



Roj: **STS 3236/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3236**

Id Cendoj: **28079120012022100733**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **27/07/2022**

Nº de Recurso: **594/2020**

Nº de Resolución: **747/2022**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **ANTONIO DEL MORAL GARCIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Penal**

#### **Sentencia núm. 747/2022**

Fecha de sentencia: 27/07/2022

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 594/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 01/03/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Antonio del Moral García

Procedencia: AUD.PROVINCIAL SECCION N. 3

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Sonsoles de la Cuesta y de Quero

Transcrito por: IPR

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 594/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Antonio del Moral García

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Sonsoles de la Cuesta y de Quero

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Penal**

#### **Sentencia núm. 747/2022**

Excmos. Sres. y Excmo. Sra.

D. Manuel Marchena Gómez, presidente

D. Julián Sánchez Melgar

D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre

D. Antonio del Moral García

D.ª Carmen Lamela Díaz

En Madrid, a 27 de julio de 2022.



Esta Sala ha visto los recursos de casación acumulados bajo el nº 594/2020 e interpuestos por **Horacio** representado por la procuradora Sra. Esther Pérez Cabezas, bajo la dirección letrada de D. Antonio José Madrid Osete; y por **Inocencio** y la **Mercantil CLEYTON GES SL**, representados por la procuradora Sra. D.ª Esther Pérez-Cabezoz y Gallegos bajo la dirección letrada de D. Francisco Valdés Albístur contra la sentencia de fecha 7 de noviembre de 2019, dictada por la Sección Tercera de la Audiencia Provincial de Murcia en el Rollo Penal número 7/2017 dimanante del Procedimiento Abreviado nº 124/2016 del Juzgado de Instrucción nº 9 de Murcia en causa seguida contra los recurrentes por delitos de insolvencia punible y contra la Hacienda Pública. La Abogacía del Estado representada por D. Miguel Martínez Zancada ha intervenido como recurrida. Ha sido parte también el Ministerio Fiscal.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Antonio del Moral García.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El Juzgado de Instrucción núm. 9 de Murcia instruyó PA 124/2016 (DP nº 3876/2014), contra **Inocencio** y **Horacio**. Una vez concluso lo remitió a la Audiencia Provincial de Murcia (Sección Tercera) que con fecha 7 de noviembre de 2019 dictó sentencia que contiene los siguientes **Hechos Probados**:

**ÚNICO.-** A la vista de lo actuado, se declara probado que **Inocencio** mayor de edad y con DNI NUM000, desde el 6 de octubre de 2009 era el titular de la totalidad de las participaciones sociales, y ostentaba el cargo de administrador único, y gestionaba, de la mercantil unipersonal, Cleyton-Ges S.L., con CIF B53706362, constituida por tiempo indefinido mediante escritura de 29 de octubre de 2002, inscrita en el Registro Mercantil de Murcia tomo 1.935, folio 197, hoja MU-40.356. Su nombramiento como administrador único fue realizado el 2.10.2009, e inscrito en el Registro Mercantil, en el mes de enero de 2014.

Dicha mercantil tenía por objeto la compraventa de toda clase de fincas rústicas y urbanas, la promoción y construcción sobre las mismas de toda clase de edificaciones, su rehabilitación, venta o arrendamiento no financiero, y la construcción de toda clase obras públicas o privadas, el asesoramiento integral de la promoción, construcción y compraventa inmobiliaria.

La mercantil Cleyton-Ges, S.L., firmó con el Excmo. Ayuntamiento de Hellín, el día 19 de noviembre de 2004, un convenio urbanístico de planeamiento y desarrollo en virtud del cual la indicada mercantil se comprometía a llevar a cabo la urbanización del Sector denominado " DIRECCION001 ", dentro del Plan de Ordenación Urbana del citado Ayuntamiento, y el Consistorio se comprometía a tramitar la modificación puntual nº 10 del Plan General de Ordenación Urbana de Hellín.

El Pleno del Ayuntamiento, en fecha 9 de septiembre de 2005, acordó la aprobación definitiva del Programa de Actuación Urbanizadora (en adelante PAU) de dicho sector y su adjudicación, adquiriendo, en consecuencia, Cleyton-Ges S.L. la condición de agente urbanizador, con concesión de la licencia de las obras de urbanización el 31 de marzo de 2006, con iniciación de las obras el siguiente 24 de abril.

Además, se autorizaba a la urbanizadora la promoción de una serie de viviendas sobre el terreno urbanizado.

Para llevar a cabo esta labor urbanizadora y promotora, la citada mercantil realizó diversas operaciones de financiación con la entidad Caja de Ahorros del Mediterráneo (en adelante, CAM), en virtud de las cuales se ofreció, como garantía de devolución de los fondos prestados, el derecho real de hipoteca sobre una parte de los inmuebles promovidos, avalando la CAM algunas de las cantidades entregadas a cuenta por parte de clientes y adquirentes de los inmuebles.

Por diversos contratiempos, las obras se vieron paralizadas durante los años del 2008 al 2010, promoviendo la CAM varios procedimientos de ejecución hipotecaria ante los Juzgados de Hellín en relación a los inmuebles de los que era titular Cleyton-Ges SL, procedimientos dirigidos a la ejecución de las garantías hipotecarias antes referidas, y para conseguir el reintegro de las cantidades devueltas a los compradores de las viviendas por la ejecución de los avales tras conseguir la resolución de los contratos de compraventa.

En relación a los procedimientos hipotecarios citados, se dictaron diversos decretos en los procedimientos hipotecarios seguidos ante el Juzgado de Primera Instancia nº 1 de Hellín, por los cuales se adjudicaban fincas de las que era titular Cleyton-Ges SL, en favor de las mercantiles adjudicatarias a quienes la CAM había cedido los créditos, según se indica a continuación:

1.- Decreto dictado en el procedimiento 895/2009 de fecha 6.03.12 por el cual se adjudicaba a la mercantil Aliancia Zero SL un total de 105 fincas registrales (bienes inmuebles) por importe de 19.633.075,19 € .

2.- Decreto dictado en el procedimiento 859/2009 de fecha 7.03.12 por el cual se adjudicaba a la mercantil Aliancia Zero SL un total de 73 fincas registrales (bienes inmuebles) por importe global de 15.360.720,87 € .



3.- Decreto dictado en el procedimiento 1.041/2009 de fecha 20.02.12 por el cual se adjudicaba a la mercantil Desarrollos y Participaciones Inmobiliarias 2006 SL determinadas fincas NUM001 fincas registrales (bienes inmuebles) por un importe global de 6.937.216,80 €.

Los decretos referidos suponían la transmisión de la titularidad de las fincas adjudicadas, lo que determinaba, conforme a la normativa reguladora del Impuesto Sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), al constituir esta transmisión el hecho imponible del impuesto, que se devengasen cuotas de IVA.

En la fecha de las adjudicaciones, 20 de febrero y 6 y 7 de marzo de 2012, el tipo impositivo general vigente era del 18 %, el tipo impositivo reducido vigente era del 8 %, y existía un tipo super reducido al 4%, exclusivamente hasta el 31 de diciembre de 2012 y con carácter transitorio, en los casos en lo que procediera la aplicación del tipo del 8%.

En los decretos citados se adjudicaban inmuebles con relación de fincas registrales, sin que constaran identificados los inmuebles que pudieran tener el certificado final de obra, de existir alguna, ni los que pudieran ser susceptibles de ser ocupados y habitados, de existir alguno, razón por la cual se emitieron las facturas, en los términos que se dirán, al tipo general del 18% y, en consecuencia, el IVA devengado por las transmisiones a Aliancia Zero SL ascendía a 6.298.883,29 € y, el devengado por la adjudicación a Desarrollos y Participaciones Inmobiliarias 2006 SL a 1.248.699,02 € .

En relación a esta última adjudicación, a Desarrollos y Participaciones inmobiliarias 2006 SL, la adjudicataria, haciendo uso de las facultades de inversión del sujeto pasivo que la Ley del IVA contemplaba, procedió a autoliquidar y a ingresar en la Hacienda Pública, por cuenta de Cleyton-Ges SL, en fecha 9.05.2012 el importe del 18% de IVA devengado por la operación y ascendente a 1.248.699,02 €, mediante el modelo 340.

Respecto a la adjudicación en favor de Aliancia Zero SL, el IVA devengado se repercutió por Cleyton Ges, SL a la parte adjudicataria (Aliancia Zero SL) finalmente al 18%.

En las dos facturas emitidas repercutiendo el IVA, ambas de fecha 25 de octubre de 2012, (números 1/2012 y 2/2012), se hacía constar como base imponible los importes por los que fueron adjudicadas las fincas en los decretos (19.633.075,19 € y 15.360.720,87 € ) pero se aplicaba el tipo impositivo del 21 % de IVA, vigente en la fecha de expedición de las facturas.

Posteriormente, en acta notarial de 3 de diciembre 2012, ante la manifestación realizada por el representante de Aliancia Zero SL en el sentido de sólo aceptar la repercusión del impuesto al tipo del 18 %, por el representante de Cleyton-Ges SL, Inocencio , se accedió a ello, recibiendo en ese acto de Aliancia Zero SL, y para el pago del IVA devengado, dos cheques bancarios nominativos fechados el 3.12.2012 (y a favor de Cleyton-Ges SL) por importes respectivos de 3.533.953,53 € y 2.764.929,76 € (total 6.298.883,29 € ).

Con fecha 5 de noviembre de 2012, a las 14:10:52 horas, se generó telemáticamente a nombre de Cleyton-Ges SL y con su Nif, un modelo 060, por un importe de 5.011.253,29 € y por el concepto "a cuenta liquidación trimestral del IVA modelo 303, correspondiente al 4º Trimestre de 2012 de la empresa Cleyton-Ges SL" y a favor de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT), que ni presentó ni ingresó.

Con el fin de no pagar a la Hacienda Pública de la totalidad del IVA que le correspondía respecto del ejercicio 2012, en especial el que se había devengado como consecuencia de la transmisión de inmuebles en favor de Aliancia Zero SL, a cuya declaración e ingreso en la Hacienda Pública venía obligada Cleyton Ges, SL, Inocencio , administrador único de esta mercantil desarrolló el siguiente comportamiento:

1.- No presentó las declaraciones trimestrales de IVA correspondientes al primer trimestre (período en el que se había devengado el IVA de la transmisión antes referida), ni las correspondientes a los trimestres segundo y tercero.

2.- Presentó la declaración del cuarto trimestre de Cleyton-Ges SL, en la que sí hizo constar el IVA que resultaba de la transmisión en favor de Aliancia Zero SL y así, consignó como base imponible 34.993.796,06 € (correspondiente a las fincas adjudicadas de Aliancia Zero SL) y como cuota de IVA resultante a ingresar 6.298.883,29 € ; pero, al mismo tiempo, consignó como IVA soportado, y por tanto deducible, la cantidad de 6.128.422,86 €, importe muy superior a las cuotas de IVA efectivamente soportadas en su actividad empresarial y por las que tenía derecho a deducción, deducción que calculaba sobre una base imponible de 29.182.966,00 € que no se correspondía con la realidad.

Finalmente ingresó la diferencia ascendente a 170.460,43 €.

En resumen, se consignaron los siguientes datos:



IVA devengado	
6.298.883,29 €	
IVA soportado	6.128.422,86 €
Resultado de liquidación	170.460,43€ a ingresar.

En la declaración resumen anual de IVA de 2012 se consignaron los datos en concordancia con los hechos constar en la declaración del cuarto trimestre.

El importe hecho constar como IVA deducible (6.128.422,86 €), no se correspondía con la realidad, porque únicamente tenía derecho a deducción por un total de 590.721,94 €, conforme al siguiente detalle:

1.- IVA deducible por soportado:

1.1.-IVA soportado pendiente de deducir del año 2008: procede deducir 531.655,76 € .

1.2.-IVA soportado pendiente de deducir del año 2009: no existe cantidad alguna a deducir.

1.3.-IVA soportado pendiente de deducir del año 2010: procede deducir 13.588,98 €.

1.4.-IVA soportado pendiente de deducir del año 2011: procede deducir 2.282,15 €.

1.5.-IVA soportado pendiente de deducir del año 2012:

- Por cuotas de IVA soportadas en el primer trimestre procede 893,75 €

- Por cuotas de IVA soportadas en el cuarto trimestre procede 42.301,30 €.

Aunque la base imponible declarada del IVA devengado al 18% era correcta por importe de 34.993.796,06 € (importe de las dos facturas emitidas a Aliancia Zero SL), se debía restar, para calcular el IVA devengado procedente, el importe de las operaciones de entregas de anticipos de clientes percibidos por Cleyton Ges, SL, y constitución de avales, por la venta de las viviendas proyectadas que quedaron resueltas, y sobre las que había repercutido el 7% de IVA.

Por sentencia de fecha 8 de junio de 2012, del Juzgado de Primera Instancia n. 2 de Hellín, quedaron resueltas cincuenta y cinco de ellas.

La anulación de estas operaciones daba lugar a la existencia de una base imponible negativa de 7.530.847,25 €, estimando la AEAT que generaba una cuota también negativa de IVA al 7%, de 527.159,33 €.

Sin embargo la cantidad que se debía deducir del IVA devengado era la de 1.204.935,56 €, correspondiente al 16% de la base negativa (7.530.847,25 €), por hacer referencia los anticipos y avales a obra en curso, pues cuando se realizaron las devoluciones se sabía que no iba a ser terminada.

Por lo que el IVA finalmente devengado en el ejercicio 2012 quedaría determinado en la cantidad de 5.093.947,73 €.

IVA devengado	5.093.947,73 €	
IVA deducible		590.721,94 €
IVA pagado		170.460,43 €
Resultado de liquidación la		4.332.765,36 € a ingresar

Por lo anterior, el importe total dejado de ingresar por Cleyton Ges, SL por el concepto impositivo IVA de 2012, asciende a cuatro millones trescientos treinta y dos mil setecientos sesenta y cinco euros y treinta y seis céntimos (4.332.765,36 €).

Con anterioridad al 2012, por el Ayuntamiento de Hellín, por acuerdo de 29 de agosto de 2011, se había iniciado expediente relativo a la resolución de la adjudicación del programa de actuación urbanizadora (en adelante PAU) a la mercantil CLEYTON-GES SL, constando, a fecha 18 de noviembre de 2011, que las obras habían quedado paralizadas el 13 de marzo de 2009, faltando infraestructuras externas básicas e internas para que las parcelas adquieran la condición de solar.

Inocencio , en nombre de Cleyton Ges, SL, había suscrito, el 7 de julio de 2011, un contrato de arrendamiento de obra con la mercantil Lauara Europea SL, constituida por tiempo indefinido, mediante escritura otorgada en Ontinyent (Alicante), el día 26 de mayo de 1999, e inscrita en el Registro Mercantil de Murcia tomo 2434, libro 0, folio 19, hoja MU-60258, inscripción 2ª, con C. I. F. B-96880703, de la que era administrador único Horacio , contrato elevado a público en fecha 1 de septiembre de 2011, por el que Cleyton Ges, SL encargaba a Lauara Europea SL la terminación de las obras de urbanización en la Urbanización "Sector DIRECCION001 " en Hellín, comprometiéndose a la finalización del proyecto urbanístico en seis meses desde la fecha del acta



de iniciación de las obras, presupuestando el coste de terminación en 4.883.351,41 € y manifestando que dicha constructora tenía capacidad suficiente para sufragar, por su cuenta y riesgo, todos los gastos y costes necesarios para la finalización del proyecto de actuación urbanística.

El mismo día 1 de septiembre de 2011 se comunicó por Cleyton-Ges SL al Ayuntamiento de Hellín el contrato de arrendamiento de obra, contestando éste con la relación de la documentación y requisitos que eran necesarios para que el Ayuntamiento pudiese autorizar la cesión de la condición de agente urbanizador (que no fueron presentados) y la existencia del expediente de resolución de la adjudicación por incumplimiento de las condiciones del mismo.

El 24 de enero de 2012 Inocencio comunica al Ayuntamiento la cesión de la condición de agente urbanizador a la mercantil Lauara Europea SL llevada a efecto el 23 de enero de 2012, volviendo a reiterar el Ayuntamiento la necesidad de presentar la documentación que era necesaria para autorizar tal cesión y la existencia del expediente de resolución.

Al no presentar dicha documentación, el Ayuntamiento nunca autorizó la subrogación de la condición de urbanizador de Cleyton Ges, SL a la entidad Lauara Europea SL, requisito imprescindible para que pudiese producirse dicho cambio.

Por acuerdo del Pleno de fecha 23 de julio 2012 se acordó la resolución del PAU, y en consecuencia de los convenios urbanísticos vinculados a dicha adjudicación, y la pérdida de la condición de agente urbanizador de Cleyton Ges, SL, acordándose asimismo la incautación de la garantía constituida para responder de las obras de dicha urbanización.

Dicho acuerdo fue objeto de recurso contencioso administrativo, siendo confirmado por sentencia de 12 de noviembre de 2013.

Tras recibir los dos cheques bancarios de Aliancia Zero SL nominativos a favor de Cleyton Ges, SL, el 3 de diciembre de 2012 para el pago del IVA y por importes respectivos de 3.533.953,53 € y 2.764.929,76 €, Inocencio conecedor de la obligación que tenía de ingresar dicha cantidad en la Hacienda Pública por ser la deudora tributaria Cleyton Ges SL, y con la finalidad de no hacer frente al pago del IVA, ni de forma voluntaria ni obligado a ello, ante la probabilidad más que cierta de que pudieran iniciar actuaciones tributarias contra la mercantil en reclamación del IVA que no pensaba pagar, procedió, de común acuerdo con Horacio , a ingresar ambos cheques en la cuenta nº NUM002 que en la entidad BANKIA abrió el 4.12.2012 Lauara Europea SL, siendo ingresados los días 5 de diciembre de 2012 (el de 2.764.929,76 € ) y 11 de diciembre de 2012 (el de 3. 533.953,53 € ). Total 6.298.883,29 €.

El día 10 de diciembre de 2012 Lauara Europea SL emitió a Cleyton Ges, SL la factura 2/12 en concepto de "Anticipo y pago a cuenta de trabajos realizados y pendientes de realizar según contrato de arrendamiento de obras de fecha 7 de julio de 2011, elevado a público el 1 de septiembre de 2011, protocolo 1.358 del notario de Murcia José Antonio Lozano Olmos y en referencia a "Terminación de Obras de Urbanización Sector DIRECCION001 ", pendiente de liquidación final de obra". Según la factura, el importe percibido era de 4.488.351,41 €, sin que en la factura se repercutiera el IVA al hacerse constar en la misma "inversión del sujeto pasivo"

Lauara Europea SL justificó, mediante facturas, gastos derivados del cumplimiento de los contratos llevados a cabo con Cleyton Ges, SL (arrendamiento de obra y cesión de la condición de agente urbanizador).

Los gastos facturados de una suma total de facturas aportadas (base imponible) de 158.408,05 € en 2012, incluye una factura de 292,36 € de 2011) y 30.032,81 € en 2.013, se incluían gastos de seguridad, por lo que sólo cinco facturas podrían corresponder a trabajos de construcción: tres de Hermanos Romero Martínez 2007 SL (B02445518) de 23.680 €, de 578,51 € y 3.745 € de fechas 27.12.2012, 27.12.2012 y 18.01.2013 respectivamente; otra de 27.12.2012 de Soyma del Sureste SL (B73750531) de 22.000 € y otra de Loxam Rental de 31.01.2013 por importe de 783,72 € ; en total una base imponible de 50.787,23 euros.

Horacio , autorizado en la cuenta, fue disponiendo del dinero mediante retiradas en efectivo, transferencias, cargo de cheques, talones y otros efectos o pago de otros recibos. Y así, tras el ingreso de los referidos cheques por importe total de 6.298.883,29 €, Lauara Europea SL realizó por cuenta de Cleyton-Ges SL pagos que ascienden a un total de 696.928,23 €, en concreto los siguientes:

- A Sureste Seguridad SL: 65.848,14 € (11.12.2012), 7.253,54 € (09.01.2013) y 12.154,24 € (1.03.2013)
- A Amadeo : 20.000 € (11.12.2012), 65.487 € (17.12.2012), 10.001euros (20.12.2012), 20.000 € (27.12.2012).
- A Anton : 50.000 € (18.12.2012), 20.040,50 € (04.01.2013), 15.030,50 € (24.01.2013), 10.020,50 € (08.02.2013), 10.020,50 € (15.02.2013) y 10.020,50 € (1.03.2013).



- A Grupo Sureste Control SL: 45.606,95 € (20.12.2012), 5.024,19 € (09.01.2013), 8.418,24 € (1.03.2013).
- A Armando : 10.020,50 € (20.12.2012), 40.000 € (4.01.2013) y 10.521,50 € (29.01.2013).
- A CB DIRECCION000 , Celestino : 100.000 € (18.01.2013).
- 170.460,43 € pago de la autoliquidación del IVA del 4T2012 de Cleyton-Ges SL.

Durante el año 2012 la actividad comercial de Cleyton-Ges SL fue nula, no existiendo movimientos o existiendo unos pocos movimientos consistentes en el cargo de intereses de los que Cleyton-Ges SL resultaba deudora.

**SEGUNDO.-** La Audiencia de instancia dictó el siguiente pronunciamiento:

"Que **condenamos** a **Inocencio** como autor criminalmente responsable de un delito contra la Hacienda Pública de los arts 305 bis 1 a), 305 bis 2 y párrafo último del art. 305 bis (en relación con el art. 305.1 y 305.2); todos del Código Penal (en la redacción dada por LO 7/2012 de 27 de diciembre), ya definido, sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a la pena de **cuatro años de prisión**, con la accesoria de inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, **multa** de once millones de euros ( **11.000.000€**) y **pérdida** de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de **seis años** y al pago de las costas proporcionales causadas que se determinarán a continuación.

La multa no llevará aparejada responsabilidad personal subsidiaria por las razones contenidas en el art. 53.3 CP.

**Condenamos** a la **mercantil Cleyton Ges, SL** como autora criminalmente responsable de un delito contra la **Hacienda Pública** de los artículos 305 bis 1 a), 305 bis 2 y párrafo último del artículo 305 bis (en relación con el artículo 305.1 y 305.2) y 310 bis CP ya definido, sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a la pena de **multa** de ocho millones setecientos mil euros ( **8.700.000€**), y a la **pérdida** de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social se le impone por un periodo de **seis años** y al pago de las costas proporcionales causadas que se determinarán a continuación.

Y a que indemnicen ambos, de forma directa, conjunta y solidaria, a la Hacienda Pública estatal en la cantidad de cuatro millones trescientos treinta y dos mil setecientos sesenta y cinco euros y treinta y seis céntimos (4.332.765,36 €).

Dicha cantidad devengará los intereses de demora calculados conforme al artículo 26 de la Ley General Tributaria.

Condenamos a Inocencio como autor criminalmente responsable de un delito **insolvencia punible** del artículo 257.1, apartados 1º y 2º, 2, 3, 4 y 5 en relación con el artículo 250.1, apartado 5º del Código Penal, redacción dada por LO 5/2010 de 22 de junio, sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a la pena de **tres años, seis meses y un día de prisión**, con la accesoria de inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y multa de dieciocho meses con cuota diaria de seis euros, en total tres mil doscientos cuarenta euros ( **3.240€**), y al pago de las costas proporcionales causadas que se determinarán a continuación.

La multa no llevará aparejada responsabilidad personal subsidiaria por las razones contenidas en el artículo 53.3 CP.

Condenamos a Horacio como autor criminalmente responsable por cooperador necesario de un delito **insolvencia punible** del artículo 257.1, apartados 1º y 2º, 2, 3, 4 y 5 en relación con el artículo 250.1, apartado 5º del Código Penal, redacción dada por LO 5/2010 de 22 de junio, sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a la pena de **tres años, seis meses y un día de prisión**, con la accesoria de inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y **multa** de dieciséis mil doscientos euros ( **16.200 €**), con la responsabilidad personal subsidiaria de un día de privación de libertad cada dos cuotas no satisfechas, y al pago de las costas proporcionales causadas que se determinarán a continuación.

La condena en costas será para Inocencio , Cleyton Ges SL y Horacio de las cinco séptimas partes de las causadas, condena en la que se incluirán las costas generadas por la intervención del Abogado del Estado en nombre de al AEAT.

Absolvemos a Inocencio y Horacio del delito de falsedad en documento mercantil y del delito de blanqueo de capitales por los que venían siendo acusados, con declaración de oficio, respecto de Inocencio , de las dos



séptimas partes de las costas causadas y, respecto de Horacio , de las dos séptimas partes de las costas causadas.

Una vez firme la presente resolución remítase testimonio de la presente resolución a los órganos de la Administración Tributaria para que procedan, respecto de los penados por **delito contra la Hacienda Pública**, a la **exacción de la responsabilidad civil** derivada de la presente resolución **y de la multa impuesta** en concepto de **pena** de conformidad con la reforma introducida por Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, incluyendo una nueva redacción del artículo 305.7º del Código Penal [En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley.], **debiendo informar** a esta Audiencia Provincial del resultado de la ejecución encomendada **de forma semestral**, desde la firmeza de la presente resolución y hasta el completo pago, y debiendo tener en cuenta, por último, la Agencia Tributaria **lo dispuesto en el artículo 126 del Código Penal** .

Contra la presente sentencia cabe recurso de casación, cuya interposición debe anunciarse dentro de los cinco días siguientes a la última notificación".

**TERCERO.-** Notificada la Sentencia a las partes, se preparó recurso de casación por infracción de ley y vulneración de precepto constitucional, por los recurrentes, que se tuvieron por anunciados; remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo las certificaciones necesarias para su sustanciación y resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose los recursos, alegando los motivos siguientes:

Motivos aducidos en nombre de Horacio .

**Motivo primero.-** Por infracción de ley al amparo del art. 849.1 LECrim en relación con los arts. 257 y 250 CP y 852 LECrim, así como en el art. 5.4 LOPJ en relación con el art. 24.1º, 24.2º y 25.1º CE (presunción de inocencia, derecho a la tutela judicial efectiva y Juez ordinario predeterminado por la ley y el art. 9.3 CE y art. 741 LECrim.

**Motivo segundo.-** Por infracción de ley al amparo del art. 849.1º LECrim, en concreto los preceptos 305 bis 1 a), 305 bis 2 y párrafo último del art. 305 bis (en relación con el art. 305.1 y 305.2) y 257.1, apartados 1º y 2º, 2, 3, 4 y 5 en relación con el art. 250.1, apartado 5º CP, art. 20.1.22º, art. 84, Disposición Adicional Sexta Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y Disposición Adicional Quinta Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y 852 LECrim, así como en el art. 5.4 LOPJ, en relación con el art. 24.1º, 24.2º y 25.1º CE (presunción de inocencia, derecho a la tutela judicial efectiva, juez ordinario predeterminado).

Motivos aducidos en nombre de Inocencio y de la **Mercantil CLEYTON GES SL**.

**Motivo primero.-** Al amparo del art. 5.4 de la LOPJ y del art. 852 de la LECrim, por vulneración del derecho fundamental a la proscripción de la indefensión, del derecho a un proceso con todas las garantías y a la presunción de inocencia, garantizados en el art. 24 CE. **Motivo segundo.-** Por infracción de ley, al amparo del art. 5.4 LOPJ y del art. 849.1 LECrim, por indebida aplicación de los arts 305 bis 1 a), 305 bis 2 y párrafo último del art. 305 bis (en relación con el art. 305.1 y 305.2) y 257.1, apartados 1º y 2º, 2, 3, 4 y 5 en relación con el art. 250.1, apartado 5º CP, art. 20.1. 22º, art. 84, Disposición Adicional Sexta Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y Disposición Adicional Quinta Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y el art. 741 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. **Motivo tercero.-** Al amparo de lo dispuesto en el art. 849.1.º LECrim, por infracción de ley y, en concreto, del art. 257.1.1.º CP.

**CUARTO.-** El Ministerio Fiscal se instruyó de los recursos interpuestos, impugnando todos sus motivos; la representación legal de la Abogacía del Estado impugnó también ambos recursos. La Sala los admitió a trámite, quedando conclusos los autos para señalamiento y Fallo cuando por turno correspondiera.

**QUINTO.-** Realizado el señalamiento para Fallo se celebraron la deliberación y votación prevenidas el día 1 de marzo de 2022.

**SEXTO.-** Con fechas 14 de marzo, 25 de abril y 6 de junio de 2022 se dictaron sendos autos de prórroga del plazo para dictar sentencia atendiendo a la complejidad del tema objeto de estudio y el volumen de documentación a revisar, así como la coincidencia temporal con la resolución de otros asuntos atribuidos al mismo Ponente.



## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El primero de los motivos del recurso conjunto de Inocencio y Cleyton Ges SL, se canaliza a través del art. 852 LECrim en relación a tres derechos fundamentales recogidos en el art. 24 CE: presunción de inocencia, derecho a un proceso con todas las garantías, proscripción de la indefensión.

El grandilocuente triple enunciado se centra luego en dos puntos. Primeramente, debatir sobre el impuesto que debía gravar las adjudicaciones judiciales de fincas en procedimientos hipotecarios. Los recurrentes sostienen que, fiados de lo que figuraba en los decretos del Secretario judicial (hoy Letrado de la Administración de Justicia) -se entregaba el testimonio para pago del impuesto de transmisiones patrimoniales- así como de la norma que exonera del pago del IVA en caso de inmuebles terminados, sería razonable su interpretación de los hechos y su posición en cuanto al régimen tributario aplicable; y no lo serían, en cambio, las aseveraciones de la sentencia tendentes a sostener que los inmuebles no estaban terminados, que debían abonar IVA y, sobre todo, que el recurrente persona física era consciente de que, no haciéndolo, estaba defraudando a la Hacienda Pública estatal.

Se alega, intercalando argumentos normativos con otros probatorios, que no se acomoda -o que se podía pensar fundadamente eso- a la normativa tributaria calificar las adjudicaciones por el Juzgado de Primera Instancia nº 1 de Hellín en febrero y marzo de 2012 de las fincas registrales de las que era titular CLEYTON-GES, S.L. a favor de ALIANCIA ZERO, S.L. como operaciones sujetas a tributación por el IVA al tipo del 18%. Tendrían que haber tributado por ITP, o, al menos, sería razonable esa estimación. Con ello pierde su sustento la condena por delito de defraudación tributaria relacionado con el IVA.

Desde una perspectiva más normativa (art. 849.1º) el mismo argumento es desarrollado en el motivo segundo. La Abogacía del Estado lo resalta acertadamente: en realidad el primer motivo se mueve más que por lo probatorio, por lo normativo.

El Decreto de adjudicación, disponía que se facilitara al adjudicatario un testimonio como título a efectos de liquidar el Impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Constituye este el primer hito del discurso impugnativo.

Ese argumento es muy frágil. Se trata de una apostilla protocolizada del decreto que ni condiciona la interpretación de las normas tributarias ni podía confundir como pretende el recurrente. No tiene esa mención la trascendencia que se empeña en otorgarle el recurso. Máxime cuando se repercutió el IVA de varias de las adjudicaciones y en otra se efectuó la inversión de sujeto pasivo prevista en la legislación especial del IVA. A la disciplina de ese impuesto se atuvo la entidad en las declaraciones realizadas, aunque engordando fraudulentamente el IVA soportado.

En otro orden de cosas se reivindica la exención del artículo 20.1.22 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Para determinar el tiempo de posesión de las fincas adjudicadas no debería tomarse únicamente en consideración el periodo en que fue entregada provisionalmente la posesión interina de las fincas a la parte ejecutante (CAJA DE AHORROS DEL MEDITERRÁNEO mediante la Diligencia de 14 de octubre de 2010). Habría de incluirse también el periodo de posesión anterior por parte de la propia CLEYTON-GES, S.L., al menos desde 2008. La negativa a aplicar esa exención por considerar no terminadas las edificaciones no sería correcta. Y, además, la empresa adjudicataria debió comunicar al Juzgado, en aplicación de lo previsto en la Disposición Adicional Quinta del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, (Reglamento del IVA), la inversión del sujeto pasivo.

Hay que remitirse al Fundamento de Derecho Segundo de la sentencia, que, con la profundidad y rigor que caracteriza toda la resolución, y una minuciosidad elogiada por el esfuerzo invertido en contestar a todas y cada una de las cuestiones, rebate esa argumentación de forma cumplida:

**"2.3.1.-**Desde el **punto de vista fiscal** (Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2191-10 de 1 de octubre de 2010), y en relación a las fechas en las que nos situamos (marzo de 2012) con carácter general el certificado final de obra tiene como finalidad confirmar que la edificación ha sido realizada por el director de la obra de conformidad con el proyecto respecto del cual se otorgó la correspondiente licencia de edificación y que la misma, previa la cumplimentación de los trámites administrativos que correspondan, está en condiciones de ser utilizada para el destino previsto.

En consecuencia, la entrega de una vivienda en construcción estará sujeta y no exenta en el IVA, sin que quepa plantearse si estamos ante una primera o segunda entrega por cuanto que estos conceptos reclaman que la edificación esté terminada. A estos efectos, la finalización de la construcción puede acreditarse mediante la correspondiente certificación acreditativa del final de la obra a emitir por el técnico competente o por resultar aptas para su adecuada utilización conforme al destino previsto.





El artículo 90, apartado uno LIVA, según redacción dada la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, establecía que el citado Impuesto se exigirá al tipo del **18%** salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

En este sentido, el artículo 91 en su apartado uno.1, número 7º LIVA (según redacción que examinamos) establece la aplicación del tipo reducido del 8% a "las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

7º. Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y Anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

En lo relativo a esta ley no tendrán la consideración de Anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas.

No se considerarán edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 22.º, parte A), letra c) de esta ley."

Por último, en el supuesto que el inmueble disponga en el momento de la entrega de la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación y, objetivamente considerado, sea susceptible de ser utilizado como vivienda, la entrega del mismo tributará por el IVA al tipo reducido del **8%**, (con anterioridad al 1 de septiembre 2012, como en el caso), con efectos desde el 20 de agosto de 2011 y exclusivamente hasta el 31 de diciembre de 2012, dicho porcentaje se sustituirá por el tipo reducido del **4%**, en virtud de la Disposición Transitoria Cuarta Real Decreto Ley 9 / 2011, de 19 de agosto de 2011 (vigor 20 agosto 2011) y de la Disposición Final Quinta Real Decreto Ley 20/2011, de 30 de diciembre de 2011 (vigor el día 1 de enero de 2012).

**2.3.2.-**Desde el punto de **vista jurisprudencial**, sobre este concreto aspecto, la respuesta no difiere en mucho de la que hemos consignado, advirtiendo, en la interpretación que hacen los tribunales, un sesgo menos formalista que el empleado por la administración tributaria, pero que, en definitiva, atiende a la posibilidad de o no de usar el inmueble como vivienda y a la prueba de dicha circunstancia.

En dicho sentido el Tribunal Supremo recuerda el carácter excepcional en la aplicación de los tipos reducidos, y en STS, Sala de lo Contencioso, Sección 2, de 25 de abril de 2016 se nos dice que

"a pesar de la neutralidad que caracteriza al IVA, coexisten en él varios tipos impositivos (general, reducido y superreducido), cuya existencia obedece a razones de política social y a la ayuda al consumo de los productos y artículos básicos, circunstancia que contribuye, en alguna medida, a favorecer el principio de redistribución a través de la imposición indirecta. (...) El texto literal de la norma, artículo 91.Uno. 1.7º LIVA prevé la aplicación del tipo reducido -en el momento al que se contrae el presente recurso, del 7%- para las entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y Anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.(...) Los Estados solo pueden preveer los tipos reducidos para dichas entregas y prestaciones, aunque no tienen obligación de hacerlo. En consecuencia, aunque no cabe invocar el criterio restrictivo que se predica de la interpretación de las normas sobre exenciones tributarias, si ha de afirmarse que los tipos reducidos en el IVA presentan un carácter excepcional, mientras que el tipo general u ordinario se aplica a todas las operaciones para las que no se prevea expresamente la aplicación de aquellos. Y, además, conforme a los artículos 12 LGT y 3.1 CC, los términos que no se definan por la norma tributaria, han de entenderse de acuerdo con su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda."

Sentido que, para la STSJ CAT, Sala de lo Contencioso, Sección 1, n. 817/2016, de 16 de septiembre deja poco margen a la duda, reclamando una interpretación razonable y correcta de la normativa del IVA, y afirmando que "la expresión aptos para su utilización como viviendas, no precisa de ninguna aclaración por parte del legislador en el sentido de que se refiera a inmuebles aptos para vivienda que hayan sido terminados. La redacción del citado artículo no ofrece duda alguna en cuanto a que los edificios o partes de los mismos deben ser aptos para su utilización como viviendas en el momento de su transmisión."

Sentado lo anterior no podemos dejar de hacer una última reflexión relativa a la necesidad o no de tener la licencia de primera ocupación para entender terminada una vivienda. No cabe duda (STSJ AS, Sala de lo Contencioso. Sección 1, n. 277/2018, de 28 de marzo), que "desde un puesto de vista estrictamente urbanístico una construcción solo es hábil para su uso cuando existe licencia de primera ocupación otorgada por la Autoridad municipal competente, en aras de determinar que lo construido se corresponde realmente con lo proyectado y autorizado por la licencia de obra". Sin embargo "no es menos cierto que pueden darse muchas circunstancias que desde el punto de vista urbanístico impidan el otorgamiento de la licencia por no ajustarse algunos de los extremos de la obra acabada a lo proyectado y autorizado inicialmente, con la consecuente denegación de esa licencia de primera ocupación, lo que no supone necesariamente que la obra como tal no pueda reputarse como terminada, y ello por cuanto pueden tratarse de extremos de naturaleza residual o incluso ornamentístico que no impiden que la construcción pueda servir a su finalidad o propósito".



**2.3.3.-** De ello **concluimos** con la absoluta e imprescindible necesidad de practicar prueba en aval de la hipótesis que cada parte en conflicto reclame.

Así, si se reclama la aplicación del IVA reducido (o el super reducido) por tratarse de viviendas terminadas, se ha de acreditar que efectivamente lo están, y que son susceptibles y aptas para constituir la vivienda habitual del comprador o adjudicatario.

**Pues bien, en el caso, no debemos olvidar que Inocencio emitió, en nombre de Cleyton-Ges SL, la factura repercutiendo el IVA a un tipo más alto del procedente, el 21%, que luego tuvo que rectificar al 18%.**

Si la mercantil y su administrador lo hubieran querido, podían, fácilmente, haber aportado las certificaciones finales de obra de las viviendas de la Fase I de la promoción que estuvieran terminadas, y hubieran podido emitir factura repercutiendo el IVA reducido del 8%, mejor dicho el súper reducido 4% transitoriamente aplicable, respecto de los inmuebles que estuvieran efectivamente terminados, si es que verdaderamente poseían el certificado final de obra, y acreditaban que eran aptas para ser ocupadas.

Esa documentación la tenía a su disposición la defensa de Inocencio y la mercantil Cleyton- Ges SL, y no fue aportada.

Decimos lo anterior porque, si comparamos la información que contienen los anexos 5 y 17 del expediente de al AEAT, comprobamos que la Fase I de la promoción de viviendas, se corresponde con las viviendas contenidas en el decreto de 6 de marzo de 2012, que adjudica 105 fincas (bienes inmuebles dice) por un importe de 19.633.075,19 €, y que al 18% genera un IVA de 3.533.953,53 € según factura emitida por Cleyton Ges SL.

Y hemos identificado que las fincas contenidas en el decreto de 6 de marzo de 2012 pertenecían a la Fase I de la promoción, porque tanto en la relación de cantidades entregadas a cuenta en el detalle de la promoción de CleytonGes de la Fase I (Anexo 5) como en el decreto de adjudicación de 6 de marzo (Anexo 17) se identifican los inmuebles por el número de finca registral, son las 47.694 y 47.695, y desde la 47.739 a la 47.841 de forma correlativa.

En el concepto "estado" (Anexo 5) se consigna de forma manuscrita en la mayor parte de las viviendas que estaban terminadas, pues pone "terminado", en concreto dicha anotación aparece en todas, menos en las dos primeras mencionadas (47.694 y 47.695) y falta desde la 47.754 a la 47.783, ambas incluidas, en las que no aparece nada en relación al "estado".

De manera que si alguien disponía de la prueba necesaria (certificado final de obra, testifical...) para acreditar e identificar qué parte de los inmuebles recogidos en el decreto de 6 de marzo de 2012 estaban terminados, era la defensa, y, al no hacerlo, por mucho que partamos de la presunción de inocencia como regla de juicio y de tratamiento, no podemos presumirlo.

Y no podemos hacerlo por **dos motivos**:

**Primero.-La documental obrante en la causa conduce a considerar que las viviendas no llegaron a terminarse, en el sentido de ser aptas para ocuparse y ser habitadas, en ninguna de las cinco fases de la promoción.**

En el Anexo 5, en relación al resto de fases de la promoción (fases 2, 3, 4 y 5) en el concepto "estado" no se consigna que estén terminadas, y la sentencia de 8 de junio de 2012 del Juzgado de Primera Instancia nº 2 de Hellín recaída en el Juicio Ordinario que resuelve las ventas de 55 viviendas a instancia de los compradores, expresamente establece que la resolución es por la falta de la licencia de primera ocupación que "se produce por la falta de terminación de muchas de las viviendas sitas en la promoción que nos ocupa y, sobre todo, a la falta de traslado de una línea de alta tensión que atraviesa la promoción, obligación que recae sobre la promotora (...). Por lo que la falta de concesión de licencia de primera ocupación es imputable, en exclusiva, a la promotora codemandada.

Por último, es evidente que la falta de aval o seguro de caución que garantizase las cantidades que los actores entregaron a cuenta supone una causa de resolución del contrato, dado que se trata de una obligación de carácter legal e imperativo".

Además, ha sido algo admitido por todos que las obras de urbanización no se finalizaron, por lo que la posible falta de implantación de servicios urbanísticos esenciales, que no se acredita que estuvieran todos disponibles, aun cuando se hubiera emitido la certificación de final de obra de algunas de ellas (que tampoco se ha acreditado, dado que no se aportan dichas certificaciones), pruebas de las que disponían las defensas, confirma la conclusión que alcanzamos, sobre que las viviendas no estaban terminadas en el sentido de ser aptas para ser ocupadas, y el tipo del 18% fue correctamente aplicado, máxime si tenemos en cuenta que se adjudicó, en cada uno de los dos decretos, la obra **como un todo** que no estaba terminado, correspondiendo el decreto de 6 de marzo de 2012 a la Fase I y el de 7 de marzo de 2012, a la Fase II. Se adjudicó obra sin terminar.



Así consta en el doc 7 y 8, en el informe de la arquitecta municipal de Hellín, del expediente de la AEAT de fecha 18 de noviembre de 2011, Dulce, ratificado en el plenario, que fue requerida la mercantil Cleyton-Ges S.L., el 12 de marzo de 2009, por solicitud de licencia de primera ocupación para un grupo de viviendas de la fase I, para que subsanara y terminara varias de las obras de urbanización externas e internas necesarias para el otorgamiento de la misma, y no fueron ejecutadas. (...)

**Segundo.-** Respecto de las viviendas contempladas en el decreto de 6 de marzo de 2012, en relación a las que hubieran estado terminadas, y en disposición de ser usadas, la mercantil Cleyton-Ges S.L. de considerar ella misma que había viviendas en tales condiciones, podría haber repercutido un IVA súper reducido del 4%, según hemos visto, y ello hubiera avalado la actual hipótesis que hoy defiende. Sin embargo no lo hizo, repercutiendo en la factura primero un 21% y, finalmente, el 18%, tipos generales de IVA aplicables a las obras en construcción. La propia mercantil entendió que se estaba adjudicando obra completa sin terminar" (énfasis añadido).

La argumentación es contundente y aparece robustecida por la propia actuación extraprocesal de los recurrentes al repercutir el IVA.

Nos podemos ayudar también del dictamen de la Abogacía del Estado evacuado en casación del que tomamos prestada su no menos apabullante argumentación:

"i) Respecto a lo manifestado sobre el Decreto de adjudicación del Secretario Judicial, no solamente es evidente que se trató de un error -probablemente debido a la utilización de una resolución estereotipada o de modelo- sino que, además, tanto los propios recurrentes como la mercantil adjudicataria de los inmuebles consideraron que el impuesto que devengaba la operación era el IVA, expidiendo la correspondiente factura CLEYTON-GES, S.L. aplicando dicho tributo al tipo del 18%, aceptando su pago por parte de la adquirente de las fincas ALIANCIA ZERO, S.L. y haciendo propias dichas cantidades a pesar de tener perfecto conocimiento de su obligación de ingresarlas a la Hacienda Pública. En cualquier caso, es evidente que esta manifestación del Secretario Judicial -que además se refiere a la mera expedición de un testimonio, siendo evidente que no incorpora una decisión sobre la tributación de la operación para la que el Secretario Judicial no es competente ni está cualificado- no puede determinar la tributación aplicable a una operación, que es la que determina la Ley.

ii) Por lo que se refiere a la existencia de una posesión de más de dos años de las fincas que permitiría, a juicio del recurrente, aplicar la exención establecida en el artículo 20.1.22 LIVA, es evidente que la interpretación del recurrente no se compadece, en modo alguno, con el tenor literal de la exención que se pretende aplicar ni con la configuración legal del IVA y del ITP como figuras impositivas. En este sentido, es evidente que cuando el artículo 20.1.22 LIVA establece que "no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de a utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo" lo hace en el contexto de las entregas a las que se refiere todo el precepto, que como se recoge expresamente en el primer párrafo de dicha exención son, en todo caso, "entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación". Es, por ello, evidente que la mera posesión, por el promotor o por un tercero, de edificaciones no terminadas no puede considerarse, en ningún caso, como constitutiva del supuesto de hecho que hubiera dado lugar a la aplicación de la exención del IVA porque el supuesto que contempla el precepto aplicado es aquel en el que las edificaciones terminadas son puestas en uso antes de su venta, bien directamente por el promotor o por un tercero, de manera que la teórica primera entrega o transmisión de las mismas no se refiere a un bien nuevo sino a un bien ya utilizado, lo que justifica la sujeción a ITP y no a IVA.

iii) A mayor abundamiento, lo que exige el precepto invocado por el recurrente no es la mera posesión del inmueble sino su utilización ininterrumpida durante dos años y, en el supuesto enjuiciado, es evidente que no se pudo producir dicha utilización respecto de ninguna de las edificaciones, puesto que los Hechos Probados declaran que "Por diversos contratiempos las obras se vieron paralizadas durante los años 2008 a 2010" y la valoración de la prueba practicada descarta cualquier utilización de las edificaciones puesto que ni siquiera se ha acreditado que ninguna de ellas estuviera terminada en el año 2012, de modo que resulta absurdo pretender que las edificaciones constitutivas de una obra paralizada se estaban utilizando desde el año 2008.

iv) Finalmente, en cuanto a la pretendida infracción de la Disposición Adicional 5ª del Reglamento del IVA, la Sentencia ya pone de manifiesto que se trató de una alegación ajena al debate procesal e introducida por las defensas únicamente en el trámite de informe, circunstancia que habría impedido examinar con detalle si realmente se omitió la comunicación prevista en dicha Adicional. En cualquier caso, basta con leer el tenor literal del precepto que se supone infringido para comprobar que en el mismo no se impone obligación alguna sino que se otorga al adjudicatario la facultad de optar por la inversión del sujeto pasivo, siendo necesaria la



manifestación prevista en dicho precepto únicamente cuando se pretenda ejercitar dicha facultad, pero sin que sea necesario ni preceptivo realizar manifestación alguna cuando el adjudicatario no ejercita dicha facultad".

Resultan insostenibles las alegaciones del recurso desde la irrefutable constatación de que repercutieron el IVA devengado y realizaron las correspondientes declaraciones, aunque con datos falsos. La rectificación interesada *a posteriori* de su estimación inicial no solo carece de fundamento, sino también de credibilidad.

**SEGUNDO.-** Aunque el tercer recurrente no está condenado por delito contra la Hacienda pública, sino exclusivamente por delito de alzamiento de bienes, dedica el segundo motivo de su recurso a idéntica temática. El impuesto aplicable sería el de transmisiones patrimoniales. Y, si se parte del IVA, habría que estar al art. 20.1.22 LIVA. La misma tesis bifronte del anterior recurso.

No le falta legitimación para referirse a esas cuestiones: si no hay deuda tributaria no habría alzamiento de bienes. Presupuesto de éste es una deuda cierta. Sin relación crediticia válida no puede existir alzamiento de bienes.

De cualquier forma los argumentos no añaden nada que no quede contestado con una remisión al fundamento anterior. La hipótesis de que el Secretario Judicial de manera deliberada y tras un estudio concienzudo y detallado de la documentación hubiese llegado a esa opción por el ITP no se sostiene. No entra dentro de sus funciones.

El supuesto incumplimiento de la dación de cuenta al Juzgado de la inversión del sujeto pasivo no altera la situación, ni modifica el tipo de impuesto, ni influye para nada en la concreta obligación tributaria incumplida que sirve de base al delito de defraudación tributaria.

**TERCERO.-** En el mismo inicial motivo, los dos primeros -¿o uno solo?- recurrentes desarrollan un segundo cuerpo argumental destinado a discutir la condena por el delito de insolvencia punible. Se concreta la acción punible en la entrega de los cheques percibidos por IVA a Lauara Europea S.L. No responderían a una deuda real.

Se esfuerza el recurso por demostrar que no es así; que eran pagos para trabajos comprometidos. Además, no habría quedado acreditada su situación de insolvencia o incapacidad para abonar lo debido a la Hacienda Pública.

Aunque las consideraciones discurren por territorios de valoración probatoria sobre la realidad del monto total de la hipotética deuda futura, hay un tema de fondo que late a lo largo del argumentario y que debe ser abordado con carácter previo: la discutible compatibilidad en este caso del delito de insolvencia punible con el de defraudación tributaria. Enseguida nos detendremos en él. Antes, aunque sea de manera concisa pero suficiente, se hace necesario dar respuesta a esas cuestiones fácticas suscitadas.

No parece excesivamente difícil desmontar el alegato sobre una falta de acreditación de la insolvencia. Sin duda, si fuese solvente la entidad; o si, al menos, lo era en aquellas fechas (en su declaración en juicio el recurrente refiere estar completamente arruinado), no hubiese costado mucho acreditarlo sabiéndose acusado de ese delito. Bastaba con aportar la valoración del bien que permanecía en el patrimonio de la empresa y demostrar que manejaba bienes por valor superior a esas cuotas de IVA debidas, sobre las que se edifica la condena.

La absolución por falsedad al negarse que el contrato que servía de soporte al pago fuese simulado no supone obstáculo para la condena por alzamiento de bienes. Aún partiendo de la realidad de esa relación contractual entre las dos empresas, la antijuricidad radica en un traspaso dinerario que carece de lógica económica y que, en su mayor parte, por el destino de parte del dinero, parece encubrir, junto a pagos probablemente debidos, una transmisión artificiosa, para cambiar la titularidad, de una importante suma de dinero que, además, se destinará a pagos que correspondían al transmitente (v.gr. el IVA efectivamente abonado). El contrato sería real. Pero su realidad no justifica un traspaso dinerario por ese importe.

Ni cabe hablar, dado el mecanismo del IVA, de apropiación indebida por parte de Lauara Europea S.L., ni su solvencia influye en el delito del art. 257 CP. En la modalidad clásica de transmisión ficticia de bienes para ponerlos a salvo de los acreedores, la empresa o persona que aparece como titular será solvente por definición, pero eso solo viene a confirmar el acierto de esa tipificación.

**CUARTO.-** La conducta catalogada como alzamiento de bienes (art. 257 CP) -y entramos en la cuestión jurídica anunciada- se nutre de lo que es la esencia de la defraudación tributaria y discurre en coincidencia temporal con aquélla: el dinero recibido como IVA repercutido se utiliza para abono de deudas -reales o no- en lugar de destinarlo a la Hacienda Pública. La acción defraudatoria obedece a una misma estrategia y objetivo: eludir el pago de los 4.332.765,36 € adeudados por IVA correspondiente a 2012.



El delito de alzamiento de bienes es básicamente una modalidad defraudatoria (no en vano en códigos anteriores se encuadraba en el capítulo destinado a las defraudaciones; en la actualidad la remisión al art. 250.1.5º evoca también esa morfología defraudatoria tendente a impedir el cobro de un crédito). Cuando temporalmente, e incluso materialmente, se solapan dos conductas que en definitiva son derivaciones de un mismo y único propósito defraudatorio, las dos acciones aparecen como anverso y reverso de una misma moneda.

Al igual que en el caso del ladrón que gasta el dinero robado; o del estafador que esconde lo obtenido, la acción es única. No existe una antijuricidad añadida a la primera conducta. Su castigo absorbe el total.

Cosa diferente sería si se identifican acciones posteriores tendentes a vaciar el propio patrimonio para impedir el cobro de la deuda generada con el delito. Pero ha de ser conducta separable temporal y ontológicamente. Cuando para eludir (que es el verbo utilizado tanto en el art. 305 como en el art. 257.3 CP) el pago de la misma deuda tributaria se despliegan de manera coetánea dos mecanismos fraudulentos (disminuir con engaño las bases tributarias así como un vaciamiento patrimonial para evitar el cobro) no hay dos delitos. Como no los habría si para el desplazamiento patrimonial constitutivo de estafa se ponen en marcha dos tramas engañosas. El impuesto cuyo pago se elude por esa coetánea doble vía es el mismo.

La insolvencia queda, en supuestos como éste, solapada con la propia conducta delictiva; en este caso, con el mismo delito fiscal. Si este consiste en no abonar un crédito tributario utilizando engaño, la insolvencia simultánea no añade nada sustancial, aunque puede considerarse que eleva el nivel de gravedad. Supone exactamente lo mismo: defraudar el crédito, aunque con un doble mecanismo coordinado. La coincidencia temporal empuja a pensar en un concurso de normas; no un concurso de delitos.

Aquí el castigo del delito de defraudación tributaria engloba por sí la simultánea entrega del importe - incrementado- de la deuda tributaria a un tercero, para sobrepagos no estrictamente debidos.

Estas ideas deben llevar a estimar el motivo parcialmente para decretar la absolución por la insolvencia punible por ser calificable de concurso normativo.

Algún precedente de 2016 que se cita en la sentencia, de excelente factura, admite la compatibilidad. Pero contempla, una conducta posterior, en momento en que el fraude parecía detectado: se produce un *aliud*.

La STS 717/2016, de 27 de septiembre, en efecto, declara implícitamente viable la condena por delito de defraudación tributaria al lado de una condena por alzamiento de bienes. Pero, el supuesto es sustancialmente diferente. El vaciamiento patrimonial se realiza a través de actividades distintas y posteriores a la defraudación tributaria y, además, con una finalidad renovada, actualizada, de esquivar el pago que ya se intuía detectado y, por tanto, difícilmente eludible.

En el caso que ahora analizamos las dos conductas se solapan: el impago a Hacienda se simultanea con la salida de los fondos recibidos por repercusión del IVA.

Esta diferencia queda evidenciada por el razonamiento de la citada sentencia. No teoriza, en tanto no considera en esos específicos casos problemática esa posibilidad concursal:

" En el caso, se declara probado que el recurrente, **al tener conocimiento junto con su hijo Jorge , que era administrador de la sociedad Transolea, de las actuaciones de la AEAT en relación con esa sociedad y de la probabilidad de un embargo de sus bienes,** se pusieron de acuerdo con el abogado del recurrente, el coacusado Amadeo , y simularon una deuda de la empresa con el citado letrado, articulándose como medio de pago un pagaré, cuyo impago y posterior protesto dio lugar a un procedimiento cambiario que concluyó con un embargo, el 2 de junio de 2011, del único bien inmueble de la citada sociedad, preferente al efectuado posteriormente por la AEAT, que no accedió al registro hasta el día 29 de junio de 2011.

Se describe, por lo tanto, una participación al mismo nivel de la autoría, que se debe calificar como cooperación necesaria a causa de la naturaleza del delito de alzamiento como delito especial, que solo puede cometer el deudor respecto de sus acreedores.

En cuanto a la voluntad de perjudicar a los acreedores, debe examinarse su concurrencia en relación al momento de la acción. La satisfacción del crédito simulado se produce con posterioridad a la anotación del embargo en el registro, por lo que afectando solamente a la causación de un perjuicio efectivo, no resulta relevante".

Por vía de principio y en abstracto cabe un concurso de delitos entre una insolvencia punible (alzamiento de bienes) y la defraudación tributaria. Pero es necesario identificar dos conductas no ya diferenciadas sino separadas por una cierta solución de continuidad. Sin ella la defraudación es única. Ambas modalidades delictivas en lo nuclear representan el impago de un crédito a través de artificios. En un caso, ocultando bases



tributarias; en otro, ocultando bienes. Cuando ambas morfologías defraudatorias se solapan no es viable un doble reproche nacido de un mecanismo defraudatorio, que es doble, pero se encamina a eludir el pago de una única deuda (el crédito tributario).

Parece aludir a ello la STS 761/2011, de 12 de julio cuando expresa que el alzamiento de bienes es figura que aparecía como subsidiaria (solo si no puede condenarse por el art. 305) o complementaria (si hay episodios diferenciados) del delito de defraudación tributaria.

La STS 209/2019, de 22 de abril podría militar en pro de la doble condena. Pero en el supuesto analizado existían otros acreedores, además de la Hacienda Pública, lo que rompe la identidad.

De hecho, antes de la introducción de unas tipicidades específicas, (actual art. 257.3 inciso final CP) entendían algunos, no sin fundamento, que el alzamiento de bienes frente a deudas tributarias ya fijadas era conducta encajable en el art. 305 CP: elusión del pago mediante una fórmula defraudatoria (apariencia de insolvencia). Esa tesis es hoy difícilmente sostenible a la vista de las previsiones actuales del Código. Pero es sintomática de que, al menos, antes de la reforma de 2015, no se producían dos injustos acumulables cuando se elude un pago a la Hacienda aunque se despliegue una doble vía defraudatoria simultánea: no se ajustan las declaraciones a la realidad omitiendo datos que aumentarían la deuda tributaria y se distrae un metálico que en este caso se identifica, en buena parte, con lo que debiera haberse ingresado a Hacienda dadas las peculiaridades del impuesto del IVA.

**QUINTO.-** En relación a otros delitos patrimoniales -el esquema argumentativo es trasplantable- analiza este problema la STS 440/2012, de 25 de mayo. Declaró compatible la condena por un delito de estafa con el posterior alzamiento. Se rechaza la tesis a tenor de la cual existiría una relación de consunción a resolver por la regla 3ª del art. 8 CP utilizando argumentos penológicos y también temporales.

Tras citar como razón no totalmente concluyente la nueva tipicidad del art. 258 CP, diferencia entre los casos en que los bienes objeto de alzamiento son precisamente los obtenidos fraudulentamente a través de la estafa; o, en su caso, los que los han sustituido, que no pueden ser castigados como alzamiento, de aquellos otros en que se empeora sensiblemente la posición del estafado.

En esa misma dirección y con prolija cita de precedentes jurisprudenciales se mueve la STS 441/2020, de 10 de septiembre (entre muchas STS 385/2014, de 23 de abril ó 331/2014, de 15 de abril).

El discurso argumentativo favorable al concurso de delitos tiene más sentido si partimos de una visión compartimentada de las conductas típicas de los delitos de los arts. 257 y 305. No es exacta esa visión. "Alzarse" con los bienes propios para eludir el pago de una deuda no es más que una forma de "defraudar" -para eludir un pago, no para obtener un enriquecimiento-. Esos componentes diferentes determinan una solución diferente, máxime si nos situamos en el texto punitivo anterior a la reforma de 2015. Entre los delitos de los arts. 305 y 257 se produciría una relación de concurso de normas y no de concurso delictivo; salvo que se produzca una ruptura temporal y secuencial que permita identificar dos conductas defraudatorias diferenciadas con distintas morfologías y situadas en momentos diferentes y ante realidades diferentes. No cuando no existe solución de continuidad y se contemplan dos vertientes de una única defraudación.

Si el alzamiento de bienes es una modalidad defraudatoria se convierte en una modalidad comisiva del delito del art. 305. Ello comportaría -y comportaba antes de 2015- secuelas importantes. Según el art. 305, solo es punible la conducta cuando se rebasa una determinada cuantía. Eso permitía concluir que quedaban tácitamente despenalizados los alzamientos de deudas de esa naturaleza por cuantías inferiores.

Y, en efecto, antes de 2015 era tesis manejable que incluso cristalizó en algunas resoluciones de Audiencias Provinciales. Se hacía muy difícil armonizar la idea de que una defraudación tributaria solo merecía una pena si superaba los 120.000 euros; y, sin embargo, eludir mediante la ocultación de bienes una deuda tributaria de 1000 euros merecería una pena de entidad similar (solo a partir de 2010 es ligeramente superior la penalidad del art. 305) cuando el núcleo de lo injusto es en esencia el mismo.

Ese planteamiento se hizo más discutible tras el CP de 1995, máxime tras la reforma de 2010. A partir de 2015 el panorama es aún más confuso: nótese que solo se incluyen las deudas contra la Hacienda Pública o Seguridad social que tengan como precedente un delito, lo que invita a pensar que antes de 2015 no estaban contempladas y habría que reconducirlas al 258 CP (cuya proyección a este caso tendría no pocas dificultades como analiza la sentencia de instancia).

En efecto: el contenido de injusto es idéntico; y la equiparabilidad del nivel de antijuricidad de la conducta de quien omite el pago de tributos engañando en las declaraciones u omitiéndolas; a la de quien lo hace mediante el expediente de ocultar los bienes es plena. No hay diferencia alguna. Solo cuando el alzamiento se convierta



en una conducta posterior y autónoma (v.gr., producción del alzamiento después del descubrimiento de la ocultación) y existe solución de continuidad, podremos hablar de concurso de delitos.

Tanto se defrauda eludiendo el pago de tributos o cuotas no declarando de forma veraz; como declarando con fidelidad a la realidad económica, pero burlando a continuación el procedimiento de apremio con una insolvencia fingida o provocada dolosamente; como combinando coetáneamente ambas conductas. El contenido de injusto era equivalente y por eso no tenía sentido que para una modalidad se exigiese una determinada cuantía (en la actualidad 120.000 euros); y que la conducta defraudadora consistente en un alzamiento (cuya repercusión negativa en el patrimonio de la Hacienda -o de la Tesorería General de la Seguridad Social- es idéntica a la resultante de los delitos de fraude tributario o de cotizaciones) fuese constitutiva de delito aunque su montante económico se redujese a unos pocos euros. De ahí que incluso alguno de los más importantes monografistas de esta figura penal haya insinuado que también bajo la vigencia del Código Penal de 1995 las deudas tributarias o de seguridad social (no así otras deudas derivadas de relaciones jurídico-públicas) no serían aptas para construir el delito del art. 257. Los arts. 305 y 307 operarían un efecto secante en relación al ámbito de aplicación de tal delito. Las defraudaciones de esos créditos a través de un alzamiento serían delito sólo cuando superasen esa cuantía y habría que incardinar la conducta en esos tipos penales por ser más especiales ( arts. 305, 307 y 8 del Código Penal). Sucedería algo semejante a lo que se entendió en materia de cuota obrera de la seguridad social: la expresa tipificación de un delito consistente en la defraudación de esas cuotas exigiéndose un determinado monto, acarrea como secuela la imposibilidad de aplicar el art. 535 (apropiación indebida; actual 252) que antes se utilizaba para reprimir esas conductas (Pleno no jurisdiccional de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 17 de noviembre de 1997 y sentencia 760/1997, de 18 de noviembre).

Este panorama normativo desde luego ha variado y mucho con las modificaciones posteriores.

La reforma de 2015 ha introducido un subtipo agravado en el remodelado alzamiento de bienes cuando la deuda eludida deriva de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Que se adicione ese inciso al lado de los casos de deudas de derecho público en que la acreedora es una Administración Pública parece abonar el entendimiento de que las deudas tributarias no se han incluido hasta 2015 y desde esa fecha solo se incluyen cuando derivan de un delito.

En cualquier caso, aquí nos situamos en la legislación anterior a 2015 y a tenor de ella la insolvencia punible ha de considerarse sin duda embebida por el delito del art. 305.

**SEXTO.-** El motivo segundo del primer recurso aparte de insistir en la cuestión normativa ya analizada, considera que no era de aplicación el subtipo agravado del 305 bis (pena de dos a seis años de prisión) en tanto entró en vigor el 17 de enero de 2013. Las acciones y omisiones achacables a los recurrentes serían todas anteriores a esa fecha.

En el mismo argumento se explayará Horacio, pese a no venir condenado por delito fiscal, en el tramo final del segundo motivo de su recurso.

Estamos ante un problema de aplicación de la ley penal en el tiempo que reviste cierto interés: entrada en vigor de una ley desfavorable en un momento en que el delito ya iniciado no está aún consumado.

En principio la nueva ley se aplica. El delito ha de entenderse cometido cuando se consuma. Ese es el criterio a efectos de prescripción, en principio.

En cuanto a un delito de defraudación tributaria por impago de IVA así lo establece la jurisprudencia ( STS 723/2021, de 29 de septiembre)

En cierto tipo de delitos, pueden aparecer algunas sombras e incertidumbres.

En los delitos de resultado, si el autor ha activado bajo el imperio de una norma toda la mecánica que determinará el resultado, pero éste no se produce hasta pasados unos días en que rige otra legalidad desfavorable surge el dilema (v. gr., panfleto injurioso enviado al medio antes de la ley que eleva las penas, pero publicado con posterioridad, asesinato mediante veneno suministrado clandestinamente pero que operará su efecto letal bajo la vigencia de una nueva ley: la imaginación puede alumbrar otros ejemplos).

En el supuesto objeto de casación contamos con una declaración-resumen a finales de enero de 2013. No se indica, en cambio, la fecha de presentación de la declaración mendaz del cuarto trimestre. La conducta defraudadora se pudo activar en fechas anteriores a la entrada en vigor de la nueva legalidad. Si toda la conducta (activa u omisiva) se ha desarrollado bajo la vigencia de una ley más benigna, ¿es posible aplicar la ley que entró en vigor después de su contribución (a partir de la cual solo cabía el desistimiento mediante una conducta activa), pero que estaba vigente cuando se alcanzó el resultado (o condición objetiva de punibilidad según la naturaleza jurídica que atribuyamos a ese elemento del delito de defraudación tributaria)?



El tema es dudoso.

A efectos de consumación la jurisprudencia sostiene que se perfecciona el delito fiscal cuando se trata de defraudación del IVA el 30 de enero del ejercicio siguiente, en tanto en ese momento finaliza el periodo de pago.

A efectos de aplicación de la ley penal en el tiempo, el fundamento de la irretroactividad de la ley penal y su vinculación con el principio de legalidad así como la necesidad de previsibilidad de la ley invitan a otra exégesis. Resulta muy forzado aplicar una ley que entra en vigor cuando ya se ha llevado a cabo la declaración mendaz referente al IVA y, además, ya se ha transferido a un tercero el monto que había recuperado por IVA repercutido.

Sobre este tema -aunque con unas circunstancias diferentes- la STS 496/2020, de 8 de octubre contiene estas consideraciones:

"Por regla general la consumación del delito fiscal, según criterio de esta Sala del que es exponente la STS 876/2016, de 22 de noviembre, se produce "el último día hábil para la presentación, en período voluntario, de la declaración y liquidación del correspondiente impuesto en cuyo ejercicio se considera que ha existido una acción u omisión que implique una defraudación a Hacienda", fecha a partir de la cual se inicia el cómputo de prescripción.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 62.1 dispone que "las deudas tributarias resultantes de una autoliquidación deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa de cada tributo".

En lo que al IVA se refiere, el artículo 71 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA, establece que "el periodo de liquidación coincidirá con el trimestre natural", como regla general, y también que la declaración-liquidación deberá presentarse "dentro de los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación trimestral".

En relación con el IRPF el artículo 108 del Reglamento de dicho impuesto (Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo) dispone que "1. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior, e ingresar su importe en el Tesoro Público. No obstante, la declaración e ingreso a que se refiere el párrafo anterior se efectuará en los veinte primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el mes inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados en los que concurran las circunstancias a que se refieren los números 1.º y 2.º del apartado 3 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre".

En ambos casos se trata de impuestos en que la liquidación ha de practicarse generalmente por trimestres y, en ocasiones, por meses y en este caso las liquidaciones fueron trimestrales por lo que el periodo voluntario de liquidación terminaba dentro de los 20 días siguientes a la finalización de cada trimestre.

En este caso, se ha condenado a la entidad Rayo Vallecana por la comisión de delitos de defraudación de IVA e IRPF declarando la responsabilidad penal de la persona jurídica, a pesar de que durante los tres primeros trimestres de 2010 en que se produjeron las elusiones fiscales no existía la responsabilidad penal de las personas jurídicas, ya que la ley que la estableció entró en vigor el 23/12/2010.

Si se estima como fecha de aplicación de la nueva ley penal la de finalización del periodo voluntario de liquidación de cada tributo no procedería la condena de la mercantil por las defraudaciones correspondientes a los tres primeros trimestres de 2010, pero en la sentencia de instancia no se ha tomado en consideración ese criterio.

Para resolver esta controversia se puede entender que la aplicación de la ley penal debe atender a la finalización del año natural porque el propio tipo penal se refiere a él para determinar la cuantía a partir de la cual la defraudación fiscal es constitutiva de delito. Sin embargo, la cuantía como requisito de tipicidad no puede confundirse con la aplicabilidad temporal de la norma penal.

La Abogacía del Estado sostiene que la consumación se produce con la finalización del periodo impositivo que tiene lugar el 30 de enero de 2011, fecha en que se podía presentar la declaración complementaria mediante el correspondiente ingreso. Ese criterio ha sido utilizado a otros fines pero no es procedente cuando lo que se trata de precisar es la vigencia de la ley penal en el tiempo.

Tanto el IVA como el IRPF son tributos que se devengan trimestral o mensualmente y la declaración complementaria, conforme al artículo 27 de la Ley General Tributaria, es un pago extemporáneo del impuesto que da lugar al pago de intereses y recargos variables y que se produce una vez finalizado el periodo voluntario. Dejando al margen la naturaleza y efectos de este acto tributario, lo cierto es que durante los tres primeros





trimestres de 2010 no había entrado en vigor la reforma del Código Penal que introdujo la responsabilidad penal de las personas jurídicas por lo que la conducta desplegada durante esos trimestres en ningún caso puede dar lugar a responsabilidad penal. Una interpretación contraria iría en contra del mandato contenido en el artículo 2.1 del Código Penal.

Por último, tampoco no procede establecer la vigencia de la norma tomando como referencia temporal la llamada "declaración anual", que en estos en estos dos tributos ha de presentarse dentro de los 20 días siguientes a la conclusión del año natural.

En el ámbito administrativo se ha declarado que las declaraciones-liquidaciones periódicas dan lugar al nacimiento del plazo de prescripción y que las declaraciones anuales carecen de efectos para la liquidación o autoliquidación del tributo correspondiente, salvo para el último periodo de liquidación trimestral o semestral. Así lo venía proclamando el Tribunal Económico Administrativo Central (Resolución 0799/2013, de 22 de diciembre) y así lo ha declarado la Sala III del Tribunal Supremo.

En la reciente STS de la Sala III, Sección 2ª, número 450/2020, de 18 de mayo se ha establecido que las declaraciones anuales no tienen contenido liquidatorio, consisten por lo general en una simple suma agregada de los datos anuales y, en cuanto a la información sobre la situación fiscal a cierre del ejercicio, refiere las operaciones que el sujeto pasivo debe realizar en el plazo de presentación de la última declaración-liquidación trimestral o mensual del año natural, y no a operaciones que supongan una modificación o alteración del resultado de las declaraciones- liquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres o a los once primeros meses. El alto tribunal señala que las declaraciones anuales carecen de eficacia interruptiva del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria de los períodos mensuales o trimestrales del período anual correspondiente, lo que confirma que estas clases de impuestos la deuda tributaria se devenga y liquida por trimestre o meses.

Por lo tanto, la elusión del pago del IVA y del IRPF durante los tres primeros trimestres de 2010 no puede dar lugar a responsabilidad penal de RAYO VALLECANO SAD porque en esas fechas no existía la responsabilidad penal a las personas jurídicas. Lo contrario supondría una aplicación retroactiva de una ley penal, prohibida por el artículo 2.1 del Código Penal.

Sólo cabría exigir responsabilidad penal por el fraude tributario cometido en el cuarto trimestre de 2010, cuya liquidación debía realizarse en los primeros días de enero de 2011, fecha en la que ya estaba en vigor la reforma penal introducida por la Ley Orgánica 5/2010, pero ni en el relato de hechos probados ni en la fundamentación jurídica de la sentencia se puede determinar la cantidad eludida en ese cuarto trimestre de 2010 y la determinación de esa cuantía es imprescindible para imponer la pena de multa, pena que tiene como referencia obligada la cantidad defraudada, sin que su determinación pueda deferirse a la fase de ejecución. Por tal motivo, procede la libre absolución de la entidad recurrente por el impago de en el pago de impuestos correspondiente al ejercicio 2010".

Este precedente empuja a la estimación de que la solución a efectos de aplicación en el tiempo de la ley penal reclama una solución diferente a la de la fecha de consumación.

En cualquier caso y sin necesidad de profundizar más, el motivo se va a desestimar por razones prácticas. La pena es imponible con arreglo a ambos textos legales (cuatro años). El subtipo agravado anterior comportaba una penalidad de prisión comprendida entre tres y cinco años. No puede decirse que sea necesariamente más favorable que el subtipo aplicado. Su máximo es un año más bajo; pero su mínimo es más elevado (tres años). La pena elegida por la Sala, cuatro años de prisión, no solo es imponible con ambos textos legales sino que, además, está en la mitad de ambos arcos penológicos.

Otra cosa es que a efectos de dilucidar la pena a imponer, en su caso, al otro condenado la cuestión puede tener interés en tanto su conducta sí que se llevó a cabo en su totalidad antes de la entrada en vigor de esa ley.

**OCTAVO.-** Hay un tema, no explícitamente suscitado pero que debemos abordar inexcusablemente. Queda abarcado por la voluntad impugnativa manifestada por el ente social condenado.

¿Es aceptable una doble penalidad -persona física y persona jurídica- cuando la persona física responsable penal es el único titular de la sociedad? Esa es la situación que aquí afrontamos según apunta y remarca el hecho probado: la recurrente es una sociedad unipersonal que corresponde al cien por cien a la persona física condenada.

El *non bis in ídem* parece repudiar la doble condena.

El régimen de responsabilidad penal de personas jurídicas exige una mínima alteridad de la persona jurídica respecto de la persona física penalmente responsable. Cuando el condenado penalmente como persona física



es titular exclusivo de la sociedad, no resulta factible imponer dos penalidades sin erosionar, no ya solo el principio del *non bis in idem*, sino la misma racionalidad de las cosas.

El sistema de responsabilidad penal de personas jurídicas encierra inevitablemente ciertas dosis de ficción. Las penas impuestas a la persona jurídica no las sufren materialmente los entes morales, incapaces de padecer. Acaban inexorablemente recayendo en personas físicas (pocas o muchas, y más o menos diluidas). Cuando la persona jurídica se identifica con una persona física, es ésta la que sufre íntegramente la sanción. Si es penalmente responsable de la conducta por la que ha de responder la persona jurídica se le estará imponiendo una doble sanción por una única conducta: el delito cometido por él que arrastra, además, a la condena de la persona jurídica de su exclusiva titularidad.

Esa dualidad no es coherente con la filosofía que inspira el régimen de responsabilidad penal de personas jurídicas en perspectiva asumida por la jurisprudencia dominante. Se dice que la sanción a la persona jurídica se funda en la ausencia de un sistema interno de prevención eficaz. Eso ha permitido hablar a la jurisprudencia de un delito corporativo y establecer un fundamento diferenciado de la sanción, así como hablar de autorresponsabilidad.

Pues bien, resulta absurdo imponer a la persona física titular única de la mercantil dos penas: una por la comisión del delito: y otra ¡por no haber establecido mecanismos de prevención de sus propios delitos! Opera el principio de consunción: al castigar al responsable penal del delito se está contemplando y sancionando también su desidia e indiferencia (!) por no prevenir sus propios delitos; su, digamos en la nomenclatura extendida, falta de *cultura de respeto a las normas*

No es concebible en esos supuestos que hubiese responsabilidad penal de la persona física administrador, y no de la Sociedad (por existir un programa de cumplimiento implantado por el propio responsable penal). El delito corporativo se diluye en el delito individual tradicional.

Podría aducirse en contra de ese posicionamiento que la coherencia del sistema exige la doble pena para alejar consecuencias indeseables. Por ejemplo, que la pena de prohibición de recibir bonificaciones u otros beneficios fiscales no alcance a la mercantil.

No es argumento concluyente. De participar mayoritariamente en otras sociedades el responsable penal, no afectará a ellas la prohibición, incluso si fuese único titular. El problema no se solventa con la doble penalidad, sino con previsiones penales o extrapenales que permitan "levantar el velo" en la ejecución de ese tipo de sanciones. La misma pena impuesta a una persona física en relación al IRPF no le impediría, a través de sus posibles sociedades acceder a esos beneficios que como persona física, le están vedados.

La Circular 1/2011 de la Fiscalía General del Estado abre las puertas para la interpretación que aquí acogemos. Hay que exigir "alteridad" respecto del autor principal. Si la sociedad es tan solo una forma de revestir un negocio unipersonal, la doble responsabilidad es un sinsentido. Deberá valorarse -reza la Circular- la posibilidad de imputar solo a la persona física.

Algunos autores -y en algún pronunciamiento judicial ha tenido eco esa tesis -prefieren hablar en estos casos de falta de imputabilidad de la persona jurídica (vid, aunque ante sustratos fácticos diferentes al examinado, SSTS 154/2016, de 29 de febrero, 108/2019, de 5 de marzo, ó 534/2020, de 22 de octubre) al no contar con una estructura mínimamente compleja. Pero en supuestos como éste de Sociedades unipersonales ese hipotético enfoque podría jugar solo de forma subsidiaria respecto de la perspectiva primaria: identifica un problema de estricto *non bis in idem* y de necesidad de levantar el velo. se produce un *bis in idem* si quien padece las dos penas es materialmente el mismo individuo, aunque formalmente sean dos sujetos jurídicos diferenciados: el administrador responsable penal es a la vez socio único de la mercantil.

No habrá cuestión cuando se sanciona tanto a la persona jurídica como a su administrador no siendo éste el único socio (entre muchas otras y dentro de la jurisprudencia europea en casos específicos de sanciones tributarias, STJUE de 5 de abril de 2017 -asunto *Massimo Orsi y otros*- y SSTEDH *Kiiveri c. Finlandia*-, de 10 de febrero de 2015, *Pirttimäki c. Finlandia*, de 20 de mayo de 2014 y *Heinanen c. Finlandia*, de 6 de enero de 2015, apartado 37-).

La exclusión en esos casos del castigo independiente a la persona jurídica, amén de ser lo dogmáticamente correcto, arrastra benéficas repercusiones en el ámbito procesal. Otra solución complica absurdamente la tramitación: un doble sujeto pasivo procesal completamente artificial. Si además introducimos el ingrediente de la necesidad de evitar el conflicto de intereses (al que alude alguna jurisprudencia), llegaríamos al absurdo de tener que poner a la persona jurídica bajo la tutela de alguien que pueda defenderla frente ¡a su único titular!, y que pueda diseñar una estrategia defensiva propia (¿?).



Podría argüirse que precisamente para neutralizar la afectación que pudiera producirse en el *non bis in ídem* el legislador ha previsto el mecanismo individualizador que aparece en el citado art. 31 ter.1 inciso final (anterior art. 3 bis 3). Esa previsión sería señal de que el legislador contaba con esos casos. Y la Audiencia hace en la sentencia un adecuado uso y aplicación de esa previsión.

Pero esa *compensación* solo aparece cuando el delito cometido por la persona física lleva también aparejada pena de multa. Ante otras penalidades (pena única de prisión) no se evitará una indisimulable doble sanción: la prevista para la persona física que, además, se vería materialmente sometida a una pena de multa a través de la persona jurídica de la que es titular. No cabría compensación alguna para aliviar la realidad del castigo bímembre que en definitiva recaerá sobre la misma persona, la única que ha intervenido en el delito. La consecuencia a la que se llegaría de asumir otra perspectiva sería concebir la comisión por el responsable penal de determinados delitos mediante una persona jurídica de su exclusiva titularidad como una suerte de subtipo agravado en que la respuesta penal no es una sanción incrementada sino una doble penalidad.

Resulta más coherente y acorde con los principios que inspiran el derecho penal, -un derecho realista, poco amigo de las meras apariencias que trata de guiarse por la realidad material- *levantar el velo* para evidenciar que no hubo dos responsables (la persona física y la persona jurídica) sino un único autor que se valió de un instrumento que no es nadie diferente a él mismo.

Por tanto debemos excluir la condena de la persona jurídica.

**NOVENO.**- En cuanto al recurso planteado por el otro condenado, buena parte de sus argumentos han quedado ya contestados, unificándolos con los del otro recurso en cuanto planteaban temas comunes.

Quedan algunos por resolver. Muy significadamente, si ha de subsistir para él la responsabilidad por un delito de insolvencia punible, tipicidad que hemos descartado para el otro acusado en virtud del principio de consunción. Estamos ante un concurso de normas: el castigo por el delito de defraudación tributaria absorbe la conducta defraudatoria ligada a la provocación de su insolvencia.

Ese argumento no vale para quien no está condenado por delito de defraudación tributaria.

**DÉCIMO.**- Además de argumentos ya tratados y refutados, el primer motivo del recurso de este condenado se acoge a la presunción de inocencia con razonamientos tan variados como frágiles:

a) Ya se ha explicado que la realidad del contrato de 7 de julio de 2011 celebrado entre ambas entidades es compatible con la antijuricidad de la conducta consistente en acoger un sobrepago en buena parte ficticio para eludir el abono de unas deudas tributarias.

b) Por eso es indiferente que el recurrente fuese o no el firmante de ese contrato o interviniese o no en su elevación a escritura pública. Lo relevante es que aceptó en nombre de la entidad las cantidades ingresadas en una cuenta de la que podía disponer, aunque no fuese el titular.

c) Que no haya resultado condenada Lauara S.L. puede deberse, entre otras razones, a que nadie dirigió la acusación contra esa entidad. Pero eso no incide nada en la responsabilidad del recurrente ( art. 31 CP).

d) Expresar que no consta el *común acuerdo* entre ambos acusados es argumento retórico. Es conclusión lógica a la vista de la titularidad de la cuenta y de la persona autorizada para manejarla. Siendo además el recurrente no solo el administrador único de tal entidad sino además su socio mayoritario sobran más explicaciones.

e) Es clara la falta de lógica económica de ese pago anticipado muy por encima de lo adeudado y de lo que en el mejor de los casos podría llegar a adeudarse. Como tampoco tiene una explicación plausible y distinta a la que ofrece la sentencia que desde esa cuenta se hiciesen pagos debidos por "Celyton Ges, S.L.

Expone la sentencia:

"Como ya hemos dicho, viendo que finalizaba el ejercicio 2012, en diciembre, y sabiendo que la mercantil Cleyton Ges SL no había efectuado de forma correcta la declaración del IVA de 2012, como lo demuestra la estrecha relación que unía a Inocencio y Horacio y el destino final que tuvo el dinero, idearon el ingreso de los cheques en una cuenta de Lauara Europea SL, sin que el volumen de dinero destinado a efectuar las obras derivadas del contrato de arrendamiento de obras o la subrogación de la condición de agente urbanizador, en los términos que antes describimos, justifiquen la recepción de tan alta cantidad de dinero. En definitiva, cuando se ejecutan los hechos la intención de los acusados era dificultar la satisfacción de la deuda que existía a favor de la AEAT, y conocían que tal entorpecimiento se derivaría del hecho de desprenderse Cleyton Ges, SL del importe íntegro de los cheques recibidos para pago de IVA.



A dicha finalidad responde que el día 10 de diciembre de 2012 Lauara Europea SL emitió a Cleyton Ges, SL la factura 2/12 en concepto de "Anticipo y pago a cuenta de trabajos realizados y pendientes de realizar según contrato de arrendamiento de obras de fecha 7 de julio de 2011, elevado a público el 1 de septiembre de 2011, protocolo 1.358 del notario de Murcia José Antonio Lozano Olmos y en referencia a "Terminación de Obras de Urbanización Sector DIRECCION001 ", pendiente de liquidación final de obra", en relación a una operación que no responde a lógica económica alguna, como ya vimos.

Máxime si tenemos en cuenta que se ingresa la totalidad de los cheques por importe de 6.298.883,29 €, cuando el supuesto anticipo es de 4.883.351,41 €, sin que se justifique a que responde que se ingresen 1.415.531,88 € de más sobre dicho anticipo.

Pero es que los gastos justificados, según el perito, fueron los que vimos [gastos de seguridad 147.300,50€, facturas aportadas de 158.408,05 €, con solo cinco referidas a actividades de construcción], y las disposiciones en efectivo que Lauara Europea SL realizó por cuenta de Cleyton- Ges SL ascienden a un total de 696.928,23 euors cantidades que se alejan mucho de los 4.883.351,41 € dados como pago por trabajos hechos y a realizar por Lauara Europea S.L. Si partimos de los datos que aporta el propio perito de la defensa, las cantidades no son mucho mayores [recordemos que alegaba haber satisfecho barracones de obra 733,98€, procuradores 11.764,15€, abogados 178.055€, seguridad 147.300,50€, topografía 4.924,70€, auditores ( Celestino ) 100.000€, peritos ( Torcuato ) 18.380€, pago IVA AEAT 170.460,43€, en total 631.618,76€. Disposiciones desde la cuenta de Targo Bank 63.998,23€].

Además, no hay que olvidar que la declaración del cuarto trimestre de IVA del 2012, en el que ingresa Cleyton Ges, SL la cantidad de 170.460,43€ fueron pagados desde la cuenta de Lauara Europea SL (pág. 33 del informe de la AEAT y anexo con la declaración referida).

Siendo socio mayoritario y único administrador de la empresa no parece inconsistente o aventurada la deducción de su intervención en esos movimientos".

Igualmente la inferencia de que tenía que conocer la finalidad de la entrega de una tan elevada cantidad de dinero por hipotéticas prestaciones futuras que distaban de concretarse y que, además, en parte se materializaron en la realización de pagos por cuenta de la sociedad que hacía la entrega, es sólida.

La invocación de la presunción de inocencia no puede tener éxito.

**UNDÉCIMO.-** Para calificar esta conducta tenemos que situarnos en diciembre de 2012; antes de que se hubiese consumado el delito de defraudación tributaria; y teniendo a la vista la legislación imperante en aquél momento.

La aplicación del art. 258 CP entonces vigente (alzamiento respecto de deudas provenientes de un delito: hoy art. 257.2), aparte de suscitar muchas otras cuestiones (como la de determinar la naturaleza de responsabilidad civil o no de la condena al pago de la cuota tributaria dimanante de un delito fiscal) es descartada con acierto por la sala de instancia. Es colaboración anterior a la consumación del delito, no encajando por tanto en la literalidad del precepto. Nótese, sin embargo, que ese delito lleva aparejada pena de prisión de uno a cuatro años más la multa: una penalidad inferior a la del delito por el que ha sido castigado, al descartarse éste, en paradójica consecuencia.

Tampoco se aplica el actual art. 257.3 inciso final (alzamiento respecto de responsabilidades pecuniarias derivadas de la comisión de un delito contra la hacienda Pública o la Seguridad Social) en tanto no estaba vigente en aquél momento.

Se llega al art. 257.3, inciso inicial: alzamiento respecto de una deuda de derecho público cuando la acreedora es una persona jurídico pública.

Desde el momento en que el legislador se ha visto obligado a incluir en el citado precepto un segundo inciso hablando de las responsabilidades pecuniarias dimanantes de delitos contra la Hacienda Pública o seguridad Social, está marcando una pauta interpretativa de la legislación inmediatamente anterior: no debían entenderse contempladas esas deudas precisamente por la existencia de unos delitos específicos que castigan el fraude a la seguridad social o a la Hacienda Pública consistente en eludir el pago de deudas. Es más, no tendría sentido que situarse en insolvencia frente a cualquier deuda no dimanante de delito a la seguridad social o la hacienda pública, tuviese la misma pena por ser el acreedor una persona jurídico pública y eludir una deuda de derecho público. La adición de 2015 carecería de todo sentido.

Eso hace replantearnos la tipificación. A tenor de la legislación entonces vigente, tal y como queda interpretada según se desprende de esta observaciones y lo argumentado para justificar la relación de concurso de normas con el delito de defraudación tributaria, ha consistido en una colaboración con un alzamiento de bienes



respecto de una deuda tributaria por importe superior a 120.000 euros. En la fecha de los hechos era conducta ubicable en el art. 305 CP.

No hay problemas de homogeneidad que susciten indefensión. No solo es que este acusado se haya defendido también de todos los elementos de esa infracción penal (defraudación tributaria) en cuanto constituía el presupuesto de su condena, sino que, además, ni se cambia en un ápice la conducta que se le atribuye (los hechos son los mismos), ni nos encontramos con un bien jurídico diferente (protección del patrimonio de la Hacienda Pública frente a la elusión del pago de impuestos a través de un medio artificioso).

Por tanto, procede la estimación parcial de su recurso que no llevará a la absolución sino a la condena que se proclamará en la segunda sentencia

**DUODÉCIMO.-** Al haberse estimado parcialmente ambos recursos las costas deben declararse de oficio.

## FALLO

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

**1.- ESTIMAR los recursos de casación** interpuestos por Horacio y por Inocencio y la **Mercantil CLEYTON GES SL**, contra la sentencia de fecha 7 de noviembre de 2019, dictada por la Sección Tercera de la Audiencia Provincial de Murcia en causa seguida contra los recurrentes por delitos de insolvencia punible y contra la Hacienda Pública.

**2.- Declarar las costas** de estos recursos de **oficio**.

Comuníquese esta resolución y la que seguidamente se dicta al Tribunal Sentenciador a los efectos procedentes, con devolución de la causa que en su día remitió, interesándole acuse de recibo.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que no cabe recurso e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Manuel Marchena Gómez Julián Sánchez Melgar

Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre

Antonio del Moral García Carmen Lamela Díaz

RECURSO CASACION núm.: 594/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Antonio del Moral García

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Sonsoles de la Cuesta y de Quero

## TRIBUNAL SUPREMO

### Sala de lo Penal

#### Segunda Sentencia

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Manuel Marchena Gómez, presidente

D. Julián Sánchez Melgar

D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre

D. Antonio del Moral García

D.ª Carmen Lamela Díaz

En Madrid, a 27 de julio de 2022.

Esta Sala ha visto ha visto causa que en su día fue tramitada por el Juzgado de instrucción nº 9 de Murcia, fallada posteriormente por la Sala de lo Penal de la Audiencia Provincial de Murcia (Sección Tercera), y que fue seguida por delitos de insolvencia punible y contra la Hacienda Pública contra Horacio y Juan Enrique en la que recayó sentencia que ha sido casada y anulada por la dictada el día de la fecha por esta Sala integrada como se expresa.



Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Antonio del Moral García.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**ÚNICO.-** Se dan por reproducidos los Antecedentes y Hechos probados de la Sentencia de instancia.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** Las razones expresadas en la sentencia anterior determinan la procedencia de la absolución por el delito de insolvencia punible.

**SEGUNDO.-** Igualmente procede la absolución penal de la Mercantil condenada, sin perjuicio de mantener su condición de responsable civil solidario por la deuda tributaria que pesaba directamente sobre ella según la legislación tributaria.

**TERCERO.-** Por las razones expresadas en la anterior sentencia los hechos atribuidos a Horacio son encajables en el art. 305.1 b) CP en la redacción vigente en la fecha de los hechos. La pena estaba comprendida entre tres y cinco años. Dada la naturaleza del delito, y no siendo trasladables plenamente las consideraciones que llevaron a la Audiencia Provincial a rechazar la aplicación del art. 65.3 CP, no encontramos motivos, al ser cooperador necesario, para no hacer uso de esa facultad de reducción de la pena en un grado.

Esto lleva a reconsiderar la calificación. La reforma que entró en vigor en enero de 2013 *in casu* resultaría más favorable: arts. 305 y 305 bis a) en tanto la pena de prisión se mueve entre dos y seis años y la de multa del doble al séxtuplo. Por tanto los mínimos desde los que realizar la degradación resultan mas bajos. Nos parece ponderada una pena de prisión de 1 año y una multa ligeramente superior al tanto de lo defraudado.

## FALLO

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

**a) Absolver a Inocencio** del delito de insolvencia punible por el que venía acusado.

**b) Condenar a Horacio** como cooperador necesario de un delito contra la Hacienda Pública a las penas de 1 año de prisión con la accesoria de inhabilitación para el derecho de sufragio pasivo y multa de 4.500.000 euros con 10 días de responsabilidad penal subsidiaria en caso de impago así como prohibición de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de gozar de beneficios o incentivos públicos o de la seguridad social durante dos años.

**c) Absolver a la Mercantil Cleyton Ges S.L** del delito de defraudación tributaria por el que era acusada, aún manteniéndose su condena como responsable civil solidario al abono a la Hacienda Pública de las cantidades fijadas.

**d)** Se mantiene la condena por delito contra la hacienda Pública de Inocencio con la única modificación de añadir que en caso de impago de la multa fijada procederá el cumplimiento de 20 días de responsabilidad personal subsidiaria.

**e)** Deberá abonar cada uno de los condenados 1/8 del total de las costas, declarándose de oficio las restantes.

**f)** En el resto se mantienen los pronunciamientos de la sentencia de instancia en cuanto sean compatibles con éste.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que no cabe recurso e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Manuel Marchena Gómez Julián Sánchez Melgar

Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre

Antonio del Moral García Carmen Lamela Díaz