



Roj: **STS 2495/2021 - ECLI:ES:TS:2021:2495**

Id Cendoj: **28079120012021100533**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **21/06/2021**

Nº de Recurso: **3559/2019**

Nº de Resolución: **542/2021**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **SUSANA POLO GARCIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 542/2021

Fecha de sentencia: 21/06/2021

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 3559/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 16/06/2021

Ponente: Excm. Sra. D.^a Susana Polo García

Procedencia: AUD.PROVINCIAL SECCION N. 3

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Josefa Lobón del Río

Transcrito por: Jas

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 3559/2019

Ponente: Excm. Sra. D.^a Susana Polo García

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Josefa Lobón del Río

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 542/2021

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Manuel Marchena Gómez, presidente

D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca

D. Andrés Palomo Del Arco

D.^a. Susana Polo García

D. Leopoldo Puente Segura

En Madrid, a 21 de junio de 2021.



Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 3559/2019 interpuesto por la **AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, representada por la Abogada del Estado, **D. Bienvenido y ARTEMARK GLOBAL, S.L.**, representados por el procurador D. Fernando Maestre Gutiérrez, bajo la dirección letrada de D. Leandro Ubieto Ara, y por **D. Cecilio**, representado por el procurador D. Isidro Orquín Cedenilla, bajo la dirección letrada de D. Emilio José Zegri Boada; contra Sentencia de fecha 12 de abril de 2019, aclarada por auto de 4 de junio de 2019, dictada por la Audiencia Provincial de Zaragoza, Sección 3ª, en el Procedimiento Abreviado 163/2018, por delitos contra la hacienda pública y de falsedad en documento mercantil.

Ha sido parte D. Cornelio, representado por la procuradora Dª Isabel Mota Torres, bajo la dirección letrada de D. Alberto Venegas Lupiáñez; y el Ministerio Fiscal.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Susana Polo García.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el procedimiento abreviado nº 240/2017 ante el Juzgado de lo Penal nº 2 de Zaragoza, el 12 de diciembre de 2018, se dictó sentencia absolutoria de Bienvenido y Cecilio del delito continuado Contable-Fiscal; y condenatoria a Bienvenido, Cecilio, Donato y Artemark Global, S.L., declarando la responsabilidad civil solidaria de la entidad Artemark Global, S.L. como responsables de delitos contra la Hacienda Pública y de delito continuado de falsedad en documento mercantil, que contiene los siguientes **Hechos Probados**:

"A) El acusado don Bienvenido, mayor de edad y sin antecedentes penales, es desde el 29 de abril de 2008 administrador único de la mercantil acusada "ARTEMARK GLOBAL, SL" (en adelante, Artemark), constituida mediante escritura pública de 19/12/2006. Dicha sociedad tiene como objeto social la construcción, comercialización e instalación de muebles de cocina y baño, el comercio de toda clase de mobiliario para el equipamiento del hogar, instalaciones comerciales e industriales y la reforma integral de viviendas y locales, incluyendo los trabajos de todos los gremios, así como la actividad de transporte necesario para el desarrollo de su actividad. La sociedad tiene el domicilio social y fiscal en la C/ Josefa Amar y Borbón 5-7 de Zaragoza, aunque actualmente dicho local se encuentra cerrado.

Artemark presentó las autoliquidaciones fiscales correspondientes a los *ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013*, tanto del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) como del Impuesto de Sociedades, dejando de ingresar por el IVA en el citado período la cantidad total de 798.455,13 €, desglosados en 219.981,50 € por el ejercicio fiscal del año 2010, 149.000,91 € por el ejercicio fiscal del 2011, 225.920,84 € correspondientes al 2012 y 203.551,88 euros del ejercicio fiscal 2013.

La AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), mediante el estudio y comparativa de datos existentes en sus bases de datos, observó la existencia de indicios racionales para poder afirmar que la mercantil Artemark podría estar emitiendo facturas falsas o falseadas, de forma que para compensarlas podría igualmente estar recibiendo facturas falsas o falseadas de proveedores, o bien no declarar en su actividad ingresos efectuados por particulares. Por ello, contando con la autorización administrativa de la Delegada de la AEAT en Aragón de 16 de febrero de 2015 y la oportuna autorización judicial otorgada mediante Auto de fecha 19 de febrero de 2015 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Zaragoza, los funcionarios de la AEAT inspeccionaron el día 23 de febrero de 2015 el citado local de la C/ Josefa Amar y Borbón, encontrándose e interviniéndose diversa documentación, entre ella un libro de caja manual y por tanto no oficial, con anotaciones diarias manuscritas de los pagos y cobros efectuados en metálico desde el 1/7/2009 al 18/2/2015, tres libros manuscritos con partes de trabajo y tareas a realizar desde mayo de 2013, así como varios archivos informáticos relevantes para la investigación incluidos en ordenadores y en dos discos duros externos, fundamentalmente en formato "excer, como los ficheros de "CAJA" donde, salvo unas mínimas diferencias, se volcaron las mismas anotaciones del libro de caja manual, con excepción del período comprendido entre el 7/9/2010 y 31/12/2012 (que en esos archivos informáticos no existe), los ficheros de "CLIENTES" en una carpeta llamada "CUENTAS GLOBAL", con la relación I alfabética de aquéllos, los trabajos que se les hicieron y los importes cobrados, los ficheros con todas las obras ejecutadas por la empresa en una carpeta denominada "TRABAJOS TERMINADOS", más ficheros "excer de "CLIENTES," los ficheros de "PARTES DE TRABAJO" y "COSTES 2013", varios documentos "excer en unas carpetas denominadas " Cornelio y " Cecilio ', que atañen respectivamente a los también encausados don Cornelio y don Cecilio, mayores de edad y sin antecedentes penales, y finalmente una gran cantidad de correos electrónicos entre los acusados en este procedimiento y/o personas, gestores o empresas dependientes de ellos.

Específicamente el acusado Sr. Cecilio ha sido durante el periodo 2010 a 2013 administrador de hecho de la mercantil Artemark, teniendo acceso a la información contable y de gestión de la citada empresa, siendo llamado e interviniendo en las reuniones junto al administrador legal (el acusado Sr. Bienvenido), con quien le une amistad, y llegando a intervenir en las decisiones administrativas y financieras de la empresa.



El mecanismo de defraudación del IVA realizado por Artemark a través de los encausados Srs. Bienvenido y Cecilio consistió, por un lado, en la ocultación de parte de la actividad de Artemark y la correlativa omisión en la contabilidad oficial de ingresos derivados de ella, así como del consiguiente IVA devengado por ventas no declaradas en las declaraciones presentadas, y por otro, mediante la deducción de cuotas soportadas ficticias, documentadas en facturas recibidas falsas.

En cuanto a los ingresos no declarados por Artemark, a través del libro de caja manual intervenido al que antes se hizo mención se comprobó la existencia de cobros en metálico correspondientes a ventas efectuadas durante ese periodo y que no habían sido declaradas en las correspondientes autoliquidaciones, ni constaban reflejadas en los correspondientes Libros-registro de facturas emitidas ni en el Diario de la contabilidad oficial, ya que en definitiva respondían a una relación oculta Artemark-cliente en que se excluía la factura y se cobraba el trabajo sin IVA. Tales ingresos en efectivo no declarados fueron contrastados por la AEAT cotejándolos con los archivos informáticos antes referenciados y con las entrevistas mantenidas con algunos de los clientes a los que se referían. Así en el año 2010 la mercantil obtuvo unos ingresos no declarados de 1.258.778,86 €, en el ejercicio 2011 de 788.938,49 €, en el 2012 de 1.127.858,02 € y en el 2013 de 800.128,80 €.

Por lo que se refiere a los gastos no deducibles, Artemark incluyó en su Libro-registro de facturas recibidas de 2010, 2011, 2012 y 2013, y se dedujo el IVA supuestamente soportado consignado en ellas, las siguientes facturas que no respondían a servicios realmente prestados:

1.- Facturas recibidas de "Delarty, Sociedad Civil" (en adelante, Delarty). Esta sociedad fue el proveedor principal de Artemark, fabricando parte de los muebles que luego vendía Artemark. El acusado Sr. Bienvenido es socio y administrador de la misma, habiendo constatado la AEAT que parte de las facturas emitidas por esta sociedad carecía de la documentación soporte acreditativa de la realidad de los servicios facturados, siendo Artemark la que además de confeccionar las facturas supuestamente guardaba dichos documentos. Sin embargo, ni en los archivos físicos ni en los informáticos se guardaba documentación alguna que hiciera referencia a tales facturas. Las facturas entregadas a la AEAT por la sociedad Delarty que no se corresponden con prestaciones o entregas reales son las números NUM000 y NUM001 de 2012 y las números NUM002, NUM003, NUM004, NUM005, NUM006, NUM007 y NUM008 del 2013. El IVA soportado en dichas facturas en los ejercicios 2012 y 2013, por importe total de 31.073,41 €, no era por tanto deducible.

2.- Facturas recibidas del Sr. Urbano. El concepto indicado en las facturas era siempre el de "Arrendamiento, mes 201x de la nave industrial señalada con el núm. 4, sita en el núm. 10, de la calle Manfredonia de la Plataforma Logística de Zaragoza". Pero resulta que la mercantil Artemark tenía arrendada en calidad de arrendatario otra nave en C/ Isaac Newton no 1 de Villanueva de Gállego, contigua a la de Delarty existente en el no 3. En la documentación intervenida a Artemark se comprobó que el lugar de entrega para los proveedores es el de la C/ Isaac Newton 3 (la nave de Delarty) y nunca la existente en Plaza. Efectuada personación por funcionarios de la AEAT en dicha nave de Plaza, se comprobó que aproximadamente desde mediados de 2010 no estuvo destinada a actividad alguna porque permaneció cerrada y desocupada, y de hecho el consumo de energía eléctrica en ese periodo fue nulo. Las facturas mensuales del alquiler eran abonadas por Artemark al Sr. Urbano y posteriormente dichas facturas eran remitidas por Artemark al acusado Sr. Cecilio, que entre otras empresas es administrador único de "CTC de Maquinaria, SA" (en adelante CTC), al correo electrónico DIRECCION000, tras lo cual el Sr. Cecilio, como forma clandestina de financiar a Artemark, pagaba a ésta en efectivo la base imponible de tales facturas, no constando estos pagos en la contabilidad oficial de Artemark. En otras ocasiones el Sr. Cecilio pagó las facturas íntegras del alquiler contra la emisión a su empresa CTC de facturas falsas por parte de Artemark, las cuales eran por importes idénticos a esos alquileres.

En el ejercicio 2010 Artemark incluyó en su Libro-registro las facturas del Sr. Urbano, deduciéndose el IVA supuestamente soportado consignado en ellas por importe de 4.995,75 €. Lo mismo hizo Artemark en los ejercicios 2011, por importe de 6.991,97 €, 2012, por importe de 7.635,16 deducibles €, y 2013, por importe de 8.666,15 €, importes de IVA que no eran deducibles porque las facturas encubrían pagos realizados por terceros.

B) El acusado Sr. Cecilio, además de ser administrador único de la mercantil CTC ya mencionada, es también administrador y socio de las mercantiles "Emopyc, SL" (en adelante, Emopyc), "Balbellcan, SL" (en adelante, Ballbecan), "Unión de Alquiladores de Maquinaria, SA" y "Alquileres y Reparaciones Osca, SL".

De nuevo como una forma ilícita de financiar a Artemark, los acusados don Bienvenido y don Cecilio se pusieron de acuerdo para que las empresas CTC, Emopyc y Ballbecan recibieran en el periodo comprendido entre el 10 de enero de 2011 y el 29 de diciembre de 2014 facturas falsas emitidas por Artemark, que no respondían a trabajos o servicios reales y que por tanto incluían un IVA repercutido falso pero que las receptoras se podían deducir en sus declaraciones fiscales. A tales fines las tres empresas simulaban el pago oficial y posteriormente Artemark devolvía en efectivo y sin reflejo en contabilidad la base imponible de tales



facturas. Como ya se ha dicho, entre los archivos informáticos intervenidos por la AEAT se comprobó que había una carpeta denominada " Cecilio " en la que se incluyen las facturas falsas emitidas a CTC, Ballbecan y Emopyc, todas ellas administradas por el acusado Sr. Cecilio y a las que Artemark denominaba "Grupo Ballestar".

Las facturas falsas emitidas a CTC en el año 2011 fueron los números NUM009 , NUM010 , NUM011 y NUM012 , en el año 2012 la número NUM013 , en el año 2013 los números NUM014 , NUM015 , NUM016 , NUM017 , NUM018 , NUM019 , NUM020 , NUM021 , NUM022 , NUM023 y NUM024 y en el año 2014 los números NUM025 , NUM026 y NUM027 . Las facturas falsas emitidas a Ballbelcan en el año 2013 fueron los números NUM028 , NUM029 y NUM030 y en 2014 los números NUM031 y NUM032 . Y las facturas falsas emitidas a Emopyc en el año 2014 fueron los números NUM033 y NUM034 . El total de las bases imponibles devueltas a propósito de las mismas asciende a 156.127,84 € en los cuatro ejercicios 2011 a 2014.

El mismo acuerdo se produjo con el encausado don Cornelio a fin de que Artemark emitiera *entre el 21 de enero de 2010 y el 8 de octubre de 2013* facturas falsas y por tanto sin contenido real alguno a diversas empresas dirigidas por el acusado Sr. Cornelio o en las que éste tenía interés, de nuevo como medio para financiar irregularmente a Artemark y como instrumento para que los receptores de tales facturas se dedujesen indebidamente un gasto en sus declaraciones fiscales. Entre esas empresas se encuentran las mercantiles "Vicsan Torredembarra, SA", "Vicsan Aragón SL", "Terras Tarraco, SL", "Zinc Diversificación, SL", "Vian Inmuebles, SL", "Construcciones Treycor, SL", "Gharnos Gestión, SL", "Laumar Acción, SL", "Aceites y Grasas para Biodiesel, SL", "VBM 2000, SL", "Agropecuaria San Juan, SL" o "Escuela de Musica y Auditori Placa, SL". El acusado Sr. Cornelio era concretamente administrador de las sociedades "Terras Tarraco, SL" y "Vian Inmuebles, SL", formaba parte del consejo de administración de "Vicsan Torredembarra, SA" y constaba como autorizado en cuentas de las sociedades "Vicsan Aragón, SL", "Vicsan Torredembarra, SA", "Vian Inmuebles, SL" y "Zinc Diversificación, SL".

Entre las de mayor importe, la AEAT detectó como facturas falsas las emitidas por Artemark a "Zinc Diversificación, SL" con fecha 13/12/2010, a "Vicsan Torredembarra, SA" varias en ese año 2010, a "Vian Inmuebles, SL" varias en 2011 y 2012 (la última el 24/4/2012), a "Terras Tarraco, SL" el 19/9/2012, a "Construcciones Treycor, SL" en fechas 20/12/2011, 28/2/2013, 12/8/2013, 25/9/2013 u 8/10/2013, Y a "VBM 2000, SL" el día 8/5/2013.

A través de los libros de caja manual e informáticos, ficheros "Excel" existentes dentro de la carpeta "SOLAM y correos electrónicos, todo ello incautado por la AEAT en el registro efectuado en la sede de Artemark, se constató que el importe de la base imponible de las facturas emitidas a aquellas empresas era devuelto al acusado Sr. Cornelio en efectivo y sin contabilizar en los libros oficiales. El citado acusado era quien decidía a qué empresa se facturaba, siendo la mecánica habitual que Artemark, cuando necesitaba dinero para su funcionamiento, le pedía al acusado Sr. Cornelio o a una persona dependiente de éste que le entregara pagarés que luego Artemark descontaría en alguna entidad financiera, después el Sr. Cornelio le decía a Artemark a que empresa debía facturar, a continuación Artemark emitía las facturas que carecían de contenido real, inventando de forma habitual el concepto con la sola finalidad de amparar esos pagarés, y una vez remitida la factura se preparaban las memorias y hojas de pedido, para a continuación devolverse por Artemark en metálico las bases imponibles al Sr. Cornelio . De esta manera ambas partes obtenían ventaja, porque Artemark obtenía financiación al poder descontar los pagarés en diferentes entidades financieras devolviendo después exclusivamente el importe de la base imponible, en tanto que las empresas receptoras de las facturas falsas podían deducirse indebidamente el IVA ficticiamente soportado así como el gasto a efectos del Impuesto de Sociedades.

El importe total de las bases imponibles devueltas a raíz de las facturas falsas emitidas al conjunto de empresas vinculadas al acusado Sr. Cornelio fue de 2.231.750,94 € en los cuatro ejercicios 2010 a 2013.

C) El acusado don Bienvenido , como administrador legal de Artemark, y el acusado don Cecilio , como administrador de hecho de la misma, actuando ambos con la finalidad de consumir los fraudes en el IVA que se han descrito en el apartado A), dejaron de anotar en los libros obligatorios mercantiles y fiscales ventas realizadas y al propio tiempo anotaron facturas falsas recibidas y emitidas, por importes que representaron anotaciones contables ficticias en cuantía superior a 240.000 € en cada uno de los ejercicios económicos 2010, 2011, 2012 y 2013."

SEGUNDO.- El Juzgado de lo Penal nº 2 Zaragoza dictó el siguiente pronunciamiento:

"A) Que debo CONDENAR y CONDENO a don Bienvenido y don Cecilio como autores responsables de *un delito CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA, previsto y penado en el artículo 305-1 del Código Penal (por la defraudación en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) correspondiente al ejercicio de 2010)*, sin circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a las penas *para cada uno de ellos de UN AÑO Y DOS MESES de Prisión*, con la



accesoria de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de condena, *Multa de 219.981,50 con responsabilidad personal subsidiaria consistente en 3 meses de privación de libertad para caso de impago e insolvencia* al amparo de lo establecido en el art. 53-2 del CP, y *Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante CUATRO ANOS*, con imposición a cada uno de un dieciochoavo de las costas procesales causadas, incluidas las de la Acusación particular, y ABSOLVIENDO a "ARTEMARK GLOBAL, SL" de ese concreto delito imputado por la Acusación particular, declarando de oficio otro dieciochoavo de las costas.

B) Que debo CONDENAR y CONDENO a don Bienvenido y don Cecilio como autores responsables de un delito CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA, previsto y penado en el artículo 305-1 del Código Penal (por la defraudación en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) correspondiente al ejercicio de 2011), sin circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a las penas para cada uno de ellos de UN AÑO Y DOS MESES de Prisión, con la accesoria de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de condena, *Multa de 149.000,91 €, con responsabilidad personal subsidiaria consistente en 3 meses de privación de libertad para caso de impago e insolvencia* al amparo de lo establecido en el art. 53-2 del CP, y *Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante CUATRO AÑOS*, con imposición a cada uno de un dieciochoavo de las costas procesales causadas, incluidas las de la Acusación particular.

C) Que debo CONDENAR y CONDENO a don Bienvenido y don Cecilio como autores responsables de un delito CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA, previsto y penado en el artículo 305-1 del Código Penal (por la defraudación en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) correspondiente al ejercicio de 2012), sin circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a las penas para cada uno de ellos de UN AÑO Y DOS MESES de Prisión, con la accesoria de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de condena, *Multa de 225.920,84 €, con responsabilidad personal subsidiaria consistente en 3 meses de privación de libertad para caso de impago e insolvencia* al amparo de lo establecido en el art. 53-2 del CP, y *Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante CUATRO ANOS*, con imposición a cada uno de un dieciochoavo de las costas procesales causadas, incluidas las de la Acusación particular.

D) Que debo CONDENAR y CONDENO a don Bienvenido y don Cecilio como autores responsables de un delito CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA, previsto y penado en el artículo 305-1 del Código Penal (por la defraudación en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) correspondiente al ejercicio de 2013), sin circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a las penas para cada uno de ellos de UN AÑO Y DOS MESES de Prisión, con la accesoria de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de condena, *Multa de 203.551,88 €, con responsabilidad personal subsidiaria consistente en 3 meses de privación de libertad para caso de impago e insolvencia* al amparo de lo establecido en el art. 53-2 del CP, y *Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante CUATRO ANOS*, con imposición a cada uno de un dieciochoavo de las costas procesales causadas, incluidas las de la Acusación particular.

E) Que debo CONDENAR y CONDENO a "ARTEMARK GLOBAL, SL" como autora responsable de un delito CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA, previsto y penado en el artículo 305-1 del Código Penal (por la defraudación en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) correspondiente al ejercicio de 2011), sin circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a las penas de *Multa de 149.000 91 € y Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante CUATRO ANOS*, con imposición de un dieciochoavo de las costas procesales causadas, incluidas las de la Acusación particular.

F) Que debo CONDENAR y CONDENO a "ARTEMARK GLOBAL, SL" como autora responsable de un delito CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA, previsto y penado en el artículo 305-1 del Código Penal (por la defraudación en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) correspondiente al ejercicio de 2012), sin circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a las penas de *Multa de 225.920 84 € y Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante CUATRO ANOS*, con imposición de un dieciochoavo de las costas procesales causadas, incluidas las de la Acusación particular.

G) Que debo CONDENAR y CONDENO a "ARTEMARK GLOBAL, SL" como autora responsable de un delito CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA, previsto y penado en el artículo 305-1 del Código Penal (por la defraudación en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) correspondiente al ejercicio de 2013), sin circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a las penas de *Multa de 203.551 88 € y Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante CUATRO ANOS*, con imposición de un dieciochoavo de las costas procesales causadas, incluidas las de la Acusación particular.



Social durante CUATRO AÑOS, con imposición de un dieciochoavo de las costas procesales causadas, incluidas las de la Acusación particular.

En concepto de responsabilidad civil CONDENO a don Bienvenido y don Cecilio a *indemnizar conjunta y solidariamente* a AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) por los referidos ejercicios fiscales de 2010, 2011, 2012 y 2013 en la cantidad de 798.455 13 €, más el interés de demora previsto en la disposición adicional novena, apartado 1, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

SE DECLARA la responsabilidad civil solidaria de la entidad "ARTEMARK GLOBAL. SL" por la cifra de 578.473,63 € (ejercicios 2011, 2012 y 2013) y la responsabilidad civil subsidiaria de la misma por la suma de 219.981,50 € (ejercicio 2010).

De los indicados importes la AEAT deberá deducir lo que definitivamente ya haya percibido del acusado Sr. Cecilio como consecuencia de los expedientes administrativos de derivación de responsabilidad contra él a que se refieren los folios 607 y ss del procedimiento (documental aportada con el escrito de defensa de dicho encausado) .

H) Que debo CONDENAR y CONDENO a don Bienvenido , don Cecilio y don Cornelio como autores responsables de un *delito continuado de FALSEDAD EN DOCUMENTO MERCANTIL* previsto y penado en el artículo 392-1 en relación con los artículos 390-1. apartado 20 , y 74, todos ellos del Código Penal, sin circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a las penas para cada uno de ellos de UN AÑO Y NUEVE MESES de Prisión, con la accesoria de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de condena, y Multa de NUEVE MESES con una cuota de 8 €/día, con la responsabilidad personal subsidiaria consistente en un día de privación de libertad por cada dos cuotas impagadas para caso de impago e insolvencia al amparo de lo establecido en el art. 53-1 del CP, con imposición a cada uno de un dieciochoavo de las costas procesales causadas, incluidas las de la Acusación particular.

En su caso y para el cumplimiento de la pena abónese a los acusados el tiempo que hayan pasado privados de libertad por estos hechos.

I) Y debo ABSOLVER y ABSUELVO a don Bienvenido y don Cecilio *del delito continuado CONTABLE-FISCAL* (correspondiente a los ejercicios de 2010 a 2013) del que habían sido acusados en estos autos al considerarse subsumido en los delitos fiscales de dichos ejercicios y por los que ya han sido condenados, declarando de oficio los dos doceavos restantes de las costas causadas."

Interpuesto recurso de apelación contra la sentencia anteriormente citada, con fecha 12 de abril de 2019, la Audiencia Provincial de Zaragoza, Sección 3ª, dictó sentencia con el siguiente encabezamiento:

"La Sección Tercera de la Audiencia Provincial, constituida por los Ilmos. Señores que al margen se expresan, ha visto en grado de apelación las Diligencias de Procedimiento Abreviado número 240/2017, procedentes del Juzgado de lo Penal número Dos de Zaragoza, **Rollo número 163/2019**, seguidas por delitos contra la Hacienda Pública, Falsedad documental y Contable contra ..."

Con fecha 12 de abril de 2019, la Sala anteriormente citada dictó sentencia con el siguiente FALLO:

"Que **ESTIMANDO PARCIALMENTE** los recursos de Apelación formulados por la Procuradora de los Tribunales Doña Blanca Alamán Forniés, en nombre y representación de **Cornelio** , la Procuradora de los Tribunales Doña Elisa Borobia Lorente, en nombre y representación de **Cecilio** , y el Procurador de los Tribunales Don Fernando Maestre Gutiérrez, en nombre y representación de Bienvenido y de la mercantil **ARTEMARK GLOBAL S.L.**, adhiriéndose a los recursos interpuestos por los Procuradores Maestre Gutiérrez y Alamán Forniés, la Procuradora señora Borobia ,**REVOCAMOS** la sentencia dictada con fecha doce de Septiembre de 2018 por el Ilmo. Sr. Magistrado-Juez del Juzgado de lo Penal Número Dos de Zaragoza, en las Diligencias de Procedimiento Abreviado número 240/2017, **en el único sentido de minorar las penas impuestas por los delitos fiscales referidos a los ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013, de un año y dos meses a UN AÑO de prisión. La cuota de multa será de 188.539'88 euros para el año 2010; 127.338'52 euros para el año 2011; 201.676'53 euros para el año 2012; y 163.068'18 euros para el año 2013.**

La responsabilidad civil derivada del delito en cuanto a Bienvenido y Cecilio queda determinada en la cantidad de 680.623'11 euros, a la que deberán añadirse los intereses de demora correspondientes a cada año fiscal y los legales desde la fecha de la sentencia de primera instancia.

La responsabilidad civil solidaria de la mercantil ARTEMARK GLOBAL S.L. se concreta en la cantidad de 492.083'23 euros por los ejercicios fiscales 2011, 2012 y 2013, y la responsabilidad civil subsidiaria de la misma por el año 2010 en la cantidad de 188.539'88 euros.

Se declaran de oficio las costas ocasionadas en esta segunda instancia."



TERCERO.- Por la representación de los recurrentes se solicitó el complemento de la sentencia anteriormente citada, y por Auto de la Sala, de fecha 4 de junio de 2019, se acordó:

"El **complemento** de la sentencia nº 164/19 de fecha 12 de abril de 2019 dictada en la presente causa, cuyo Fallo será del tenor literal siguiente: "Que **DESESTIMANDO** la petición de nulidad efectuada por la Procuradora de los Tribunales Doña Blanca Alamán Forniés, en nombre y representación de Cornelio y **ESTIMANDO PARCIALMENTE** los recursos de Apelación formulados por la Procuradora de los Tribunales Doña Blanca Alamán Forniés, en nombre y representación de **Cornelio**, la Procuradora de los Tribunales Doña Elisa Borobia Lorente, en nombre y representación de **Cecilio**, y el Procurador de los Tribunales Don Fernando Maestre Gutiérrez, en nombre y representación de Bienvenido y de la mercantil **ARTEMARK GLOBAL S.L.**, adhiriéndose a los recursos interpuestos por los Procuradores Maestre Gutiérrez y Alamán Forniés, la Procuradora señora Borobia, **REVOCAMOS** la sentencia dictada con fecha doce de Septiembre de 2018 por el Ilmo. Sr. Magistrado Juez del Juzgado de lo Penal Número Dos de Zaragoza, en las Diligencias de Procedimiento Abreviado número 240/2017, **en el único sentido de minorar las penas impuestas por los delitos fiscales referidos a los ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013, de un año y dos meses a UN AÑO de prisión. La cuota de multa será de 188.539'88 euros para el año 2010; 127.338'52 euros para el año 2011; 201.676'53 euros para el año 2012; y 163.068'18 euros para el año 2013.**

La responsabilidad civil derivada del delito en cuanto a Bienvenido y Cecilio queda determinada en la cantidad de 680.623'11 euros, a la que deberán añadirse los intereses de demora correspondientes a cada año fiscal y los legales desde la fecha de la sentencia de primera instancia.

La responsabilidad civil solidaria de la mercantil ARTEMARK GLOBAL S.L. se concreta en la cantidad de 492.083'23 euros por los ejercicios fiscales 2011, 2012 y 2013, y la responsabilidad civil subsidiaria de la misma por el año 2010 en la cantidad de 188.539'88 euros."

CUARTO.- Notificada en forma la anterior resolución a las partes personadas, se preparó recurso de casación por el Abogado del Estado en defensa y representación de la **Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT)**, Cecilio y por Bienvenido y Artemark Global S.L. que se tuvo por anunciado, remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo las certificaciones necesarias para su sustanciación y resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose el recurso.

QUINTO.- Formado en este Tribunal el correspondiente rollo, la representación legal de los recurrentes formalizaron el recurso alegando los siguientes **motivos de casación**:

A) ABOGADO DEL ESTADO:

Motivo Único.- Por infracción de ley. Al amparo del art. 849.1 LECr., por vulneración del artículo 305.1 Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en relación con el artículo 78.uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CEE de 28 de noviembre de 2006, así como en relación con la jurisprudencia comunitaria del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

B) Bienvenido y ARTEMARK GLOBAL, S.L.:

Motivo Primero.- Por infracción de ley. Al amparo del artículo 849.1 LECr., por vulneración del contenido del artículo 305.1 CP, irregularidades fiscales en Artemark Global, S.L.

Motivo Segundo.- Por infracción de ley. Al amparo del art. 849.1 LECr., por vulneración del contenido del art. 305.1 CP, perjuicio sufrido por la Hacienda Pública.

Motivo Tercero.- Por infracción de Ley. Al amparo del art. 849.1 LECr., por vulneración del contenido del art. 305.1 CP, en relación con el art. 141 de la Ley General Tributaria.

Motivo Cuarto.- Por infracción de Ley. Al amparo del art. 849.1 LECr., por vulneración del artículo 392.1 en relación al artículo 390.1.ap. 2º CP.

C) Cecilio :

Motivo Primero.- Por infracción de Ley. Al amparo del art. 849.1 LECr., por infracción de precepto penal sustantivo, por indebida aplicación del art. 305.1 CP. En los hechos declarados probados no se externaliza la cuantía de la cuota defraudada que debería exceder de los 120.000 euros para que la conducta sea constitutiva de delito.

Motivo Segundo.- Por infracción de Ley. Al amparo del art. 849.1 LECr., por infracción de precepto penal sustantivo, por indebida aplicación del art. 31 CP en relación con el art. 305.1 del mismo texto legal.



Motivo Tercero.- Por infracción de Ley. Al amparo del art. 849.1 LECr., por infracción de precepto penal sustantivo, por indebida aplicación, simultánea, de los arts. 31 y 31 bis CP, en relación con los arts. 305.1 y 310 bis ambos del mismo texto legal, sin diferenciar en los hechos declarados probados la conducta de la persona física y de la persona jurídica. La sentencia no declara como probada la ausencia de medidas de control.

Motivo Cuarto.- Por infracción de Ley. Al amparo del art. 849.1 LECr., por indebida aplicación de los arts. 109, 110 y 115 CP, e indebida aplicación del art. 21.5ª como atenuante de reparación del daño.

SEXTO.- Mediante escrito de fecha 23 de octubre de 2019, la representación procesal de D. Cornelio , se personó en las actuaciones en calidad de recurrente, formalizando el recurso. Por Diligencia de Ordenación de esta Sala, de fecha 25 de octubre de 2019, se acordó no haber lugar a tenerla por personada en calidad de recurrente y sí, en calidad de recurrida, por no estar así acordado en el auto de preparación del recurso de la Audiencia Provincial de Zaragoza de 27 de junio de 2019. Interpuesto recurso de reposición contra la diligencia de ordenación anteriormente citada, se dio traslado a las partes, con el resultado que obra en autos.

Por auto de la Sala, de fecha 12 de noviembre de 2019, se acordó desestimar el recurso de reposición interpuesto, confirmando la diligencia en su integridad.

Mediante escrito de fecha 22 de noviembre de 2019, la representación procesal de Cornelio , suplicó a la Sala la subsanación del auto de 12 de noviembre de 2019. Por Auto de la Sala, de fecha 17 de febrero de 2010, se acordó desestimar la petición formulada de subsanación del auto dictado por esta Sala de fecha 12 de noviembre de 2019.

SÉPTIMO.- Conferido traslado para instrucción, la representación procesal de Cornelio , respecto del recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, se da por instruida, y manifiesta que el recurso de casación por el Abogado del Estado no influye en el pronunciamiento que le afecta. Respecto del recurso de casación interpuesto deducido por Bienvenido y Artemark Global, S.L., se da por instruida y se adhiere parcialmente a dicho recurso, por motivos homogéneos y heterogéneos. Y en cuanto al recurso interpuesto por Cecilio , se da por instruida y manifiesta que los motivos del recurso no influyen en el pronunciamiento que le afecta.

La representación procesal de Cecilio , respecto al recurso interpuesto por el Abogado del Estado, se da por instruida, impugna el mismo, suplicando a la Sala su inadmisión a trámite o subsidiariamente su desestimación.

La representación procesal de Bienvenido y de Artemark Global, S.L., en cuanto al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, se da por instruida, impugna el mismo, suplicando a la Sala su inadmisión y, subsidiariamente, su desestimación.

La Abogada del Estado, se da por instruida del resto de los recursos de casación interpuestos, los impugna y suplica a la Sala los desestime íntegramente, con expresa condena en costas.

El Ministerio Fiscal se da por instruido de los recursos de casación interpuestos, y suplica a la Sala la admisión a trámite del motivo único de la Abogada del Estado, del motivo primero del recurso de Bienvenido y Artemark Global, S.L. y del motivo primero del recurso formalizado por Cecilio , procediéndose a la inadmisión de plano del resto de los motivos articulados en estos dos recursos, de conformidad con lo expresado en su informe de fecha 5 de enero de 2020; la Sala los admitió a trámite, quedando conclusos los autos para señalamiento de fallo cuando por turno correspondiera.

OCTAVO.- Hecho el señalamiento para el fallo, se celebró la votación y deliberación prevenida el día 16 de junio de 2021.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La sentencia de la Sección Tercera de la Audiencia Provincial de Zaragoza núm. 164/2019, de fecha 12 de abril de 2019, dictada en grado de apelación, confirmó la condena impuesta a Cecilio , Bienvenido , ARTEMARK y Cornelio , por el Juzgado de lo Penal núm. 2 de Zaragoza, en sentencia de fecha 12 de diciembre de 2018. Declarando autores a los dos primeros de cuatro delitos contra la hacienda pública y un delito continuado de falsedad en documento mercantil, a Artemark de tres delitos contra la hacienda pública, y a Cornelio como autor de un delito de falsedad en documento mercantil. Estimando parcialmente los recursos de los acusados en el sentido de rebajar las penas impuestas por los delitos fiscales a un año de prisión, así como reduciendo también las cuotas defraudadas, y las correspondientes multas y la responsabilidad civil derivada del delito.

Contra esta sentencia se interpone, en primer lugar, recurso por la representación legal de Bienvenido y de Artemark que en concreto se formaliza con cuatro motivos de casación, alegando en ellos infracción de ley:



1º Del art. 305.1 CP, en relación con el cómputo de la cuota defraudada de IVA correspondiente a facturas falsas, emitidas por trabajos, servicios o ventas inexistentes. 2º Del mismo art 305.1 CP, en relación con el perjuicio supuestamente sufrido por la Hacienda Pública en razón de las bases imponibles devueltas a raíz de las facturas falsas emitidas al conjunto de empresas vinculadas a Cornelio y a las vinculadas con Cecilio, parte de cuyo importe -se dice, al margen del *factum* de la recurrida- fue abonado directamente en sede tributaria. 3º Del art. 305.1 CP en su relación con el art. 141 de la Ley General Tributaria, por ausencia de regularización íntegra por parte de la Agencia Tributaria que dejó fuera de la regularización las cantidades del IVA correspondiente a facturas falsas por trabajos inexistentes, emitidas por ARTEMARK GLOBAL SL, lo que se traduce en ausencia de prueba de la acusación sobre los hechos considerados probados, y en un enriquecimiento injusto por parte de la AEAT. 4º Del art. 392.1 en relación con el 390.1 apartado 2º del CP, en relación con las facturas reputadas falsas, esto es, alusivas a trabajos, entregas o servicios inexistentes, en el entendimiento de que los documentos no fueron alterados ni manipulados materialmente, y en ningún caso estaban destinados a entrar en el tráfico jurídico o a producir efectos en el mismo.

En segundo lugar, Cecilio formula recurso de casación con cuatro motivos: 1º.- Por infracción del art. 305.1 CP, en relación con la determinación de la cuota defraudada que denuncia que no se concreta en más de 120.000 euros, pese a ser esta concreción y no la de la base imponible, el elemento del tipo. 2º y 3º Por infracción de los arts. 305.1 y 31 y 31 bis del CP por entender que la sentencia recurrida atribuye los hechos al recurrente, pese a no integrar su persona y actuación los criterios de autoría típica. 4º Por infracción de ley al no haberse apreciado debidamente la reparación del daño efectuada por el recurrente como presupuesto de atenuación.

Por último, recurre en Abogado del Estado con un único motivo por infracción de ley, en el que se denuncia vulneración del art. 305.1 CP en relación con el art. 78.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del IVA, los arts. 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CEE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006.

SEGUNDO.- En primer término, debemos hacer constar, que el acuerdo del Pleno no Jurisdiccional de esta Sala de 9 de junio de 2016, sobre unificación de criterios sobre el alcance de la reforma de la Ley de Enjuiciamiento Criminal de 2015, en el ámbito del recurso de casación, establece que: "PRIMERO: Interpretación del art. 847.1, letra b) de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

ACUERDO: a) El art. 847 1º letra b) de la Lecrim. debe ser interpretado en sus propios términos. Las sentencias dictadas en apelación por las Audiencias Provinciales y la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional solo podrán ser recurridas en casación por el motivo de infracción de ley previsto en el número primero del art. 849 de la Lecrim, debiendo ser inadmitidos los recursos de casación que se formulen por los arts. 849 2º, 850, 851 y 852.

b) Los recursos articulados por el art. 849 1º deberán fundarse necesariamente en la infracción de un precepto penal de carácter sustantivo u otra norma jurídica del mismo carácter (sustantivo) que deba ser observada en la aplicación de la Ley Penal (normas determinantes de subsunción), debiendo ser inadmitidos los recursos de casación que aleguen infracciones procesales o constitucionales. Sin perjuicio de ello, podrán invocarse normas constitucionales para reforzar la alegación de infracción de una norma penal sustantiva.

c) Los recursos deberán respetar los hechos probados, debiendo ser inadmitidos los que no los respeten, o efectúen alegaciones en notoria contradicción con ellos pretendiendo reproducir el debate probatorio (art. 884 Lecrim).

d) Los recursos deben tener interés casacional. Deberán ser inadmitidos los que carezcan de dicho interés (art. 889 2º), entendiéndose que el recurso tiene interés casacional, conforme a la exposición de motivos: a) si la sentencia recurrida se opone abiertamente a la doctrina jurisprudencial emanada del Tribunal Supremo, b) si resuelve cuestiones sobre las que exista jurisprudencia contradictoria de las Audiencias Provinciales, c) si aplica normas que no lleven más de cinco años en vigor, siempre que, en este último caso, no existiese una doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo ya consolidada relativa a normas anteriores de igual o similar contenido.

e) La providencia de inadmisión es irrecurrible (art. 892 Lecrim).".

Por tanto, la reforma de la casación, puede sintetizarse de la siguiente forma:

1º.- Las sentencias de apelación de las Audiencias solo tienen casación por el nº 1 del art. 849.

2º.- En tal apartado sólo pueden invocarse preceptos penales sustantivos.

3º.- Los hechos probados son de obligado respeto.

4º.- El interés casacional deriva de: a) oposición a la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo; b) existencia de jurisprudencia contradictoria en las Audiencias Provinciales; c) precepto penal de menos de 5 años en vigor.



Los requisitos de acceso a la casación, que ha efectuado esta Sala, no implican vulneración de la tutela judicial efectiva invocada, ni de ningún otro derecho fundamental, en tal sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en el Auto 40/2018, de 13 de abril de 2018:

"La aplicación de los anteriores criterios de enjuiciamiento constitucional a la pretensión de amparo formulada permite concluir que el presente recurso de amparo incurre en un supuesto de inadmisión previsto en el artículo 50.1 a) en relación con el artículo 44.1 LOTC, por manifiesta inexistencia de vulneración de los derechos fundamentales alegados. Como desarrollaremos a continuación, la interpretación de los requisitos de acceso a la casación efectuada por la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo es plenamente coherente tanto con el texto de la ley procesal, sistemáticamente contemplada, como con el fundamento de su reforma (por Ley 41/2015, de 5 de octubre). De esta manera, en un caso como el presente en el que la pretensión acusatoria había sido ya juzgada en doble instancia, la apreciación de la causa de inadmisión cuestionada no puede entenderse arbitraria, ni manifiestamente irrazonable, ni tampoco contraria a la plena efectividad de los derechos fundamentales cuya supuesta vulneración sustentaba el recurso de la demandante, sino que se funda en la existencia de una causa legal que ha sido razonablemente aplicada. "

Sigue diciendo el citado auto que: *" El criterio interpretativo tomado en consideración por el Tribunal Supremo en las resoluciones cuestionadas tiene vocación de aplicación general, pues es uno de los incluidos en el acuerdo no jurisdiccional del Pleno de 9 de junio de 2016, dictado con la finalidad de unificar criterios "sobre el alcance de la reforma de la Ley de Enjuiciamiento Criminal de 2015 en el ámbito del recurso de casación".*

En el mismo se aboga por una interpretación en sus propios términos del artículo 847.1 b) LECrim, de manera que "las sentencias dictadas en apelación por las Audiencias Provinciales y la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional solo podrán ser recurridas en casación por el motivo de infracción de ley previsto en el número primero del art. 849 LECrim, debiendo ser inadmitidos los recursos de casación que se formulen por los arts. 849.2, 850, 851 y 852". Y se añade: "Los recursos articulados por el art. 849.1 deberán fundarse necesariamente en la infracción de un precepto penal de carácter sustantivo u otra norma jurídica del mismo carácter (sustantivo) que deba ser observada en la aplicación de la Ley Penal (normas determinantes de subsunción), debiendo ser inadmitidos los recursos de casación que aleguen infracciones procesales o constitucionales. Sin perjuicio de ello, podrán invocarse normas constitucionales para reforzar la alegación de infracción de una norma penal sustantiva".

Y, concluye el mismo, afirmando que: *"Por lo tanto, en atención a esta causa de inadmisión y los supuestos que, recogidos en el reseñado acuerdo no jurisdiccional del Pleno de 9 de junio de 2016, se expresan en el preámbulo de la Ley, no cabe sino concluir que la decisión de inadmisión cuestionada es consecuencia razonable y razonada de la aplicación de la Ley de enjuiciamiento criminal, lo que permite apreciar la carencia manifiesta de fundamento de la presente pretensión de amparo."*

TERCERO.- 1. El recurso formalizado por la representación procesal de Bienvenido y de Artemark, se articula en cuatro motivos, todos ellos, según su enunciado, por "infracción de ley".

1.1. Con respecto al segundo de los motivos referidos, el mismo implica una clara falta de respeto al relato de hechos probados, pues se discute el que llama el recurrente "supuesto" perjuicio sufrido por Hacienda y su cuantificación, haciendo expresa referencia a que en el relato fáctico no consta que el Grupo Vicsan se beneficiase de unas deducciones o devoluciones por el IVA repercutido por ARTEMARK GLOBAL, S.L., ni que por tanto la AEAT se ha enriquecido injustamente, al apropiarse de los importes que por IVA había ingresado ARTEMARK GLOBAL, S.L. a pesar de que CTC y BALLBELCAN habían regularizado su situación, y que del Grupo Vicsan no se había probado que se hubiese beneficiado de deducciones o devoluciones por IVA soportado proveniente de ARTEMARK GLOBAL, S.L., y que pese a lo narrado no ha habido pérdidas, ni riesgo de pérdidas de ingresos fiscales, todo ello implica una clara discrepancia de los recurrentes con la valoración probatoria del Tribunal de instancia lo que constituye causa de inadmisión del mismo ex art. 884.3º de la LECr.

1.2 .Lo mismo subyace en el tercer motivo de impugnación, que tiene como base una obvia discrepancia de planteamiento probatorio, ya que en todo momento se analiza y se hace referencia a la prueba pericial del Sr. Juan Pedro -no acogida por el Tribunal- afirmando que en mismo recogía en su informe que la Inspección de Tributos había incumplido la obligación de regularización íntegra de la situación tributaria del sujeto pasivo que nace tanto de la Ley como de la Jurisprudencia.

El citado motivo también fue planteado en apelación por vía de infracción de normas valorativas de la prueba, que no debe ser confundida con la infracción de precepto legal, por lo que esta alegación que ha sido tratada y resuelta en la sentencia recurrida, entre otros en el FD 8º, y desborda claramente los límites del recurso que habilita el art. 849.1 de la LECrim.



1.3. El cuarto motivo pese a que aparentemente está bien planteado, lo cierto es que carece también de viabilidad, por la ausencia de interés casacional en la reiteración de la consolidada doctrina jurisprudencial sobre la falsedad documental en la confección de facturas respecto de operaciones inexistentes en relación a la defraudación en el IVA, que recalcan su naturaleza típica, en concurso con un delito fiscal (SST 296/2020, de 10 de junio, 407/2018, de 18 de septiembre, 407/2017, de 6 de junio, entre otras muchas), y que no cabe hablar en estos supuestos de falsedad ideológica, extremo que es analizado en la sentencia de instancia en el FD 8º, con remisión a los FD 3º, 4º, 5º, 6º y 7º, de la sentencia del Juzgado Penal.

1.4. En cuanto al primer motivo se alega que la Inspección de Hacienda señala en su Informe que ha detectado en ARTEMARK GLOBAL, S.L. las siguientes irregularidades fiscales: 1) Que no ha declarado el IVA correspondiente a Ingresos no declarados. 2) Que se ha deducido indebidamente el IVA correspondiente a Facturas Falsas (trabajos inexistentes) recibidas por ARTEMARK GLOBAL, S.L. 3) Que ha repercutido indebidamente el IVA correspondiente a Facturas Falsas (trabajos inexistentes) emitidas por ARTEMARK GLOBAL, S.L.

Se afirma que atingente a este IVA repercutido a través de facturas tildadas como falsas, ninguna ventaja o beneficio fraudulento -salvo el de la financiación bancaria- ha obtenido ARTEMARK GLOBAL, S.L., por lo que nos hallaríamos ante un supuesto -dentro del respeto a los hechos probados- de emisión de facturas mendaces, pero cuyo importe resulta íntegramente abonado a la Hacienda Pública por parte de ARTEMARK GLOBAL, S.L.

Apoyando su tesis de neutralidad del impuesto del IVA en estos casos, citan los recurrentes la Sentencia STS 36/2019, de 15 de Enero de 2019 (Asunto TERRA MÍTICA), afirmando que esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse sobre estas cuestiones en la sentencia que antecede, y que la misma hace un análisis de la neutralidad del impuesto, y sobre el tratamiento a dar a quien, emitiendo facturas falsas, ingresa el importe correspondiente al IVA, y si el mismo es merecedor de una condena por defraudación tributaria, por ello se afirma que el motivo tiene interés casacional porque se opone a la doctrina emanada de la citada sentencia.

Tal y como alega el Abogado del Estado en sus informes de oposición al recurso de apelación y al de casación, no existe enriquecimiento injusto a favor de la AEAT, lo que existe es un efecto neutro generado por el ejercicio del derecho a la deducción de cuotas de IVA soportado por los destinatarios de las facturas falsas emitidas.

Pero lo cierto es que, aunque dicho derecho a la deducción del IVA soportado no se hubiese ejercido, lo aquí recurrentes no pueden invocar el principio de neutralidad del IVA al ser los artífices de un fraude creado precisamente para la obtención de un ilícito ahorro tributario en el Impuesto sobre el Valor Añadido, extremo al que expresamente se alude en la sentencia de esta Sala que es citada por los recurrentes. La ley no ampara el fraude, ni el abuso del derecho, contrario a ello sería admitir el efecto positivo pretendido de que de falsear facturas transforma un delito fiscal en infracción administrativa.

Principio de neutralidad que, conforme a la normativa europea sobre el impuesto del IVA, no puede ser invocado válidamente por un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude, de forma tal que los sujetos pasivos que hayan cometido un fraude fiscal no se hallan en situación comparable a la de los sujetos pasivos que cumplen sus obligaciones en materia de contabilidad, de declaración y de pago de IVA.

En conclusión, el principio de neutralidad se exceptúa en los supuestos en los se invoca de manera fraudulenta o abusiva, interesando la compensación de un IVA repercutido en base a facturas falsas que, por medio de artificios, ha permitido a los destinatarios de las mismas la deducción de un IVA soportado a los efectos de obtener un ilícito ahorro tributario, sin que exista jurisprudencia contradictoria con el citado principio, por lo que no existe el interés casacional invocado.

2. El acusado Cecilio formula recurso de casación con cuatro motivos, que también articula por "infracción de ley".

2.1. En el primer motivo se alega infracción del art. 305.1 del CP en relación con la determinación de la cuota defraudada denunciando que no se concreta en el relato fáctico que la misma sea superior a 120.000 euros, pese a que esta concreción, y no la de la base imponible, constituye el elemento del tipo, pues la citada cantidad integra una condición objetiva de punibilidad, y la indeterminación de la cuota debe determinar la absolución del recurrente.

No le falta razón al recurrente cuando afirma que en el relato fáctico no se hace expresa mención a la cuota defraudada, pero hay que tener en cuenta que el importe de la citada cuota es fijado por el Juez de lo Penal de Zaragoza, y así se hace constar en los Hechos Probados, y que la Sala de lo Penal de la Audiencia Provincial de Zaragoza modifica su importe al estimar el motivo de apelación alegado por los recurrentes consistente en la detracción del precio de venta de las ventas ocultas, el importe del IVA que debió haberse repercutido, en los términos que concreta el Fundamento de Derecho Undécimo de la Sentencia recurrida.



La circunstancia de que la determinación de la cuota defraudada resultante de la estimación del motivo de casación alegado por los recurrentes no se haya incluido en el relato no implica que la misma no haya superado los 120.000 en cada ejercicio, puesto que en la modificación de hechos probados que lleva a cabo la sentencia recurrida se hace constar que "ARTEMARK presentó autoliquidaciones fiscales correspondientes a los ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013, tanto del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) como del Impuesto sobre Sociedades, dejando de ingresar el IVA referido al citado periodo resultante de ingresos no declarados, en concreto, 1.258.778'86 euros en el ejercicio de 2010, 788.938'49 euros en el ejercicio de 2011, 1.127.858'02 euros en el ejercicio de 2012, y 800.128'80 euros en el ejercicio de 2013, entendido en base a que el IVA será del dieciséis por ciento desde el uno de Enero de 2010 hasta el treinta de Junio de 2010, del dieciocho por ciento hasta el treinta y uno de Agosto de 2012, y del veintiuno por ciento desde el uno de Septiembre de 2012".

La concreta cuota defraudada se hace constar en el Fundamento de Derecho Undécimo donde que fijan las cantidades resultantes de la detracción de la base imponible del IVA, importe de IVA que debió haberse repercutido en las ventas ocultas, en los términos interesados por los recurrentes, llevando a cabo un desglose en los siguientes términos: 188.539,88 euros correspondiente al ejercicio 2010, una cuota defraudada de 127.338,52 euros en el ejercicio 2011, una cuota de 201.676,53 euros respecto del ejercicio 2012 y una cuota de 138.965,33 euros en relación al fraude del ejercicio 2013.

Aunque las citadas cifras no se incluyen en el relato de hechos probados, se deducen del mismo donde se indica el IVA dejado de ingresar y el importe del mismo de cada ejercicio, así como de la fundamentación jurídica citada, que implica una rectificación de la calificación jurídica efectuada por el Juez de lo Penal, que había fijado las cuotas en los siguientes términos "Artemark presentó las autoliquidaciones fiscales correspondientes a los ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013, tanto del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) como del Impuesto de Sociedades, dejando de ingresar por el IVA en el citado período la cantidad total de 798.455,13 €, desglosados en 219.981,50 € por el ejercicio fiscal del año 2010, 149.000,91 € por el ejercicio fiscal del 2011, 225.920,84 € correspondientes al 2012 y 203.551,88 euros del ejercicio fiscal 2013".

El motivo debe ser desestimado.

2.2. En los motivos segundo y tercero se alega infracción de los arts. 305.1 y 31 y 31 bis del CP por entender que la sentencia recurrida atribuye los hechos al recurrente, pese a no integrar su persona y actuación los criterios de autoría típica.

Ambos motivos impugnan la existencia de elementos de imputación delictiva al recurrente a título de autor, razonando sobre cuestiones fácticas como la condición de administrador de hecho y sobre la incompatibilidad de la imputación delictiva a título personal con la imputación verificada a la persona jurídica, cuestiones todas sobre las que se ha pronunciado la jurisprudencia de esta Sala y que son recogidas por la sentencia de instancia, además no se hayan sometidas a discrepancia en las resoluciones de los Tribunales inferiores, tratándose de meras discrepancias probatorias, haciendo referencia a los defectos de organización y medidas de control preventivo no consignadas en la base fáctica de la sentencia.

Pese a las vías de impugnación que pretende hacer valer el Letrado recurrente, lo cierto es que su discrepancia con la sentencia objeto de recurso, sólo puede activarse por el cauce que habilita el art. 847.1.b de la LECrim. Como hemos dicho de forma reiterada no es posible remitirse a lo razonado en el motivo que cuestiona las bases probatorias del factum para, a partir de ahí, concluir que se ha vulnerado también, por su incorrecta aplicación, el precepto con el que los hechos han sido calificados. La vía casacional que habilita el art. 849.1 de la LECrim sólo permite discutir el acierto o desacierto del juicio de subsunción, no el sostén probatorio que a esa tipicidad ofrece el relato de hechos probados, que es lo que pretenden los aquí recurrentes.

2.3. En el cuarto motivo se denuncia infracción de ley al no haberse apreciado debidamente la reparación del daño efectuada por el recurrente como presupuesto de atenuación, en concreto se apunta que el Sr. Cecilio hizo un esfuerzo muy significativo pues abonó dos años antes de la celebración del juicio 674.590,72 €, lo que implica casi el total de la responsabilidad civil que asciende a 680.623,11€, sin que el Tribunal haya apreciado atenuante alguna de la responsabilidad criminal.

La cuestión planteada no tiene interés casacional, se trata de una mera discrepancia con la sentencia recurrida que analiza la cuestión en el FD 13º y en el auto aclaratorio de fecha 4 de junio de 2019, que confirma lo razonado por el Juzgado Penal en el FD 11º, que analiza la prueba practicada al respecto, sin que nada de lo alegado en este motivo se haya hecho constar en el relato fáctico, por lo que tampoco podemos hablar de problema alguno de subsunción jurídica.

3. En definitiva, las alegaciones de los recurrentes -salvo el primer motivo del recurso del Sr. Cecilio que se desestima-, hemos dicho en una reiterada jurisprudencia, que han de ajustarse a un ineludible presupuesto metodológico, que no es otro que la aceptación del relato de hechos probados proclamado en la instancia.



El incumplimiento de este punto de partida, opera en este momento como causa de inadmisión que ahora se convierte en causa de desestimación (cfr. arts. 884.3 y 4 y 885.1 y 2 LECrim).

Los motivos se desestiman.

CUARTO.- 1. La Abogada del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la AEAT, formula recurso de casación contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza de fecha 12 de abril de 2019 con un único motivo por infracción de ley del artículo 849.1 LECrim por vulneración del artículo 305.1 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en relación con el artículo 78.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CEE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, así como en relación con la jurisprudencia comunitaria del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Se alega que el debate que se plantea en el presente recurso de casación reside en la subsunción de los hechos declarados probados en la norma aplicable al supuesto de hecho, ya que partiendo de los hechos declarados probados por el Tribunal de instancia se deduce una clara infracción de Ley en que incurre la misma.

Entiende la Abogada del Estado que la Sala incurre en un patente error en el Fundamento de Derecho Undécimo al determinar como base imponible del IVA devengado en las prestaciones de servicios cobradas sin facturar la cifra que resulta de rebajar el precio de venta en la cuota de IVA devengada (esto es, un 21% sobre el precio de venta), en tanto que ello supone desconocer la realidad existente en materia de IVA, a saber, la circunstancia de que se trata de un impuesto armonizado para cuyo correcto funcionamiento y aplicación es menester interpretar la normativa nacional a la vista de la normativa y jurisprudencia comunitarias.

Se alega que los hechos probados de la Sentencia de instancia ponen de manifiesto que los Sres. D. Bienvenido y D. Cecilio han ocultado parte de la actividad de ARTEMARK GLOBAL SL con la correlativa omisión en la contabilidad oficial de los ingresos derivados de ella. Entiende la parte recurrente que el importe de la base imponible debe coincidir con el precio de venta pactado entre partes intervinientes en un artificio o fraude, sin detraer de esta cifra cantidad alguna en concepto de IVA repercutido, por cuanto que nunca se ha efectuado esta repercusión, al haber permanecido el hecho imponible oculto a la Hacienda Pública, de acuerdo con el criterio mantenido en la sentencia dictada por el Juzgado Penal.

En consecuencia, se interesa que se acuerde la determinación de las cuotas defraudadas interesadas por la Abogacía del Estado en su escrito de acusación, y que, para el supuesto de que la Sala albergue dudas de interpretación de los artículos 78.uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CEE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, interesa el planteamiento de cuestión prejudicial de interpretación al amparo del artículo 267 del TFUE.

2. La posibilidad de fiscalizar por la vía del art. 849.1 de la LECrim la aplicación de los preceptos citados por la recurrente que, sin ser normas penales resultan determinantes del juicio de tipicidad, ha sido afirmada de forma constante por esta Sala. Hemos dicho que "...cuando el art. 849.1º alude a otras normas jurídicas del mismo carácter que deban ser observadas en la aplicación de la ley penal está extendiendo el ámbito de la casación a normas sustantivas no penales que han de ser aplicadas por los órganos penales al enjuiciar un asunto penal. La locución 'del mismo carácter' es equívoca, pero en el contexto es patente que se refiere a la naturaleza sustantiva de la norma, y no a su carácter penal" (STSS 714/2013, 3 de octubre; 365/2013, 20 de marzo y 299/2013, 27 de febrero, entre otras muchas).

2.1. La sentencia recurrida, en el FD 11º afirma que debe citarse la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha dieciocho de Septiembre de 2018 que recoge la doctrina emanada de la sentencia del TJCE de siete de Noviembre de 2013, conforme a la cual " *si un contrato se ha celebrado sin mención del IVA, el importe de dicho impuesto debe deducirse de la base tanto a efectos del propio IVA como del impuesto directo (IRPF o Impuesto sobre Sociedades)*".

También razona el Tribunal que recoge tal resolución del TEAC la sentencia ya citada del Tribunal Supremo 1446/2017, indicando que fija doctrina y en tal sentido " *cuando se descubren entregas de bienes no declaradas, el precio obtenido incluye el IVA, debiendo ser tenido en cuenta al determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.*", y también sigue afirmando que la citada resolución del TEAC afirma que el precio de las compraventas contempladas no puede ser distinto: con IVA incluido para las liquidaciones de este impuesto, y sin IVA incluido para las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades y las sanciones derivadas. Criterio que afirma que ha sido contemplado en sentencias posteriores de 12 de marzo de 2018 y 19 de febrero de 2018.

Como consecuencia de lo anterior, la sentencia de instancia afirma que " *La precedente doctrina jurisprudencial, admitida por el propio Tribunal Económico Administrativo, debe de ser objeto de aplicación pues es doctrina vinculante, y en tal sentido deberán volverse a calcular las cantidades por IVA no declarado sobre las bases*



imponibles no declaradas, y expuestas previamente, entendiéndose que el IVA está incluido en las cantidades que por bases imponibles se tienen (folios 60 vuelto y 320 vuelto de las actuaciones).".

2.2. La anterior interpretación sobre la fijación de la cuota defraudada del IVA en supuestos de elusión de pago de tributos, como ocurre en el presente caso, en los que no se declara el IVA correspondiente a ingresos no declarados y especialmente se deducen indebidamente el IVA por trabajos inexistentes, es contraria al criterio de esta Sala fijado en el Pleno celebrado el día 23 de junio de 2020, que se desarrolla en la sentencia 357/2020, de 30 de junio, por lo que la cuestión planteada por la Abogacía del Estado tiene un obvio interés casacional.

3. Al respecto, la sentencia de Pleno 357/2020, de 30 de junio, anteriormente referida, analiza en primer término la sentencia del TJUE que es citada en la resolución recurrida para fijar las cuotas defraudadas de IVA, y se afirma que la misma no se refiere a supuestos de ocultación o defraudación del IVA.

3.1. En efecto razonábamos que "Tanto el Fiscal como la Abogacía del Estado coinciden en señalar que la sentencia del TJUE de 7 noviembre de 2013 contrae sus efectos a las ventas realizadas legalmente.

La lectura detenida de esa resolución -que resolvió las cuestiones prejudiciales suscitadas por la Corte de Casación Rumana- no autoriza a la proclamación de una regla general susceptible de ser aplicada al supuesto de hecho que nos ocupa.

En efecto, el litigio que dio lugar a esa cuestión prejudicial se expone en los siguientes términos: "10. la Sra. Joaquina y el Sr. Emiliano celebraron numerosos contratos de compraventa de bienes inmuebles, a saber, respectivamente, ciento treinta y cuatro contratos durante el período comprendido entre 2007 y 2008 y quince contratos entre 2007 y 2009; 11. En la celebración de dichos contratos de compraventa, la Sra. Joaquina y el Sr. Emiliano no dispusieron nada respecto del IVA; 12. Una vez concluidas tales operaciones, la Administración Tributaria comprobó, a raíz de varias inspecciones, que la actividad desarrollada por la Sra. Joaquina y por el Sr. Emiliano presentaba las características de una actividad económica; 13. En consecuencia, la Administración Tributaria, de oficio, calificó tanto a la Sra. Joaquina como al Sr. Emiliano de sujetos pasivos del IVA y practicó sendas liquidaciones en las que les exigió el pago del IVA, calculado, por una parte, sumando su importe al precio pactado por las partes contratantes y, por otra parte, añadiendo los recargos de mora".

El órgano jurisdiccional que promovió la cuestión prejudicial preguntaba que "... *habida cuenta de los artículos 73 y 78 de la Directiva IVA, si cuando las partes han establecido el precio de un bien sin ninguna mención del IVA y el proveedor de dicho bien es el deudor del IVA por la operación gravada, debe considerarse que el precio pactado ya incluye el IVA o, por el contrario, que no lo incluye y que el IVA debe añadirse a dicho precio*".

El hecho imponible estaba definido por 134 operaciones inmobiliarias de compraventa realizadas durante el período comprendido entre 2007 y 2008 y 15 contratos entre 2007 y 2009. Se discutía si el tipo impositivo debía ser aplicado sobre el precio global pactado o, por el contrario, si en ese precio ya se incluía la cuantía del IVA que habría de ser abonada por el vendedor. Se trataba, en fin, de fijar un criterio para la determinación del IVA cuando las partes no han dispuesto nada sobre dicho impuesto en la fijación del precio del bien entregado.

La solución ofrecida por el TJUE, expresada en el fallo de la sentencia a la que nos referimos, es textualmente la siguiente: "*la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en particular sus artículos 73 y 78, deben interpretarse en el sentido de que, cuando las partes han establecido el precio de un bien sin ninguna mención del impuesto sobre el valor añadido y el vendedor de dicho bien es el deudor del impuesto sobre el valor añadido devengado por la operación gravada, este último impuesto debe considerarse ya incluido en el precio pactado si el vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el impuesto sobre el valor añadido reclamado por la Administración Tributaria*".

Además de las dificultades apuntadas para extrapolar la respuesta del TJUE más allá de los límites en que fue formalizada la cuestión prejudicial, lo cierto es que en el supuesto que ahora nos ocupa no se está discutiendo sobre qué base imponible efectuar la determinación del IVA en aquellas operaciones inmobiliarias en las que el precio pactado nada dice sobre el pago del impuesto. Tampoco se discute si nuestro sistema tributario contiene una norma que permita al vendedor, una vez requerido su importe por la hacienda pública, recuperar su cuantía reclamándolo oportunamente al comprador, en realidad, el último adquirente. Lo que está en juego es la determinación de las bases imponibles del impuesto (...) cuando los rendimientos obtenidos se hallan descritos en facturas clandestinas que, por supuesto, no tributaron por IVA.

De ahí que la cita de esta importante sentencia dictada por el TJUE, por sí sola, no sea suficiente para derivar el error en el juicio de subsunción al considerar que los hechos son constitutivos de un delito del art. 305.1 y 2 del CP.

Lo que se está discutiendo en el presente recurso nada tiene que ver con la incuestionable prevalencia del derecho europeo en el momento de interpretar las normas tributarias que permiten fijar las bases imponibles



del IVA. Sí es discutible, en cambio, que la sentencia del TJUE 7 de noviembre de 2013 indique a los órganos de la jurisdicción penal qué criterio han de seguir en el momento de la determinación de la cuota defraudada en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Los criterios para la cuantificación de la cuota defraudada y para colmar la condición objetiva de punibilidad que integra el art. 305 del CP, cuando se trata del impuesto sobre la renta de las personas físicas, no han quedado afectados, desde luego, por aquella sentencia.

La proclamación de criterios hermenéuticos que singularizan al defraudador tributario tiene también su cobertura en la jurisprudencia del TJUE. Así, la STJUE, de 5 de octubre de 2016 (C-576/15) recuerda que *"... los sujetos pasivos que hayan cometido un fraude fiscal consistente, en particular, en ocultar operaciones imponibles e ingresos relativos a las mismas no se hallan en una situación comparable a la de los sujetos pasivos que cumplen sus obligaciones en materia de contabilidad, de declaración y de pago del IVA. Por consiguiente, este principio no puede ser válidamente invocado por un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en tal fraude y ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 48, y de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 58)".*

Y la STJUE 28 de julio de 2016 (C-332/15) subrayó que *"...una denegación del derecho a deducir en circunstancias que demuestran la existencia de un fraude fiscal por parte del sujeto pasivo que pretende disfrutar de este derecho no puede considerarse contraria al principio de neutralidad fiscal, ya que éste no puede ser válidamente invocado por un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en tal fraude y ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA (véanse, por analogía, la sentencia de 7 de diciembre de 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, apartados 51 y 54, así como, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 48)".* Y a partir de esta idea, al resolver la cuestión prejudicial suscitada por el Tribunal italiano de Treviso, concluyó lo siguiente: *"...procede responder a la segunda cuestión que los artículos 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 y 273 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que permite a la administración tributaria denegar a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA cuando se ha acreditado que éste incumplió fraudulentamente, lo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, la mayoría de las obligaciones formales que le incumbían para poder disfrutar de ese derecho".*

En línea similar, la STJUE 18 de diciembre de 2014 (asuntos acumulados C-131/13, C-163/13 y C-164/13) recordó que *"... la función central que corresponde al derecho a deducción, previsto en el artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva, en el mecanismo del IVA para garantizar una perfecta neutralidad del impuesto no se opone a que se deniegue tal derecho a un sujeto pasivo en el supuesto de una participación en un fraude (véanse en este sentido, en particular, las sentencias Bonik, EU:C:2012:774, apartados 25 a 27 y 37, y Maks Pen, EU:C:2014:69, apartados 24 a 26). Igualmente, la función específica que corresponde al derecho a la devolución del IVA, para garantizar la neutralidad de este impuesto, no puede oponerse a la denegación de este derecho a un sujeto pasivo en tal supuesto".*

Más próxima en el tiempo y, lo que es relevante, con posterioridad a la STJUE 7 de noviembre de 2013, en la que se apoya la defensa para argumentar su legítimo discurso exoneratorio, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha vuelto a insistir en que *"... los artículos 167 a 169, 179, 213, apartado 1, 214, apartado 1, y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que permite a la Administración tributaria denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido cuando se acredita que, debido a los incumplimientos que se le imputan, la Administración tributaria no ha podido disponer de la información necesaria para comprobar que concurren los requisitos materiales que generan el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por dicho sujeto pasivo, o que este último actuó de manera fraudulenta para poder disfrutar de tal derecho, circunstancias que incumbe verificar al tribunal remitente (STJUE 7 de marzo de 2018, C-159/17).*

Especialmente significativo es que el Diario Oficial de la Unión Europea de 28 de octubre de 2019 dé cuenta de la cuestión prejudicial suscitada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, con fecha 8 de julio de 2019 (asunto C-521/2019), para determinar si en los supuestos de fraude en los que la operación se ha ocultado a la administración tributaria, es posible considerar, tal y como podría deducirse de las sentencias de 28 de julio de 2016 (asunto C-332/15 Astone), de 5 de octubre de 2016 (asunto C-576/15 Marinova) y de la sentencia de 7 de marzo de 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161 del TJUE, que las cantidades entregadas y recibidas no incluyen el IVA, para realizar la oportuna liquidación e imponer la correspondiente sanción."

3.2. Por otro lado, en cuanto a la sentencia del Tribunal Supremo, Sección Tercera, de 27 de diciembre de 2017, que es analizada en la sentencia de instancia y es aplicada al presente supuesto para estimar las alegaciones



al respecto de los recurrentes, esta Sala en la citada sentencia de Pleno hemos afirmado que "El carácter controvertido de la cuestión entonces sometida a la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo está reflejado -además de por la existencia de dos votos particulares- en el pasaje en el que se expresa que "...puede no resultar inicialmente explicable el criterio expuesto, sustentando en la doctrina del TJUE, en otros ámbitos impositivos distintos del IVA, en cuanto que entender implícito en el precio convenido por las partes que contratan un impuesto que no solamente no se menciona en la compraventa sino que, incluso, quieren ignorar y ocultar a la Administración, resulta contrario al principio de la autonomía de la voluntad y a la lógica de las presunciones".

Al margen de ello, el razonamiento de esa sentencia -como hemos apuntado supra- se vincula a la aplicación de las bases impositivas del impuesto de sociedades en los casos en los que la inspección tributaria detecta numerosas facturas clandestinas por importes que fueron ocultados y de los que, como es lógico, no se dedujo el IVA. Ni el supuesto de hecho que dio lugar a la cuestión prejudicial promovida por la justicia rumana ante el TJUE (sentencia 7 noviembre 2013), ni el recurso contencioso-administrativo entablado por algunas de las empresas integradas en la cooperativa del Mar San Miguel acerca de la determinación de la cuota del IVA en contratos onerosos, pueden identificarse con el problema al que ahora damos respuesta. De lo que se trata, al fin y al cabo, es de respaldar la decisión de la administración tributaria, luego avalada por el Juzgado de lo Penal y la Audiencia Provincial, cuando entiende que en la determinación de las bases impositivas del impuesto sobre la renta de las personas físicas, debe tomarse como referencia el importe íntegro de lo cobrado, sin deducción referida a una cantidad -la retención del IVA- que nunca pensó pagarse y que, hasta el momento de su descubrimiento, había pasado a engrosar el patrimonio del defraudador."

4. En definitiva concluimos afirmando que la sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013, que refiere la sentencia recurrida, no acoge en su doctrina supuestos en los que el descubrimiento de maniobras elusivas del pago de tributos haga aflorar rendimientos del trabajo de los que nunca se pensó detraer una cantidad que fue también destinada a incrementar las irregulares ganancias del defraudador.

La sentencia dictada en respuesta a la cuestión prejudicial suscitada por las autoridades judiciales rumanas no se refiere a operaciones fraudulentas que afloran como consecuencia de la labor inspectora, además, los antecedentes de la resolución dan cuenta de una serie de contratos que no han sido presentados como una estrategia de ocultación urdida para evitar el pago del impuesto, en definitiva se trata de negocios de transmisión de la propiedad inmobiliaria que no incluían previsión alguna sobre el pago de aquel impuesto. Por consiguiente, entender que la citada sentencia comprende también los supuestos en los que median las conductas fraudulentas descritas en los hechos probados, es una conclusión meramente especulativa, pues no existen datos en el relato realizado en la sentencia, como hemos analizado, para dicha conclusión.

Además, como acertadamente indica la Abogada del Estado son numerosos los pronunciamientos en los que el TJUE ha manifestado que los principios esenciales en el IVA, como los de neutralidad y proporcionalidad, no pueden ser válidamente invocados por un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en tal fraude y ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA (sentencias de 5 de octubre de 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, apartado 49; de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 58; y de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti y otros, asuntos acumulados C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 48), y mas recientemente el TJUE ha vuelto a afirmar que la Administración tributaria puede denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA cuando se acredita que actuó de manera fraudulenta para poder disfrutar de tal derecho (sentencia de 7 de marzo de 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161).

Expuesto lo anterior, queda acreditada la infracción de Ley en que incurre la Sentencia de instancia, por vulneración del artículo 305 del Código Penal, en relación con la normativa del IVA y la jurisprudencia comunitaria aplicable al caso, siendo la postura mantenida por el Tribunal de instancia contraria a la jurisprudencia de esta Sala, por lo que procede estimar el motivo y reponer la sentencia dictada por el Juzgado Penal nº 2 de Zaragoza en cuanto a la fijación de la cuotas defraudadas de IVA, con la correspondiente repercusión en las penas de multa a imponer y responsabilidad civil, que serán las fijadas en la sentencia del citado Juzgado Penal de fecha 12 de diciembre de 2018.

Se estima el motivo.

QUINTO.- Procede imponer a los recurrentes Bienvenido , Artemark Global S.L. y Cecilio las costas causadas en esta instancia derivadas de sus recursos, declarando de oficio las del recurso de la Abogacía del Estado (art. 901 LECrim).

FALLO



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

1º Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Abogada del Estado en nombre y representación de la AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, y desestimar los presentados por las representaciones procesales de Bienvenido y ARTEMARK GLOBAL, S.L, y de Cecilio, contra Sentencia de fecha 12 de abril de 2019, aclarada por auto de 4 de junio de 2019, dictada por la Audiencia Provincial de Zaragoza, Sección 3ª, en el Procedimiento Abreviado 163/2018; reponiendo la sentencia Juzgado Penal nº 2 de Zaragoza de fecha 12 de diciembre de 2018, en cuanto a la fijación de las cuotas defraudadas de IVA, con la correspondiente repercusión en las penas de multa a imponer y responsabilidad civil, que serán las fijadas en la citada sentencia; manteniendo el resto de pronunciamientos de la sentencia recurrida dictada por la Audiencia Provincial de Zaragoza.

2º Declarar de oficio las costas procesales ocasionadas en la presente instancia las devengadas por la Abogacía del Estado, condenado al resto de recurrentes a las costas devengadas por los mismos en esta instancia.

Comuníquese la presente resolución a la Audiencia de procedencia, con devolución de la causa que en su día remitió, interesándole acuse de recibo.

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

Así se acuerda y firma.