



Roj: **SAP PO 280/2018 - ECLI:ES:APPO:2018:280**

Id Cendoj: **36038370042018100048**

Órgano: **Audiencia Provincial**

Sede: **Pontevedra**

Sección: **4**

Fecha: **02/03/2018**

Nº de Recurso: **61/2016**

Nº de Resolución: **7/2018**

Procedimiento: **Procedimiento abreviado**

Ponente: **MARIA CRISTINA NAVARES VILLAR**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUD.PROVINCIAL SECCION N. 4

PONTEVEDRA

SENTENCIA: 00007/2018

-

ROSALIA DE CASTRO,Nº 5 - PALACIO DE JUSTICIA

Teléfono: 986805137/36/38/39

Equipo/usuario: MP

Modelo: N85850

N.I.G.: 36005 41 2 2015 0001641

PA PROCEDIMIENTO ABREVIADO 0000061 /2016

Delito/falta: DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

Denunciante/querellante: MINISTERIO FISCAL, AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA AEAT

Procurador/a: D/Dª

Abogado/a: D/Dª ABOGADO DEL ESTADO

Contra: REPRESENTACIONES LITO SL, Ramón

Procurador/a: D/Dª MARGARITA PEREIRA RODRIGUEZ, MARGARITA PEREIRA RODRIGUEZ

Abogado/a: D/Dª CARLOS SEOANE DOMINGUEZ, CARLOS SEOANE DOMINGUEZ

sentencia nº 7/2018

=====
ILMAS SRAS

Presidenta: DOÑA NÉLIDA CID GUEDE

Magistradas DOÑA CRISTINA NAVARES VILLAR

DOÑA MARÍA JESÚS HERNÁNDEZ MARTÍN
=====

En la ciudad de Pontevedra, a dos de marzo de dos mil dieciocho.

Vistas por la Sección Cuarta de la Audiencia Provincial de Pontevedra, formada por su Presidente la Ilma. Sra. Dña. NÉLIDA CID GUEDE y las Magistradas, DÑA. CRISTINA NAVARES VILLAR Y DÑA. MARÍA JESÚS HERNÁNDEZ MARTÍN, en juicio oral y público, las presentes actuaciones instruidas por el Juzgado de



Instrucción Nº 2 de Caldas de Reis como Procedimiento Abreviado Nº 30/16 (Juicio Oral Nº 61/16) por presuntos delitos **CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA** contra los encausados Ramón , mayor de edad, con DNI NUM000 , natural de Vigo (Pontevedra), hijo de Arsenio y de Antonia , y con domicilio en Poio (Pontevedra) en la CALLE000 nº NUM001 CAEIRA, y, la mercantil **Representaciones Lito S.L.** , representados, ambos, por la Procuradora Sra. Pereira Rodríguez y defendidos por el Letrado Sr. Seoane Domínguez y, en las que ha sido parte acusadora, como titular de la acción pública, el Ministerio Fiscal, habiendo ejercitado la acusación particular la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, representada y defendida por el Abogado del Estado Sr. Vázquez Seijas . Ha sido Ponente la Ilma. **Sra. D^a CRISTINA NAVARES VILLAR** , quien expresa el parecer de la Sala, previa la preceptiva y oportuna deliberación y votación, procede formular los siguientes Antecedentes de Hecho, Fundamentos de Derecho y Fallo:

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO : Las Diligencias Previas Nº 671/15 de las que dimana el presente Procedimiento Abreviado, fueron incoadas con fecha 1 de julio 2015 decretándose, tras las necesarias actuaciones, la apertura del Juicio Oral mediante Auto de fecha 30 de agosto de 2016 rectificado por auto de 8 de septiembre de 2016, siendo acordada la remisión de la causa el 25 de octubre de 2016. Recibidas las actuaciones en este órgano judicial, mediante Auto, se admitieron las pruebas propuestas por las partes y se señaló día y hora para el comienzo de las sesiones del Juicio Oral.

SEGUNDO : Por el **Ministerio Fiscal** se calificaron, provisionalmente, los hechos como constitutivos de dos delitos contra la hacienda pública por el impuesto de sociedades correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012 del artículo 305.1.2 CP en redacción dada por la LO 15/2003 (ejercicio 2011) y del artículo 305.1.2.5.7 CP en redacción dada por LO 7/2012, puestos en relación con los artículo 1 , 2 , 4 , 7 , 8 , 10 , 26 , 27 , 28 , 29 del RD legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto de sociedades. De dos delitos contra la hacienda pública por el impuesto del IVA correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012 del art. 305.1 (atendiendo a la especial trascendencia de la defraudación).2 CP en redacción dada por LO 15/2003 (para el ejercicio 2011) y de los artículos 305.1.2.5.7 y 305 bis CP en redacción dada por LO 7/2012, en relación con los artículos 1 , 2 , 3 , 4 , 5 11 uno apartado 15 , 69 , 75 , 84 , 88 , 90 (18% a partir del 30/06/2010, y del 21% a partir del 1/9/2012), 92 a 100 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido. Dos delitos contra la hacienda pública por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (retenciones) correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012 del artículo 305.1.2 CP en redacción dada por LO 15/2003 (ejercicio 2011), y del artículo 305.1.2.5.7 CP en redacción dada por la LO 7/2012, puestos en relación con los artículos 99 , 101 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del impuesto sobre la renta de las personas físicas de las que son autores los acusados Ramón y Representaciones Lito SL, no concurriendo circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal e interesando la imposición a Ramón por cada uno de los delitos por el impuesto de sociedades las penas de dos años de prisión, dos años de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo, 400.000 euros de multa, con 100 días de privación de libertad en caso de impago, 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 por el periodo de cuatro años, por cada uno de los delitos por el impuesto de IVA las penas de tres años de prisión, tres años de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo, 10.000.000 euros de multa, con 200 días de privación de libertad en caso de impago, 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 por un periodo de seis años y por cada uno de los delitos por el impuesto de la renta de las personas físicas las penas de dos años de prisión, dos años de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo, 400.000 euros de multa, con 100 días de privación de libertad en caso de impago, 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 por un periodo de cuatro años y costas. Interesando para Representaciones Lito SL (artículo 310 bis CP) por cada uno de los delitos por el impuesto de sociedades las penas de 400.000 euros de multa, 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 por un periodo de cuatro años y por cada uno de los delitos por el impuesto de IVA las penas de 10.000.000 euros de multa, 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 por un periodo de cinco años y por cada uno de los delitos por el impuesto de la renta de las personas físicas las penas de 400.000 euros de multa, 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 por un periodo de cuatro años y costas interesando que indemnicen solidariamente al Estado en 9.590.811,02 euros por las cuotas defraudadas, cantidad que se verá incrementada con el interés previsto en el artículo 26 de la LGT desde la consumación de los delitos.



En trámite de conclusiones definitivas, el Ministerio Público elevó sus conclusiones a definitivas, e introdujo conclusión alternativa únicamente respecto del impuesto del IVA en los ejercicios 2011 y 2012 en el sentido de que para el supuesto de que se considere que las representaciones Lito SL solamente deba tributar por el IVA devengado por las comisiones recibidas, resultan las siguientes cuotas tributarias defraudadas:

Ejercicio 2011: la obligada tributaria percibió comisiones por importe de 1.304.839,25 euros resultado de aplicar a la cifra de negocio 26.096.785 el porcentaje de comisión del 5%. A dicha comisión se le aplica el tipo de 18% y resulta una cuota de devengada de 234.871,065 euros

Se acreditan unos gastos que soportan IVA por importe de 155.197 euros a los que aplicando el 18% resulta una cuota de IVA soportado de 27.935,46 euros. Por otro lado la obligada ha realizado un ingreso de IVA correspondiente a dicho ejercicio por importe de 31.365,44 euros. De lo que resulta una cuota defraudada de 175.570,165 euros.

Ejercicio 2012: La obligada tributaria percibió comisiones por importe de 1.198.670,45 euros, resultado de aplicar a la cifra de negocio de 23.973.409 euros el porcentaje del 5%. A dicha comisión se le aplica el tipo del 18% y resulta una cuota de IVA devengado de 215.760,681 euros.

Se acreditan unos gastos que soportan IVA por importe de 127.348 euros a los que aplicando el tipo del 18% resulta una cuota de IVA soportado de 22.922,64 euros. Por otro lado la obligada tributaria ha realizado un ingreso de IVA correspondiente a dicho ejercicio de 42.033,95 euros. De lo que resulta una cuota tributaria defraudada de 150.804,091 euros, manteniendo la calificación principal excepto en la referencia a la notoria importancia de las cantidades defraudadas interesando el mantenimiento de las penas solicitadas en la calificación provisional excepto que las penas de prisión y la accesoria de inhabilitación se solicitan por periodo de dos años y las multas se solicitan por importe de 300.000 euros, debiendo los acusados indemnizar solidariamente al Estado en 326.374,256 euros, siéndole aplicable a dicha cantidad, el interés previsto en el artículo 26 de la LGT desde la consumación de los delitos.

Por el **Abogado del Estado** en nombre y representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, calificó, definitivamente, los hechos como constitutivos de dos delitos contra la Hacienda pública por elusión del pago del Impuesto de Sociedades correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012, de los descritos por el artículo 305 del Código Penal ; dos delitos contra la Hacienda Pública por elusión del pago del IVA correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012, de los descritos por el artículo 305 del Código Penal ; y dos delitos contra la Hacienda Pública por elusión de las obligaciones impuestas por la normativa del IRPF, en los términos ya descritos con anterioridad, en los ejercicios 2011 y 2012, de los descritos por el artículo 305 del Código Penal , siendo responsables de estos delitos en concepto de autores, D. Ramón y la mercantil REPRESENTACIONES LITO, S.L., no concurriendo circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal e interesando la imposición a Ramón , por cada uno de los delitos derivados del impago del Impuesto de sociedades, dos años de prisión, dos años de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo, multa del duplo de las sumas defraudadas (con 100 días de privación de libertad 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 por un periodo de cuatro años; por cada uno de los delitos derivados del impago de IVA, tres años de prisión, tres años de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo, multa del triplo de las sumas defraudada (con 200 días de privación de libertad 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 por un periodo de seis años; por cada uno de los delitos derivados del impago del IRPF sobre las comisiones de los agentes, dos años de prisión, dos años de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo, multa del duplo de la suma defraudada (con 100 días de privación de libertad 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 por un periodo de cuatro años. Solicita la imposición a REPRESENTACIONES LITO S.L., por cada uno de los delitos derivados del impago del impuesto de Sociedades, multa del duplo de las sumas defraudadas, 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 por un periodo de cuatro años; por cada uno de los delitos por elusión del IVA, multa del triplo de la suma defraudada, 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 por un periodo de cinco años; y por cada uno de los delitos por elusión del IRPF, multa del duplo de la suma defraudada, 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 por un periodo de cuatro años.

En concepto de responsabilidad civil solicitó que los acusados deberán indemnizar solidariamente a la AEAT en un importe igual a las sumas defraudadas, incrementada en los intereses legales, a liquidar en ejecución de sentencia.



En trámite de conclusiones definitivas, el Abogado del Estado elevó sus conclusiones a definitivas

TERCERO : La defensa de los acusados solicitó la libre absolución de los mismos con todos los pronunciamientos favorables.

ULTIMO : En la substanciación del presente procedimiento se han observado las prescripciones legales con excepción del plazo para dictar sentencia atendida la complejidad del procedimiento.

HECHOS PROBADOS

Probado y así se declara:

Primero : que la mercantil Representaciones Lito, S.L., con CIF B94020518, fue constituida mediante escritura pública de fecha 27 de octubre de 2010, con un capital social de 3.200 euros suscrito en un 51% por el encausado, Ramón , mayor de edad y sin antecedentes penales, integrando el objeto social de la mercantil, entre otras, actividades recreativas, culturales y deportivas, espectáculos musicales y representación artística; es más, su principal actividad en el tráfico jurídico mercantil fue la de producción musical y representación artística (oficina comercial), dedicándose a la comercialización del producto (el espectáculo musical) ejecutado por las orquestas a las que representa.

El encausado, Ramón , era el Presidente del Consejo de Administración de la mercantil (órgano de administración) y fue designado Consejero Delegado del mismo junto con otros dos socios, si bien, la dirección y la gestión material y efectiva de la empresa, tomando decisiones e impartiendo instrucciones, incluidas las relativas a las obligaciones fiscales, era realizada por el encausado.

Para llevar a cabo esa labor de comercialización del espectáculo musical, -que realizaba en nombre propio, pues ofertaba y vendía el producto ejecutado por músicos y orquestas estableciendo relación directa con el cliente, pero por cuenta ajena, ya que el producto que vendía era ejecutado por terceros-, la mercantil, Representaciones Lito, SL, disponía tanto de medios personales como materiales (escenario, iluminación, sonido, medios de transporte). Los medios personales estaban integrados por un numeroso grupo de personas, -agentes de zona-, que eran los que contactaban directamente con el cliente (Ayuntamientos, establecimientos de hostelería, comisiones de fiestas, etc.) en representación de la mercantil, percibiendo de ésta una remuneración en forma de comisión. Los medios materiales estaban integrados, pertenecían, a un conjunto de sociedades (sociedades soporte) de las que la mercantil se servía: Soner, Sonido e Iluminación, SL, Escenarent, SL, Esmuli Por Rent, SL, Representaciones Artísticas Lito SL, cuyo capital social era propiedad, en su totalidad, del encausado, Ramón .

Segundo : La encausada, Representaciones Lito SL, presentó en los ejercicios económicos de 2011 y de 2012, declaraciones tributarias por los Impuestos de Sociedades, IVA, y retenciones a cuenta del IRPF, con los siguientes resultados:

A) En el Impuesto de Sociedades: En el año 2011, declaró una base imponible (sustancialmente equivalente a los beneficios anuales obtenidos) de 47.319,38 euros, lo que suponía una cuota tributaria de 11.374,45 euros. En el año 2012, presentó declaración tributaria consignando una base imponible de 24.810,91 euros, siendo la cuota tributaria de 1.716,29 euros.

B) En el Impuesto del Valor Añadido: En el ejercicio de 2011, Representaciones Lito SL, declaró una base imponible (sustancialmente equivalente a la contraprestación percibida por los servicios prestados a terceros) de 2.160.422,76 euros, con una suma a ingresar (previas las correspondientes deducciones) de 32.000 euros. Y, en el año 2012, declaró una base imponible de 1.997.967,39 euros, con una suma a ingresar (previas las oportunas deducciones) de 32.000 euros.

C) En el IRPF, retenciones a cuenta por rendimientos de trabajo personal y de actividades profesionales: En el año 2011 declaró por tales conceptos un total de 10.365,17 euros. Y, en el año 2012, declaró por los referidos conceptos un total de 20.623,71 euros.

Tercero : Representaciones Lito SL, fue objeto de un procedimiento de inspección por la AEAT que se inició el 27 de noviembre de 2013, el cual puso de manifiesto que la contabilidad oficial no reflejaba la imagen fiel y exacta de la empresa, siendo ello consecuencia de que la mayor parte de su volumen de negocio (el procedente de la contratación con las comisiones de fiestas y que suponía sobre un 90%) no se facturaba ni se contabilizaba en los Libros oficiales, por lo que tampoco era declarado a la Hacienda Pública, lo que daba lugar a importantes beneficios para la mercantil.

Así, del examen por la Inspección tributaria de todos los registros extracontables intervenidos y entregados por la obligada tributaria, resultaron unos ingresos procedentes de la representación y de la organización de



espectáculos musicales en cuantía de 26.096.785 euros en el año 2011, y, de 23.973.409 euros en el año 2012, cifras de las que hay que partir para realizar el cálculo correcto de los Impuestos de Sociedades y del Valor Añadido.

A) Impuesto de Sociedades: La base imponible (sustancialmente, importe de los beneficios anuales) debe calcularse detrayendo de los referidos ingresos los gastos necesarios para su obtención, que comprenden las cantidades satisfechas a las orquestas, las comisiones abonadas a los intermediarios y otros gastos de explotación. Computadas tales partidas, resta un beneficio de 998.194,87 euros en el año 2011 y de 969.097,65 euros en el año 2012, cifras que constituyen la base imponible del IS y que tras la aplicación de los correspondientes tipos impositivos, arrojan una cuota de 299.003,06 euros en 2011 y de 286.242,86 euros en 2012. Deduciendo de dichas cantidades las sumas que Representaciones Lito declaró a Hacienda e ingresó, resultan unas cuotas tributarias defraudadas de **287.628,61 euros** en el ejercicio económico del 2011 y de **284.526,57 euros** en el ejercicio económico del 2012.

B) Impuesto del Valor Añadido: Las prestaciones de servicios a terceros efectuadas por la sociedad comportaban el devengo de tal impuesto a su tipo general. Representaciones Lito, SL, solamente cumplió sus obligaciones fiscales por tal impuesto en una pequeña parte, en concreto, respecto de aquellos clientes que le exigían factura, dejando de facturar el grueso de su actividad, fundamentalmente, la procedente de la contratación con las comisiones de fiestas.

Habiendo declarado la obligada tributaria (facturación oficial) una base imponible de 2.160.422,76 euros para el año 2011 y de 1.997.967,39 para el año 2012 y siendo la cifra de negocio comprobada, respectivamente, de 26.096.785 € y de 23.973.409 €, procede incrementar las bases imponibles en el importe de las ventas no declaradas; en concreto, para el ejercicio de 2011 será de 23.936.372,34 euros y para el ejercicio de 2012 será de 21.975.441,61 euros.

Realizada proporcionalmente la distribución trimestral en función de las bases imponibles declaradas en cada uno de los periodos impositivos sujetos a comprobación y aplicado el tipo impositivo correspondiente, y deducidas las cuotas de IVA soportado acreditadas, resultan unas cuotas tributarias totales de: **4.308.547,02 €** para el ejercicio 2011 (desglosadas por trimestres, serían: 243.954,54 € + 873.542,12 € + 2.873.887,01 € + 317.163,35 €) y **4.039.592,01 €** para el ejercicio 2012 (desglosadas por trimestres, serían: 279.559,49 € + 554.864,77 € + 2.582.459,09 € + 632.708,66 €).

C) Retenciones a cuenta del IRPF: Por los agentes de zona que Representaciones Lito SL tenía a su servicio y a los que retribuía su trabajo en forma de comisión, debió practicar la correspondiente retención y proceder a su ingreso en el Tesoro Público, obligación que, en los ejercicios 2011 y 2012 objeto de regularización, incumplió totalmente.

Habiéndose abonado a los agentes de zona 2.487.390, 40 euros en el año 2011 y 2.313.369,90 euros en el año 2012, tras realizar una distribución proporcional por trimestres en función de los ingresos de la obligada tributaria, conociéndose que la comisión percibida por los agentes de zona era del 10%, resulta, para el *ejercicio 2011*, una cuota tributaria defraudada de **347.104,87 euros** (desglosadas por trimestres, serían: 19.653,31 € + 70.414,17 € + 231.486,09 € + 25.551,30 €); y, para el *ejercicio 2012*, la cuota tributaria defraudada asciende a **323.411,95 euros** (desglosadas por trimestres, serían: 18.016,64 € + 69.992,54 € + 210.263,69 € + 25.139,08 €).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO : Antes de entrar en el análisis de los tipos delictivos, hay que determinar, en primer lugar, qué tipo de relación unía a la entidad Representaciones Lito con el resto de los agentes económicos intervinientes en la industria de la música en las fiestas populares en Galicia, y, en particular, con las orquestas, con los representantes o agentes de zona y con los organizadores de tales festejos (entidades públicas o privadas con o sin personalidad jurídica), para así poder establecer las bases imponibles en los diferentes impuestos objeto de regularización en la presente causa: IS, IVA e IRPF. Bien entendido que la dificultad deriva de la ausencia de una regulación normativa clara y específica para el sector, existiendo tan solo una norma, el RD 1435/1985 de 1 de agosto, que regula la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos y que viene a ser una norma de cobertura en materia de Seguridad Social para los músicos y artistas que ejecutan su actividad en un espectáculo público a cambio de una retribución.

A.- Las acusaciones, pública y privada, han venido sosteniendo que Representaciones Lito S.L., es la oficina de representación más importante de Galicia que representa, en exclusiva, a más de 70 orquestas, utilizando una red de agentes o representantes de zona que sobrepasan los 50, alcanzando un volumen de negocio anual de aproximadamente 25 millones de euros.

El denominado por tales acusaciones "Grupo Lito", (que agruparía el conjunto de empresas a través de las cuales, el encausado, Ramón , desarrollaría su actividad económica, teniendo el control de todas ellas, -Soner Sonido e Iluminación SL, Emuli SL, Escena Rent SLU y Producciones Artísticas Lito SL-), tendría por objeto social: a) La representación de orquestas y artistas, gestionando su contratación por terceros, prestando, adicionalmente, servicios de asesoramiento y trámites administrativos, y cuya contraprestación sería una comisión preestablecida; b) La producción de espectáculos musicales que ofertan en el mercado; y, c) La venta o el arrendamiento de instalaciones relacionadas con los espectáculos musicales. El giro o tráfico de dicho conjunto de sociedades sería ofrecer en el mercado y vender a sus clientes (generalmente, las comisiones de fiestas, aunque también otros de carácter público (Ayuntamientos) o privados (salas de fiestas, por ejemplo)) un producto determinado: el espectáculo musical.

Así, Representaciones Lito SL era/es la oficina o agencia de representación que actúa en nombre propio y por cuenta de terceros (las orquestas y los artistas). Su actividad viene constituida por la comercialización del producto ejecutado por las orquestas a las que representa. Es decir, vende al cliente final (comisiones de fiestas, Ayuntamientos, salas de fiestas, etc.) el producto que adquiere a las orquestas a las que representa. No se limita, pues, a ser un mero representante que intermedia entre orquesta y cliente, sino que se comporta como un verdadero empresario que vende un determinado producto y que impone sus condiciones. Su contraprestación será la diferencia de valor entre lo que compra y lo que vende, asumiendo el buen fin de la operación. Por lo tanto, todos los rendimientos de esa actividad deberán ser imputados a la empresa (Representaciones Lito), que es la que presta el servicio.

A su vez, para contactar directamente con el cliente final, Representaciones Lito, cuenta con los denominados "representantes de zona", personas físicas que ofrecen en el mercado el producto que vende la oficina; vienen a ser los representantes de Representaciones Lito, no de las orquestas, y, entre sus funciones están la de firmar los contratos con los clientes finales (Concellos, salas de fiestas, Diputaciones, comisiones de fiestas ...) y enviarlos a la oficina para gestionar la agenda de actuaciones. Perciben sus retribuciones de la oficina de representación, constituyendo dichas retribuciones un gasto de explotación para la sociedad, correlativo y necesario para la obtención de sus ingresos.

En suma, los ingresos de Representaciones Lito procederán de la producción musical y de la intermediación, facturando ambos servicios de manera unitaria. Y, sus gastos, derivarán, en consecuencia, del precio de las orquestas (caché), del precio o porcentaje que paga a los agentes de zona y de los gastos ordinarios del funcionamiento de la oficina.

En todo este entramado, las acusaciones hacen especial hincapié en dos extremos. De un lado, que las orquestas, que, en la práctica, eran y son verdaderas empresas (para el desempeño de su actividad cuentan con factores de producción (equipos de sonido, iluminación ...) y con recursos humanos (músicos, técnicos ...) para intervenir en la producción y distribución de servicios, -el espectáculo musical-), permanecen totalmente opacas a efectos fiscales (no adoptan personalidad jurídica alguna ni revisten formalmente forma de empresa). Todos los gastos que derivan de su actividad se facturaban a las empresas soporte (Soner, Esmuli, Escena Rent o Producciones Artísticas Lito) y, en consecuencia, la facturación se producía entre las empresas soporte y la oficina (Representaciones Lito). Y, de otro lado, que los "clientes" de Representaciones Lito, no son las orquestas, sino los Ayuntamientos, las salas de fiestas, los establecimientos de hostelería, etc., y, fundamentalmente, las comisiones de fiestas. Representaciones Lito (la oficina) no expedía facturas a las orquestas por su comisión, ni éstas, al estar opacas, al cliente final por el espectáculo ejecutado. De todo el volumen de negocio, Representaciones Lito tan solo facturaba oficialmente en los años 2011 y 2012 en torno al 8-10%, esto es, cuando contrataba con Ayuntamientos, Diputaciones o Salas de fiesta, pero no cuando la contratación se producía con las comisiones de fiestas (agrupaciones de vecinos sin personalidad jurídica), alcanzado esa cifra de negocio en torno al 90%.

En definitiva, conforme a los parámetros expuestos es como las acusaciones realizan el cálculo de los diferentes tributos (IS, IVA e IRPF).

Así, en concreto, en relación con el IS, el volumen de negocio estaría integrado por sus ingresos que proceden de la producción musical y de la intermediación (la suma de ambos servicios suponen el coste de la actuación musical para el cliente), de los que habría que deducir los gastos, que derivan del precio de las orquestas (caché), del precio o porcentaje que se paga a los agentes de zona y de los gastos ordinarios de funcionamiento de la oficina; el resultado, esto es, la diferencia, es lo que debería ser sometido a tributación.

En el IVA, al tratarse de un prestador de servicios y no de un simple comisionista, el cálculo del impuesto deberá realizarse sobre el volumen de operaciones que constituyen sus ingresos, deduciendo las cuotas de IVA que, efectivamente, se hayan soportado (sustancialmente, las emitidas por las empresas soporte, pues



la actividad de las orquestas permanecía oculta y los agentes de zona no emitían factura por la prestación de sus servicios).

Y, en relación con el IRPF, desempeñando los agentes de zona que trabajaban para Representaciones Lito una actividad profesional, y siendo abonada la comisión pactada por la obligada tributaria, ésta debería practicar la correspondiente retención.

B.- Por su parte, *la defensa de Representaciones Lito y de Ramón* viene a establecer un planteamiento diferente y, ello, siempre sobre la base de que la relación que une a las orquestas y artistas con el organizador del festejo (normalmente, las comisiones de fiestas), está regulada por el RD 1435/1985, de 1 de agosto. Así y como agentes intervinientes en la verbena en Galicia están: A) El organizador del festejo, normalmente, las comisiones de fiestas. Dichos organizadores, desde el punto de vista de la Seguridad Social, asumen la condición de empleador, y, por ello, deben dar de alta a los músicos en la SS, deben suscribir con cada uno de ellos un contrato escrito que registrarán en el INEM, los conflictos que surjan entre ambas partes se sustanciarán ante la jurisdicción social, etc. Se comportan, en definitiva, desde el punto de vista jurídico y fiscal como verdaderos empresarios. B) Las orquestas y los artistas, que vienen a ser un conjunto de personas sin personalidad jurídica. La relación que une a dichos músicos con el organizador del festejo es una relación laboral de carácter especial regulada por el RD de 1985 y, en consecuencia, la cantidad que cobran del empleador es su salario por lo que no se halla sujeto a la imposición indirecta (IVA); su actividad, en suma, no puede calificarse de prestación de servicios que sí estaría sujeta a dicho impuesto. C) El representante o manager (función que desempeñaría "Representaciones Lito"). Actúa en representación de los músicos, de las orquestas; realiza funciones de promoción de los artistas, de relaciones públicas, coordina el calendario de actuaciones y, en ocasiones, asume tareas administrativas o de otro tipo autorizado por los músicos (administran ingresos y gastos de sus representados o recaudan sus honorarios). Sus ingresos derivan del cobro de una comisión fijada sobre la base de la retribución (caché) que corresponde al artista, siendo este el dato del que se deberá partir para el cálculo del impuesto de sociedades y será, además, el importe a facturar a sus clientes (las orquestas) con incidencia en la cifra de IVA repercutido. Y, D) Los agentes o representantes de zona, son representantes de segundo nivel que actúan en una zona determinada y sus relaciones comerciales se establecen con las comisiones de fiestas (no con las orquestas) a las que asesoran, por ejemplo, en la elaboración del cartel de festejos y su retribución consistirá en una comisión que será satisfecha por la comisión de fiestas.

Atendiendo a ello, según sostiene la defensa, el obligado tributario, esto es, Representaciones Lito SL, en el IS, debería tributar por su volumen de negocio constituido por las comisiones que cobra a sus representados por cada actuación, deducidos los gastos necesarios para su obtención. En el IVA, sobre sus ingresos reales (cobro de las comisiones) deberá declarar el IVA repercutido y deducir el IVA soportado por las adquisiciones de bienes o servicios, ingresando la diferencia en Hacienda. Y, en el IRPF, se cuestiona, de un lado, quien tendría, en su caso, obligación de retener, habida cuenta que las relaciones comerciales de los agentes de zona son con las comisiones de fiestas y su retribución se detrae del caché que cobra cada artista, no del rendimiento que cobra Representaciones Lito; y, de otro lado, aun cuando existiese un contrato entre Representaciones Lito y los agentes de zona, la obligación de retener de la encausada solo tendría lugar si los agentes de zona actuasen como profesionales (simples comisionistas) sin asumir el riesgo y ventura de las operaciones mercantiles; en otro caso, esto es, si los agentes de zona asumiesen el riesgo y ventura de las operaciones en las que intervienen su actuación se calificaría de empresarial y la encausada no tendría obligación de practicar retención alguna por IRPF.

Siendo las expuestas las posturas, -sin duda encontradas-, mantenidas por acusaciones y defensas, el Tribunal considera que, en el ámbito del derecho penal, de lo que se trata es de averiguar la verdad material. Ciertamente que no nos corresponde determinar cómo ha de tributar un determinado sector (el del espectáculo, en el caso concreto) y si la relación existente entre músicos y comisiones de fiestas es una relación laboral de carácter especial regulada por el Decreto de 1985, sino la de determinar cuál era la situación económica real de la obligada tributaria que, en los años 2011 y 2012 (que son los que han sido objeto de regularización), se ocultaba o subyacía detrás de la apariencia, de forma que solamente se imponga el pago de una deuda fiscal cuando se hallen nuevos ingresos patrimoniales, obtenciones de rentas, etc., que no hubieran sido ya saldadas ni afloradas ante la Hacienda Pública.

A este respecto, la jurisprudencia del TS (STS 306/2017 de 27 Abr. 2017, Rec. 1367/2016) ha venido reconociendo que «las posiciones formales de una persona, dentro o fuera de una sociedad, no puede prevalecer sobre la realidad económica que subyace a la sociedad. La jurisprudencia ha tenido en cuenta que las formas del derecho de sociedades no pueden operar para encubrir una realidad económica de relevancia penal y por ello ha admitido que los Tribunales pueden "correr el velo" tendido por una sociedad para tener



conocimiento de la titularidad real de los bienes y créditos que aparecen formalmente en el patrimonio social» (SSTS 274/1996, de 30-5 ; y 974/2012, de 5-12).

Pues bien, en este contexto, tras la práctica de la prueba en sede de juicio oral y después de examinar la abundante documentación entregada por la obligada tributaria, -Representaciones Lito, SL-, a los agentes actuantes en su labor inspectora, el Tribunal asume y hace propia la tesis de las acusaciones.

Y, así:

1.- Representaciones Lito SL llevaba una doble contabilidad, la oficial y la no oficial, ambas perfectamente documentadas; hecho este que quedó patente tras el examen de toda la documentación entregada por la obligada tributaria a los actuarios como así expusieron los Inspectores de Hacienda, Srs. Luis Enrique y Belarmino en sede plenaria. A esta doble contabilidad se refirió la propia obligada tributaria tal y como consta en la diligencia Nº 4 de 18 de diciembre de 2013 obrante en el Expediente Administrativo, cuando el compareciente, a la pregunta de los inspectores de porqué había tan pocas comisiones de fiestas como clientes, explica: "La actividad se puede desglosar en dos tipos de clientes (partiendo de que Grupo Lito le corresponde por sus servicios una comisión, aproximadamente de un 10%), clientes A) aquellos que quieren o necesitan factura por la actuación (Concellos, otras entidades públicas, salas de fiesta, discotecas, etc), y clientes B) aquellos que no quieren saber nada de facturas (comisiones de fiestas, fundamentalmente). A la hora de reflejar contablemente los ingresos se contabilizan el 100 por cien de lo facturado a los clientes A), (aunque solo le correspondería el porcentaje de comisión) y nada a los clientes tipo B)". Dicha afirmación no ha sido desvirtuada por prueba en contrario y, así, por ejemplo, en los balances de actuaciones por orquesta, aparece especificado el cliente y si se había facturado o no.

2.- De toda la documentación entregada por la obligada tributaria y examinada por los actuarios, conforme se desprende de todo el Expediente Administrativo, junto con los libros oficiales (Diario, Mayor, Balance, Libro Registro de Facturas ...) existía una ingente cantidad de documentación extracontable que venía a reflejar toda la operativa y todo el volumen de negocio de Representaciones Lito y su grupo. En concreto, se hallaron a) Registros de Caja extracontable, integrada por libretas manuscritas incorporadas a hojas de cálculo Excel, constatándose que existían tres cajas: Caja de Espectáculos/Producciones, Caja de Representaciones y Caja Lito; b) Hojas de cálculo Excel con las cuentas personales con los representantes/agentes de zona, utilizada para liquidar las posiciones mensuales; c) Hojas de cálculo Excel con las cuentas personales de las orquestas representadas, utilizada para liquidar sus posiciones mensuales; d) Hojas de cálculo Excel con las cuentas de explotación de determinadas orquestas en las que se reflejaba el detalle mensual de sus gastos, ingresos, número de actuaciones y si había habido superávit o déficit; e) Contabilidad analítica de cada orquesta; f) Bases de datos de las fiestas, donde se especificaba el cliente, el lugar, fecha de actuación, orquesta, representante, importes, etc.; f) Hojas de cálculo Excel con información adicional, en particular, con resúmenes de cada temporada de déficits o superávit de las orquestas, detalles de cuentas bancarias, de pagos, etc.

3.- Del examen de las facturas emitidas por la obligada tributaria, -las que conforman la contabilidad oficial-, se desprende que lo que aquella facturaba era el espectáculo completo, esto es, la venta de un servicio y lo hacía en nombre propio, recogiendo expresamente en la factura el concepto en el que se expiden, véanse, por ejemplo, las fra. 14/2011, 25/2012 o 96/2012 en las que se factura por "organización de eventos musicales", en las fra. 26, 27 o 107/2012 se factura por "actuación musical orquesta ...", o en otras, por "programación orquestas" (fra. 49/2011). De otro lado y del examen de esa misma documentación cabe afirmar que ninguna de las facturas expedidas respondía a una naturaleza diferente, no existiendo ningún documento en el que se haga mención a una eventual actuación de la obligada tributaria en nombre de tercero (orquestas o músicos). Dicho de otro modo, en ninguna factura oficial ni en ninguno de los contratos privados suscritos con las comisiones de fiestas se desglosa lo que corresponde al caché de la orquesta contratada y lo que corresponde a la comisión de intermediación de la obligada tributaria, datos que únicamente se extraen de la documentación extracontable y de los completos listados y balances que aquella llevaba de cada orquesta, de cada representante de zona, etc. De ello, cabe colegir que Representaciones Lito era un representante en nombre propio y por cuenta ajena, no un mero comisionista como pretenden las defensas. Los contratos firmados con Ayuntamientos, Diputaciones, Televisión de Galicia, así lo han venido a poner de manifiesto. De haber sido un representante en nombre y por cuenta ajena debería haber facturado a las orquestas por el importe de su comisión y no existe ni una sola factura de este tipo. Además, la obligada tributaria asume el buen fin de las operaciones que contrata de forma tal que si el cliente (normalmente, la comisión de fiestas) no paga el precio convenido por el espectáculo adquirido, la orquesta cobra igualmente su caché que es abonado por Representaciones Lito (así lo vino a reconocer el representante del Grupo Lito en la diligencia Nº 5 de 23 de diciembre de 2013 del Expediente Administrativo).

En consonancia con lo anterior, cabe sostener que la cifra de negocio de Representaciones Lito procede tanto de la producción musical como de la intermediación; como se acaba de indicar, ambos servicios



eran facturados de manera unitaria al cliente que pagaba el espectáculo que recibía. En este sentido, son especialmente significativas las diligencias obrantes en el Expediente Administrativo Nº 3 de 16/12/2013, la Nº 5 de 23/12/2013 o la de 27/01/2014. En particular, de la primera de ellas, el representante de los obligados tributarios, Sr. Matías , al solicitarle la Inspección que describa las actividades del Grupo (Grupo Lito), señala lo siguiente:

"El Grupo tiene como actividades de negocio (dejando al margen la actividad de centro deportivo y de hostelería de Condesa y Bamavi) dos grandes áreas complementarias: 1) Espectáculos musicales; y, 2) Cesión de uso de escenarios, equipos de sonido e iluminación y medios de transporte (básicamente desarrollado por ESMULI).

Centrándonos en la actividad de Espectáculos musicales (orquestas) cabe señalar: El entorno de negocio del Grupo está constituido por los siguientes sujetos: Clientes-Agentes-Orquestas.

1) Los clientes son las llamadas Comisiones de Fiestas, las Entidades Públicas y empresas privadas del sector de la hostelería y del espectáculo. 2) Los agentes realizan una actividad comercial para conseguir actuaciones para las orquestas del entorno del Grupo. 3) Las orquestas es (son) un conjunto de personas lideradas por uno de ellos (se conoce como "encargado") compuesta por músicos, técnicos de montaje, conductores, técnicos de sonido y de iluminación. (...)"

Es, pues, la propia obligada tributaria la que expuso a los actuarios cual era su actividad real y quiénes eran los sujetos intervinientes en la misma.

4.- La misma documentación a la que venimos haciendo referencia, puso también de manifiesto que el volumen de facturación no oficial estaba en torno al 90% (solo se facturaba oficialmente un 8 o 10%), y aquella estaba constituida, principalmente, por la contratación con las comisiones de fiestas. Ello, no obstante, lo que se vendía a un Concello, Diputación, empresa privada etc., era exactamente lo mismo que lo que se vendía a una comisión de fiestas (véase al respecto diligencia del Expediente Administrativo Nº 5 de 23/12/2013 en la que la propia obligada tributaria realiza tal afirmación).

5.- Por otra parte, y como la propia obligada tributaria reconoció (véase diligencia Nº 14 de 5 de mayo de 2014), al no disponer de facturas de gastos, tuvo la necesidad de realizar operaciones de mera cobertura (facturación entre sociedades del grupo) para compensar ingresos y gastos, las cuales, en realidad, no respondían a operaciones reales de la propia obligada tributaria sino a compras de bienes o servicios realizados por otras entidades del grupo (empresas soporte) para las orquestas representadas y que al no poderse facturar a éstas, se facturaban a la primera (obligada tributaria).

6.- Por último y en relación con los representantes de zona, la documentación extracontable, las manifestaciones realizadas por la obligada tributaria (por ejemplo, diligencia Nº 3 de 16 de diciembre de 2013) y las realizadas por los propios agentes y que figuran en el Expediente Administrativo, permiten concluir que se trata de un conjunto de profesionales independientes que desempeñan su actividad en un área determinada (de ahí su denominación) y que realizan una labor de intermediación tratando de conseguir clientes para la "Oficina" (Representaciones Lito), ofertando el espectáculo que vende Representaciones Lito con los presupuestos que la Oficina proporciona; no se relacionan con las orquestas, sino, directamente, con la Oficina. Son representantes de Representaciones Lito, actuando en nombre y por cuenta de la obligada tributaria, teniendo estipulado el cobro de una comisión de un 10% sobre el precio final contratado con el cliente (caché). Esa comisión, según se desprende de la documentación extracontable, aparece liquidada periódicamente en las cuentas personales que lleva la Oficina con cada uno de los agentes. Además, de esa misma documentación (recogida en el Expediente como "Contratos con Representantes 2011) se desprende la existencia de una serie de instrucciones, de obligado cumplimiento, procedentes de Representaciones Lito y dirigidas a cada uno de los representantes (firmadas por ellos) y que hacen referencia a: cobros, anulaciones, contratos firmados con las comisiones de fiestas, suspensión de fiestas, seguridad social, contratación orquestas no exclusiva y publicidad y otros gastos.

SEGUNDO : Sentado cuanto antecede, los hechos declarados probados son legalmente constitutivos de:

A) Dos delitos contra la Hacienda Pública por defraudación del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios económicos de los años 2011 y 2012 previstos y penados en los Arts. 305.1 (inciso primero), 2 y 5 del Código Penal y 310 bis del mismo Código en la redacción dada a ambos preceptos por LO 5/2010, puestos en relación con los Arts. 1 , 2 , 4 , 7 , 8 , 10 , 26 , 27 , 28 y 29 del RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

B) Dos delitos contra la Hacienda Pública por defraudación del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a los ejercicios económicos de los años 2011 y 2012, previstos y penados en los Arts. 305.1 (incisos primero y segundo letra b)), 2 y 5 del Código Penal y 310 bis del mismo Código en la redacción dada a ambos preceptos por LO 5/2010, puestos en relación con los Arts. 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 11.1-15 , 69 , 75 , 84 , 88 , 90



y 92 - 100 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido , en la redacción vigente en cada uno de los periodos impositivos.

C) Dos delitos contra la Hacienda Pública por defraudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (omisión de retenciones) correspondientes a los ejercicios económicos de los años 2011 y 2012, previstos y penados en los Arts. 305.1 (inciso primero), 2 y 5 del Código Penal y 310 bis del mismo Código , en la redacción dada a ambos preceptos por LO 5/2010, puestos en relación con los Arts. 99 y 101 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , en la redacción vigente en cada uno de los periodos impositivos.

Indicar que la calificación que realiza el Ministerio Fiscal conforme a la LO 7/2012, de 27 de diciembre de reforma del Código Penal, respecto del ejercicio económico de 2012, no puede ser asumida por el Tribunal habida cuenta que dicha Ley entró en vigor el 17 de enero de 2013 y el devengo del impuesto se produce el último día del periodo impositivo, en el caso concreto y respecto de todos los impuestos, el 31 de diciembre.

En relación con el delito de defraudación tributaria o fraude fiscal, el TS en su S 24-5-2017, nº 374/2017, rec. 1729/2016 , ha señalado que "el tipo penal se constituye objetivamente por: a) Un autor caracterizado por ser deudor tributario. Se trata de un «delito especial» que solamente puede cometer quien tiene esa condición. Lo que no exige que el autor lleve a cabo el comportamiento típico por su propia mano; b) un aspecto «esencialmente omisivo» en cuanto que supone la infracción del deber de contribuir, que la doctrina clasifica dentro de los «mandatos de determinación», que llevan a clasificar el delito dentro de la categoría de «en blanco»; c) pero que no se limita a la mera pasividad, por lo que, asume cualquiera de las modalidades de acción u omisión que el precepto citado prevé, lo que no basta es la mera elusión de la presentación de la preceptiva declaración y liquidación, o la inexactitud de ésta, ya que el desvalor de la acción exige el despliegue de «una cierta conducta o artificio engañoso», que lleva a incluir este delito dentro de la categoría de los de «medios determinados» funcionales para mantener oculta a la Hacienda la existencia del hecho imponible; d) que requiere un resultado constituido por el «perjuicio económico para la Hacienda» que será típico si alcanza la cantidad fijada en la norma penal; e) que este perjuicio derive de aquella actuación engañosa, lo que excluye de la tipicidad los casos en que el comportamiento del sujeto no impide u obstaculiza de manera relevante la actuación de comprobación por la Hacienda para la efectividad de la recaudación, diferenciándose por ello de la mera infracción sancionada administrativamente". Y, respectivo al elemento subjetivo, la STS 31/2012 de 19 Ene. 2012, Rec. 568/2011 , ha declarado, con apoyo en la Sentencia 1244/2003, de 3 de octubre (La Ley 10330/2004), que "el delito contra la Hacienda Pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar pero éste, que es evidente en quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible".

Ninguna duda ofrece al Tribunal tras la práctica de la prueba en sede de juicio oral y examinada la abundante documental incorporada a la causa en soporte digital, que, en el caso concreto, concurren en la obligada tributaria, la mercantil "Representaciones Lito SL" y en su administrador de hecho, Ramón , los elementos objetivos y subjetivos que permiten afirmar la comisión, por cada uno de ellos, de seis delitos fiscales por la defraudación en los tres impuestos (Sociedades, Valor Añadido y Renta de las Personas Físicas) correspondientes a los ejercicios económicos de los años 2011 y 2012.

La prueba de los hechos deriva, en esencia, de las conclusiones alcanzadas por la Inspección de Hacienda y obrantes en el extenso informe elaborado, debidamente ratificado en sede plenaria por sus firmantes, Inspectores Srs. Luis Enrique y Belarmino , y sometido a la oportuna contradicción, no habiendo resultado desvirtuado por la prueba de descargo practicada por la defensa de ambos encausados.

En primer lugar, concretar que la obligada tributaria es la mercantil Representaciones Lito, S.L., la cual formaba parte de un conjunto de sociedades cuyo capital social era en su totalidad propiedad del encausado Ramón ; son las denominadas empresas soporte: Soner, Esmuli, Escena Rent y Producciones Artísticas Lito, de las que la obligada tributaria recibía su auxilio en cuanto eran titulares de los medios materiales precisos para la ejecución del espectáculo musical.

Cumple indicar que, con independencia de que ese conjunto de sociedades pueda integrar o no el concepto de "Grupo" a efectos mercantiles (la defensa lo niega), lo cierto es que de lo que ahora se trata, como ya indicamos más arriba, es de averiguar la verdad material; y, en este sentido, lo que se desprende de la prueba documental y de las propias afirmaciones del representante de la obligada tributaria en el curso de las actuaciones inspectoras, es que Representaciones Lito SL en los ejercicios económicos de 2011 y 2012 venía actuando a través de las distintas empresas del grupo, facturando su actividad a unas u otras indistintamente. Es significativa, a este respecto, la diligencia Nº 3 de 16 de diciembre de 2013, en la que se afirma por parte



del representante de la obligada tributaria: "Actividad del Grupo: En 2009 y 2010 la actividad de espectáculos musicales la desarrollaban fundamentalmente Espectáculos Lito y Producciones Artísticas Lito *sin que exista ningún criterio para que facturase una empresa u otra* . En 2011 y 2012 se factura con Escena Rent (en 2012), Representaciones Lito y Producciones Artísticas Lito".

En segundo lugar, sirva para todos los impuestos, que el hecho del que hay que partir es que la obligada tributaria, como ya se ha expuesto en el Fundamento antecedente, llevaba una doble contabilidad, la oficial, reflejada en los libros oficiales y conforme a la cual hizo el cálculo de los diferentes tributos, y que se correspondía, en esencia, con las operaciones mercantiles objeto de su actividad (producción musical e intermediación) por las que emitía factura; y, la no oficial, integrada por el resto del volumen de su negocio (en torno al 90%) por el que no emitía factura y que derivaba de la contratación con las comisiones de fiestas. Esta contabilidad no oficial, como también se indicó, estaba perfectamente asentada en soportes informáticos, en hojas de cálculo Excel con cuentas personales de las orquestas, de los representantes de zona, etc., en registros de caja extracontables etc., y fue lo que permitió a la Inspección de tributos conocer la realidad contable de la obligada tributaria. Esta doble realidad fue reconocida y asumida por los encausados a lo largo de todo el procedimiento de Inspección (véase diligencia N° 4 de 18 de diciembre de 2013, ya referida) y, desde luego, no ha resultado desvirtuada por prueba en contrario.

La defensa de los encausados no ha negado esta doble realidad, es más, en el informe pericial aportado, realizado por el Sr. Agustín y sometido a la oportuna contradicción en el acto del juicio, ni siquiera se alude a ella. Todos sus esfuerzos (en lo que hace al IS y al IVA) se han centrado, principalmente, en rechazar la conclusión de Hacienda atinente a la actividad que la obligada tributaria venía desempeñando: la de representación en nombre propio y por cuenta ajena, estando su cifra de negocio constituida por el precio del producto vendido al cliente, producto que procedería de la producción musical y de la intermediación. O, dicho de otro modo, la defensa ha intentado sostener que Representaciones Lito SL, se dedicaba única y exclusivamente a la intermediación, esto es, a la representación de músicos y orquestas actuando como un mero representante en nombre y por cuenta ajena, cuya retribución estaba constituida por la comisión que cobraba a sus representados; y, solamente por esa comisión, que es lo que constituye su cifra de negocio, es por lo que ha de tributar en el Impuesto de Sociedades y es la base a declarar en el IVA repercutido, deduciendo después el IVA soportado por la adquisición de bienes o prestación de servicios, ingresando la diferencia en Hacienda.

Pues bien, siendo la expedición de facturas a los Ayuntamientos, salas de fiesta, Diputación, etc. (facturación oficial), uno de los principales indicios que permiten afirmar que la actividad de Representaciones Lito SL no se limitaba a la simple representación en nombre y por cuenta ajena, en el informe pericial de la defensa (debidamente ratificado), se intenta desvirtuar dicho indicio, -partiendo siempre de que la relación que une a una comisión de fiestas (organizador del evento/empleador) con los músicos y las orquestas es una relación laboral de carácter especial regulada en el RD 1435/1985, de 1 de agosto-. Así, se afirma, en síntesis, que Representaciones Lito solo debería emitir facturas por el importe de su comisión y que la emisión de facturas a los Ayuntamientos por el importe total del espectáculo vendido (caché de la orquesta más su comisión) "resultó indebida", fundamentalmente, porque la naturaleza de la relación laboral que une al organizador del evento con los músicos excluye la imposición indirecta. Dicho argumento no puede admitirse; no solo se contradice con la afirmación primera "Representaciones Lito solo debería emitir facturas por el importe de su comisión" sino que solamente sería válido si el Ayuntamiento contratase directamente con la orquesta o con los músicos, pero resulta que la contratación no se produce con éstos sino con Representaciones Lito. De otro lado, lo que se obvia en esa argumentación de la defensa es que, si realmente Representaciones Lito es un mero representante por cuenta ajena, la factura por el importe de su comisión debería haberla expedido a las orquestas que es a quienes representa, y no a los Ayuntamientos, y, ni una sola factura existe en tal sentido.

Se añade también en dicho informe pericial (para tratar de justificar la "indebida" emisión de facturas por parte de Representaciones Lito a los Ayuntamientos) que las Administraciones Públicas "acababan forzando" la emisión de facturas por el representante musical (Representaciones Lito) y, ello, porque atendida la legislación administrativa, (se cita expresamente en el informe el RDL 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el TR de la Ley de Contratos del Sector Público y el RDL 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el TR de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público), resulta, de un lado, que la orquesta, en cuanto conjunto de músicos-trabajadores, al no poderse calificar de empresario o profesional ni tener personalidad jurídica, no puede contratar con la Administración, luego es el representante (persona física empresario o persona jurídica válidamente constituida) quien acaba contratando en su propio nombre porque es la única forma de colocar en el mercado su producto. Y, de otro lado, al tener que responder la contratación de cualquier persona por parte de la Administración a los principios de de igualdad, mérito y capacidad, resulta obligado, para la contratación de cada músico, realizar un largo proceso de selección, proceso por el que los Ayuntamientos no están dispuestos



a pasar (según se afirma), por lo que, una vez más, se busca la contratación con el representante al que no le queda más remedio que expedir factura por el total del evento musical.

Pues bien, al margen de otras consideraciones, el argumento que cabe calificar de osado y que no deja de ser más que un argumento teórico sin acreditación objetiva alguna, no puede ser asumido por el Tribunal. En esencia, no solo porque ni una sola vez, a lo largo de toda la actividad inspectora, se ha puesto de manifiesto por parte de la obligada tributaria que su forma de proceder, a la hora de expedir facturas a los Ayuntamientos, le hubiera sido impuesta por los mismos, sino, también, porque con ese argumento no se explica el actuar de Representaciones Lito respecto de empresas privadas (salas de fiestas, por ejemplo) a las que también emitía factura por el total del espectáculo vendido (véanse, por ejemplo, Fra. N° 39 de 18/02/2012, N° 49 de 2302/2012 o la N° 57 de 25/02/2012).

En definitiva, ningún argumento sólido se aporta por la defensa que permita sembrar la duda en el Tribunal acerca de que los ingresos, el volumen de negocio, de la obligada tributaria procedían solamente de la intermediación tal y como se sostiene. Procede insistir en que, además del dato objetivo derivado de la manera de actuar de Representaciones Lito cuando contrataba con aquellos entes o entidades públicas o privadas que le exigían factura, toda la documentación intervenida y analizada al detalle por los actuarios de Tributos lleva a concluir que la cifra de negocio de Representaciones Lito derivaba tanto de la producción musical como de la intermediación. De ser Representaciones Lito un mero representante por cuenta ajena de las orquestas, como pretende la defensa, carece de sentido que, entre aquella documentación extracontable, se hallasen una pluralidad de contratos privados suscritos entre la comisión de fiestas de turno de un lado y el representante de zona en representación de los músicos/orquesta, de otra, en cuyo clausulado se recogía una autorización de la comisión de fiestas al representante del contrato (generalmente) para que por éste o por personal del mismo se pudiese firmar en nombre de la primera todo tipo de documentación (Seguridad Social, permisos, etc.), dando con ello cumplimiento a las obligaciones derivadas del referido Real Decreto 1435/1985. Es más, en las normas escritas entregadas por Representaciones Lito a los agentes de zona, se hace expresa referencia a la necesidad de contar con autorización de las comisiones de fiestas, restaurantes, salas etc., para poder dar de alta a los músicos a través del sistema de red utilizado por la obligada tributaria.

Esta manera de proceder, sirve para evidenciar que la forma de actuación, en la práctica, de la obligada tributaria era no solo la de un representante por cuenta ajena, sino la de un prestador de servicios que vende un producto determinado y cerrado, el espectáculo musical. La normativa existente, obsoleta, que sin duda cumplía, le venía sirviendo, tal y como sostienen las acusaciones, de cobertura para ocultar su verdadera realidad y sus verdaderos ingresos.

Y, en lo atinente al IRPF, en concreto, en relación con la obligación de practicar retenciones a cuenta del mencionado impuesto por los rendimientos de trabajo personal y de actividades profesionales de los agentes de zona que la obligada tributaria tenía a su servicio, la defensa se cuestiona, por una parte, quien tendría, en su caso, obligación de retener, habida cuenta que las relaciones comerciales de los agentes de zona son con las comisiones de fiestas y su retribución se detrae del caché que cobra cada artista, no del rendimiento que cobra Representaciones Lito; y, de otro lado, aun cuando existiese un contrato entre Representaciones Lito y los agentes de zona, la obligación de retener de la encausada solo tendría lugar si los agentes de zona actuasen como profesionales (simples comisionistas) sin asumir el riesgo y ventura de las operaciones mercantiles; en otro caso, esto es, si los agentes de zona asumiesen el riesgo y ventura de las operaciones en las que intervienen su actuación se calificaría de empresarial y la encausada no tendría obligación de practicar retención alguna por IRPF, añadiendo que la Administración Tributaria tendría que haber examinado contrato por contrato.

Pues bien, como ya indicamos en el Fundamento Primero de la presente resolución, del conjunto de la prueba practicada, y, en particular, de las manifestaciones realizadas por la obligada tributaria a los actuarios (ver diligencia N° 3 de 16/12/13), de las manifestaciones efectuadas por los propios agentes de zona obrantes en el Expediente Administrativo y de la documentación intervenida a la obligada tributaria, cabe colegir: 1º) Que los agentes de zona aun cuando se trate de profesionales independientes, realizan una labor de agencia comercial. 2º) Que esa labor de agencia la realizan para Representaciones Lito, colocando su producto en el mercado; tratan de conseguir clientes para la "Oficina" (Representaciones Lito), ofertando el espectáculo que vende Representaciones Lito con los presupuestos que la Oficina proporciona; no se relacionan con las orquestas, sino, directamente, con la Oficina, intermediando entre ésta y la comisión de fiestas; son, pues, representantes de Representaciones Lito, actuando en nombre y por cuenta de la obligada tributaria (de hecho, en algunos de los contratos privados que suscriben con las comisiones de fiestas reseñan expresamente que actúan en representación de alguna de las entidades del grupo, por ejemplo, Espectáculos Lito). 3º) Cuando cierran una actuación musical, siempre con el visto bueno de la Oficina, lo hacen por un precio global que comprende el caché (precio) de la orquesta y el porcentaje que se lleva la Oficina de representación. 4º)



No existe prueba alguna de la que se desprenda con claridad y objetividad que los representantes de zona negociasen el porcentaje de su comisión con las comisiones de fiestas. 5º) Esa comisión, según se desprende de la documentación extracontable, aparece liquidada periódicamente en las cuentas personales que llevaba la Oficina con cada uno de los agentes. Y, 6º) Existían una serie de instrucciones escritas, a modo de contrato, procedentes de Representaciones Lito y dirigidas a cada uno de los representantes (firmadas por ellos) y que hacían referencia a: cobros, anulaciones, contratos firmados con las comisiones de fiestas, suspensión de fiestas, seguridad social, contratación orquestas no exclusiva y publicidad y otros gastos.

Deducir de todas esas premisas que la comisión que percibían los representantes de zona procedía de Representaciones Lito fluye con naturalidad, pues si representaban a la obligada tributaria lógico es que la retribución de sus servicios, en forma de comisión, procediese de su comitente: "Representaciones Lito".

Además, que en su labor de mediación no asumían el riesgo y ventura deriva, fundamentalmente, de que el mismo era asumido por la oficina de representación, esto es, por Representaciones Lito, como ya hemos expuesto; cuestión distinta, es que con cargo a esa comisión tuviesen que asumir ciertos gastos, pero ello no hace variar la calificación de su actividad como "profesional", y, en consecuencia, su remuneración está sujeta a retención.

En definitiva, queda claro que los agentes de zona son simples comisionistas y la ausencia de contratos escritos ha contribuido a la opacidad de la obligada tributaria respecto de sus obligaciones fiscales, en este caso, en relación con la obligación de practicar la correspondiente retención por los rendimientos de la actividad desarrollada por los agentes de zona, de conformidad con lo dispuesto en la Ley y en el Reglamento del IRPF, obligación que, evidentemente, la obligada tributaria incumplió.

Atendiendo, en suma, a lo expuesto, el mecanismo defraudatorio es claro. Tributando la obligada tributaria solamente por el volumen de negocio resultante de la contratación con entes públicos o con empresas privadas (facturación oficial), permanecía oculta para Hacienda el grueso de su cifra de negocio, constituida por la contratación con las comisiones de fiestas. Además, al no existir en el sector del espectáculo público más regulación que la derivada del RD 1435/1985, Representaciones Lito se ha servido de esa normativa y de los propios representantes de zona (con quienes no suscribía ningún contrato escrito) para evitar, de un lado, expedir facturas a las comisiones de fiestas con las que contrataba pues lo impedía la normativa existente (lo que facilitaba la ocultación de esos ingresos), y, de otro lado, para impedir que se conociese quien era la verdadera persona o entidad que se hallaba detrás de esas contrataciones que era, además, la beneficiaria de las mismas (al suscribir los contratos los representantes de zona). A mayores, la existencia de ese conjunto de empresas (aun cuando formalmente puedan no tener la consideración de "Grupo" al amparo de la legislación mercantil, materialmente sí) también ha contribuido a que las entradas y salidas de dinero se hicieran indistintamente entre unas y otras, fomentando, de ese modo, la opacidad en lo que al hecho imponible se refiere.

Finalmente y por lo que respecta al elemento subjetivo del delito de defraudación tributaria, sin duda, está presente en toda la actuación de los sujetos activos del delito. Que conocían el deber de tributar, es evidente y que no lo hicieron por el volumen total de sus ingresos, también lo es. Pero, no solo eso, sino que ni siquiera tributaron por lo que consideraban debía integrar su volumen de negocio: la comisión de representación, lo que evidencia, aún más, si cabe, que su proceder fue doloso. Su conducta no tiene amparo en la negligencia desde el momento en que la propia obligada tributaria reconoce en la alegación 5ª del trámite de audiencia que la asesoría externa Cytem les puso de manifiesto en reiteradas ocasiones que la contabilidad no reflejaba la imagen fiel. Y, tampoco es óbice a la existencia de dolo el que por la Unidad Regional de Coordinación de Delitos de la AEAT se emitieran dos informes, uno, en el que se entendía que la conducta del obligado tributario no era delito y que procedía la regularización administrativa y, otro, en el que, variando el anterior, entendía que existían indicios de ilicitud penal. Además de haber sido aclarado en sede plenaria el cambio de valoración por la firmante de ambos informes, lo cierto es que, el elemento subjetivo en cuanto se trata de un elemento más del tipo delictivo, es al Tribunal, única y exclusivamente, a quien compete determinar si el mismo está presente o no en la conducta que se atribuye al sujeto/s activo del delito. Y, como hemos expuesto, en el caso concreto, la intencionalidad dolosa es patente y manifiesta.

Por último, cumple señalar que la defensa de los encausados, a través del informe pericial emitido por el perito Sr. Agustín , se cuestiona la existencia de dolo sobre la base de una eventual caducidad del Expediente Administrativo, pues, según se afirma, las actas de disconformidad incoadas el 25 de septiembre de 2014 en base al informe de delito emitido en primer lugar por la Jefa de la Unidad Regional de Coordinación de Delitos de la AEAT de Galicia (informe que rechazaba la existencia de delito y remitía a la correspondiente regularización administrativa) fueron notificadas a persona carente de representación (Sr. Jacobo), transcurriendo 6 meses (durante los cuales no hubo actividad alguna) hasta que la Inspección de Hacienda emitió un nuevo informe complementario al de disconformidad, redactándose, a su vez, por la Jefa de la Unidad Regional de



Coordinación de Delitos de la AEAT de Galicia un nuevo informe sosteniendo que la actividad de la obligada tributaria era constitutiva de delito; al no haberse dictado en ese periodo ningún acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras, el procedimiento administrativo habría caducado, afirmándose, a renglón seguido, que el motivo del cambio de criterio de la Administración Tributaria y de dar traslado de las actuaciones al Ministerio Fiscal fue el de evitar esa caducidad.

Pues bien, al margen de que la notificación fue realizada en la sede del domicilio fiscal de la obligada tributaria y, por lo tanto, la notificación es válida (por todas, Sentencia T.S. (Sala 3) de 1 de octubre de 2012), el argumento carece de total consistencia a la hora de valorar la concurrencia del elemento subjetivo, valoración que, como hemos indicado, corresponde en exclusiva al Tribunal, siendo ajena a la misma las eventuales incidencias acaecidas en el procedimiento administrativo.

TERCERO : En consecuencia, y tal y como hemos venido estableciendo en los Fundamentos antecedentes, el hecho imponible deriva de los ingresos obtenidos por la obligada tributaria procedentes de producción musical y de la intermediación, ingresos de los que hay que partir para el cálculo de los Impuestos sobre Sociedades y del Valor Añadido, bien entendido que los cálculos realizados por la Inspección de Hacienda no han sido cuestionados por la defensa.

A) IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:

Se trata de un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta ley (Art. 1 del RDL 4/2004, de 5 de marzo), constituyendo el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo (Art. 4.1 del referido RD), siendo gravado el sujeto pasivo por la totalidad de la renta que obtenga, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

De conformidad con lo dispuesto en el Art. 10 del citado RDL, "1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores. 2. La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria".

El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad y no excederá de doce meses (Art. 26.1 y 3 RDL), devengándose el impuesto el último día de dicho periodo impositivo (Art. 27).

Atendiendo a ello, en el caso concreto, para hallar *la base imponible* , de la cifra de negocio comprobada hay que deducir los gastos necesarios para el desarrollo de la actividad, en particular, las cantidades satisfechas a las orquestas, las comisiones satisfechas a los agentes de zona y otros gastos de explotación. Resultan, pues, los siguientes importes:

1.- Ejercicio económico de 2011 :

- Ingresos admitidos por la obligada tributaria: 26.096.785 €
- Gastos deducibles: a) Importe correspondiente a las orquestas: 22.181.107,50 €; b) Retribuciones satisfechas a agentes de zona: 2.487.390,40 €; y, c) Otros gastos de explotación: 430.092,23 €.
- Rendimiento Neto (base imponible): Ingresos - Gastos: 998.194,87 €

2.- Ejercicio económico de 2012 :

- Ingresos admitidos por la obligada tributaria: 23.973.409 €
- Gastos deducibles: a) Importe correspondiente a las orquestas: 20.311.081,65 €; b) Retribuciones satisfechas a agentes de zona: 2.313.369,90 €; y, c) Otros gastos de explotación: 379.859,80 €.
- Rendimiento Neto (base imponible): Ingresos - Gastos: 969.097,65 €

Frente a las bases imponibles comprobadas, la obligada tributaria había declarado unas bases imponibles de 47.319,38 euros para el año 2011 y de 24.810,91 euros para el año 2012.

Aplicadas a esas bases imponibles el tipo impositivo del 30% (Disposición Adicional 8ª del TRLIS) y descontados los pagos fraccionados en cada uno de los periodos (455,40 € en el ejercicio de 2011 y 4.486,44 en el 2012), así como las correspondientes autoliquidaciones (11.374,45 € en 2011 y 1.716,29 € en 2012), **la cuota tributaria** que resulta es de: **287.628,61 €** para el ejercicio de 2011 y de **284.526,57 €** para el ejercicio de 2012.

En ambos casos, la cuota tributaria defraudada excede del límite de 120.000 euros al que alude el Art. 305 del Código Penal .



B) IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO:

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, entre otras, las siguientes operaciones: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales (Art. 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Valor Añadido), constituyendo esas entregas de bienes y prestaciones de servicios el hecho imponible (Art. 4 LIVA). Por su parte, el Art. 5.1 de la Ley determina a quien reputa empresarios o profesionales, señalando en la letra a) las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo, y, en la letra b) las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. A su vez, el apartado 2 de este mismo artículo, refiere "Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios". Y, el Art. 11.2 de la Ley establece que a efectos del impuesto, se considerarán prestaciones de servicios: 15º.- "Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios".

Pues bien, Representaciones Lito S.L., tal y como ha quedado acreditado y se ha expuesto en los Fundamentos antecedentes, en tanto en cuanto se trata de un representante en nombre propio y por cuenta ajena que además de realizar funciones de representación se dedica a la producción musical, comercializando, vendiendo a terceros, el producto (espectáculo musical) ejecutado por orquestas y artistas, no cabe duda, que su actividad se halla sujeta al Impuesto del Valor Añadido.

La base imponible, que generalmente se calculará por el régimen de estimación directa (en el caso de Representaciones Lito así ha sido), estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas (Art. 78.1 de la LIVA); en el caso concreto, el cálculo del IVA de la obligada tributaria deberá realizarse sobre el volumen de operaciones que constituyen sus ingresos, deduciéndose las cuotas de IVA que efectivamente se hayan soportado, y que, sustancialmente, en el presente supuesto, serán las procedentes de la facturación de las empresas soporte, habida cuenta que la actividad de los dos otros agentes económicos (orquestas y agentes de zona) no ha sido objeto de facturación.

Habiendo declarado la obligada tributaria (facturación oficial) una base imponible de 2.160.422,76 euros para el año 2011 y de 1.997.967,39 para el año 2012 y siendo la cifra de negocio comprobada, respectivamente, de 26.096.785 € y de 23.973.409 €, procede incrementar las *bases imponibles* en el importe de las ventas no declaradas; en concreto, para el ejercicio de 2011 será de 23.936.372,34 euros y para el ejercicio de 2012 será de 21.975.441,61 euros .

Realizada proporcionalmente la distribución trimestral en función de las bases imponibles declaradas en cada uno de los periodos impositivos sujetos a comprobación y aplicado el tipo impositivo correspondiente, que será el 18% hasta el 1 de septiembre de 2012 y, a partir de esa fecha, será el del 21%, y deducidas las cuotas de IVA soportado acreditadas, resultan unas **cuotas tributarias** totales de: **4.308.547,02 €** para el ejercicio 2011 (desglosadas por trimestres, serían: 243.954,54 € + 873.542,12 € + 2.873.887,01 € + 317.163,35 €) y **4.039.592,01 €** para el ejercicio 2012 (desglosadas por trimestres, serían: 279.559,49 € + 554.864,77 € + 2.582.459,09 € + 632.708,66 €).

A la vista, pues, de las cuotas tributarias defraudadas y, a efectos de punición, procede encuadrar los hechos, respecto de ambos ejercicios 2011 y 2012, en el Art. 305.1 b) del Código Penal en su redacción dada por LO 5/2010 de 22 de junio, debiendo considerarse las defraudaciones de especial trascendencia y gravedad. En este sentido, la Sentencia TS 31/2012 de 19 Ene. 2012, Rec. 568/2011 , señalaba: "Así las cosas, atendido que el artículo 305 del Código Penal (LA LEY 3996/1995), en lo que se refiere a la cuota defraudada, exige una especial trascendencia y gravedad de la defraudación para imponer la pena en la mitad superior, pena que podría alcanzarse aunque no concurriese agravante alguna, se considera adecuada y proporcionada a esa especial trascendencia la suma que resulte de multiplicar por cinco el límite de los 120.000 euros, es decir, seiscientos mil euros, que supera en bastante la media a la que se hacía antes referencia". En el caso concreto, la cuantía de las cuotas tributarias defraudadas excede, con creces, de esos 600.000 euros, por lo que la calificación conforme al subtipo agravado no ofrece duda.

Como ya indicamos, no resulta de aplicación el Art. 305 bis del Código Penal , pues dicho precepto fue introducido por LO 7/2012, de 27 de diciembre, en vigor el 17 de enero de 2013 y el devengo del impuesto, en los supuestos de tributos periódicos o de declaración periódica, -cuál es el caso-, como quiera que para el cálculo de la cuota hay que estar a lo defraudado en cada periodo impositivo, se produce el último día ese periodo, por lo tanto, a 31 de diciembre y, en dicho momento, el referido precepto no estaba en vigor.



C) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (Retenciones a cuenta del IRPF por rendimientos de trabajo personal y de actividades profesionales).

Como hemos expuesto, la obligación de practicar la correspondiente retención por las comisiones satisfechas a los agentes de zona y el correlativo ingreso en el Tesoro Público, deriva del articulado de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de su Reglamento, obligación que la obligada tributaria no cumplió. En concreto, el Art. 99 de la referida Ley determina en su apartado 1. "En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los pagos a cuenta que, en todo caso, tendrán la consideración de deuda tributaria, podrán consistir en: a) Retenciones. (...)", y en el apartado 2. "Las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan. Estarán sujetos a las mismas obligaciones los contribuyentes por este impuesto que ejerzan actividades económicas respecto a las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente, o sin establecimiento permanente respecto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el apartado 2 del artículo 24 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes". Por su parte, el Art. 101 determina los porcentajes de retención, y en el apartado a) del punto 5 de dicho artículo se establece el porcentaje del 15% para los rendimientos de actividades profesionales establecidos en vía reglamentaria, porcentaje que se reduce al 7% "sobre los rendimientos de actividades profesionales que se establezcan reglamentariamente". Esos porcentajes de retención se ampliaron al 19 y 9%, respectivamente, en virtud de la modificación introducida por Ley de 14 de julio de 2012, en vigor al día siguiente.

Habiéndose abonado a los agentes de zona 2.487.390, 40 euros en el año 2011 y 2.313.369,90 euros en el año 2012, tras realizar una distribución proporcional por trimestres en función de los ingresos de la obligada tributaria, conociéndose que la comisión percibida por los agentes de zona era del 10%, resulta, para el *ejercicio 2011*, una **cuota tributaria defraudada de 347.104,87 euros** (desglosadas por trimestres, serían: 19.653,31 € + 70.414,17 € + 231.486,09 € + 25.551,30 €); y, para el *ejercicio 2012*, la **cuota tributaria defraudada** asciende a **323.411,95 euros** (desglosadas por trimestres, serían: 18.016,64 € + 69.992,54 € + 210.263,69 € + 25.139,08 €).

En ambos ejercicios se superan los 120.000 euros a los que alude el tipo delictivo.

CUARTO : De los delitos definidos en los Fundamentos antecedentes, son penalmente responsables en concepto de autores, por su participación material, directa y voluntaria en los hechos, los encausados, Ramón y la mercantil Representaciones Lito, S.L., en virtud de lo dispuesto en los Arts. 28, 31 y 31 bis del Código Penal en la redacción dada por LO 5/2010 de 22 de junio.

En relación con la persona física, Ramón, responsable en atención a lo dispuesto en los Arts. 28 y 31 del Texto Punitivo, ha señalado el TS en su Sentencia 1940/2000 de 18 Dic. 2000, Rec. 4538/1998 que "El vigente art. 31 del CP, cuyo antecedente era el 15 bis introducido por la Ley de Reforma de 25 Jun. 1983, constituye una regla complementaria de la autoría fijada en el art. 28 del mismo Texto que tiene por objeto, en aras de preservar el principio de legalidad, delimitar la existencia de posibles autores en aquellos casos en que por tratarse de delitos especiales se exige la concurrencia de determinadas condiciones o cualidades para ser considerado autor de los mismos. El caso paradigmático era el de las personas jurídicas y quien debía responder penalmente de sus actos ilícitos, constituyendo recurso habitual la apelación a dicha personalidad con el objeto de eludir las personas físicas partícipes e integrantes de las mismas su propia responsabilidad penal, resultando por ello una regla extraordinariamente útil, aplicable especialmente a delitos de naturaleza patrimonial o económica en los que es preciso discernir quién es el «verdadero dueño de la voluntad social», que salva en todo caso el principio de legalidad mencionado. Por ser meramente complementaria o aclaratoria del art. 28 del CP, ni implica una presunción de autoría, ni un caso de responsabilidad objetiva, pues el agente en todo caso debe ser autor conforme al artículo citado en último lugar (ver al respecto la TS S 29 Nov. 1997)".

Siendo el delito contra la Hacienda Pública tipificado en el art. 305 del CP un delito especial propio, según la opinión mayoritaria, es exigible para su comisión que la defraudación alcance a tributos propios del autor y, tratándose de sociedades, la relación tributaria subyacente (art. 35 de la LGT) está integrada subjetivamente por la sociedad como sujeto pasivo de la misma y la Hacienda Pública. Sin embargo, a través de la regla del Art. 31 mencionado se introduce la responsabilidad de la persona física al sancionar «al que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre y representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias



se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre». En el caso concreto, siendo la obligada tributaria la mercantil "Representaciones Lito, S.L.", Ramón , socio mayoritario de la sociedad y Presidente de su Consejo de Administración y Consejero Delegado junto con Cirilo y Justo , resulta penalmente responsable por cuanto, según se desprende del conjunto de la prueba practicada, era él el que ejercía el control material de la entidad, el que la dirigía e impartía las órdenes oportunas a sus subordinados, en particular, a los agentes de zona, el que en ocasiones firmaba los contratos que suscribía con entes públicos (así, por ejemplo, con la Televisión de Galicia en los años 2011 y 2012), en definitiva, el que tenía el dominio funcional del hecho. El que el Consejo de Administración de la entidad, -obligada tributaria-, estuviese integrado por otras dos personas más y que precisase de actuación mancomunada (con la firma de dos de los Consejeros) para la realización de operaciones que implicasen disposición de fondos, es un hecho que, en todo caso, podrá tener relevancia frente a terceros en el tráfico jurídico-mercantil, pero que, en modo alguno, interfiere en la responsabilidad penal del encausado, auténtico dominador del hecho. Cabría discutir si debería haberse traído al procedimiento a los otros dos Consejeros Delegados, pero sería una discusión baldía desde el momento en que habiendo declarado en calidad de investigados, no se formuló acusación frente a ellos. En cualquier caso, su presencia en el procedimiento tampoco excluiría la responsabilidad penal de Ramón .

Y, por lo que respecta a la responsabilidad de la persona jurídica, Representaciones Lito, S.L., como dice la STS de 13-6-2016, nº 516/2016, rec. 1765/2015 , "El art. 31 bis del Código penal actúa como una cláusula de determinación de la autoría definitoria del tipo de autor en las personas jurídicas. El art. 31 bis señala los presupuestos que han de concurrir para la declaración de responsabilidad de la persona jurídica como autora del delito, esto es, un delito cometido por persona física - representantes legales o por empleados- en nombre o por cuenta de una persona jurídica o en el ejercicio de las actividades sociales por cuenta y en beneficio directo o indirecto (en "su provecho", en la redacción del citado artículo al tiempo de los hechos) de la persona jurídica, y que por ésta no se hayan adoptado las medidas de organización y gestión necesarias, que incluyen medidas de vigilancia y control de los posibles resultados típicos que en el ejercicio de su actividad la persona jurídica pueda realizar. En el diseño de esta imputación a título de autor del delito a la persona jurídica, el legislador ha optado por un sistema vicarial, siendo independiente la responsabilidad penal de la persona física y de la jurídica (art. 31 ter Código Penal , -Art. 31 bis.2 en la redacción vigente al tiempo de los hechos-), respondiendo cada una de ellas de su propia responsabilidad". Y como dice la Sentencia del Alto Tribunal de 29-2-2016, nº 154/2016, rec. 10011/2015 , EDJ 2016/10795, a propósito de lo que deba entenderse por "provecho", "... hace alusión a cualquier clase de ventaja, incluso de simple expectativa o referida a aspectos tales como la mejora de posición respecto de otros competidores, etc., provechosa para el lucro o para la mera subsistencia de la persona jurídica en cuyo seno el delito de su representante, administrador o subordinado jerárquico, se comete.

_Dice a propósito de ello la reiterada Circular de la Fiscalía (1/2016) que "La sustitución de la expresión "en su provecho" por la de "en su beneficio directo o indirecto", conserva la naturaleza objetiva de la acción, tendente a conseguir un beneficio sin exigencia de que este se produzca, resultando suficiente que la actuación de la persona física se dirija de manera directa o indirecta a beneficiar a la entidad" (Conclusión 3ª)".

Pues bien, atendiendo a todo ello, en el caso concreto, tratándose de delitos contra la Hacienda Pública en los que la entidad Representaciones Lito SL es la obligada tributaria, no cabe duda que reúne la condición de beneficiaria de la actuación fraudulenta, pues con la elusión del pago de los tributos, en cuantías tan importantes como las comprobadas, su patrimonio no se vio mermado. Además, al encontrarnos ante obligaciones tributarias esenciales, como lo son el pago de tributos de carácter ordinario (Sociedades, IVA e IRPF), la constatación de pago y el cumplimiento de las obligaciones fiscales en la cuantía correspondiente a sus ingresos es fácilmente comprobable y controlable, (téngase en cuenta que como dijo la propia obligada tributaria en el trámite de audiencia, la asesoría externa Cytem les puso de manifiesto, en reiteradas ocasiones, que la contabilidad no reflejaba la imagen fiel), por lo que resulta evidente que hubo ausencia de los debidos controles por parte de la persona jurídica respecto del cumplimiento, en legal forma, de las correspondientes obligaciones tributarias ordinarias. Es, por ello, que Representaciones Lito SL debe responder también como autora de los delitos fiscales ya definidos.

QUINTO : En la ejecución de los hechos punibles no concurren circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, por lo que procede imponer a sus autores, las siguientes penas:

A) A Ramón :

1.- Por *cada uno* de los dos delitos contra la Hacienda Pública por defraudación del *Impuesto de Sociedades* (IS): UN AÑO Y SEIS MESES DE PRISIÓN con la accesoria legal de inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y MULTA DEL TANTO de las sumas defraudadas, esto es, multa de 288.000 € por el ejercicio económico de 2011 y multa de 285.000 euros por el ejercicio económico de 2012, con responsabilidad personal subsidiaria de 50 días de privación de libertad para caso de impago de cada una de las multas. Asimismo, se le condena a la 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 por un periodo de tres años por cada uno de los delitos.

2.- Por *cada uno* de los dos delitos contra la Hacienda Pública por defraudación del *Impuesto sobre el Valor Añadido* (IVA): TRES AÑOS DE PRISIÓN con la accesoria legal de inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y MULTA DEL TRIPLO de las sumas defraudadas, esto es, multa de 8.620.000 € por el ejercicio económico de 2011 y multa de 8.080.000 euros por el ejercicio económico de 2012, con responsabilidad personal subsidiaria de 150 días de privación de libertad para caso de impago de cada una de las multas. Asimismo, se le condena a la 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 por un periodo de cuatro años y seis meses años por cada uno de los delitos.

3.- Por *cada uno* de los dos delitos contra la Hacienda Pública por defraudación del *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (IRPF- Retenciones): UN AÑO Y SEIS MESES DE PRISIÓN con la accesoria legal de inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y MULTA DEL TANTO de las sumas defraudadas, esto es, multa de 348.000 € por el ejercicio económico de 2011 y multa de 324.000 euros por el ejercicio económico de 2012, con responsabilidad personal subsidiaria de 50 días de privación de libertad para caso de impago de cada una de las multas. Asimismo, se le condena a la 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 por un periodo de tres años por cada uno de los delitos.

En la determinación de las penas, el Tribunal ha tenido en cuenta la duración del procedimiento desde su incoación hasta el pronunciamiento de la presente resolución, razón por la cual están prácticamente impuestas en los mínimos legales.

B.- *A Representaciones Lito SL* : De conformidad con lo dispuesto en el Art. 510 bis a):

1.- Por *cada uno* de los dos delitos contra la Hacienda Pública por defraudación del *Impuesto de Sociedades* (IS): MULTA DEL DUPLO de la cantidad defraudada, esto es, multa de 576.000 euros por el delito correspondiente al ejercicio económico del 2011 y multa de 570.000 euros por el delito correspondiente al ejercicio económico de 2012. Además, 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 por un periodo de tres años por cada uno de los delitos.

2.- Por *cada uno* de los dos delitos contra la Hacienda Pública por defraudación del *Impuesto sobre el Valor Añadido* (IVA): MULTA DEL TRIPLO de la cantidad defraudada, esto es, multa de 8.620.000 euros por el delito correspondiente al ejercicio económico del 2011 y multa de 8.080.000 euros por el delito correspondiente al ejercicio económico de 2012. Además, 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 por un periodo de cuatro años por cada uno de los delitos.

3.- Por *cada uno* de los dos delitos contra la Hacienda Pública por defraudación del *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (IRPF- Retenciones): MULTA DEL DUPLO de la cantidad defraudada, esto es, multa de 696.000 euros por el delito correspondiente al ejercicio económico del 2011 y multa de 648.000 euros por el delito correspondiente al ejercicio económico de 2012. Además, 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 por un periodo de tres años por cada uno de los delitos.

Las penas se han impuesto en el mínimo legal, con excepción de la correspondiente a la defraudación del IVA que se ha impuesto en su grado medio en atención a la elevada cuantía de la cuota tributaria defraudada.

SEXTO : En orden a la responsabilidad civil, el Art. 116 del Código Penal determina que toda persona criminalmente responsable de un delito o falta lo es también civilmente si del hecho se derivaren daños o perjuicios, estableciendo el apartado 3 de dicho artículo que "la responsabilidad penal de una persona jurídica llevará consigo su responsabilidad civil en los términos establecidos en el artículo 110 de este Código de forma solidaria con las personas físicas que fueren condenadas por los mismos hechos"; y, por su parte, el Art. 109 del mismo Código preceptúa que la ejecución de un hecho descrito por la Ley como delito o falta, obliga a reparar en los términos previstos por las leyes los daños y perjuicios causados.

Por lo tanto, en el caso concreto, los encausados, Ramón y Representaciones Lito SL, deberán indemnizar, conjunta y solidariamente, a la AEAT en el importe de las cuotas tributarias defraudadas, esto es, en 9.590.811,03 euros, cantidad que devengará el interés legal del Art. 26 de la LGT desde la consumación de los delitos.



ULTIMO : De conformidad con lo preceptuado en los Arts. 123 y 124 del Código Penal , y en los Arts. 239 y 240 de la ley de Enjuiciamiento Criminal , las costas procesales causadas han de ser impuestas a los declarados responsables de las infracciones penales, incluidas las de la acusación particular.

Vistos los preceptos legales citados, sus concordantes y demás de general y pertinente aplicación, de conformidad con lo preceptuado en el Artículo 117 de la Constitución , en nombre de S.M el Rey, por la autoridad conferida por el Pueblo Español

FALLAMOS

Que debemos **CONDENAR Y CONDENAMOS** a los encausados, Ramón Y REPRESENTACIONES LITO, S.L., como autores penalmente responsables, cada uno de ellos, de *SEIS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA*, dos por defraudación en el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2011 y 2012, dos por defraudación del Impuesto sobre el Valor añadido de los ejercicios económicos de 2011 y de 2012 y, otros dos, por defraudación en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los ejercicios económicos de 2011 y de 2012, ya definidos, sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a las siguientes penas:

A) A Ramón :

1.- Por *cada uno* de los dos delitos contra la Hacienda Pública por defraudación del *Impuesto de Sociedades* (IS): UN AÑO Y SEIS MESES DE PRISIÓN con la accesoria legal de inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y MULTA DEL TANTO de las sumas defraudadas, esto es, multa de 288.000 € por el ejercicio económico de 2011 y multa de 285.000 euros por el ejercicio económico de 2012, con responsabilidad personal subsidiaria de 50 días de privación de libertad para caso de impago de cada una de las multas. Asimismo, se le condena a la 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 por un periodo de tres años por cada uno de los delitos.

2.- Por *cada uno* de los dos delitos contra la Hacienda Pública por defraudación del *Impuesto sobre el Valor Añadido* (IVA): TRES AÑOS DE PRISIÓN con la accesoria legal de inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y MULTA DEL TRIPLO de las sumas defraudadas, esto es, multa de 8.620.000 € por el ejercicio económico de 2011 y multa de 8.080.000 euros por el ejercicio económico de 2012, con responsabilidad personal subsidiaria de 150 días de privación de libertad para caso de impago de cada una de las multas. Asimismo, se le condena a la 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 por un periodo de cuatro años y seis meses años por cada uno de los delitos.

3.- Por *cada uno* de los dos delitos contra la Hacienda Pública por defraudación del *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (IRPF- Retenciones): UN AÑO Y SEIS MESES DE PRISIÓN con la accesoria legal de inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y MULTA DEL TANTO de las sumas defraudadas, esto es, multa de 348.000 € por el ejercicio económico de 2011 y multa de 324.000 euros por el ejercicio económico de 2012, con responsabilidad personal subsidiaria de 50 días de privación de libertad para caso de impago de cada una de las multas. Asimismo, se le condena a la 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 por un periodo de tres años por cada uno de los delitos.

B.- A Representaciones Lito SL : De conformidad con lo dispuesto en el Art. 510 bis a):

1.- Por *cada uno* de los dos delitos contra la Hacienda Pública por defraudación del *Impuesto de Sociedades* (IS): MULTA DEL DUPLO de la cantidad defraudada, esto es, multa de 576.000 euros por el delito correspondiente al ejercicio económico del 2011 y multa de 570.000 euros por el delito correspondiente al ejercicio económico de 2012. Además, 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 por un periodo de tres años por cada uno de los delitos.

2.- Por *cada uno* de los dos delitos contra la Hacienda Pública por defraudación del *Impuesto sobre el Valor Añadido* (IVA): MULTA DEL TRIPLO de la cantidad defraudada, esto es, multa de 8.620.000 euros por el delito correspondiente al ejercicio económico del 2011 y multa de 8.080.000 euros por el delito correspondiente al ejercicio económico de 2012. Además, 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 por un periodo de cuatro años por cada uno de los delitos.



3.- Por *cada uno* de los dos delitos contra la Hacienda Pública por defraudación del *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (IRPF- Retenciones): MULTA DEL DUPLO de la cantidad defraudada, esto es, multa de 696.000 euros por el delito correspondiente al ejercicio económico del 2011 y multa de 648.000 euros por el delito correspondiente al ejercicio económico de 2012. Además, 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 por un periodo de tres años por cada uno de los delitos.

Todo ello, con expresa imposición de costas, por mitad, a los declarados responsables de las infracciones penales.

En concepto de responsabilidad civil, ambos encausados, conjunta y solidariamente, deberán indemnizar a la AEAT en la cantidad de 9.590.811,03 euros, cantidad que devengará el interés legal del Art. 26 de la LGT desde la consumación de los delitos.

Notifíquese la presente resolución al acusado personalmente y a las demás partes personadas, haciéndoles saber que la misma no es firme y que, contra ella, pueden interponer **Recurso de Casación** preparándolo ante esta Sala dentro de los **cinco días** siguientes a la última notificación de esta sentencia.

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN : En la misma fecha fue leída y publicada la anterior resolución por la Ilma. Sra. Magistrada D^a **CRISTINA NAVARES VILLAR** que la dictó, celebrando Audiencia Pública. Doy fe.