ramón Rodríguez Nogueira y defendido por el Letrado D. Jesús Santos Alonso.

Han sido parte acusadoras el Ministerio Fiscal y como Acusación Particular la Agencia Tributaria representada por el Abogado del Estado.

Es ponente el/la Magistrado/a D. /Dña. CARMEN COMPAIRED PLO, quien dicta la presente resolución, que expresa el parecer de la Sala.

## ANTECEDENTES DE HECHO

---

PRIMERO.- . El Ministerio Fiscal calificó definitivamente los hechos como constitutivos de DOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA, previstos y penados en el artículo 305.1 y 305.6 del Código Penal, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2.011 y 2.012.

De los hechos narrados responde el acusado en concepto de AUTOR, de conformidad con el artículo 28 del Código Penal, sin concurrir circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal.

Solicitó para el acusado las siguientes penas:

a) por el delito contra la Hacienda Pública relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2.011 la pena de TRES MESES y UN DIA DE PRISIÓN, con inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, MULTA DE 42.822'64 € con responsabilidad personal en caso de impago de UN MES, y la pérdida del derecho a obtener incentivos o ayudas fiscales o de la Seguridad Social durante NUEVE MESES Y UN DÍA.

por el delito contra la Hacienda Pública relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2.012 la pena de TRES MESES y UN DIA DE PRISIÓN, con inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, MULTA DE 93.672'61 € con responsabilidad personal en caso de impago de UN MES, y la pérdida del derecho a obtener incentivos o ayudas fiscales o de la Seguridad Social durante NUEVE MESES Y UN DÍA.

Costas procesales.

En concepto de responsabilidad civil, el acusado indemnizará a la Hacienda Pública en la cuantía de 545.981, 03 euros. A todas las cantidades citadas habrá que sumar los intereses tributarios del art. 58 de la Ley General Tributaria, desde la fecha en la que debió efectuarse el ingreso, más los intereses legales del art. 576 de la L.E.Civil.

Dicha cantidad ha sido ya consignada y deberá ser puesta a disposición de la AEAT.

SEGUNDO.- Por el Abogado del Estado se calificaron definitivamente los hechos como constitutivos un delito contra la Hacienda Pública del art. 305 del Código Penal por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2011 y de un delito contra la Hacienda Pública del art. 305bis.1.c) del Código Penal por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2012, según la redacción dada por Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, vigente en el momento de los hechos.

De conformidad con el artículo 28 del Código Penal, el acusado es responsable de los delitos anteriores en concepto de autor, concurriendo la circunstancia atenuante del artículo 305.6 del Código Penal.

Solicitó para el acusado:

por el delito contra la Hacienda Pública del art. 305 del Código Penal, correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2011, las penas de 4 meses de prisión con inhabilitación especial del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa del 40% de la cuota defraudada, con responsabilidad personal subsidiaria de un mes en caso de impago y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante 9 meses.

por el delito contra la Hacienda Pública del art. 305 bis del Código Penal correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2012 procede imponer al acusado las penas de 8 meses de prisión con inhabilitación especial del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa del 60% de la cuota defraudada con responsabilidad personal subsidiaria de dos meses en caso de impago, y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones y ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un año.

Igualmente, habrá de ser condenado el acusado al pago de las costas procesales, incluidas las de la acusación particular.

En concepto de responsabilidad civil, el acusado indemnizará a la Hacienda Pública en las cantidades de 171.290,58 y 374.690,45 euros por las cuotas defraudadas, cantidades a las que se añaden los intereses de demora del art. 26 de la Ley General Tributaria devengados hasta la fecha del pago, más 167,82 €.

En el acto del Juicio Oral añadió que tales cantidades han sido ingresadas, por lo que retira la responsabilidad civil.

TERCERO.- La defensa mostró su plena conformidad con el relato fáctico efectuado por el Ministerio Fiscal. Tanto es así que, en la declaración prestada en calidad de investigado en fecha 1 de diciembre de 2016, por D. Jose Miguel (obrante a folio 140 de las actuaciones), el mismo reconoció los hechos descritos en la querrela interpuesta por el Ministerio Fiscal, habiendo consignado a fecha del presente escrito la totalidad de la cuota defraudada, incluidos los intereses de demora del art. 26 de la LGT devengados hasta el momento del ingreso.

Asimismo, mostró su conformidad con la calificación jurídica del Ministerio Fiscal, mostrándose totalmente disconforme con la de la Abogacía del Estado.

El acusado responde en calidad de autor, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 28 del Código Penal .

Concurre la circunstancia atenuante prevista en el apartado 6 del art. 305 del Código Penal al haber satisfecho la totalidad de la cuota defraudada y los intereses de demora a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y al haber, asimismo, reconocido los hechos.

Subsidiariamente serían de aplicación las circunstancias genéricas de atenuación previstas en el art. 21, incisos 4º y 5º, del Código Penal, al haber procedido, D. Jose Miguel, a confesar la infracción a las autoridades antes de conocer que el procedimiento judicial se dirigía contra él, así como a reparar el daño ocasionado en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad a la celebración del acto de juicio oral.

Debe imponerse al acusado pena idéntica a la solicitada por el Ministerio Fiscal, consistente en:

(i) Por el delito cometido en relación con el ejercicio 2011, la PENA de 3

MESES Y UN DÍA DE PRISIÓN y MULTA DEL 25% DE LA CUOTA DEFRAUDADA (equivalente a 42.822,64 euros), con la accesoria de inhabilitación especial para el ejercicio del sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante 9 meses y un día.

(ii) Por el delito cometido en relación con el ejercicio 2012, la PENA de 3 MESES Y UN DÍA DE PRISIÓN y MULTA DEL 25% DE LA CUOTA DEFRAUDADA (equivalente a 93.672,61 euros), con la accesoria de inhabilitación especial para el ejercicio del sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante 9 meses y un día.

Dado que concurren los presupuestos exigidos en el art. 81 del Código Penal (Ley Orgánica 10/1995 de 23 de noviembre) vigente en el momento de los hechos (años 2011 y 2012) y, siendo de aplicación su contenido por ser el más favorable al reo, se interesa se deje en suspenso la pena privativa de libertad solicitada para D. Jose Miguel.

Así pues, se colman todos los requisitos exigidos para la aplicación del art. 81 del Código Penal, consistentes en los siguientes:

No constan antecedentes penales

Las penas interesadas son inferiores a dos años de duración.

D. Jose Miguel, ha colaborado activamente con la justicia reconociendo los hechos y esforzándose por reparar el daño causado, abonando, previo al juicio oral, la totalidad de la cuantía reclamada en concepto de responsabilidad civil.

Respecto de la responsabilidad civil derivada del delito, de conformidad con lo dispuesto en el art 116 del Código Penal, la misma ha sido abonada por D. Jose Miguel a la A.E.A.T en su totalidad, incluidos los intereses devengados hasta la fecha.

Así, la Abogacía del Estado cuantificó el perjuicio en la cantidad de 638.939,46 euros. Dicho perjuicio ha sido resarcido por el acusado mediante un primer ingreso de 638.771,64 euros, realizado en fecha 12 de diciembre de 2016 (obrante al folio 151 de las actuaciones) y un segundo ingreso de 167,82 euros, realizado en fecha 15 de febrero de 2017.

PRIMERA.- El acusado Jose Miguel, con NIF NUM000, mayor de edad y sin antecedentes penales, en fecha 15 de Septiembre de 2004 suscribió un contrato por el que simulaba la cesión de sus derechos de imagen a la sociedad ALDA VENTURES S.A., cuyo domicilio se encuentra en las Islas Vírgenes Británicas, territorio considerado como paraíso fiscal, y que a su vez se encuentra participada al 100% por la sociedad MANDRIN NOMINEES S.A., con domicilio en la ciudad de Panamá, de la República de Panamá.

El día 17 de Septiembre de 2004 se suscribió contrato de cesión de los derechos de imagen del acusado entre las sociedades ALDA VENTURES S.A., como cedente, y la sociedad irlandesa MULTISPORTS & IMAGE MANAGEMENT LIMITED, quien a partir de ese momento comenzaría a explotar los derechos de imagen de aquél.

El acusado en fecha 12 de Agosto de 2010 suscribió contrato de trabajo con el Real Madrid Club de Fútbol, momento en que trasladó su residencia a Madrid, motivo por el cual en los ejercicios 2011 y 2012 tenía la condición de residente fiscal en España, con las obligaciones tributarias correspondientes.

Pese a lo anterior, y con la intención de obtener un beneficio fiscal ilícito, el acusado mantuvo la estructura societaria anteriormente descrita con el fin de no declarar a la Hacienda Pública española los ingresos derivados de sus derechos de imagen obtenidos en los ejercicios 2011 y 2012, ejercicios en los que tampoco presentó la declaración de titularidad de bienes en el extranjero.

La sociedad ALDA VENTURES S.A. obtuvo unos ingresos por la titularidad de los derechos de imagen del acusado de 401.572'10 € en 2011 y de 759.944'10 € en 2012, que debieran haberse integrado en la Base Imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del acusado, ocasionando de este modo un perjuicio para la Hacienda Pública de 171.290'58 € en 2011 y de 374.690'45 € en 2012.

El día 29 de Noviembre de 2016 el acusado fue citado para declarar en calidad de investigado en las presentes Diligencias Previas y el día 12 de Diciembre de 2016 procedió a ingresar en la cuenta de consignaciones del Juzgado de Instrucción la cantidad de 638.771'64 euros y el 15 de febrero de 2017 la cantidad de 167,82 euros, haciendo un total de 638.939,46 euros.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

---

PRIMERO.- Los hechos declarados probados son constitutivos de:

A) Un delito contra la Hacienda Pública, previsto y penado en el art. 305.1 y 305.6 del Código Penal en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2011.

Sobre tal delito existe coincidencia en su calificación por el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado y la Defensa.

Existe discrepancia en cuanto a la pena a imponer entre Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado.

El acusado ha reconocido los hechos en el acto del Juicio Oral, como también lo hizo cuando fue citado a declarar como investigado en el Juzgado de Instrucción, consignando las cantidades objeto de la querrela interpuesta por el Ministerio Fiscal.

Asimismo, ha mantenido que cedió sus derechos de imagen a la sociedad ALDA VENTURES SA en el año 2004, cuyo domicilio se encuentra en las Islas Vírgenes británicas. Admite que dicha sociedad es suya. Unos días más tarde suscribió contrato de cesión de sus derechos de imagen entre las sociedades ALDA VENTURES SA y la sociedad irlandesa MULTISPORTS e IMAGE MANAGEMENT LIMITED, sociedad que es la que comenzaría a explotar los derechos de imagen del Sr. Jose Miguel.

En el año 2010 suscribió un contrato de trabajo con el Real Madrid Club de Fútbol y trasladó su residencia a España, sin que modificase la estructura creada cuando era jugador del Chelsea, aun cuando era residente en España desde agosto de 2010 y no declaró los derechos de imagen que percibía de ALDA VENTURES SA, obtenidos en los años 2011 y 2012, en sus declaraciones de renta.

Igualmente, se ha contado con la prueba pericial del Actuario de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, quien elaboró un informe denuncia y que ratificó en el acto del Juicio Oral.

Manifestó, en dicho acto, que el acusado no incluyó en sus declaraciones por IRPF de los ejercicios 2011 y 2012 los pagos realizados por el Real Madrid y ADIDAS en concepto de cesión de derechos de imagen.

En el acto del Juicio Oral manifestó que ALDA VENTURES era una sociedad instrumental y que no tenía actividad, ya que eran las sociedades POLARIS y MIM las que gestionaban los derechos de imagen. También refirió que si el jugador hubiera cedido sus derechos a Polaris y MIM, esta última se quedaría con el 4%, Polaris con el 20% y el resto lo tributaría el jugador y no habría problemas. Pero, entiende que, en este caso, la Sociedad ALDA se queda con el dinero que cobra, ya neto. La sociedad que cobra del Real Madrid es MIM, quien, a su vez, paga su porcentaje a Polaris y, posteriormente, transfiere a Alda los importes netos. Que el neto admitido por el propio representante, deducidos los gastos de administración y gestión de MIM y POLARIS, fue tomada en cuenta para realizar la base propuesta de liquidación.

Que la finalidad de interponer la Sociedad ALDA es la de dificultar el seguimiento fiscal de la explotación de los derechos de imagen. Si esta sociedad no se hubiera interpuesto, las actuaciones realizadas por MIM y POLARIS serían conformes con la normativa tributaria y tributaría en Irlanda cumpliendo con sus obligaciones fiscales.

De tal prueba practicada, se pone de relieve, por lo que respecta al delito contra la Hacienda Pública relativo al ejercicio de 2011, que los hechos se incardinan en el art. 305.1 del Código Penal, según redacción dada por L.O. 5/2010, de 22 de junio, ya que se ha utilizado la interposición de una persona jurídica con domicilio en un paraíso fiscal, toda vez que se han cedido los derechos de imagen a ALDA y esta contrata la explotación y gestión de los derechos a MIM y POLARIS, quienes pagan a ALDA, que tiene domicilio en un paraíso fiscal, y no a al acusado directamente.

Hay reconocimiento de los hechos por el acusado en el Juzgado e ingresó las cantidades objeto de la deuda tributaria, lo que ha llevado a la solicitud de la atenuante prevista en el art. 305.6 del Código Penal, en el que se establece que los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario, o al autor del delito, la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado, satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos.

Ambas partes acusadoras están conformes con bajar la pena dos grados.

El Ministerio Fiscal la solicita en el mínimo de tres meses y un día de prisión y multa del 25% de la cuota defraudada, es decir 42.822,64 euros, y pérdida del derecho a obtener incentivos o ayudas fiscales o de la Seguridad Social durante nueve meses y un día.

El Abogado del Estado solicita la pena de 4 meses de prisión y multa del 40% de la cuota defraudada y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante 9 meses.

El Abogado del Estado cita la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona dictada de conformidad por todas las partes - Ministerio Fiscal, Abogado del Estado y Defensa-, de fecha 21/04/2016 y refiere que se debe tratar a todos por igual. En dicha sentencia se condena a un conocido futbolista por el delito contra la Hacienda Pública por el ejercicio fiscal de 2011, por el art. 305.1 y 2 del Código Penal, en relación con el art. 305.6 del Código Penal, a la pena de 4 meses de prisión, y multa de 235.128,80 euros, con seis meses de arresto sustitutorio en caso de impago y pérdida del derecho a obtener subvenciones o ayudas públicas durante un periodo de 9 meses.

Entendemos que en el Derecho Penal rige el principio de proporcionalidad de las penas y, así, en STS de 16/10/2014, se ha referido: " Es doctrina de la Sala que el principio de proporcionalidad, aunque no expresamente reconocido en la Constitución, debe ser considerado como el eje definidor de cualquier decisión judicial y singularmente de la individualización judicial de la pena que debe efectuarse teniendo en cuenta el grado o nivel de culpabilidad y la gravedad de los hechos, elementos que operan como la medida de la pena a imponer. SSTS 747/2007 o 33/2013 , entre otras.

Se debe añadir que la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, art. 11-109 del Tratado VI, reconoce expresamente el principio de proporcionalidad de los delitos y penas... la intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción..."

En el presente supuesto, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, relativo al año 2011, el perjuicio causado está próximo al mínimo previsto para que la infracción sea constitutiva de delito por lo que, respecto de la pena de prisión, estimamos proporcionada la solicitada por el Ministerio Fiscal de tres meses y un día de prisión, toda vez que el caso citado de la sentencia de la Audiencia de Barcelona cuadruplica la cuota defraudada. Y respecto de la pena de multa, entendemos que, al bajar la pena dos grados, es más ponderada la solicitada por el Ministerio Fiscal, por cuanto no debe tenerse como parámetro la infracción administrativa, ya que, al estar en sede penal, este tipo lleva aparejada una pena de prisión más la de multa, quedando antecedentes penales.

B) Los hechos declarados probados son constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública previsto y penado en el art. 305.1 - el mismo hace referencia a la utilización de persona o personas interpuestas, de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario- y 305.6 del Código Penal -refiere que los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado, satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos- en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio de 2012.

La prueba practicada, como se ha puesto de manifiesto en el delito anterior, la mecánica es la misma: la utilización de una Sociedad -ALDA- radicada en un paraíso fiscal, a la que se ceden sus derechos de imagen desde 2004 y ésta como cedente suscribió contrato de cesión de los derechos de imagen a la sociedad MULTISPORTS IMAGE MANAGEMENT LIMITED - MIM- para explotar los derechos de imagen.

Mantiene esta estructura desde que vino a España y firmó un contrato de trabajo con el Real Madrid Club de Fútbol en agosto de 2010 y no declaró los ingresos por los derechos de imagen obtenidos en el ejercicio de 2012 a la Hacienda Pública Española.

El Ministerio Fiscal mantiene la misma calificación y tipo de penas para este delito y así lo admitió también la Defensa, habiendo reconocido los hechos e ingresando la totalidad de la deuda tributaria, tras declarar como imputado en el Juzgado de Instrucción.

El abogado del Estado, por el delito contra la Hacienda Pública correspondiente al año 2012 aplica el tipo agravado del art. 305 bis.1c) del Código Penal, tras la modificación operada por L.O. 7/2012, de 27 de diciembre, del Código Penal.

El art. 305 bis 1 c) refiere " la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito ".

Entendemos que tal tipo agravado no puede ser de aplicación. Se dice por la Abogada del Estado que estaba vigente dicha reforma en el momento de comisión de los hechos y que dicha reforma se ha aplicado en la sentencia de conformidad de la Audiencia Provincial de Barcelona, que ya hemos citado, de 21/01/2016, recaída sobre un afamado futbolista, así como la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 05/07/2016 que fue confirmada por el Tribunal Supremo en STS de 24/05/2017, también recaída sobre otro afamado futbolista.

No obstante, se ha de señalar que ninguna de las dos sentencias, ni la de conformidad ni la de 05/07/2016, aplica el apartado 1 c) del art. 305 bis del Código Penal.

En esta última sentencia, se aplica el apartado a) habida cuenta de la especial trascendencia y gravedad en la defraudación que supera los 600.000 euros de la cuantía de la cuota defraudada en cada ejercicio, tratándose de tres ejercicios los que fueron objeto de la sentencia.

Por otra parte, la sentencia de conformidad de 21/01/2016, tampoco aclara que sea el apartado 1 c) del art. 305 bis, ya que la sentencia, genéricamente, refiere el art. 305 bis y se trata de una cuota defraudada, la referida al año 2012, que es de especial trascendencia y gravedad en la defraudación, puesto que, igualmente, supera, y con creces, los 600.000 euros a que se refiere el tipo delictivo.

Por otra parte, como hemos señalado, el art. 305 del Código penal, hace referencia a la utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario, por lo que entendemos que volver a aplicar, siendo los hechos los mismos, el tipo agravado, cuando se encuentra como elemento del tipo básico, supondría vulneración del principio non bis in idem, ya que se produciría una doble valoración. Se trata de aplicar la denominada regla de inherencia que asume el art. 67 del Código Penal cuyo fundamento está en el principio non bis in idem, que proscribire la doble valoración de un elemento o circunstancia que parte de la esencialidad del tipo o incluso de otros concomitantes o progresivos que establezcan un marco penal distinto o agravado en relación con el tipo básico - STS 01/07/2002 y STS 16/10/2014 -.

Por ello, entendemos acorde a los hechos la calificación elevada a definitiva por el Ministerio Fiscal y que la Defensa ha asumido, si bien dentro del mismo grado se incrementa la pena de prisión en un mes y también la multa, en atención a ser la cuota tributaria más alta que en el año 2011, con aplicación del art. 305.6 del Código Penal, bajando la pena dos grados.

SEGUNDO.- De los referidos hechos responde, en concepto de autor, el acusado, de conformidad con el art. 28 del Código Penal.

TERCERO.- No concurren circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal.

CUARTO.- En cuanto a las penas a imponer, por el delito contra la Hacienda Pública relativo al impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2011, la pena será de tres meses y un día de prisión, inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa de 42.822,64 euros, con responsabilidad personal subsidiaria de un mes en caso de impago y pérdida del derecho a obtener incentivos o ayudas fiscales o de la Seguridad Social durante nueve meses y un día.

Por el delito contra la Hacienda Pública relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2012, la pena de cuatro meses de prisión con inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa de 100.000 euros, con responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago de un mes y la pérdida a obtener incentivos o ayudas fiscales o de la Seguridad Social durante nueve meses y un día.

QUINTO.- Conforme con el art. 123 del Código Penal, procede la condena en costas, incluidas las de la acusación particular.

SEXTO.- En cuanto a la responsabilidad civil, dado que el acusado ha ingresado la totalidad de la deuda tributaria, se debe proceder a poner dicha cantidad a disposición de la AEAT.

En atención a lo expuesto,

## FALLO

Que debemos CONDENAR Y CONDENAMOS a Jose Miguel como responsable, en concepto de autor, de:

Un delito CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA previsto en el art. 305.1 del Código Penal, en relación con el art. 305.6 del Código Penal, y como autor de B) un delito CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA, previsto en el art. 305.1 del Código Penal, en relación con el art. 305.6 del Código Penal, sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a la penas:

-Por el delito A) contra la Hacienda Pública, relativo al impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2011, TRES MESES Y UN DÍA DE PRISIÓN, inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa de 42.822,64 euros, con responsabilidad personal subsidiaria de un mes en caso de impago y pérdida del derecho a obtener incentivos o ayudas fiscales o de la Seguridad Social durante nueve meses y un día.

-Por el delito B) contra la Hacienda Pública, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2012, CUATRO MESES DE PRISIÓN, con inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa de 100.000 euros, con responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago de un mes y la pérdida a obtener incentivos o ayudas fiscales o de la Seguridad Social durante nueve meses y un día.

Pago de costas, con inclusión de las relativas a la acusación particular.

Hágase entrega definitiva a la Hacienda Pública de las cantidades ingresadas por el acusado para satisfacer la responsabilidad civil.

Notifíquese esta sentencia a las partes haciéndoles saber que contra la misma pueden interponer Recurso de Casación, ante la Sala Segunda del Tribunal Supremo, por infracción de Ley o quebrantamiento de forma, en el plazo de CINCO DIAS, a contar desde su notificación.

Así, por esta nuestra Sentencia, de la que se llevará certificación al Rollo de Sala y al Juzgado Instructor y se anotará en los Registros correspondientes lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- Leída y publicada fue la anterior Sentencia por la Magistrada Ilma. Sra. Dña. CARMEN COMPAIRED PLO, estando celebrando audiencia pública. Doy fe.

Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079370022017100523