



Roj: **SAP B 3605/2018 - ECLI: ES:APB:2018:3605**

Id Cendoj: **08019370052018100055**

Órgano: **Audiencia Provincial**

Sede: **Barcelona**

Sección: **5**

Fecha: **11/02/2018**

Nº de Recurso: **102/2016**

Nº de Resolución: **113/2018**

Procedimiento: **Procedimiento abreviado**

Ponente: **ENRIQUE ROVIRA DEL CANTO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

1AUDIENCIA PROVINCIAL DE BARCELONA

1SECCIÓN QUINTA

ROLLO: P.A. 102/16

DILIGENCIAS PREVIAS: 3996/13

JUZGADO DE INSTRUCCIÓN Nº 27 DE BARCELONA

SENTENCIA Núm.

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. José María Assalit Vives

D. Enrique Rovira del Canto

D.ª Isabel Massigoge Galbis

En la Ciudad de Barcelona, a 11 de febrero de dos mil dieciocho.

VISTA, en nombre de S.M. el Rey, en juicio oral y público celebrado los pasados días 22 y 26 de enero de 2018 ante la Sección Quinta de esta Audiencia Provincial, la presente causa Rollo P.A. 102/16, procedente del Juzgado de Instrucción núm. 27 de Barcelona, por un delito continuado de falsedad en documento mercantil de los arts. 392 , 390.1.1 º y 2 º y 74, en concurso medial del art. 77 con un delito contra la Hacienda Pública de los arts. 305.1 y 2 y 305 bis.1.a), preceptos todos ellos del Código penal en su redacción dada por la LO 7/2012, de 27 de diciembre; por un delito contra la Hacienda Pública en grado de tentativa del art. 305.1 y 2 , 16 y 62 , o alternativamente de un delito de estafa en grado de tentativa de los arts. 248 y 250.1.5 º , 16 y 62, preceptos todos ellos del Código penal , contra Pedro , con D.N.I. núm. NUM000 , hijo de Jesús María y de Adelina , nacido en Igualada (Barcelona) el día NUM001 /1967, Cirilo , con D.N.I. núm. NUM002 , hijo de Isidoro y de Josefina , nacido en Barcelona el día NUM003 /1950, y la mercantil **VALL DE LACORD S.L.** , sociedad constituida por escritura pública de 25.05.06 por la Sociedad Construcciones y Reformes Escolano S.L., respectivamente representados por los Procuradores de los Tribunales D. Luis Samarra Gallach, D. Alberto Inguanzo Tena y D.ª Montserrat Socias Baezas y asistidos por los Letrados D.ª Olga Rovira Torres, D. Vicente López Moruelo y D.ª María Teresa Fernández Fabrellas, habiendo intervenido como Acusación Particular la Abogacía del Estado en representación de la Agencia Tributaria, así como el Ministerio Fiscal en la función que legalmente le corresponde.

Ha sido designado ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Enrique Rovira del Canto, quien expresa el parecer del Tribunal.

1

2

3



4 ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- El Ministerio Fiscal tras la prueba practicada en el acto de la vista, modificó sus conclusiones provisionales en referencia a los hechos que estimó declarados probados, y calificándolos como constitutivos, por la defraudación del IVA del ejercicio del 2010, de un delito continuado de falsificación de documento mercantil de los arts. 392 , 390.1.1º y 2º y 74, en concurso medial del art. 77 con un delito contra la Hacienda Pública de los arts. 305.1 y 2 y 305 bis.1.a), todos los preceptos citados del Código penal , y en su redacción dada por la L.O. 7/2012 de 27 de diciembre, al serle más beneficiosa que la redacción dada por la L.O. 5/2010, de 22 de junio, y en referencia al concurso medial del art. 77 por la reforma operada por la L.O. 1/2015, de 30 de marzo , por ser más beneficiosa a los acusados; y asimismo, por la defraudación del IVA del ejercicio del 2011, de un delito contra la Hacienda Pública en grado de tentativa de los arts. 305.1 y 2 , 16 y 62 del Código penal en su redacción dada por la L.O. 7/2012 de 27 de diciembre, y de forma alternativa o subsidiaria, de un delito de estafa en grado de tentativa de los arts. 248 y 250.1.5º , 16 y 62 del citado Texto punitivo, y estimando como responsables de todos los delitos en concepto de autores a ambos acusados personas físicas, y a la persona jurídica de los dos delitos contra la Hacienda Pública y el de estafa conforme a los arts. 31 bis , 310 bis y 251 bis del Código penal en su redacción operada por la L.O. 5/2010, de 22 de junio y que entró en vigor el 23.12.10, sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, e interesando para los mismos las penas:

Para cada uno de los acusados, Pedro y Cirilo , por el delito continuado de falsedad, la de 2 años y 6 meses de prisión, con la accesoria de inhabilitación especial para el ejercicio de la profesión u oficio de industria o comercio o administración de empresas por el tiempo de la condena, y 11 meses multa a razón de una cuota diaria de 20 euros, con la responsabilidad personal subsidiaria de un día de privación de libertad por cada dos cuotas impagadas en caso de impago; por el primer delito contra la Hacienda Pública, por el IVA del ejercicio del 2010, la pena de 2 años y 6 meses de prisión, con la inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa de 2.000.000 de euros, con 200 días de arresto sustitutorio en caso de impago, y la pérdida de posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de 5 años; por el delito de estafa, la pena de 10 meses de prisión, inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa de 10 meses, a razón de una cuota diaria de 10 euros, y la responsabilidad personal subsidiaria correspondiente en caso de impago; y de manera alternativa por el delito contra la Hacienda Pública por el IVA del ejercicio 2011 la pena de 10 meses de prisión, con la accesoria de inhabilitación especial del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de condena, 120.000 euros con 12 días de arresto sustitutorio en caso de impago, y la pérdida de posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de 2 años. Y el pago de las costas.

A la mercantil Vall de l'Acord S.L. por el primer delito contra la Hacienda Pública, por el IVA del ejercicio del 2010, la pena de multa de 2.000.000 de euros e inhabilitación para obtener subvenciones o ayudas públicas y gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de 5 años; por el delito de estafa, la pena de 300.000 euros de multa, y de manera alternativa por el delito contra la Hacienda Pública por el IVA del ejercicio 2011 la pena de 150.000 euros de multa e inhabilitación para obtener subvenciones o ayudas públicas y gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de 2 años; así como el pago de las costas.

Debiendo en concepto de responsabilidades civiles indemnizar, todos los acusados conjunta y solidariamente, a la Hacienda Pública, en la cuantía de 937.152,37 euros por la cuota defraudada correspondiente el IVA del ejercicio 2010, más los intereses legales de mora tributaria, conforme a lo dispuesto en el art. 58.2.c) de la Ley General Tributaria (LTG), que correspondan a pagar desde el período de finalización del período voluntario de pago del impuesto hasta la fecha de la sentencia, debiendo devengar desde esta fecha hasta la de su pago efectivo el interés legal del dinero incrementado en dos puntos conforme al art. 576 LECivil .

SEGUNDO.- En el mismo trámite, la Acusación Particular elevó a definitivas sus conclusiones provisionales, si bien suprimiendo el párrafo primero de la letra B de la conclusión sexta (delito contra la Hacienda Pública por el IVA del 2010 respecto de la mercantil acusada), y el párrafo primero del apartado tercero de la letra A de la misma conclusión (delito de estafa respecto de los dos acusados personas físicas), interesando para cada uno de los acusados, Pedro y Cirilo , por el delito continuado de falsedad, la de 2 años y 6 meses de prisión, con la accesoria de inhabilitación especial para el ejercicio de la profesión u oficio de industria o comercio o administración de empresas por el tiempo de la condena, y 11 meses multa a razón de una cuota diaria de 20 euros, con la responsabilidad personal subsidiaria de un día de privación de libertad por cada dos cuotas impagadas en caso de impago; por el primer delito contra la Hacienda Pública, por el IVA del ejercicio del 2010, la pena de 2 años y 6 meses de prisión, con la inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa de 3.000.000 de euros, con responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago, y la pérdida de posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a



gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de 4 años; por el delito de estafa, la pena de 1 año de prisión, inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa de 12 meses, a razón de una cuota diaria de 10 euros, y la responsabilidad personal subsidiaria correspondiente en caso de impago; y de manera alternativa por el delito contra la Hacienda Pública por el IVA del ejercicio 2011 la pena de 1 año de prisión, con la accesoria de inhabilitación especial del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de condena, 150.000 euros con la responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago, y la pérdida de posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de 1 año. Y el pago de las costas.

A la mercantil Vall de l'Acord S.L. por el delito de estafa, la pena de 300.000 euros de multa, y de manera alternativa por el delito contra la Hacienda Pública por el IVA del ejercicio 2011 la pena de 150.000 euros de multa y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de 1 año; así como el pago de las costas.

Y en concepto de responsabilidades civiles el que todos los acusados conjunta y solidariamente indemnicen a la Hacienda Pública, en la cuantía de 937.152,37 euros por la cuota defraudada correspondiente el IVA del ejercicio 2010, más los intereses legales de mora tributaria, conforme a lo dispuesto en el art. 26 de la L. 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (LTG).

TERCERO.- Por su parte las defensas de los acusados, elevaron a definitivas sus conclusiones provisionales, interesando la libre absolución de los mismos, si bien alternativamente en caso de condena interesaron la atenuante de dilaciones indebidas del art. 21.8ª del Código penal .

HECHOS PROBADOS

PRIMERO.- Probado y así expresamente se declara que en el año 2010, los acusados **Pedro** , mayor de edad y sin antecedentes penales y **Cirilo** , mayor de edad y con antecedentes penales no computables, decidieron, a propuesta del primero, adquirir una sociedad ya constituida y en funcionamiento con la que pudieran operar para conseguir de la Agencia Tributaria importantes cantidades de dinero en concepto de devolución de IVA, mediante la aportación de una pluralidad de facturas confeccionadas a nombre de distintas empresas y profesionales en las que se reflejase la prestación de unos servicios y con importes de IVA soportado, que no eran ciertos, y que luego se pudieran deducir e incluir en las declaraciones mensuales de IVA y así obtener un beneficio económico. Así el 4 de febrero de 2010 adquirieron la sociedad **Vall de l'Acord SL** , si bien formalmente figuró como único accionista y administrador el acusado Cirilo .

SEGUNDO.- La sociedad Vall de l'Acord S.L. fue constituida por escritura pública de 25 de mayo de 2006 por la sociedad Construcciones y Reformas Escolano S.L., administrada solidariamente por Gregoria , Teodora y Cayetano , con el 50%, 25% y 25% de participaciones, respectivamente. Estas personas tras gestiones con el acusado **Pedro** , por escritura pública de 4 de febrero de 2010 vendieron la totalidad de sus participaciones al acusado **Cirilo** que fue nombrado nuevo administrador, y éste por escritura pública de 15 de febrero de 2010 otorgó amplios poderes de gestión y dirección al acusado **Pedro** , poderes que le fueron revocados por escritura pública de 8 de agosto de 2010. Ambos acusados de manera conjunta dirigieron, controlaron y gestionaron la sociedad, uno como administrador de hecho y el otro como administrador de derecho, a partir del 4 de febrero de 2010 y al menos hasta finales de enero de 2011 y ello a pesar de que le fueran revocados los poderes al acusado **Pedro** quien desde entonces actuaba como administrador de hecho de la sociedad con la anuencia del otro acusado quien figuraba formalmente como administrador de derecho.

La sociedad tenía por objeto la construcción completa, reparación y conservación de edificaciones, así como trabajos de albañilería y pequeños trabajos de construcción en general. Se encontraba matriculada en el epígrafe del IAE nº NUM004 correspondiente a la actividad de promoción inmobiliaria de edificaciones. La sociedad la actividad que efectivamente realizó fue la promoción de un edificio de viviendas en Mataró situado en calle Mosén Molen nº 37, cuya construcción finalizó en el ejercicio 2009 y se le concedieron las correspondientes cédulas de habitabilidad. Pero ante las dificultades de vender las viviendas y estando pendiente de amortización el préstamo hipotecario concedido para financiar la construcción, los administradores de la sociedad intentaron negociar con Caixa Sabadell para la dación en pago del inmueble y al resultar estas negociaciones infructuosas, pusieron en periódicos anuncios de venta del inmueble, siendo que el acusado Pedro , al tener conocimiento del anuncio de venta del inmueble, se puso en contacto con Gregoria , a quien comunicó su interés en adquirir no el inmueble sino la sociedad porque quería alquilar el inmueble entero a personas originarias de Rusia.

Los acusados antes de la compraventa de las participaciones de la sociedad tuvieron pleno conocimiento de la situación que presentaba la sociedad, la cual tenía como activo el inmueble ya edificado y como pasivo el préstamo hipotecario concedido por Caixa Sabadell con el que se financió la ejecución del inmueble.



TERCERO.- Los acusados, el 4 de febrero de 2010 trasladaron el domicilio fiscal de la sociedad a la calle Josep Tarradellas nº 134, bajos de Barcelona, lugar en el que se encontraba situada la empresa Infanta Centro de Negocios a la que contrataron los servicios de arriendo de una dirección para domiciliar la sociedad y la recepción de la documentación que a nombre de la sociedad llegase.

Los acusados, en el último trimestre del ejercicio 2010, se pusieron también de acuerdo con un tercero, que ha sido declarado rebelde, quien era administrador de las sociedades: Selatan Project SL, Rocinante Solar SL, Naviera de Gasóleos SL y Olivar SL, para poder emitir facturas a nombre de estas sociedades haciendo constar que estas habían efectuado trabajos o prestado servicios a la sociedad **Vall de l'Acord SL** en los ejercicios 2010 y 2011 e incluir unos importes por IVA, lo cual no era cierto, ya que la realidad era que **Vall de l'Acord SL** no realizaba ninguna actividad y no había recibido la prestación de ningún servicio, siendo que la única actividad que en el ejercicio 2010 tuvo fue la venta del inmueble sito en calle Mosén Mole nº 37 de Mataró a la sociedad Arrahona Inmo SL, filial de Caixa d'Estalvis de Sabadell, por el precio total de 1.517.978 € y un IVA repercutido al 8% que ascendía a 121.438,24 €. En cuanto al pago del precio, 1.511.028,03 fue mediante subrogación en el préstamo hipotecario que gravaba la finca, y el resto que ascendía a 6.949,97 € y el importe del IVA fue abonado por transferencia bancaria en la cuenta titularidad de la sociedad.

Así, el acusado Pedro a lo largo del año 2010 aportó al otro coacusado facturas a nombre de diferentes sociedades, como prestadoras de bienes o servicios a **Vall de l'Acord SL**, con el importe correspondiente de IVA, cuando la realidad era que la sociedad estaba inactiva y, en consecuencia, lo que se reflejaba en las facturas no era cierto, y las remitieron ambos acusados a la gestoría y las incluyeron en los libros registro de IVA de facturas recibidas, siendo que el importe de las mismas también las incluyeron en sus declaraciones mensuales de IVA.

Así, los acusados, Pedro, y Cirilo a instancias del primero, en el ejercicio económico 2010 y por la sociedad **Vall de l'Acord S.L.**, incluyeron en el libro registro de facturas recibidas, facturas en las que constaban que la sociedad había recibido la prestación de servicios y soportado unas cuotas de IVA, que no eran ciertas, a nombre de las siguientes personas físicas y jurídicas y por los importes expresados en euros reflejados en el siguiente cuadro:

Empresa/Persona física

Aislamientos Plavima SL

Ardemi Construcción Inmobiliaria SL

Construcciones y Reformas Escolano SL

Cubin SCP

Alexis

Excavaciones Aldi SL

Excavaciones Bulldespi 06 SL

Everardo

Gestor 150

Instalaciones Chicote e Hijos SL

Jueturder SL

Maquinteex Téncias de Excavación SL

Cayetano

Pedro

Promociones Galachar SL

Selatan Project SL

Rocinante Solar SL

Naviera de Gasóleos SL

Olivar Solar SL

TOTAL

Base imponible



102.331,00
2.101.405,12
12.808,86
188.552,56
126.000,00
100.150,00
547.427,00
613.752,00
300,29
15.325,43
67.019,08
851.962,00
6.681,04
36.000
1.023.045,00
201.281,00
595.000,00
475.000,00
504.078,80
7.568.119,18
Cuota IVA
16.372,96
373.756,39
896,62
31.706,04
20.160,00
16.024,00
96.184,86
109.256,36
48,05
1.072,78
10.723,05
151.648,16
1.068,97
5.760,00
182.945,10
36.230,58
107.100,00
85.500,00
90.734,19
1.337.188,11



Los acusados Pedro y Cirilo, en el ejercicio económico 2011 por la sociedad **Vall de l'Acord S.L.**, en el libro registro de facturas recibidas incluyeron facturas en las que constaban que la sociedad había recibido la prestación de servicios y soportado unas cuotas de IVA, que no eran ciertas, a nombre de las siguientes empresas y persona física y por los importes expresados en euros reflejados en el siguiente cuadro:

Empresa/Persona física

Selatan Project SL

Rocinante Solar SL

Naviera de Gasóleos SL

Olivar Solar SL

Pedro

TOTAL

Base imponible

500.000,00

225.000,00

125.000,00

325.000,00

6.000,00

1.181.000,00

Cuota IVA

90.000,00

40.500,00

22.500,00

58.500,00

1.080,00

212.580,00

CUARTO.- En el ejercicio 2011, la sociedad **Vall de l'Acord SL** no tuvo ninguna actividad, si bien los acusados fingieron efectuar la actividad de construcción de un parque fotovoltaico en Jaén.

Los acusados, Pedro y Cirilo, por la sociedad **Vall de l'Acord S.L.**, presentaron declaraciones de IVA incluyendo los importes correspondientes a servicios prestados por las personas y los importes mencionados en los cuadros anteriores, cuando la realidad era que no se habían prestado esos servicios a esta sociedad y las cuotas de IVA soportadas que se incluían no eran reales y solicitaron la devolución por las cantidades reflejadas en el siguiente cuadro:

Meses

Enero

Febrero

Marzo

Abril

Mayo

Junio

Julio

Agosto

Septiembre

Octubre



Noviembre

Diciembre

TOTAL

Ejercicio 2010

0,00

2.002,95

13.972,42

21.137,03

34.091,69

106.812,40

150.864,04

219.931,75

76.613,42

271.129,49

253.001,31

145.885,60

1.295.442,10

Ejercicio 2011

126.031,50

86.580,00

0,00

0,00

0,00

0,00

0,00

0,00

(no presentó)

(no presentó)

(no presentó)

(no presentó)

212.611,50

Los acusados, Pedro y Cirilo , presentaron finalmente por la sociedad Vall de l'Acord SL una declaración de resumen anual de IVA por el ejercicio 2010 incluyendo las siguientes cifras expresadas en euros:

Base imponible

IVA devengado

IVA soportado

A devolver

Devolución obtenida

1.517.978,00

121.438,24

1.416.880,34



1.295.442,10

817.306,41

La actividad real que tuvo la sociedad Vall de l'Acord S.L. a los efectos de la declaración de IVA del ejercicio 2010, dio el resultado expresado en euros reflejado en el siguiente cuadro:

Base imponible comprobada

IVA devengado

IVA soportado

Resultado

Ingresado

Devolución obtenida indebidamente

Cuota defraudada

1.517.978,00

121.438,24

1.592,28

119.845,96

0,00

817.306,41

937.152,37

Con la manera de actuar de los acusados y las declaraciones mensuales de IVA que presentaron por la sociedad Vall de l'Acord S.L. en el ejercicio 2010 produjeron un perjuicio económico a la Hacienda Pública por cuantía de 937.152,37 euros.

Con la manera de actuar de los acusados y las declaraciones mensuales de IVA que presentaron por la sociedad **Vall de l'Acord S.L.** en el ejercicio 2011, simularon haber realizado una actividad y trataron de producir un perjuicio económico a la Hacienda Pública mediante la obtención de una devolución indebida por cuantía de 212.580 €, que no consiguieron porque la Agencia Tributaria en marzo de 2011 inició actuaciones de comprobación e inspección y detectó que la sociedad no había ejercido ninguna actividad y que las cuantías que se incluían como IVA soportado no eran reales y en consecuencia no efectuaron el pago de la devolución solicitada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

I.- Vinculada la Sala inicialmente por el principio acusatorio y a la valoración no de todos los hechos que pudieran deducirse de las actuaciones sino únicamente de aquellos que hayan sido objeto de debate y de contradicción entre las partes, y limitado asimismo a pronunciarse en referencia a los ilícitos que son objeto formal de imputación y en relación con las tesis que mantengan las partes acusadoras en sus conclusiones definitivas, en el sentido reflejado en los artículos 435.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y 733, 742, 789.3 y 851.4º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, entre otros preceptos, no pudiendo entrar a debatir o apreciar la posible existencia de otro u otros ilícitos distintos o más graves de los que han sido objeto de acusación, ni respecto a personas distintas, puesto que los hechos, personas o circunstancias que no son objeto de acusación no pueden ser, en principio, materia de pronunciamiento judicial, ya que lo contrario equivaldría a convertir al juzgador en acusador, y en tales términos los hechos declarados probados son efectivamente constitutivos, en primer lugar, de un delito continuado de falsificación en documento mercantil de los arts. 392, 390.1.1º y 2º, y 74, preceptos todos ellos del Código penal en su redacción vigente en el momento de comisión de los hechos de autos, tal y como postulan el Ministerio Fiscal y la Acusación Particular, si bien únicamente respecto del acusado Pedro.

En segundo lugar, y como se desarrollará, los hechos son asimismo constitutivos, de un delito contra la Hacienda Pública, en su modalidad de Fraude Tributario, del art. 305.1 y 2 del mismo Cuerpo penal ya citado, pero no conforme al art. 305 bis.1.a), introducido por la L.O. 7/2012, de 27 de diciembre, como pretendían las acusaciones, al ser normativa posterior a los hechos de autos y no devenir en más beneficiosa para ninguno de los acusados respecto de la normativa vigente en el año 2010, y siendo la irretroactividad de las leyes uno



de los principios penales plasmados en el art. 12 del Código penal , salvo que fueran más favorables para el reo, que no es por lo indicado el caso.

El primer ilícito, de falsedad documental, se encuentra vinculado con este segundo por un concurso medial conforme al art. 77 del citado Texto punitivo, por la defraudación del IVA del ejercicio 2010, si bien únicamente respecto del acusado **Pedro** ; y como primer delito atribuible al coacusado Cirilo , y debiéndose efectuar, por la argumentación que se expondrá, una ruptura no tanto del tipo delictivo imputado, sino de la forma de ejecución del mismo, respecto del tercer imputado, la mercantil **Vall de l'Acord S.L.** , que lo será en grado imperfecto de ejecución, esto es tentativa, conforme a los arts. 16 y 62 del reiterado Texto punitivo y de conformidad con la reforma operada por la L.O. 5/2010 , introduciendo la responsabilidad penal de las personas jurídicas y que entró en vigor el 23 de diciembre de 2010, y por el importe de 145.885,60 euros correspondiente exclusivamente al mes de diciembre de 2010 cuya devolución solicitó pero que no obtuvo de la Agencia Tributaria (folio 36, cuadrante tercero de la segunda línea), al no ser tampoco aplicable el principio de retroactividad de la ley penal precisamente para buscar la sanción de la persona jurídica en hechos durante los cuales no existía tal responsabilidad penal (antes de diciembre de 2010), habida cuenta del carácter mensual de las liquidaciones de IVA a las que estaba sometida la mercantil citada y presentaba procediéndose a su devolución, lo que se tiene que tener presente y no la fecha de la liquidación resumen anual presentada en el año 2011, a tenor de que la cuota defraudada deviene desde la fecha en que comenzó la responsabilidad penal de la persona jurídica y tratarse de declaraciones mensuales de autoliquidación interesando las correspondientes devoluciones fiscales por importes de IVA no efectiva ni materialmente soportados.

Y en tercer lugar, los hechos, en cuanto a la defraudación tributaria apreciable respecto del ejercicio del 2011, son asimismo constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública, en su modalidad de Fraude Tributario, en grado de tentativa, de los arts. 305.1 y 2 , 16 y 62 del reiterado Código penal , pero no en su redacción dada por la L.O. 7/2012, de 27 de diciembre, al no ser más beneficiosa para los tres acusados, personas físicas y jurídica, que la dada por la L.O. 5/2010, de 22 de junio, como pretendían las acusaciones.

II.- Y tales hechos declarados probados resultan de la prueba practicada en el acto de la vista en juicio oral, tanto testifical, como pericial o incluso documental aportada a las actuaciones; y deviene en acreditada la existencia de una unidad de acción, verificada conjuntamente por los acusados **Pedro y Cirilo** , para, configurándose en administradores de hecho y de derecho, respectivamente, de la mercantil **Vall de l'Acord, S.L.** desplegar una acción defraudatoria conjunta, en nombre y por cuenta de la mercantil citada, mediante la presentación por ambos de facturas falsas aportadas por el primero de los acusados bien al segundo, que desconocía su falsedad pero podía sospecharla a tenor de sus propias alegaciones, bien directamente o a través de éste para su presentación en la gestoría, su incorporación a los libros registro de facturas recibidas e incluso su aportación a las liquidaciones mensuales del IVA ante la Hacienda Pública (Agencia Tributaria) interesando la devolución de importes de IVA que no se habían satisfecho.

Y así queda acreditado por el reconocimiento del acusado Cirilo , y parcialmente del acusado Pedro , la declaración testifical de D.^a Gregoria y las periciales de D. Pio , actuario de la Agencia Tributaria (informe a los folios 31 a 57) y D.^a Mariana , actuario del Equipo del Delito Fiscal de Catalunya de la Agencia Tributaria y redactora del informe obrante en autos (folios 16 a 58, incluyendo el anterior), que la citada sociedad, constituida por escritura pública de 25 de mayo de 2006 (folios 79 y siguientes) por D.^a Gregoria (como administradora de la sociedad Construccions y Reformes Escolano S.L.), D.^a Teodora y D. Cayetano , con el 50%, 25% y 25% de participaciones respectivamente, siendo también administradores solidarios, y cuya única actividad consistió en la construcción de un edificio de viviendas en Mataró, c/ Mosen Molen núm. 37, cuya construcción finalizó en el ejercicio del 2009 y se le concedieron las correspondientes cédulas de habitabilidad, sin conseguir no obstante la venta de ninguna de las viviendas y debiendo soportar como carga un crédito hipotecario con Caixa Sabadell, por lo que contactaron con el acusado Pedro , según reconoció el mismo, iniciando negociaciones para la venta no sólo del edificio sino también de la sociedad, dado que así se lo manifestó el último citado a la primera administradora mencionada, el ser interés de unos pretendidos compradores rusos, y adquiriendo la sociedad, con el activo inmobiliario único y el citado pasivo, por escritura pública de fecha 04 de febrero de 2010, mediante la compra, sin coste, de las participaciones sociales, en favor del coacusado Cirilo , declarando éste que no pagó ni un euro, y la unipersonalidad de la sociedad, cesando como administradores solidarios los anteriores socios, tal y como reconocieron los acusados y la primera citada que depuso como testigo.

Según sostuvo el acusado Cirilo , su intervención devino de una propuesta que le hizo el coacusado Pedro para figurar como administrador, al no poder serlo el proponente, según le dijo, por los múltiples cargos que ostentaba en otras sociedades, y a cambio de la percepción de unos honorarios, siendo que llegó a percibir unos 5.000 euros en total, figurando como administrador de derecho, a pesar de ser un efectivo y real hombre de paja del coacusado Pedro , pues no tenía conocimiento mercantil operativo alguno, dada su condición



de jubilado, y porque la administración de la mercantil la seguiría llevando siempre el coacusado Pedro , y Cirilo sólo estaría y mantendría un horario en la sede social, extendería cheques, recibiría facturas que llevaría o las remitiría a la gestoría, pero sin tener conocimiento de ninguna operación, salvo la venta del edificio a la sociedad inmobiliaria Arrahona Inmo S.L., filial de Caixa d'Estalvis de Sabadell, en septiembre de 2010, para cancelar el crédito hipotecario, no percibiendo ningún ingreso por ello; así como que acompañaría al coacusado Pedro a la sucursal bancaria cuando se lo pedía para cobrar algún cheque o efectuar extracciones para el coacusado Pedro , pues la cuenta estaba operativa con su firma como administrador, tal y como consta en la documentación bancaria aportada, y en la que no existían otros ingresos más que por las devoluciones mensuales del IVA por parte de la Hacienda Pública en el 2010.

III.- Y con tales afirmaciones dicho acusado desvirtuó las manifestaciones parcialmente contrarias de la sucesión de los hechos de autos que había declarado previamente el coacusado Pedro , que efectuó su declaración con ciertas contradicciones, inseguridades y ciertas lagunas, manifestando de forma reiterada que no recordaba a las preguntas de las acusaciones, mientras siendo firme, claro y determinado en las suyas Cirilo , siendo no obstante dubitativo en cuanto a los motivos que, habiéndole interesado el coacusado Pedro el que le otorgara poderes, y haberle concedido amplios poderes de gestión y dirección por escritura pública de 15 de febrero de 2010, el por qué le revocó dichos poderes por escritura pública de 08 de agosto de 2010 (obrante en autos), afirmando que fue "ante las irregularidades que detectó en la emisión de facturas", pero reconociendo no obstante que continuó como administrador de derecho y el coacusado Pedro como director, controlador y gestor de la sociedad, esto es como administrador de hecho, antes, e incluso tras, la venta del único inmueble que poseía el activo de la mercantil.

Venta del inmueble sito en la c/ Mosen Mole num. 37 de Mataró a la citada sociedad Arrahona Inmo S.L., que tuvo lugar, tras haber coordinado y preparado la venta el acusado Pedro , según reconoció él mismo y afirmó el otro coacusado, si bien firmando el contrato de compraventa el acusado Cirilo , como único titular y administrador formal de la sociedad Vall de l'Acord, S.L., aunque el mismo afirmó que le acompañó el coacusado Pedro , extremo que el acusado Pedro tras haberlo afirmado se contradijo negándolo, y no pudiendo recordarlo la testigo D.^a Rita , entonces apoderada de la filial de Caixa de Sabadell adquirente, quien no reconoció a ninguno de los acusados, y ni tan siquiera se acordaba de la compraventa del inmueble, pero constando en las actuaciones que se verificó, y además como única actividad del ejercicio 2010 de la mentada sociedad coacusada en el ejercicio 2010 por un precio total de 1.517.978 euros, más un IVA repercutido al 8% (121.438,24 euros), de los que 1.511.028,03 euros fueron pagados como subrogación en el préstamo hipotecario que gravaba la finca, mientras que el resto (6.949,97 euros más el importe del IVA citado) fueron pagados por transferencia bancaria en la cuenta titularidad de la sociedad Vall de l'Acord, S.L. (único ingreso aparte de las transferencias por devoluciones del IVA por la Agencia Tributaria). Siendo que posteriormente, a finales del 2010, para cancelarse el aval personal que sobre el crédito hipotecario la antigua administradora había formalizado en su momento, D.^a Gregoria , ésta sostuvo que tuvieron que acudir a Caixa Sabadell, satisfaciendo la diferencia de 30.000 euros: 10.000 ella misma y 20.000 los acusados.

IV.- Y frente a la versión del acusado Pedro de haberse desvinculado de la sociedad Vall de l'Acord, S.L. tras habersele revocado los poderes, y su desconocimiento incluso de la venta del inmueble citado, llegando a afirmar que cobró 2 o 3 facturas por los gastos de gestión, pero reconociendo que incluso en el 2011 acompañó al coacusado a Hacienda a aportar facturas en el expediente abierto contra la sociedad, y negando preparara o alterara factura alguna para presentar en las declaraciones mensuales del IVA a Hacienda, y que el Sr. Ángel Jesús era amigo del coacusado Cirilo y vinculado con las empresas y sociedades del tercer implicado rebelde, no recordando frecuentemente los hechos, relaciones e incidencias que se le ponían de manifiesto por las acusaciones, no sólo quedaron tales afirmaciones desvirtuadas por la declaración de la citada testigo Sra. Gregoria y el coacusado Cirilo , sino además incluso constando en autos, como elemento corroborador, un escrito suyo, que el propio acusado Pedro reconoció (folio 835) de notas e importes de dichas sociedades mercantiles de las que se emitieron facturas que, conforme a los informes periciales de los actuarios de la Agencia Tributaria, era falsificadas y no obstante sus datos se incorporaron en las declaraciones mensuales del IVA en pro de obtener devoluciones de los pretendidos importes pagados, cuando no lo habían sido, por este concepto.

Y tal relación de facturas falsas fueron incluso afirmadas y parcialmente reconocidas por el acusado Cirilo , sosteniendo que algunas le fueron remitidas por el coacusado Pedro para su envío a la gestoría, que lo verificó en varias ocasiones antes y después de la venta del inmueble, pero desconociendo que eran de operaciones falsas, aunque él no tenía conocimiento de que se hubiera verificado operación de obra alguna, ni en el edificio que fue vendido, ni con posterioridad a finales del 2010 e incluso el 2011 en relación con unas pretendidas prospecciones y obras en la provincia de Jaén, hasta que dejaron de presentarse las liquidaciones mensuales al haber sido citada la sociedad ante la Agencia Tributaria por el expediente inspector y sancionador y no verificarse desde el mes de diciembre de 2010 devolución alguna de las declaraciones mensuales que se iban



interesando. Pero reconociendo que no efectuó gestión alguna para comprobar la no veracidad o veracidad de dichas facturas y operaciones que contenían, afirmando que al tercero rebelde ni tan siquiera lo conocía, sino que era un contacto del acusado Pedro .

Y consta documentalmente en los informe periciales (folios 14 a 58), que fueron ratificados y concretados por los peritos informantes, sometidos a debate y contradicción en el acto de la vista en juicio oral, las relaciones de facturas, tanto del ejercicio económico del 2010 como del 2011, tal y como constan en los hechos declarados probados en las que constaban que la sociedad había recibido la prestación de servicios y soportado unas cuotas de IVA que no eran ciertas, según afirmaron los peritos corroborando al coacusado Cirilo , tras revisar las facturas y haber contactado con los responsables de las empresas indicadas (hasta 19 empresas o personas físicas en el año 2010, desde "Aislamientos Plavima S.L." hasta "Olivar Solar S.L.") y una relación en el libro registro de facturas recibidas en el 2011 en las que se hacía constar que la sociedad acusada había recibido la prestación de servicios y soportado unas cuotas de IVA que no eran ciertas (hasta 4 sociedades y una persona física, desde "Selatan Proyect SL" hasta " Pedro "); servicios que no habían sido prestados en momento alguno a la sociedad Vall de l'Acord, S.L.

V.- En consecuencia deviene acreditada la existencia de un delito continuado de falsificación de documento mercantil de los arts. 392 , 390.1.1 º y 2 º y 74 del Código penal , por cuanto el acusado **Pedro** fue quien, a pesar de no haberse acreditado alterara o confeccionara personal y materialmente dichas facturas, aportaba a la gestoria o remitía al coacusado Cirilo para ello, las hasta 24 facturas para su incorporación en los libros registro de facturas recibidas; documentos mercantiles que aunque no resulte, se reitera, acreditada su alteración material por el acusado, sí consta que Pedro conocía la alteración de sus elementos o requisitos esenciales al constatar operaciones de obras y construcciones en cada una de ellas que no habían sido verificadas a cuenta de la mercantil Vall de l'Acord SL, y simulaban, consecuentemente, el documento induciendo a error sobre su autenticidad, lo que al efectuarse por un particular deviene en la aplicación del art. 392 en relación con el art. 390.1.1 º y 2 º CP , habiéndose limitado el coacusado Cirilo a trasladar los documentos que recibió en la sociedad a la gestoria para su incorporación a los libros registro, a requerimiento del coacusado Pedro , y para la presentación de las liquidaciones del IVA mensuales, consecuentemente incorrectas, y que por ello, por tal finalidad, deviene en la existencia de un concurso medial, imputable al acusado Pedro , con el subsiguiente delito, contra la Hacienda Pública, por el ejercicio fiscal del año 2010, lo cual conforme a reiterada y pacífica jurisprudencia no excluye la tipicidad y antijuricidad del acto falsario apreciado como continuado conforme al art. 74 del Código penal vigente en el momento de comisión de los hechos de autos I haberse realizado por el acusado Pedro aprovechando idéntica ocasión y aprovechando un plan preconcebido, tal y como deviene acreditado de su actuación, consciente y voluntaria, precedente, coetánea y posterior a los hechos de autos.

Asimismo, y en cuanto al delito de falsificación documental imputado, hay que recordar que los documentos alterados aportados a las actuaciones (escaneados en CD aportado al final del tomo I) no son meras fotocopias; pero aún atribuyendo una condición similar, cabe recordar que respecto al valor de las fotocopias en relación con el delito de falsedad documental la jurisprudencia del Tribunal Supremo distingue los siguientes supuestos: 1º Las fotocopias de documentos son sin duda documentos en cuanto escritos que reflejan una idea que plasma en el documento original, si bien la naturaleza oficial, mercantil o pública del documento original no se transmite a la fotocopia, salvo en el caso de que la misma fuese autenticada (cual es el presente supuesto). Y que aunque no quepa descartar en abstracto que la fotocopia pueda ser usada en algún caso para cometer delito de falsedad, lo cierto es que tratándose de documentos oficiales esta caracterización normalmente no se transmite a aquélla de forma mecánica. 2º Que una falsedad, en cuanto alteración de la verdad del documento, realizada sobre una fotocopia no autenticada de un documento oficial, público o mercantil, no puede homologarse analógicamente a la falsedad de un documento de la naturaleza que tenga el original, por lo que sólo podrá considerarse como una falsedad en un documento privado. 3º La doctrina anteriormente expuesta es aplicable a los supuestos de falsedad material, es decir cuando la falsedad se lleva a efecto alterando el documento en alguno de sus elementos o requisitos de carácter esencial. 4º En el caso de que la falsedad consista en simular un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad, lo relevante a efectos de tipificación es la naturaleza del documento que se pretende simular, no la del medio utilizado.

Y cabe reseñar la más reciente doctrina jurisprudencial de nuestro más Alto Tribunal (sirva por todas la STS de 29.01.15) en cuyo Fundamento de Derecho Sexto considera que "la falsedad realizada sobre una fotocopia no autenticada de un documento oficial o mercantil, solo podrá considerarse como una falsedad en documento privado".

Se sigue sosteniendo en referencia a las fotocopias que "la doctrina emanada de la jurisprudencia de esta Sala en relación a las mismas y su falsedad, no ha sido, ni mucho menos, uniforme. Así, en ocasiones se atribuyó



a éstos la categoría de documento, puesto que reflejaban una idea que era la misma de otro documento, el original, y si en las fotocopias se llevaban a cabo alteraciones que variaban su sentido debía reputarse contenido el delito de falsedad por la mendacidad plasmada en aquellas (así *STS.01.04.91*).

Otras veces, la jurisprudencia entendió que es, al menos discutible que una fotocopia pueda tener el carácter de objeto de la acción propia del delito de falsedad documental, considerando que la fotocopia podía ser un elemento adecuado para engañar, pero ello no tendría relevancia, en principio, en relación con el delito de estafa, pero no con el de falsedad, ya que las fotocopias difícilmente podrían cumplir las funciones propias de un documento a efectos del delito de falsedad, es decir, las de perpetuar y probar su contenido y la de garantizar la identidad de quien ha emitido la declaración de voluntad. Básicamente se sostiene que las fotocopias no eran documentos pues, no contienen una declaración de voluntad, dado que sólo constituyen la "foto" de un documento, es decir, la corporización de una declaración de aquellas características (*STS. 07.10.91*).

Asimismo se mantenía que las fotocopias serían sin duda documentos en cuanto escritos que reflejan una idea que plasma en el documento original y como tal documento puede ser alterado en sus elementos esenciales o aparentar la intervención de personas que no la han tenido. Cuestión distinta es cuando de lo que se acusaba es del delito de falsificación de documento oficial o mercantil, en estos casos la reproducción fotográfica sólo transmite la imagen del documento no su naturaleza jurídica salvo una posterior autenticación. De modo que una falsedad, en cuanto alteración de la verdad del documento, realizada sobre una fotocopia no autenticada de un documento oficial, público o mercantil no podía homologarse analógicamente a la falsedad de un documento de la naturaleza que tenga el original, por lo que sólo podrá equipararse en tales supuestos, a un documento privado que la parte obtiene para su uso, sin que pudiera alcanzar el parangón de documento público, oficial o mercantil (*SSTS. 1219/2011 de 21.11*, *220/2011 de 29.03*, *620/2005 de 11.05*), pero si la fotocopia de un documento oficial (o mercantil) se añadían elementos que pueden inducir a error sobre la autenticidad del original, la misma constituye una lesión de la legítima confianza de los ciudadanos en la veracidad de los documentos emanados de una oficina pública. En consecuencia, cuando por las circunstancias subjetivas u objetivas en que la fotocopia se utiliza, esta es idónea para generar plena confianza en su autenticidad, debe ser calificada como fotocopia autenticada y por lo tanto, constituye objeto material idóneo del delito de falsedad. Lo decisivo, en definitiva, será la trascendencia jurídica que pueda derivar de la información proyectada en el soporte u objeto material cuyo sentido o contenido se manipula o altera (*STS. 21.01.2005*).

VI.- En definitiva, la más reciente jurisprudencia respecto al valor de las fotocopias en relación con el delito de falsedad documental, *STS. 386/2014 de 22.05*, distingue los siguientes supuestos:

1º las fotocopias de documentos son sin duda documentos en cuanto escritos que reflejan una idea que plasma en el documento original, si bien la naturaleza oficial del documento original no se transmite a la fotocopia, salvo en el caso de que la misma fuese autenticada (cual es el presente supuesto).

Aunque no quepa descartar en abstracto que la fotocopia pueda ser usada en algún caso para cometer delito de falsedad, lo cierto es que tratándose de documentos oficiales", o mercantiles podríamos incluir, "esta caracterización no se transmite a aquélla de forma mecánica. Y, por tanto, textos reproducidos carecen en principio y por sí solos de aptitud para acreditar la existencia de una manipulación en el original, que podría existir o no como tal (*STS. 25.6.2004*).

2º Por ello una falsedad, en cuanto alteración de la verdad del documento, realizada sobre una fotocopia no autenticada de un documento oficial, público o mercantil, que no es el presente caso, no puede homologarse analógicamente a la falsedad de un documento de la naturaleza que tenga el original, por lo que sólo podrá considerarse como una falsedad en un documento privado (*STS. 939/2009 de 18.09*).

3º La doctrina anteriormente expuesta es aplicable a los supuestos de falsedad material, es decir cuando la falsedad se lleva a efecto alterando el documento en alguno de sus elementos o requisitos de carácter esencial (*art. 390.1.1 CP*).

4º En el caso de que la falsedad consista en simular un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad (*art. 390.1.2º*), lo relevante a efectos de tipificación es la naturaleza del documento que se pretende simular, no la del medio utilizado para ello. Así cuando se utiliza una fotocopia o reproducción fotográfica para simular la autenticidad de un documento, y disimular la falsedad, la naturaleza a efectos de la tipificación es la del documento que se pretende simular -en este caso documento mercantil u oficial- no la del medio empleado, pues lo que se falsifica no es la fotocopia -mero instrumento- sino el propio documento que se pretende simular (*STS. 1126/2011 de 02.11*).

Igualmente en los casos en que partiendo de un modelo original, se confecciona otro con propósito y finalidad de hacerlo pasar como si del verdadero documento oficial o mercantil se tratase. No se trata de que una



fotocopia que se quiere hacer responda al original, sino de crear un documento íntegramente falso para hacerlo pasar por uno original.

Como se ha dicho en SSTs. 183/2005 de 18.02 , 1126/2011 de 02.11 , la confección del documento falso, con vocación de pasar por auténtico, puede efectuarse mediante técnicas diversas, como puede ser, a título meramente enunciativo, no taxativo o cerrado, partiendo de soportes documentales auténticos, mediante confección por imprenta de soportes semejantes o mediante escaneado o digitalización. Medios que resultan indiferentes a los fines de apreciación de la falsedad, ninguna que el resultado induzca a error sobre autenticidad."

Como sigue diciendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en su caso los documentos manipulados no eran los originales sino unas fotocopias que como tales carecían de eficacia probatoria propia del documento mercantil y de su aptitud para incidir de alguna forma en el tráfico jurídico. Mas no es el supuesto presente, pues se trata del supuesto en que partiendo de un modelo original se confecciona otro con propósito y finalidad de hacerle pasar por original, dado que las facturas referenciadas en el libro registro son entregadas a la Hacienda Pública con la intención de hacer creer que son originales y fiel reflejo de la verdad en cuanto a su contenido. Por ello integra el delito de falsedad en documento mercantil de especial protección jurídica, al cumplir las exigencias del documento mercantil en lo referente a las funciones que debe cumplir el documento para su consideración como tal.

VI.- En segundo lugar, que asimismo los hechos declarados probados son constitutivos de sendos delitos contra la Hacienda Pública, en su modalidad de Fraude Tributario, del art. 305.1 y 2, que no del art. 305 bis.1.a) como se ha sostenido previamente, del Código penal ; el primero, correspondiente al ejercicio fiscal del año 2010, en concurso medial con el precedente delito continuado de falsedad en documento mercantil respecto del acusado Pedro , único respecto del coacusado Cirilo , y en grado de tentativa respecto de la mercantil Vall de l'Acord S.L., como se expondrá; y el segundo, correspondiente al ejercicio fiscal de 2011, en grado de tentativa conforme a los arts. 16 y 62 del mismo Texto punitivo, respecto de los tres acusados, personas físicas y jurídica.

Y se configuran ambos delitos contra la Hacienda Pública reseñado, por cuanto resulta acreditado del conjunto de las pruebas practicadas citadas (y principalmente de los informes periciales de los folios 14 a 57 vuelto) que ambos acusados, Pedro , como administrador de hecho, y Cirilo , como administrador de derecho, verificaron un comportamiento defraudatorio contra la Hacienda Pública en nombre de la mercantil Vall de l'Acord S.L., tanto en el año 2010 como en el año 2011, en la incorporación a los libros registro de facturas recibidas, y presentación de las liquidaciones mensuales del I.V.A correspondientes al año 2010 (febrero a diciembre) y 2011 (enero y febrero, pues hasta agosto se declaró la persona jurídica "sin actividad") e interesando la devolución de cuotas mensuales de IVA soportadas, ya declaradas en los hechos probados, facturas correspondientes a servicios prestados por las personas e importes declarados probados, cuando en realidad no se habían prestado esos servicios a dicha mercantil, solicitando en nombre de la sociedad la devolución mensual por las cantidades consignadas en el correspondientes cuadros recogidos en los hechos declarados probados y que se tienen aquí por reproducidos en aras a los principios de celeridad y economía procesal, si bien obteniéndolos sólo hasta octubre de 2010 inclusive (folio 36), quedando paralizadas las devoluciones posteriores interesadas por las actuaciones de comprobación e inspección de la Agencia Tributaria a partir del mes de marzo de 2011., detectando que la mercantil no había ejercido ninguna actividad y que las cuantías que se incluían como IVA soportado no eran reales, no efectuando el pago de la devoluciones interesadas

VII.- En similar sentido, la S.T.S 751/2017, de 23 de noviembre , sostiene como tipificación procedente a un relato fáctico similar, el art. 305 del Código penal , porque la entidad que ha solicitado la devolución del IVA es una entidad real, en la que los administradores de hecho y de derecho han aparentado una relación jurídica, de la que se deriva que la solicitud de devolución indebida del IVA sea simulada. Consecuentemente, la tipificación procedente es la de delito fiscal. E incluso intentado cuando a pesar de la apariencia y la maquinación urdida, la Hacienda pública detectó el engaño y no realizó el abono.

Y sigue sosteniendo que "la modalidad delictiva del delito contra la Hacienda Pública imputada no es la realizada por quien tiene una obligación de pagar impuestos, sino que la modalidad imputada es la pretensión de una devolución indebida en la que el sujeto activo aparenta ser un acreedor de un IVA soportado y, en tal sentido, solicita la devolución por un importe superior anual a los 800.000 euros" (900.000 en nuestro caso). "Es una persona que no es realmente obligada tributario pero aparenta ser sujeto de una relación jurídica tributaria."

En la modalidad comisiva de solicitud de devolución indebida, como la que refiere el hecho probado, el sujeto que reclama la devolución -a través de una apariencia de realidad simulada- no es un obligado tributario, es



una persona que se integra, de forma defraudatoria, como sujeto de una relación jurídica tributaria, en virtud de la que solicita una devolución de un IVA que se dice soportado y que sabe no ha sido pagada.

Es cierto que en nuestra jurisprudencia ha afirmado la naturaleza especial del delito fiscal asentado en una triple situación. De una parte, una la relación jurídica tributaria, pues el impago o lo indebidamente reclamado se integra en una relación jurídica de naturaleza tributaria; de otra, porque la tipicidad exige una cuantía a la que se concreta la relación tributaria, 120.000 euros; en tercer lugar, porque la Hacienda es uno de los sujetos de la relación.

Así del primer elemento señalado, la relación jurídica tributaria, cuando ésta se integra por la modalidad de impago, éste sólo puede ser cometido por el obligado tributario que es quien infringe el deber, por lo tanto, es un sujeto con un elemento especial de autoría. Sin embargo, en la modalidad consistente en la obtención indebida de devoluciones realizadas por quien aparenta ser titular de un derecho de devolución no real, el autor no es obligado tributario porque no existe como tal, sino que su conducta es la de aparentar ser sujeto de la relación jurídica tributaria, en la que el defraudado sigue siendo Hacienda y la relación jurídica tributaria es aparente, en la medida en que se crea una apariencia de devolución que es indebida, porque se dice ha sido soportada y se tiene derecho a la devolución.

Por lo tanto, aunque de ordinario el sujeto infractor es el sujeto a quien compete el deber de pagar el impuesto, por lo tanto un sujeto con un elemento especial de autoría, el defraudador fiscal, en la modalidad de cobro indebido de devoluciones, el sujeto activo no es obligado tributario sino quien aparenta ser titular del derecho a percibir una devolución de un IVA soportado.

Esos elementos, relación jurídica tributaria, sujeto pasivo y condición de punibilidad y de procedibilidad, es por lo que se declara por la jurisprudencia la exigencia de un elemento especial de autoría; destacando la necesidad del que el sujeto activo del delito sea, por lo tanto, un sujeto obligado por la relación tributaria, "pues si la obligación incumplida es de naturaleza tributaria y el sujeto pasivo es la Hacienda, en sus distintas modalidades, es llano afirmar que el sujeto activo deba ser un sujeto cualificado por su condición de obligado tributario. Afirmación que resulta lógica por la naturaleza de la relación y del sujeto pasivo. Ahora bien ello no quiere decir que sólo será sujeto activo el sujeto obligado al pago del impuesto por incumplimiento del deber: lo será en la modalidad de defraudación, pero también lo podrá ser la persona que artificioosamente se coloca en la posición aparente de sujeto tributario, cuando la modalidad comisiva se refiere al cobro indebido de devoluciones. Por lo tanto, cuando la conducta típica consiste en el impago de la obligación tributaria el sujeto del delito es el obligado al pago, pero en la modalidad de devolución indebida, como refiere el caso, el sujeto activo es quien aparenta, mediante defraudación, la titularidad de un derecho de reclamación de una devolución indebida."

Y sigue sosteniendo la referida sentencia que "esta interpretación es congruente con la previsión del *art. 305.2 CP*, tras la reforma operada por la *LO 7/2012*, que al disponer un criterio delimitador del periodo impositivo refiere la posibilidad de comisión de la modalidad defraudatoria por recepción de devoluciones indebidas a situaciones en las que el hecho se desarrolla en el seno de una organización o grupo criminal o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva. Esta previsión resuelve la duda sobre la caracterización del sujeto activo, que de ordinario será el obligado tributario, normalmente por el incumplimiento de su deber, pero también quien aparenta ser sujeto de la relación jurídico tributaria (en la modalidad de obtención de devolución indebida)." Extremo que, sin embargo no cabe excluir del tipo delictivo previo a la reforma, como acontece en el presente supuesto, pues, el tipo penal, configurado como un delito de infracción de deber (del deber de satisfacer impuestos y cumplir las obligaciones tributarias) es imputable a quien infringe ese deber y a quien se coloca en situación de aparente titular de un derecho de reclamación para generar un crédito falso contra la hacienda, en definitiva defraudando para la obtención de una devolución indebida.

Y ello acontece en el supuesto del primer delito fiscal apreciado en referencia al ejercicio fiscal del 2010 y respecto de los dos acusados personas físicas, Pedro , como administrador de hecho de Vall de l'Acord S.L., y Cirilo , como administrador único de derecho de la misma mercantil, y como delito consumado al haberse interesado y percibido, desde el mes de febrero de 2010 al mes de octubre del mismo año, la devolución mensual de unos importes de IVA soportados falsos (folio 36, informe pericial de D. Pio) superiores a los 120.000 euros en total, a los que conforme al *art. 305.2* del Código penal entonces vigente deben incluirse los importes interesados, aunque no devueltos por la Hacienda Pública, de noviembre y diciembre, al pertenecer todos al mismo período impositivo anual (aunque no devengan en un incremento del importe de la responsabilidad civil ex delicto) y que determina la cuantía del Fraude Tributario del 2010.

Ahora bien tales afirmaciones sólo no proceden respecto de la propia mercantil, dado que su responsabilidad penal no devino sino en virtud de la entrada en vigor de la *L.O. 5/2010*, de 22 de junio, y que tuvo lugar el 23



de diciembre de 2010, siendo inexistente su responsabilidad penal en cuanto al período precedente incluso dentro del mismo ejercicio anual apreciable, sin que pueda establecerse una asimilación con retroacción de la ley penal, por supuesto y en la materia más perjudicial que la existente hasta entonces, siendo que tal irretroactividad de la Responsabilidad penal de las personas Jurídicas ya ha venido siendo expuesta de forma reiterada por el Tribunal Supremo.

Así la sentencia 516/2016, de 13 de junio, sostenía que al tiempo de la comisión de los hechos, -de junio de 1997 a febrero de 2009- no se había promulgado el precepto penal - art.31bis- referente a la responsabilidad penal de las personas jurídicas, como en el caso presente, y consecuentemente tampoco debió existir una responsabilidad penal imputable a la persona jurídica en referencia a todo el ejercicio del 2010, en base al principio de legalidad. Además, aún en el supuesto de que, salvadas las exigencias derivadas del principio de legalidad, la redacción del precepto, no excluye la de la persona física que la representa si concurren en él los elementos de la autoría precisos para la imputación y la subsunción de su conducta en la norma. Y en tal sentido resulta acreditado que el comportamiento típico es apreciable en ambos acusados, Pedro y Cirilo, consistente en aportar e incorporar a los libros registro de facturas e interesar en nombre de la mercantil mensualmente, importes de devoluciones que hasta la correspondiente autodeclaración del mes de noviembre de 2010 fueron devueltos los importes por un total superior a los 120.000 euros, configurándose el requisito de procedibilidad legalmente previsto; así como en no hacer nada para evitar o disminuir, pudiendo hacerlo, los efectos y daños económicos que se causaron a la Hacienda Pública, no tanto en beneficio de la mercantil, sino indirectamente de ellos mismos, a tenor de su posterior comportamiento en cuanto a extraer para sí los importes aportados por la Hacienda Pública en la cuenta corriente de la mercantil; comportamiento personal que es imputable a los mismos y del que surge la responsabilidad penal.

Además, el art. 31 bis del Código penal actúa como una cláusula de determinación de la autoría definitiva del tipo de autor en las personas jurídicas. El art. 31 bis señala los presupuestos que han de concurrir para la declaración de 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 o en beneficio directo o inmediato de la persona jurídica, y que por ésta no han adoptado las medidas de organización y gestión necesarias, que incluyen medidas de vigilancia y control de los posibles resultados típicos que el ejercicio de su actividad de la persona jurídica pueda realizar. En el diseño de esta imputación a título de autor del delito a la persona jurídica, sea de naturaleza vicarial o de hiperresponsabilidad supone una independencia de la responsabilidad penal de la persona física y la de la jurídica, respondiendo cada una de ellas de su propia responsabilidad.

La previsión de una responsabilidad penal de la persona jurídica no es excluyente respecto de la persona física, antes al contrario para el código es acumulativa, pudiendo darse ambas responsabilidades conjuntamente. Solo si se considerara que la responsabilidad en la persona jurídica excluye la de la física pudiera considerarse el argumento expuesto pero no es esta la previsión legislativa.

El delito objeto de la condena es doloso y esta tipicidad subjetiva se integra por la acreditación de la intencionalidad o por la representación del riesgo y la continuación en la acción (STS 916/08, de 30 de diciembre), situación ésta última que debe resultar acreditada por prueba directa o inferida de elementos objetivos acreditados que permitan afirmar que conoce el peligro generado por su acción y no adopta ninguna medida para evitar la realización del tipo. En el relato fáctico, del que se parte la impugnación articulada por error de derecho, se refiere al conocimiento de la situación antijurídica que obligaba a una actuación en defensa del bien jurídico que no se actuó, por lo que su conducta reúne los requisitos de la tipicidad subjetiva.

VIII.- Señalado todo lo anterior respecto al sujeto activo de los delitos fiscales apreciados, debe analizarse la cuestión referida a la admisibilidad de formas imperfectas en el fraude tributario y la naturaleza de la exigencia típica de los 120.000 euros. En el hecho probado se refiere que las cantidades que se reclamaron de forma indebida y artificiosa no llegaron a hacerse efectivas, las reclamadas desde el mes de noviembre de 2010, porque la administración tributaria previo examen conjunto del resumen de la liquidación anual presentada, las liquidaciones mensuales presentadas, las devoluciones efectuadas, las actuaciones y su documentación advirtió que el derecho a la deducción se había creado artificialmente de una manera aparente con las actuaciones simuladas de los acusados por lo que la devolución no llegó a llevarse a cabo". Y por ello las acusaciones, afirmaron que la subsunción procedente es la de Fraude Tributario en tentativa, y que la Sala incluso amplía en cuanto al ejercicio del 2010 respecto de la persona jurídica al mes de diciembre, durante el cual obtuvo su reconocimiento de responsabilidad penal ex novo, derogándose el principio *societas delinquere non potest* vigente hasta dicha fecha del 23.12.10.

La acusación pública del Ministerio fiscal y la abogacía del Estado habían calificado los hechos de la acusación primeramente de forma alternativa a la estafa, y como delito contra la Hacienda pública en tentativa, respecto del ejercicio del 2011, para finalmente sustituir dicha alternativa al revés en conclusiones definitivas, pues no



había llegado a producirse el pago indebido de la devolución acorde a las pretensiones de devolución del IVA soportado.

Este apartado merece una especial consideración. Los 120.000 euros expresan una condición objetiva de punibilidad que, necesariamente, debe concurrir en el hecho para afirmar la existencia del delito. Es el criterio del legislador para diferenciar el ilícito administrativo del penal, de manera que su concurrencia es precisa, no sólo para la condena penal, sino para el inicio de las actuaciones, conforme a las exigencias del *art. 251 de la Ley General Tributaria* que dispone que la constatación de los indicios de delito contra la Hacienda supone la realización de la liquidación por un importe que supere el límite, con las excepciones a esa liquidación previstas en el *art. 250 de la misma ley*. La exigencia de los 120.000 euros no es el resultado causal respecto a la acción defraudatoria, sino un elemento del delito consistente en la superación de determinada cantidad para diferenciar la infracción administrativa de la penal y requiere su efectiva concurrencia como elemento definidor del delito. Como tal condición de punibilidad, no requiere ser abarcada por el dolo, y su concurrencia es obligada como elemento del delito.

Como sostienen las SSTS 643/2005, de 19 de mayo, y 751/2017, de 23 de noviembre, el delito se ve sometido a una condición objetiva de perseguibilidad, la denuncia del Ministerio fiscal, y a una condición objetiva de punibilidad. Uno de los elementos componentes para hacer surgir el hecho criminal es que la elusión del impuesto o de la devolución indebida supere una determinada cantidad, lo que es imposible precisar si previamente no se ha realizado la liquidación. Y hay que recordar que la mercantil Vall de l'Acord S.L. se encontraba desde antes del 2010 acogida a la presentación de liquidaciones mensuales, de lo que se valieron los acusados Pedro y Cirilo para encauzar sus pretensiones defraudatorias.

Desde una perspectiva culpabilística se puede admitir que la intención defraudatoria surge en el momento en que el sujeto obligado decide causar un perjuicio a la Hacienda pero lo cierto es que, aunque le anime este dolo, su comportamiento no será punible como delito contra la Hacienda Pública si la suma defraudada no alcanza la cantidad establecida en el Código Penal, una vez realizada la pertinente liquidación. En el caso presente, si se produjo tal pretendido perjuicio en cantidad superior a la cifra prevista como condición de punibilidad en el ejercicio 2010 respecto de la conducta de los dos acusados personas físicas, mas sólo quedó en grado de tentativa, al no haberse procedido a la devolución interesada en los meses de noviembre y diciembre de 2010, lo que sólo permite la apreciación del delito en grado de tentativa respecto de la persona jurídica imputada y sobre la cual recae directa pero únicamente la relación tributaria durante el mes de diciembre de 2010, de ello la ruptura no del tipo sino de la forma de ejecución apreciable respecto de la misma al superarse dicho mes la pretensión de devolución del IVA el importe de 120.000 euros (folio 36), y respecto de los tres acusados durante el período total de 2011 (folio 36), tal y como por lo demás se declara en los hechos probados.

IX.- Que del apreciado y precalificado delito de falsedad en documento mercantil en concurso medial con el primer delito contra la Hacienda Pública, en referencia a la defraudación del ejercicio del 2010, es responsable criminalmente en concepto de autor el acusado **Pedro**; del delito, contra la Hacienda Pública consumado respecto del ejercicio del 2010, apreciado em responsable en concepto de autor el acusado **Cirilo**; del mismo delito pero en grado de tentativa, por el mes de diciembre del 2010, es responsable en concepto de autor **la mercantil VAL DE L'ACORD S.L.**; y son responsables en concepto de coautores los acusados **Pedro, Cirilo y la mercantil VAL DE L'ACORD S.L.** del delito contra la Hacienda Pública en grado de tentativa, correspondiente al ejercicio del 2011, respecto de las personas físicas citadas, en todos los casos, conforme a lo dispuesto en los artículos 27 y 28, párrafo primero, por su participación directa, material e intencionada en la comisión de los hechos que los integran según resulta de la prueba practicada, cuya valoración ha sido realizada en los razonamientos jurídicos precedentes; y conforme al 31 bis.1.a), en relación con el art. 310 bis y 251 bis del Código Penal, en su redacción dada por la L.O. 5/2010, de 22 de junio y que entró en vigor el 23 de diciembre de 2010, en referencia a la persona jurídica.

Que procede el dictado de un pronunciamiento absolutorio respecto del acusado **Cirilo** por el delito de falsedad en documento mercantil por el que venía siendo imputado, con todos los pronunciamientos favorables respecto de dicho ilícito.

X.- Que en la comisión de los indicados delitos no concurre ni es de apreciar circunstancia alguna modificativa de la responsabilidad criminal; ni concretamente la circunstancia atenuante de dilaciones indebidas del art. 21.6 del Código penal, alegada por las defensas de los acusados, por cuanto si bien entre la comisión de los hechos de autos, referidos a los meses de enero de 2010 a diciembre de 2011, hasta la fecha de interposición de la querrela el 27.09.13 (folio 3), auto de admisión a trámite de la querrela de fecha 04.10.13 (folio 59) y la primera declaración de cada imputado (Cirilo el 15.11.13, Pedro el 03.10.14 tras haberse decretado su busca y localización por auto de fecha 28.12.13, e informársele conforme al art. 118 LECrim. al primero citado como representante de la persona jurídica imputada el 06.10.14) no habían transcurrido más de 3 años en total, siendo las paralizaciones por culpa del propio acusado afectante, sin que proceda la apreciación de tal



circunstancia respecto de la persona jurídica al no preverse tal posibilidad en el art. 31 quarter del Código penal, y sin que se pueda apreciar durante la tramitación del procedimiento se hubiera paralizado las actuaciones por un período superior al año, por lo que no aparece período de paralización alguno significativo, ni concretado por las defensas en sus informes, de al menos sobre los 18 meses, como para poder admitir la configuración de dicha atenuante, todo ello conforme al acuerdo no jurisdiccional del Pleno de Magistrados de esta Audiencia Provincial de 12 de julio de 2012.

En consecuencia deberá estarse a lo dispuesto en la regla sexta del artículo 66, en relación en su caso a los arts. 16 y 62, preceptos todos ellos del Código Penal en su redacción vigente en el momento de los hechos de autos, en el momento de señalar las penas correspondientes a los delitos enjuiciados y apreciados respecto de las personas físicas, y atendiendo a lo dispuesto en el art. 66 bis , 31 bis y 33.7.a) y f), en relación al art. 310 bis.a) y párrafo segundo, y asimismo en su caso a los arts. 16 y 62, preceptos todos ellos del Código penal, respecto de la persona jurídica, se entienden como procedentes la imposición de las penas siguientes:

1.- A Pedro , por el delito continuado de falsificación de documento mercantil de los arts. 392 , 390.1.1 ° y 2 ° y 74 en concurso medial del art. 77 con el delito consumado contra la Hacienda Pública, por la defraudación del IVA del ejercicio 2010, del art. 305.1 y 2, preceptos todos ellos del Código penal en su redacción vigente en el momento de los hechos de autos, las penas de 3 años de prisión, al ser la pena del tipo básico más grave - art. 305- de 1 a 5 años, que en su mitad superior aplicable conforme al art. 77 Cp en su redacción vigente en el año 2010, es de 3 a 5 años, siendo improcedente el sancionar ambos delitos por separado conforme interesaba la Acusación Particular por ser la suma de las penas mínimas superior a los 3 años de prisión), con la accesoria de inhabilitación especial del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa de 2.000.000 euros (algo superior al duplo mínimo imponible al aplicar la pena en su mitad superior conforme al art. 77, con 200 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago, y la pérdida de posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de 4 años (de 3 a 6 años art. 305 vigente en el 2010).

2.- A Cirilo , por el delito contra la Hacienda Pública del art. 305.1 y 2 del Código penal vigente en el año 2010, por la defraudación tributaria referente al año 2010, las penas de 1 año de prisión, con la accesoria de inhabilitación especial del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa de 937.152,37 euros (mínimo imponible), con 120 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago, y la pérdida de posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de 3 años.

3.- A Pedro y Cirilo , por el delito contra la Hacienda Pública en grado de tentativa de los arts. 305.1 y 2 , 16 y 62, todos ellos del Código penal , por la defraudación tributaria referente al año 2011, las penas de 6 meses de prisión, con la accesoria de inhabilitación especial del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa de 60.000 euros (mínimo imponible), con 60 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago, y la pérdida de posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de 1 año y 6 meses.

4.- A **Vall de l'Acord S.L.** , por cada uno de los dos delitos contra la Hacienda Pública, en grado de tentativa, apreciados, correspondientes a los ejercicios de 2010 y 2011, las penas de multa de 60.000 euros e inhabilitación especial para obtener subvenciones y ayudas públicas y gozar de beneficios e incentivos fiscales por un plazo de 1 año y 6 meses.

XI. - Que los criminalmente responsables de todo delito o falta lo son también civilmente, a tenor de lo prevenido en el artículo 116 y siguientes del Código Penal , y en tal sentido ha sido interesado por las acusaciones, si bien procede su declaración en cuanto al importe total de lo efectivamente defraudado a la Hacienda Pública, lo cual ha quedado acreditado, como se ha sostenido en los fundamentos de derecho precedentes, en una cuantía total de 937.152,37 euros, del que deberán responder exclusivamente, aunque de forma conjunta y solidaria, los dos acusados personas físicas que verificaron la defraudación tributaria y obtuvieron, para la persona jurídica, devoluciones del IVA durante el ejercicio de 2010; por lo que ambos acusados, Pedro y Cirilo , deberán conjunta y solidariamente indemnizar a la Hacienda Pública en la citada cantidad de 937.152,37 euros, y correspondiente al importe del efectivo perjuicio patrimonial causado a la misma tal y como se ha establecido en los fundamentos jurídicos precedentes, con declaración de la responsabilidad civil subsidiaria de la mercantil **Vall de l'Acord S.L.** , conforme al art. 120.4º del Código penal , al haberse verificado tal importe defraudado en su nombre y por su cuenta por los otros dos acusados, administrador de hecho y de derecho de la sociedad respectivamente.

A tal cuantía que se declara le será de aplicación lo dispuesto en el artículo 576.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en cuanto al devengo de intereses, sin que proceda declaración de procedencia en esta instancia respecto de intereses de demora interesados por las partes acusadoras bien por el art.58.2.c) bien por el art. 26, ambos



de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (L.G.T.), que lo será en vía administrativa ante la propia Agencia Tributaria.

XII.- Que las costas procesales deben ser impuestas a los criminalmente responsables de todo delito o falta para dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 123 del reiterado Código Penal en relación con los artículos 239 y 240.2 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal , por lo que deberán ser satisfechas un 30% por cada acusado, e incluyendo en el mismo porcentaje las de la Acusación Particular, declarándose un 10% de oficio dado el consecuente carácter parcialmente absolutorio del presente pronunciamiento a tenor de lo expuesto en los fundamentos de derecho precedentes.

VISTOS los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación, en virtud del poder conferido por la Constitución y la Ley, administrando en esta instancia Justicia que emana del Pueblo y en nombre de Su Majestad el Rey.

1FALLAMOS

QUE DEBEMOS CONDENAR Y CONDENAMOS a Pedro , como responsable en concepto de autor de un delito continuado de falsificación de documento mercantil de los arts. 392 , 390.1.1 º y 2 º y 74 en concurso medial del art. 77 con el delito consumado contra la Hacienda Pública del art. 305.1 y 2, todos ellos del Código penal , sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a las penas de **TRES AÑOS DE PRISION** , con la accesoria de inhabilitación especial del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, **multa de 2.000.000 euros** , con 200 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago, **y la pérdida de posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de 4 años** , y al 30% de las costas procesales, incluyendo en el mismo porcentaje las de la Acusación Particular .

QUE DEBEMOS ABSOLVER Y ABSOLVEMOS a Cirilo del delito continuado de falsificación de documento mercantil que le venía siendo imputado por las acusaciones, con declaración de oficio del 10% de las costas procesales, incluyendo en el mismo porcentaje las de la Acusación Particular.

QUE DEBEMOS CONDENAR Y CONDENAMOS a Cirilo , como autor responsable de un delito contra la Hacienda Pública del art. 305.1 y 2 del Código penal vigente en el momento de comisión de los hechos de autos, sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a las penas de **UN AÑO DE PRISIÓN** , con la accesoria de inhabilitación especial del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, **multa de 937.152,37 euros** , con 120 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago, **y la pérdida de posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de 3 años** , y al 30% de las costas procesales, incluyendo en el mismo porcentaje las de la Acusación Particular.

QUE DEBEMOS CONDENAR Y CONDENAMOS a Pedro y Cirilo , como responsables en concepto de coautores de un delito intentado contra la Hacienda Pública de los arts. 305.1 y 2 , 16 y 62, todos ellos del Código penal , sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, y a cada uno de ellos, a las penas de **SEIS MESES DE PRISIÓN** , con la accesoria de inhabilitación especial del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, **multa de 60.000 euros** , con 60 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago, **y la pérdida de posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de 1 año y 6 meses** .

QUE DEBEMOS CONDENAR Y CONDENAMOS a la mercantil **VALL DE LACORD S.L.** como autora responsable de dos delitos contra la Hacienda Pública, en grado de tentativa, de los arts. 305.1 y 2 , 310 bis, 16 y 62 del Código penal , sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a las penas, por cada delito, de **multa de 60.000 euros e inhabilitación especial para obtener subvenciones y ayudas públicas y gozar de beneficios e incentivos fiscales por un plazo de 1 año y 6 meses**, y al 30% de las costas procesales, incluyendo en el mismo porcentaje las de la Acusación Particular.

En concepto de responsabilidades civiles deberán Pedro y Cirilo , conjunta y solidariamente indemnizar a la Hacienda Pública (Agencia Tributaria) en la cantidad de 937.152,37 euros, correspondiente al importe del efectivo perjuicio patrimonial causado a la Hacienda Pública, con aplicación de lo dispuesto en el artículo 576 de la Ley de Enjuiciamiento civil en cuanto al devengo de intereses; y declarándose la responsabilidad civil subsidiaria de la mercantil **VALL DE LACORD, S.L.** .

Notifíquese al Ministerio Fiscal y a las demás partes, haciéndoles saber que contra la presente cabe la interposición de recurso de casación que deberá, en su caso, prepararse ante esta Sección Quinta de la Audiencia Provincial, en el plazo de CINCO días desde su última notificación.



Así, por esta nuestra Sentencia, de la que se unirá testimonio al Rollo, la pronunciamos, mandamos y firmamos en el lugar y fecha indicados.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia en el día de su fecha por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente, hallándose celebrando audiencia pública. DOY FE.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ