



Roj: STS 2589/2016 - ECLI:ES:TS:2016:2589  
Id Cendoj: 28079120012016100473  
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal  
Sede: Madrid  
Sección: 1  
Nº de Recurso: 1753/2015  
Nº de Resolución: 499/2016  
Procedimiento: PENAL - APELACION PROCEDIMIENTO ABREVIADO  
Ponente: MIGUEL COLMENERO MENENDEZ DE LUARCA  
Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

**SEGUNDA SENTENCIA**

**Sentencia Nº:** 499/2016

**RECURSO CASACION Nº :** 1753/2015

**Fallo/Acuerdo:** Sentencia Desestimatoria

**Fecha Sentencia :** 09/06/2016

**Ponente Excmo. Sr. D. :** Miguel Colmenero Menéndez de Luarca **Secretaría de Sala :** Ilma. Sra. Dña. María Josefa Lobón del Río **Escrito por :** ARB

**Delito contra la Hacienda Pública. Defraudación en el IVA. Presunción de inocencia. Las bases fácticas que permitan establecer el hecho imponible al efecto de determinar la cuota defraudada deben estar establecidas en la sentencia, mediante el análisis de la prueba, más allá de cualquier duda razonable. Determinación incompleta del importe de las operaciones sujetas al impuesto.**

**La determinación de la cuota tributaria defraudada es responsabilidad del Tribunal penal, con arreglo a las normas penales y a las tributarias. Aplicación del artículo 305.2 del Código Penal . Tributos periódicos o de declaración periódica en periodos impositivos inferiores a doce meses. No procede establecer la cuota defraudada atendiendo solamente a algunas operaciones aisladas del sujeto. Necesidad de tener en cuenta toda la actividad del contribuyente sujeta al impuesto en cada año natural.**

**Nº:** 1753 / 2015

**Ponente Excmo. Sr. D.:** Miguel Colmenero Menéndez de Luarca

**Fallo:** 26/04/2016

**Secretaría de Sala:** Ilma. Sra. Dña. María Josefa Lobón del Río

**TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Penal**

**SENTENCIA Nº:** 499 / 2016

**Excmos. Sres.:**

**D. Andrés Martínez Arrieta**

**D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca**

**D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre**

**D. Antonio del Moral García**

**D<sup>a</sup>. Ana María Ferrer García**

En nombre del Rey

La Sala Segunda de lo Penal, del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. mencionados al margen, en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que la Constitución y el pueblo español le otorgan, ha dictado la siguiente

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a nueve de Junio de dos mil dieciséis.

En los recursos de Casación por infracción de Ley y de precepto Constitucional, así como por quebrantamiento de Forma, que ante Nos penden, interpuestos por el MINISTERIO FISCAL, ABOGADO DEL ESTADO, Felix , Matías , Jose Ignacio , ARTISTAS INTERPRETES (AISGE), Milagrosa , Bienvenido , VERBATIN, Genaro , EGEDA, SGAE, AGEDI Y AIE, contra sentencia dictada por la Audiencia Nacional, Sala de lo Penal, Sección Tercera, con fecha seis de Marzo de dos mil quince , en causa seguida contra Matías , Jose Ignacio , Jose Ignacio , Carlota , Felix , Genaro , Milagrosa y Marina , por delitos contra la Hacienda Pública, delito de colusión del libre mercado y de asociación ilícita, los Excmos. Sres. componentes de la Sala Segunda del Tribunal Supremo que al margen se expresan se han constituido para Votación y Fallo, bajo la Presidencia del primero de los citados y Ponencia del Excmo. D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca, siendo parte recurrente el **MINISTERIO FISCAL**; el **ABOGADO DEL ESTADO**; los acusados **Felix** , representado por la Procuradora Sra D<sup>a</sup> María Moreno de Barreda Rovira y defendido por el Letrado Sr. D. Rafael del Hoyo Sánchez; **Matías** , representado por la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> María del Carmen Iglesias Saavedra y defendido por el Letrado Sr. D. Javier Viada Bardaji; **Jose Ignacio** , representado por la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Andrea Dorremocha Guiot y defendido por la Letrado Sra. D<sup>a</sup> Sandra Amills Beltrán; **ARTISTAS INTÉRPRETES (AISGE)**, representado por el Procurador Sr. D. Aníbal Bordallo Huidobro y defendido por el Letrado Sr. D. José María Segovia Murúa; Milagrosa , representado por la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Esther Gómez de Enterría y defendido por el Letrado Sr. D. Henry Feltenstein Arechabala; Bienvenido , representado por la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Esther Gómez de Enterría Bazán y defendido por el Letrado Sr. D. José Antonio Choclán Montalvo; **VERBATIM ESPAÑA S.A.**, representado por el Procurador Sr. D. Manuel Lanchares Perlado y defendido por el Letrado Sr. D. Ignacio Sánchez González; **Genaro** , representado por el Procurador Sr. D. Jacobo Borja Bayón y defendido por el Letrado Sr. D. Manuel Ortega Caballero; y **ENTIDAD DE GESTIÓN DE DERECHOS DE LOS PRODUCTORES AUDIOVISUALES (EGEDA), SOCIEDAD GENERAL DE AUTORES Y EDITORES (SGAE), ASOCIACIÓN DE GESTIÓN DE DERECHOS INTELECTUALES (AGEDI) y SOCIEDAD DE ARTISTAS, INTÉRPRETES Y EJECUTANTES (AIE)**, representadas por la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Susana Téllez Andrea y defendidas por la Letrado Sra. D<sup>a</sup> María Suárez Pliego. En calidad de parte recurrida, Marina , representada por el Procurador Sr. D. J María Rico Maeso y Carlota , representada por la Procuradora D<sup>a</sup> Esther Gómez de Enterría Bazán, y defendido por la Letrado Sra. D<sup>a</sup> Paloma Abad Tejerina.

**I. ANTECEDENTES**

**PRIMERO.-** En la Audiencia Nacional, Sala de lo Penal, Sección

3<sup>a</sup>, en el rollo de sala número 2/2014, procedente del Juzgado Central de Instrucción número 6 de Madrid, se dictó sentencia, con fecha seis de Marzo de dos mil quince , que contiene los siguientes **HECHOS PROBADOS**:

*"A) La sociedad VERBATIM ESPAÑA SA se abastecía en la compra de soportes magnéticos y ópticos de manera exclusiva de su matriz VERBATIM LIMITED, titular del 100% de su capital social y, su objeto social era la venta a la península ibérica.*

Jose Ignacio , en su calidad de director financiero de VERBATIM ESPAÑA SA, radicada en la localidad barcelonesa de Sant Just Desvern, apoderado de la sociedad y autorizado en cuentas bancarias, en unión de Matías , jefe de ventas idearon un sistema para permitir la venta de los productos en España a un menor precio mediante la falta de ingreso del I.V.A.

*A tal fin ambos se concertaron con Bienvenido , también ciudadano español y residente en Madrid, administrador único de la empresa constituida en Portugal UNIVERSALIA COMERCIO LDA, la cual por razón de radicarse en otro Estado de la Unión adquirió los soportes ópticos magnéticos a VERBATIM ESPAÑA SA, básicamente CDs y DVDs durante los años 2005, 2006, 2007 y 2008 por importe de 4.058.360,40, 4.291.289,95, 3.675.252 y 811.995,80 € respectivamente exentos de IVA.*

Se incorporó a la dinámica, el ciudadano portugués Felix , administrador de las empresas de nacionalidad portuguesa CHEAPTRADE-DISTRIBUIÇÃO DE EQUIPAMIENTO INFORMATICO LDA y GIANTLEAP LDA; en las escrituras de constitución figuraban dos socios expresando que la administración sería dual, pero fue administrador real único en relación a la colaboración que prestó a Bienvenido , quien actuaba como administrador de hecho, adquiriendo productos de la misma clase de VERBATIM ESPAÑA SA durante los años 2005 a 2008 por los siguientes importes:

CHEAPTRADE LDA- 142.406,80 € en 2005 y 4.845.969,60 € en 2006

GIANTLEAP LDA -876.892,80 en 2006 y 1.787.873,80 en 2007.

Felix estaba al corriente de que las adquisiciones intracomunitarias a Verbatim España SA eran simuladas, pues nunca dispuso de la mercancía para las compañías que administraba y en ese marco suscribió un contrato de prestación de servicios por el que la empresa CUERVO RUIZ Y ASOCIADOS, representada por Genaro se comprometía a cobrar a los clientes españoles por cuenta de la sociedad portuguesa, dado que dichas sociedades no tenían infraestructura para realizar su comercialización a las empresas españolas intermediarias que luego se mencionarán.

B) Inmediatamente, en el marco del supuesto régimen intracomunitario, las tres empresas portuguesas realizaban operaciones de venta tanto a la sociedad española ZO ARGENTUM SL, controlada por Bienvenido y durante el año 2007 a la mercantil rumana BRANDCO TRADE SRL, administrada y controlada por Milagrosa , al ser dada de bajo en el Registro de Operadores ZO ARGENTUM SOLUCIONES SL, así como en 2008, UNIVERSALIA LDA a ZO ARGENTUM SOLUCIONES SL.

BRANDCO TRADE SRL tenía su domicilio social en la ciudad de Barcelona, calle Anglesola nº1-1-5 y desde allí su administrador realizaba todas sus operaciones, no constando actividad efectiva en Rumanía. Prestó su colaboración en la trama a sabiendas de que su empresa BRANDCO TRADE SRL adquiría de una sociedad constituida en Portugal pero cuyo administrador Bienvenido se radicaba en España y vendía productos a otra empresa de su propio dominio ZO ARGENTUM SOLUCIONES SL en el marco de facturar a terceros la venta de CDs y DVDs sin ingresar el IVA repercutido a los clientes, asumiendo la tarea de sustituir la actividad de ZO ARGENTUM SOLUCIONES SL por BRANDCO TRADE SRL.

Mantuvo la elusión del ingreso del IVA en las facturaciones a terceros derivadas de sus adquisiciones a GIANTLEAP y CHEAPTRADE, obteniendo un beneficio ilícito en unión de Bienvenido .

Durante el periodo 2005 a 2008, las tres portuguesas también realizaban ventas a otras españolas TEKNOSUM STAR SL, DELTEK SISTEM SL, INTERMEDIA TELEVISION SL, STRACTA VISION SL, HQR AMERICA SL, AMADDEUS BUSINESS SL, INTERIOR BUILDING SUPPLIER SL, FREEWAY TELECOM SL, VERTIZE EUROPEA SL, representadas por personas de paja y que habían recibido efectivo por figurar como administradores y titulares en las cuentas bancarias.

De este modo, en TEKNOSUM START SL, figuraba como administrador formal Norberto constando igualmente como apoderados con tal carácter Jesús Ángel , Adoracion y Eladio ; DELTEK SYSTEM SL tenía un administrador formal era Luis constando igualmente como apoderado con tal carácter Lucía ; en INTERMEDIA TELEVISION SL el administrador formal era Felicísimo constando igualmente como apoderado con tal carácter Jesús Ángel ; STRACTA VISION SL, en la que figuraba como administrador formal Balbino constando igualmente como apoderado con tal carácter Romeo ; HQR AMERICA SL, cuyo administrador formal era Victor Manuel ; ZO ARGENTUM SOLUCIONES SL cuyo administrador formal y efectivo era el acusado Bienvenido ; AMADDEUS BUSINESS SL cuyo administrador formal era Edemiro ; INTERIOR BUILDING SUPPLIER SL cuyo administrador formal era Leandro ; y FREEWAY TELECOM SL y VERTIZE EUROPEA SL, cuyo administrador formal era Hannan MD Addul.

De manera real y efectiva, las sociedades expuestas en este apartado eran gestionadas y administradas por Carlos Daniel , contra quien no se dirige la presente por razón de fallecimiento y Bienvenido , en connivencia. Estas sociedades, calificadas en el argot como "truchas", eran aparentemente destinatarias de las mercancías procedentes de Portugal, pero no llegaron nunca tener control real de la mercancía supuestamente adquirida por ellas. No ingresan el IVA correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias y ulterior facturación en el mercado interior, por lo que, verificada su falta de sustancia empresarial, la mayor parte han sido excluidas y dadas de baja del registro de Operadores Intracomunitarios (ROI) por la AEAT en los años 2005, 2006, 2007 y 2008, habiéndose sucedido las empresas en el tiempo manteniendo la operativa descrita. Estas mercantiles responden además a un perfil común a todas ellas, careciendo de estructura empresarial y de trabajadores, nombrando administradores y apoderados (excepto ZO ARGENTUM

SOLUCIONES SL y BRANDCO TRADE SRL) a quienes no corresponde la verdadera gestión de la sociedad, contando con un capital social mínimo para su constitución y sin proceder al pago de los impuestos que les corresponden, a pesar de realizar compras y ventas millonarias.

ZO ARGENTUM SOLUCIONES SL y BRANDCO TRADE SRL eran meras operadoras para obtener un beneficio ilícito sin contenido empresarial efectivo, la primera tuvo su sede en un centro de negocios en Coslada y la segunda en un domicilio.

C) El patrón operativo se repetía, pues llegada la mercancía Portugal, las mercancías eran remitidas directamente a la sede de la mercantil SEALDI SL, en la avenida de la Industria núm. 50 o a la sede de la empresa DHL en la avenida de Rumania núm. 4, ambas en Coslada. Los transportistas recogían la mercancía por orden de Bienvenido y en los años 2007 y 2008, también Milagrosa. En ocasiones, fruto del concierto, la sociedad rumana BRANDCO TRADE ordenaba el traslado de mercancías a sociedades que no eran las clientes de BRANDCO sino de UNIVERSALIA, por haber sido adquiridas directamente a esta última.

En todos los casos, tanto de las españolas como de la empresa rumana se trataba de adquisiciones intracomunitarias a las dichas empresas portuguesas, que eran meras intermediarias de la arquitectura financiera diseñada y que había comenzado en Portugal merced a las operaciones intracomunitarias diseñadas por Jose Ignacio, Matías y Bienvenido; de modo que igualmente como operaciones intracomunitarias, pues habían adquirido de una extranjera UNIVERSALIA, CHEAPTRADE o GIANTLEAP, ajenas al territorio de aplicación del IVA de España, se compensaban el IVA por la naturaleza formal de las operaciones, para luego facturar a dichas terceras españolas y a la empresa rumana, aplicándoles el IVA, cobrándolo y no ingresándolo en las arcas de la Hacienda Pública.

A RESULTAS DE LO CUAL la cuantía de la cuota defraudada por las ventas de VERBATIM ESPAÑA SA a las mercantiles portuguesas fue de 672.122,75 € en 2005, 1.602.264,37 € en 2006, 874.100,12 en 2007 y 129.919,30 en 2008, sumando un total de 3.278.406,54 €.

La empresa INTERIOR BUILDING SUPPLIER SL (IBS), cuyo administrador formal era Leandro, siendo su accionista mayoritario la sociedad CUERO RUIZ Y ASOCIADOS SL, tenía como objeto el asesoramiento empresarial, de la que era administrador Genaro, ambas con el mismo domicilio social, en la calle Monte Esquinza núm. 26,3º izquierda de Madrid, quien de facto administraba (IBS), la cual vendía sin factura los productos, pero a la postre no ingresó IVA por la transmisión de los soportes digitales, generando la misma defraudación a terceros al no ingresar el IVA repercutido, en comunión de voluntad con Bienvenido, exclusivamente durante el ejercicio 2008, a sabiendas de que el montante principal de la actividad de UNIVERSALIA eran las ventas a España mediante empresas sin contenido empresarial y que UNIVERSALIA había adquirido sus productos de la española VERBATIM ESPAÑA SA.

En el momento de su detención Genaro portaba documentación relativa a la mercantil en formación Copysecuencia LDA, tales como un contrato de comisión mercantil, movimientos bancarios de la Caixa Geral y un protocolo notarial portugués de la citada mercantil con miras a hacerla participar en el engranaje desde Portugal, que ya había diseñado para Bienvenido en relación a las empresas TEKNOSUM STAR SL, DELTEK SISTEM SL, INTERMEDIA TELEVISION SL, STRACTA VISION SL, HQR AMERICA SL, AMADDEUS BUSINESS SL, INTERIOR BUILDING SUPPLIER SL, FREEWAY TELECOM SL, VERTIZE EUROPEA SL; se fueron creando para consumir la entrada en el mercado español del producto Verbatim sin coste fiscal alguno, a medida que la Hacienda pública las iba dando de baja en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI).

No está probada la participación de Carlota, en la administración efectiva de las sociedades portuguesas, al realizar únicamente labores de contabilidad por cuenta de los administradores reales Bienvenido y Felix.

D) El día 31/03/2009 se practicaron las siguientes entradas y registros autorizados judicialmente:

1.- En la sede social de la mercantil ZO ARGENTUM SOLUCIONES SL, sita en la c/ Algabeño 1 apart. 103 de Madrid. En la misma se incautó, entre otra documentación, documentación relativa a las mercantiles UNIVERSALIA (facturas, recibos, documentación bancaria, facturas de VERBATIM ESPAÑA a UNIVERSALIA, y de esta última a ZO ARGENTUM, etc); COPYSEQUENCIA UNIPessoal LDA, SEALDI SL, y KEYSTONE ENTERPRISE CORPORATION LDA, así como dos ordenadores.

2.- En el domicilio del acusado Carlos Daniel, sito en c/ DIRECCION000, NUM000. NUM001 - NUM002 de Madrid, en el que se incautaron los siguientes efectos:

- Disco duro marca Secgate nº serie NUM003 -
- Ordenador portátil TOSHIBA n serie NUM004 -
- Tarjeta PCMCJA nº NUM005 -
- 4 tarjetas memoria SD
- Sello con rúbrica con firma de Jesús Ángel
- Sello tampón de la AEAT-
- Sello con rúbrica " Balbino D. Gerente"-
- Sello con rúbrica-
- Tarjetas conexión internet.
- Diskettes-
- Telefonos móviles NUM006 ; NUM007 ; NUM008 -
- Sello tamón BLACK BOX CORP SA-
- Sello tamón rúbrica ilegible
- Sello tampón TECNOSUM STAR SL
- Sello tamón rúbrica ilegible
- Sello tampón DELTEK SYSTEM SL
- Sello tampón rúbrica ilegible
- Documentación relativa a INDUSYSTEM 2003 SL
- Fotocopias del DNI de Jesús Ángel y otros testafellos
- Tarjetero con tarjetas de visita de la mercantil STRACTA VISION
- Modelos 347 de la AEAT
- Poderes notariales a nombre de testafellos
- Claves informáticas para el acceso por Internet a distintos bancos.

2- En el domicilio del acusado Matías sito en c/ DIRECCION001 nº NUM009 , NUM010 NUM011 de Barcelona se incautaron los siguientes efectos:

2-3--Ordenador portátil Thinkpad 800 nº serie NUM012 y sus archivos.

2-4-En el domicilio de la mercantil VERBATIM ESPAÑA SA sito en Carrera Real 122 b, 5º 2 de San Just Desvern(Barcelona) se incautó documentación relativa a las vinculaciones comerciales mantenidas con las empresas portuguesas implicadas, así como copia de seguridad VERBATIM 200/400 Ultimatum LTO2 nº NUM013 disco duro gris nº NUM014 , documentación del archivo y documentación del despacho del director financiero; en el despacho del acusado Jose Ignacio se incautó, además, documentación diversa, pen drive y ordenador personal marca SONY VAIO.

2-5-En el domicilio del acusado Jose Ignacio , sito en c/ DIRECCION002 nº NUM015 de Sant Cugat de Valles (Barcelona), además de diverso material informático (discos duros, USB s, tarjetas, CDS, DVD s, diskettes, etc) se incautó el ordenador portátil Thinkpad type NUM017 s/n L3- NUM016 .

2-6-En el registro del domicilio de Bienvenido y Carlota , sito en c/ DIRECCION003 nº NUM011 NUM018 de Madrid, se incautaron los siguientes efectos:

-Discos duros de ordenadores marca Maxfor mod. NUM019 y NUM020 .

-Disco nº serie NUM021

-Documentación relativa a SEALDI SL, acuerdo de distribución entre VERBATIM ESPAÑA SA y UNIVERSALIA LDA, facturas de E- NET COMPUTER, DHL, documentación relativa a ZO ARGENTUM, documentación bancaria de distintas entidades.

7-Como consecuencia de la CRI 33/2009 remitida a Portugal, se practicaron entradas y registros en los domicilios vinculados a los acusados Felix , y Carlos Daniel , así como en las sedes de UNIVERSALIA, CHEAPTRADE,

GIANTLEAP, KEYSTONE y en el domicilio de Victor Manuel , vinculado a COPYSECUENCIA, incautándose entre otros los siguientes efectos:

7-8-CPU, dvds y archivadores pertenecientes a Felix

7-9-CPU, documentación y ordenador portátil de Carlos Daniel (sic)".

**SEGUNDO.-** La Audiencia de instancia en la citada sentencia, dictó la siguiente Parte Dispositiva:

*"ABSOLVEMOS a Marina por retirada de la acusación que pesaba contra la misma y se declaran las costas procesales de oficio.*

*ABSOLVEMOS a Carlota del delito por el que venía acusada y se declaran las costas procesales de oficio.*

*DEJAMOS SIN EFECTO LA PERSONACION COMO ACUSACIONES PARTICULARES DE LAS ENTIDADES EGEDA, AGEDI, AIE, SGAE y AISGE, SIN QUE PROCEDA HACER PRONUNCIAMIENTO ALGUNO EN COSTAS DEVENGADAS POR SU ACTUACION PROCESAL.*

*CONDENAMOS A LA EXPRESADAS ACUSACIONES PARTICULARES A SATISFACER LAS COSTAS PROCESALES SOPORTADAS POR Marina EN ESTE PROCEDIMIENTO.*

CONDENAMOS a Matías como autor responsable de un delito continuado contra la Hacienda Pública, sin concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad penal a la pena de TRES AÑOS DE PRISION y multa de 3.278.406,54 €. *Tres meses de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago de la multa.*

CONDENAMOS a VERBATIM ESPAÑA S.A a pagar la multa como responsable directo.

CONDENAMOS a Jose Ignacio como autor responsable de un delito continuado contra la Hacienda Pública, sin concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad penal a la pena de TRES AÑOS DE PRISION y multa de 3.278.406,54 €. *Tres meses de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago de la multa.*

CONDENAMOS a VERBATIM ESPAÑA S.A a pagar la multa como responsable directo.

CONDENAMOS a Bienvenido como autor responsable por cooperación de un delito continuado contra la Hacienda Pública, sin concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad penal a la pena de TRES AÑOS DE PRISION y multa de 3.278.406,54 €. *Tres meses de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago de la multa.*

CONDENAMOS a Felix como autor responsable por cooperación de un delito continuado contra la Hacienda Pública, sin concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad penal a la pena de DOS AÑOS, SEIS MESES Y UN DIA DE PRISION y multa de 3.108.487,24 €. *Tres meses de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago de la multa.*

CONDENAMOS a Genaro como autor responsable por cooperación de un delito continuado contra la Hacienda Pública, sin concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad penal a la pena de TRES AÑOS DE PRISION y multa de 3.278.406,54 €. *Tres meses de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago de la multa.*

CONDENAMOS a Milagrosa como autor responsable de un delito continuado contra la Hacienda Pública, sin concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad penal, a la pena de DOS AÑOS, SEIS MESES Y UN DÍA DE PRISION y multa de 964.019,42 €. *Tres meses de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago de la multa.*

*SE IMPONE A TODOS LOS CONDENADOS la privación de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios e incentivos fiscales durante 5 años.*

Matías , Jose Ignacio , Bienvenido y Genaro SATISFACERÁN SOLIDARIAMENTE ENTRE SI, y CON LOS DOS SIGUIENTES HASTA EL LIMITE DE SU OBLIGACION CIVIL, A LA HACIENDA PUBLICA EN CONCEPTO DE RESPONSABILIDAD CIVIL LA SUMA DE 3.278.406,54 € incrementada con los intereses

de demora del artículo 58 de la Ley General Tributaria , sin perjuicio de los dispuesto en el artículo 576 de la Ley de Enjuiciamiento Civil vigente.

Felix SATISFACERÁ SOLIDARIAMENTE CON EL RESTO DE CONDENADOS, SALVO Milagrosa QUE RESPONDERA HASTA EL LIMITE DE SU OBLIGACION, A LA HACIENDA PUBLICA EN CONCEPTO DE RESPONSABILIDAD CIVIL LA SUMA DE 3.108.487,24 € incrementada con los intereses de demora del artículo 58 de la Ley General Tributaria , sin perjuicio de los dispuesto en el artículo 576 de la Ley de Enjuiciamiento Civil vigente.

Milagrosa SATISFACERÁ SOLIDARIAMENTE CON EL RESTO DE CONDENADOS A LA HACIENDA PUBLICA EN CONCEPTO DE RESPONSABILIDAD CIVIL LA SUMA DE 964.019,42 € incrementada con los intereses de demora del artículo 58 de la Ley General Tributaria , sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 576 de la Ley de Enjuiciamiento Civil vigente.

SE DECLARA LA RESPONSABILIDAD CIVIL SUBSIDIARIA DE VERBATIM AL PAGO DE 3.278.406,54 € Y LOS INTERESES YA REFLEJADOS.

SE DECLARA LA RESPONSABILIDAD CIVIL SUBSIDIARIA POR LA MISMA CANTIDAD DE 3.278.406,54 € Y LOS INTERESES YA REFLEJADOS DE LAS MERCANTILES TEKNOSUM STAR SL, DELTEK SISTEM SL, INTERMEDIA TELEVISION SL, STRACTA VISION SL, HQR AMERICA SL, ZO ARGENTUM SOLUCIONES SL, AMADDEUS BUSINESS SL, INTERIOR BUILDING SUPPLIER SL, FREEWAY TELECOM SL, VERTIZE EUROPEA SL así como las de nacionalidad portuguesa UNIVERSALIA COMERCIO DE EQUIPAMIENTO INFORMATICA LDA, CHEAPTRADE- DISTRIBUIÇÃO DE EQUIPAMIENTO INFORMATICO LDA, GIANTLEAP LDA más la mercantil de nacionalidad rumana BRANDCO TRADE SRL .

Se imponen a cada condenado las costas procesales incluidas las de la Abogacía del Estado en la parte que proporcionalmente resulte(sic)".

**TERCERO.-** Notificada la resolución a las partes, se prepararon recursos de casación por infracción de Ley y de precepto Constitucional, así como por quebrantamiento de Forma, por la representación del **MINISTERIO FISCAL, ABOGADO DEL ESTADO, Felix , Matías , Jose Ignacio , ARTISTAS INTERPRETES (AISGE), Milagrosa , Bienvenido , VERBATIM ESPAÑA, Genaro , EGEDA, SGAE, AGEDI Y AIE,** que se tuvieron por anunciados, remitiéndose a esta Sala del Tribunal Supremo las certificaciones necesarias para su sustanciación y resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose los correspondientes recursos.

**CUARTO.-** El recurso interpuesto por el **MINISTERIO FISCAL,** se basó en el siguiente **MOTIVO DE CASACIÓN:**

**Único.-** Fundado en el art. 849.1º LECr , por infracción, por indebida aplicación, del art. 74 CP en relación con el art. 305.a ) y b) del mismo texto legal .

**QUINTO.-** El recurso interpuesto por el **ABOGADO DEL ESTADO,** se basó en los siguientes **MOTIVOS DE CASACIÓN:**

1.- Quebrantamiento de forma del artículo 851.4 LECRIM , al haberse apartado el Tribunal de la calificación de los hechos efectuada por las acusaciones, sin haberse observado lo dispuesto en el artículo 733 LECRIM , al condenar a los acusados por un delito continuado contra la Hacienda Pública, calificación ésta que ni había sido formulada por las acusaciones ni interesada subsidiariamente por las defensas.

2.- Infracción de ley del artículo 849.1 LECRIM por infracción de lo dispuesto en los artículos 74 y 305 CP .

**SEXTO.-** El recurso interpuesto por la representación del recurrente Felix , se basó en los siguientes **MOTIVOS DE CASACIÓN:**

1.- Por infracción de precepto constitucional al amparo de lo dispuesto en el artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por vulneración de precepto constitucional, concretamente el artículo 24.2 de la Constitución Española de 1978 , en el sentido de que "todos tienen derecho RA. a la presunción de inocencia", y ello al amparo de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 5º de la Ley Orgánica del Poder Judicial , por no especificar la sentencia que se recurre, y por tanto por falta de motivación bastante, los aspectos o razones que llevan a la Sala a concluir que queda destruida la presunción de inocencia (todo ello en relación con el artículo 120.3 de la Constitución Española de 1978 , y con el artículo 741 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal ).

2.- Por infracción de Ley al amparo de lo dispuesto en el artículo 849.2º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal , al haberse producido error en la valoración de las pruebas.

3.- Por infracción de ley, al amparo del artículo 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal , al haberse infringido un precepto penal de carácter sustantivo, en concreto el artículo 305.2.a ) y b) del Código Penal .

**SÉPTIMO.-** El recurso interpuesto por la representación del recurrente Matías , se basó en los siguientes **MOTIVOS DE CASACIÓN:**

1.- Al amparo del artículo 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal , por infracción de ley, en concreto, por aplicación extensiva del artículo 31 del Código Penal .

2.- Por infracción de ley del artículo 849.2º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal , por error en la apreciación de la prueba.

3.- Por quebrantamiento de forma del artículo 851.1 º y 3º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal .

4.- Por infracción de precepto constitucional, al amparo del artículo 5.4 de la Ley orgánica del Poder Judicial , por vulneración del derecho a la presunción de inocencia proclamado por el artículo 24.2 de la Constitución Española .

**OCTAVO.-** El recurso interpuesto por la representación del recurrente Jose Ignacio , se basó en los siguientes **MOTIVOS DE CASACIÓN:**

1.- Por infracción de ley, al amparo de lo dispuesto en el artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal , por indebida aplicación del art. 28 y 31.1 del Código Penal .

2.- Por infracción de ley al amparo de lo dispuesto en el artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal , por indebida aplicación del artículo 305 del Código Penal y su correspondiente normativa fiscal.

3.- 4.- y 5.- Por error en la apreciación de la prueba conforme con lo dispuesto en el artículo 849.2 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal .

6.- Renunciado.

7.- Por quebrantamiento de forma fundado en el artículo 851.3 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal .

8.- 9.- y 10.- Al amparo del artículo 5.4 Ley Orgánica del Poder Judicial por vulneración del artículo 24 de la Constitución Española en el particular del derecho a la presunción de inocencia.

11.- Al amparo del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial por vulneración del artículo 24 de la Constitución Española en relación con el artículo 120 del mismo texto fundamental.

**NOVENO.-** El recurso interpuesto por la representación del recurrente **ARTISTAS INTERPRETES (AISGE)**, se basó en el siguiente **MOTIVOS DE CASACIÓN:**

1.- Por infracción de Ley del artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por aplicación indebida del artículo 240.3 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en relación con los artículo 123 y 124 del Código Penal .

2.- Por infracción de precepto constitucional del artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y el artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , por vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 en relación con el artículo 120.3, ambos de la Constitución Española , que reconoce el derecho a que las sentencias que se dicten sean siempre motivadas.

**DÉCIMO.-** El recurso interpuesto por la representación del recurrente Milagrosa , se basó en los siguientes **MOTIVOS DE CASACIÓN:**

1.- Por infracción de Ley, al amparo de lo dispuesto en el artículo 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal , por haberse visto infringido por la sentencia recurrida el artículo 305.22 del Código Penal , al haberse prescindido de la preceptiva liquidación del IVA en el año natural del defraudador del impuesto, la mercantil VERBATIM ESPAÑA, S.A.

2.- Al amparo del artículo 849.2 de la ley de Enjuiciamiento Criminal , por error en la apreciación de la prueba basado en documentos que obran en autos sin resultar contradichos por otros elementos probatorios.

3.- Al amparo de lo previsto por los artículos 5.4 Ley Orgánica del Poder Judicial y 852 Ley de Enjuiciamiento Criminal ., por infracción de derechos fundamentales, por infracción del derecho a la tutela judicial efectiva, a la presunción de inocencia y a un proceso con todas las garantías con interdicción de la arbitrariedad, garantizadas por el artículo 24 de la Constitución Española , por omisión de la valoración de



la prueba de descargo y por valoración ilógica, incoherente e irracional de las pruebas de las que dispuso la Ilma. Sala de instancia.

**UNDÉCIMO.-** El recurso interpuesto por la representación del recurrente **Bienvenido** , se basó en los siguientes **MOTIVOS DE CASACIÓN:**

**1.-** Por infracción de Ley, al amparo de lo dispuesto en el artículo 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal .

**2.-** Por infracción de Ley, al amparo de lo dispuesto en el artículo 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal , por haberse visto infringido por la sentencia recurrida el artículo 305.2 Código Penal .

**3.- y 4.-** Al amparo de lo previsto por los artículos 5.4 Ley Orgánica del Poder Judicial y 852 Ley de Enjuiciamiento Criminal , por infracción de derechos fundamentales, por infracción del derecho a la tutela judicial efectiva, a la presunción de inocencia y a un proceso con todas las garantías con interdicción de la arbitrariedad, garantizadas por el artículo 24 de la Constitución Española .

**DECIMOSEGUNDO.-** El recurso interpuesto por la representación del recurrente **VERBATIM**, se basó en los siguientes **MOTIVOS DE CASACIÓN:**

**1.-** Por infracción de Ley al amparo del artículo 849.1 de la Ley de

Enjuiciamiento Criminal, por indebida aplicación del artículo 305 del Código Penal en relación con el artículo 120.4 del mismo texto legal .

**2.-** Por infracción de Ley al amparo del artículo 849.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal , por indebida aplicación del derogado artículo 31.2, en relación con el artículo 2.2 del vigente Código Penal .

**DECIMOTERCERO.-** El recurso interpuesto por la representación del recurrente **Genaro** , se basó en los siguientes **MOTIVOS DE CASACIÓN:**

**1.-** Por Infracción de Ley, al amparo del art. 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal , por la indebida aplicación del art. 305 del Código Penal .

**2.-** Por infracción de derechos fundamentales, al amparo del art. 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por vulneración del artículo 24 de la Constitución Española en el particular del derecho a la tutela judicial efectiva.

**3.-** Por infracción de derechos fundamentales, al amparo del art. 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por vulneración del artículo 18.3 de la Constitución Española .

**4.- y 5.-** Fundados en el artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por vulneración de los artículos 18.3 y 24.1 de la Constitución Española .

**6.-** Al amparo del artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por vulneración del artículo 24 de la Constitución Española en los particulares de la presunción de inocencia y tutela judicial efectiva.

**7.-** Al amparo del artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por vulneración de los artículo 14 y 24 de la Constitución Española , éste en el particular del derecho a la tutela judicial efectiva.

**8.-** Fundado en el artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por vulneración del artículo 24 de la Constitución Española en el particular del derecho a la tutela judicial efectiva.

**9.-** Al amparo del artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por infracción del artículo 74 en relación con el artículo 305, ambos del Código Penal .

**10.-** Fundado en el artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por infracción de ley por aplicación indebida del artículo 28 en relación con el 305, ambos del Código Penal .

**11.-** Por la vía del artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por vulneración del artículo 24 de la Constitución Española en el particular del derecho a la presunción de inocencia y colateralmente del derecho a la tutela judicial efectiva.

**DECIMOCUARTO.-** El recurso interpuesto por la representación de los recurrentes **EGEDA, SGAE, AGEDI Y AIE**, se basó en los siguientes **MOTIVOS DE CASACIÓN:**

**1.-** Al amparo del artículo 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por infracción del artículo 240.3 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en relación con los artículos 123 y 124 del Código Penal .

2.- Fundado en el artículo 852 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por vulneración del artículo 24 de la Constitución Española .

**DECIMOQUINTO.-** Instruidos el Ministerio Fiscal y la parte recurrida del recurso interpuesto, lo impugnaron; quedando conclusos los autos para señalamiento de Fallo cuando por turno correspondiera.

**DECIMOSEXTO.-** Hecho el señalamiento para Fallo, se celebró la votación prevenida el día veintiséis de Abril de dos mil dieciséis. En fecha 3 de mayo del corriente se dictó Auto de prórroga para dictar sentencia por otros treinta días más.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** La Audiencia Nacional consideró probado que dos directivos de la sociedad Verbatim España, S. A., los acusados Jose Ignacio y Matías , idearon un sistema para introducir a bajo precio en España los productos que comercializaba la sociedad, mediante la falta de ingreso del IVA. A tal fin se concertaron con el acusado Bienvenido , que administraba la sociedad Universalía Comercio LDA, con sede en Portugal, y administraba también, de hecho, las sociedades Cheaptrade-Distribuição de Equipamento Informático LDA y Giantleap LDA, administradas de acuerdo con el anterior por el acusado Felix . Estas sociedades adquirieron de Verbatim España S.A. productos por los siguientes importes: Universalía, de 4.058.360,40 euros en 2005; 4.291.289,95 euros en 2006; 3.675.252 euros en 2007 y 811.995,80 euros en 2008. Cheaptrade, 142.406,80 euros en 2005 y 4.845.969,60 euros en 2006. Y Giantleap 876.892,80 euros en 2006 y 1.787.873,80 euros en 2007. Todas estas operaciones, en tanto que intracomunitarias, estaban exentas de IVA.

Inmediatamente, las tres empresas portuguesas realizaban operaciones de venta, también exentas de IVA, a otras empresas españolas, entre ellas a Zo Argentum, S.L., que era administrada también por Bienvenido , y también a la empresa rumana Brandco Trade, administrada por el acusado Milagrosa , que participaba en la trama, al ser dada de baja Zo Argentum en el registro de Operadores Intracomunitarios. Además, se declara probado que Bienvenido controlaba de hecho otras varias empresas españolas a las que las portuguesas vendían los productos que previamente habían adquirido de Verbatim España. Todas estas últimas empresas vendían esos productos a terceros, pero no ingresaban el IVA correspondiente.

También se declara probado que la mercancía llegaba a Portugal y desde allí era remitida a la sede de la mercantil SEALDI, S.L. o a la sede de la empresa DHL, ambas situadas en Coslada, y que los transportistas recogían la mercancía por orden de Bienvenido y de Milagrosa .

A resultas de todo ello, la Audiencia considera que las ventas de Verbatim España a las empresas portuguesas eran una mera apariencia para ocultar ventas directas realizadas en España, lo que le conduce a calificarlas como simuladas, y declara que la cuantía de la cuota defraudada por las ventas de Verbatim España S.A. a las mercantiles portuguesas fue de 672.122,75 euros en 2005; de 1.602.264,37 euros en 2006; de 807.100,12 euros en 2007; y de 129.919,30 euros en 2008.

Considera igualmente probado que el acusado Genaro , administraba de facto la sociedad IBS, que vendía sin factura los productos y no ingresó IVA exclusivamente durante el año 2008, a sabiendas de que el montante principal de la actividad de Universalía eran las ventas a España mediante empresas sin contenido empresarial y que Universalía había adquirido sus productos de Verbatim España.

El Tribunal de instancia condenó a los acusados Matías y Jose Ignacio y como autores de un delito continuado contra la Hacienda Pública a la pena de tres años de prisión y multa de 3.278.406,54 euros a cada uno de ellos, con tres meses de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago de la multa. Condenando a Verbatim España, S.A. a pagar las multas como responsable directo.

A Bienvenido , como autor responsable por cooperación (sic) de un delito continuado contra la Hacienda Pública a la pena de tres años de prisión y multa de 3.278.406,54 euros con tres meses de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago de la multa.

A Felix , como autor responsable por cooperación (sic) de un delito continuado contra la Hacienda Pública a la pena de dos años, seis meses y un día de prisión y multa de 3.108.487,24 euros, con tres meses de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago de la multa.

A Genaro , como autor responsable por cooperación (sic) de un delito continuado contra la Hacienda Pública a la pena de tres años de prisión y multa de 3.278.406,54 euros, con tres meses de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago de la multa.

A Milagrosa como autor responsable de un delito continuado contra la Hacienda Pública a la pena de dos años, seis meses y un día de prisión y multa de 964.019,42 euros, con tres meses de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago de la multa.

Se impone a todos los condenados la privación de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios e incentivos fiscales durante 5 años.

Además se condena a los acusados, en la forma que se precisa en el fallo de la sentencia impugnada, a indemnizar a la Hacienda Pública en el importe de las cuotas defraudadas, declarando la responsabilidad civil subsidiaria de Verbatim y de las demás empresas españolas, portuguesas y rumana mencionadas en los hechos probados.

Y se condena a las acusaciones particulares de las entidades EGEDA, AGEDI, AIE, SGAE y AISGE al pago de las costas procesales soportadas por Marina .

Contra la sentencia interponen recurso el Ministerio Fiscal, la Abogacía del Estado, los acusados condenados, la entidad Verbatim España, S.A. y las acusaciones particulares EGEDA, AGEDI, AIE, SGAE y AISGE.

**SEGUNDO.-** De los hechos probados se desprende, pues, que el Tribunal de instancia considera acreditado que existió un acuerdo entre dos directivos de Verbatim España, S.A. y los demás acusados, para vender producto de la empresa a sociedades portuguesas con la finalidad de trasladarlo inmediatamente a España, venderlo allí a otras empresas de solidez solo aparente y proceder por medio de éstas a vender el producto a terceros, ya en ventas interiores sujetas al pago del IVA, que estas últimas empresas vendedoras repercutían al comprador, recaudaban y sin embargo no ingresaban en la Hacienda Pública. Los demás acusados se encargaban de esta segunda fase de la operación defraudatoria. El Tribunal ha considerado que la defraudación se produce ya en el origen, en el momento en el que Verbatim España vende a las empresas portuguesas, pues entiende que esas ventas se dirigen en realidad al mercado español, por lo que son ventas simuladas en su apariencia intracomunitaria. Al tratarse, en realidad, de ventas internas, Verbatim España debería haber repercutido el IVA, recaudado su importe y debería haberlo ingresado en la Hacienda Pública. Al no hacerlo así, defraudó en el importe de las cuotas de IVA que debió haber repercutido e ingresado. Y las empresas que deberían ingresar el IVA al repercutirlo sobre los clientes finales, han resultado ser insolventes y carentes de infraestructura alguna. En la sentencia nada se dice acerca de las cuotas de IVA, repercutidas o no, que debieran haber ingresado, sin hacerlo, las empresas que finalmente vendían los productos ya en España, con sujeción, por lo tanto al impuesto. Tampoco se especifica si finalmente liquidaron e ingresaron alguna cantidad en ese concepto, ni se examina la posible repercusión de esos ingresos (de existir) en la cuota finalmente defraudada por los acusados que, como se declara probado, actuaban de acuerdo en el desarrollo de la trama que se describe.

Aunque son muy numerosas y de naturaleza diferente las cuestiones planteadas en los distintos recursos, examinaremos en primer lugar varios motivos relacionados con diversos aspectos fácticos con la finalidad de establecer algunos hechos que resultarán relevantes a los efectos de otros motivos, concretamente, los que se centran en la determinación de la cuota defraudada, elemento indispensable en la configuración actual del delito contra la Hacienda Pública por elusión del pago de tributos por el que se ha dictado la condena.

Verbatim España, S.A. plantea un quinto motivo en el que, al amparo del artículo 849.2º de la LECrim , denuncia error en la apreciación de la prueba en el que ha incurrido el Tribunal al considerar que toda la mercancía vendida por Verbatim a las sociedades portuguesas fue posteriormente introducida en España. Cita como documentos que a su juicio evidencian el error el informe pericial emitido por le AEAT de los folios 3.215 y siguientes, del que se desprende que las entregas de Verbatim España a las sociedades portuguesas no coincide exactamente con las posteriores entregas de Universalía, Cheaptrade y Giantleap a operadoras españolas. Y, en segundo lugar, los informes periciales emitidos por el Inspector de Hacienda del Estado D. Manuel , de los que resulta que si bien Verbatim emitió 338 facturas a las sociedades portuguesas, por importe de 25.714.241,79 euros, éstas solamente emitieron a las sociedades españolas 109 facturas, por un importe de 15.258.945,15 euros. De ello se deduciría que no puede considerarse acreditado que toda la mercancía vendida por Verbatim España fuera luego vendida en España, por lo que la cuota no podría calcularse sobre el total.

En el motivo sexto denuncia la vulneración de la presunción de inocencia, pues entiende que no hay prueba suficiente que acredite que toda la mercancía vendida por Verbatim España fue posteriormente vendida en el mercado español.

Por otro lado, en el motivo primero del recurso, Verbatim España alega que no solo vendía a estas tres empresas portuguesas, sino a muchas más, hasta un total de 45 empresas, como igualmente resulta del informe pericial de los folios 3215 y siguientes, emitido por la AEAT.

El recurrente Jose Ignacio , en los motivos décimo y undécimo, especialmente, denuncia la vulneración de la presunción de inocencia, entre otros extremos, en el relativo a la determinación de las bases fácticas declaradas probadas a los efectos de determinar las cuotas defraudadas, pues el Tribunal se limita a declarar los importes sin precisar de dónde ha obtenido las cifras.

El recurrente Felix se ha adherido a los recursos de los demás recurrentes.

1. El derecho a la presunción de inocencia reconocido en el artículo 24 CE implica que toda persona acusada de un delito o falta debe ser considerada inocente hasta que se demuestre su culpabilidad con arreglo a la Ley, y, por lo tanto, después de un proceso justo, ( artículo 11 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos ; artículo 6.2 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, y artículo 14.2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos ), lo cual supone que se haya desarrollado una actividad probatoria de cargo con arreglo a las previsiones constitucionales y legales, y por lo tanto válida, cuyo contenido incriminatorio, racionalmente valorado de acuerdo con las reglas de la lógica, las máximas de experiencia y los conocimientos científicos, sea suficiente para desvirtuar aquella presunción inicial, en cuanto que permita al Tribunal alcanzar una certeza objetiva, en tanto que asumible por la generalidad, sobre la realidad de los hechos ocurridos y la participación del acusado, de manera que con base en la misma pueda declararlos probados, excluyendo sobre los mismos la existencia de dudas que puedan calificarse como razonables. El control casacional se orienta a verificar estos extremos, validez y suficiencia de la prueba y racionalidad en su valoración, sin que suponga una nueva valoración del material probatorio, de manera que no es posible que el Tribunal de casación, que no ha presenciado las pruebas personales practicadas en el plenario, sustituya la realizada por el Tribunal de instancia ante el cual se practicaron.

No se trata, por lo tanto, de comparar la valoración probatoria efectuada por el Tribunal y la que sostiene la parte que recurre o cualquier otra posible, sino, más limitadamente, de comprobar la regularidad de la prueba utilizada y la racionalidad del proceso argumentativo.

En la comprobación casacional acerca del carácter objetivo de la certeza alcanzada, en tanto que basada en premisas que se aceptan por la generalidad al construirse sobre el respeto a la lógica, a la experiencia y a los conocimientos científicos, el Tribunal de casación debe tener en cuenta las pruebas utilizadas en la sentencia impugnada respecto de los hechos controvertidos. Es cierto que no es necesario razonar o motivar lo que resulta obvio, ni tampoco es exigible un discurso exhaustivo sobre hechos aceptados por el acusado, pero en lo que se refiere a los hechos negados, no reconocidos por éste o de cualquier forma cuestionados o discutidos, las pruebas a considerar al verificar la racionalidad del proceso valorativo son las expresamente tenidas en cuenta por el Tribunal de instancia, sin que sea lícito a las partes acusadoras o al Tribunal de casación proceder a la búsqueda de otras pruebas que pudieran encontrarse en la causa para hacer reposar sobre una nueva valoración de las mismas, omitida en la sentencia, las razones de declarar probados los hechos base de la condena penal. Esto no significa que no pueda razonarse más allá de lo razonado por el Tribunal de instancia. Supone, simplemente, que no pueden rescatarse pruebas de cargo no valoradas por el Tribunal de instancia, y respecto de las que, por lo tanto se ignora su criterio, para construir un nuevo razonamiento probatorio que conduzca a una condena que no encontraría soporte suficiente en la valoración probatoria realizada en la sentencia que se impugna.

Es claro que la cuestión es diferente desde la perspectiva del acusado, pues, partiendo de la presunción de inocencia, la consideración de pruebas de descargo cuya valoración se haya omitido en la sentencia, puede ser suficiente para introducir una duda razonable.

En cuanto al error en la apreciación de la prueba, los requisitos que ha exigido la reiterada jurisprudencia de esta Sala para que este motivo de casación pueda prosperar son los siguientes: 1) ha de fundarse, en una verdadera prueba documental, y no de otra clase, como las pruebas personales aunque estén documentadas en la causa; 2) ha de evidenciar el error de algún dato o elemento fáctico o material de la Sentencia de instancia, por su propio poder demostrativo directo, es decir, sin precisar de la adición de ninguna otra prueba ni tener que recurrir a conjeturas o complejas argumentaciones; 3) que el dato que el documento acredite no se encuentre en contradicción con otros elementos de prueba, pues en esos casos no se trata de un problema de error sino de valoración, la cual corresponde al Tribunal; y 4) que el dato contradictorio así acreditado documentalmente sea importante en cuanto tenga virtualidad para modificar alguno de los pronunciamientos del fallo, pues si afecta a elementos fácticos carentes de tal virtualidad el motivo no puede prosperar ya que,

como reiteradamente tiene dicho esta Sala, el recurso se da contra el fallo y no contra los argumentos de hecho o de derecho que no tienen aptitud para modificarlo.

Consecuentemente, este motivo de casación no permite una nueva valoración de la prueba documental en su conjunto ni hace acogible otra argumentación sobre la misma que pudiera conducir a conclusiones distintas de las reflejadas en el relato fáctico de la sentencia, sino que exclusivamente autoriza la rectificación del relato de hechos probados para incluir en él un hecho que el Tribunal omitió erróneamente declarar probado, cuando su existencia resulte incuestionablemente del particular del documento designado, o bien para excluir de dicho relato un hecho que el Tribunal declaró probado erróneamente, ya que su inexistencia resulta de la misma forma incuestionable del particular del documento que el recurrente designa.

2. Tal como se han construido los hechos probados en la sentencia impugnada y su relevancia jurídica, resulta decisiva la determinación del importe de las mercancías que, vendidas por Verbatim España, S.A. a las tres empresas portuguesas que se dice que eran controladas por el coacusado Bienvenido, fueron luego introducidas para su venta en el mercado español. Pues sobre esa forma de operar se ha afirmado en la sentencia impugnada que las ventas a esas sociedades son simuladas; y sobre esa cuantía total se han calculado las cuotas defraudadas en cada ejercicio anual en relación con el IVA. Dicho de otra forma, de todas las operaciones de venta realizadas por Verbatim España, S.A. a las mencionadas sociedades portuguesas (Universalía, Cheaptrade y Giantleap), solo podrían considerarse simuladas las que se refieran a mercancías que inmediatamente después fueran introducidas en España para su venta en el mercado español.

Los documentos designados por Verbatim España, S.A. no demuestran que parte de la mercancía vendida a las sociedades portuguesas Universalía, Cheaptrade y Giantleap, no fuera luego vendida por éstas en España, o lo fuera en otro mercado. De los informes periciales sobre la documentación incautada resulta que parte de la mercancía, no toda, comprada por esas entidades a Verbatim España, fue luego vendida a empresas que tenían su sede en España y que estaban autorizadas por un NOI que les permitía operar en el mercado intracomunitario. A los efectos del motivo por error en la apreciación de la prueba, no demuestran, por lo tanto, un error del Juzgador en ese aspecto fáctico concreto.

Es cierto, sin embargo, que esas periciales tampoco acreditan que efectivamente los hechos ocurrieran como se dice en la sentencia impugnada. Es decir, que todo lo comprado por aquellas entidades a Verbatim España fuera luego vendido en España. Ello hace que su valoración pueda ser otra en cuanto a la presunción de inocencia. Pues es cuestión distinta determinar si la afirmación, que parece implícita en la sentencia según el cálculo que hace de la cuota defraudada, en el sentido de que toda la mercancía fue vendida en España es suficientemente consistente, si se apoya solamente en esos documentos.

Es cierto, sin embargo, que tampoco puede afirmarse que la sentencia impugnada contenga una declaración terminante según la cual toda la mercancía comprada por Universalía, Cheaptrade y Giantleap a Verbatim España fuera luego vendida en España. En los hechos probados solamente se dice que estas tres empresas portuguesas *realizaban operaciones de venta* a otras, entre ellas las controladas por los coacusados Bienvenido y Milagrosa. Más adelante se dice que en los años *2005 a 2008, las tres portuguesas también realizaban ventas a otras españolas*. Incluso en la fundamentación jurídica, FJ 2º, apartado 1, se reconoce que el material vendido por Verbatim a Universalía en Portugal *es patente retorna a España en porcentajes del 70% y 90%*. No se precisa, sin embargo la cantidad concreta de mercancía ni su importe.

Esta forma de establecer los hechos ya impediría sostener que la cuota defraudada estaba bien calculada al tener en cuenta el importe de la totalidad de las ventas realizadas por Verbatim a las tres sociedades portuguesas, pues no podrían considerarse operaciones simuladas, como se hace en la sentencia, las ventas de productos a aquellas empresas que luego vendieran en otros mercados.

En cualquier caso, también desde el punto de vista de la presunción de inocencia es procedente la queja de los recurrentes, en la medida en la que la conclusión del Tribunal de instancia, al calcular la cuota defraudada sobre el total de las ventas de Verbatim a las tres empresas portuguesas, no cuenta con bases fácticas suficientemente sólidas.

Es bien sabido que la duda actúa en favor de los acusados cuando radique sobre los hechos y deba calificarse como razonable, hasta el punto de que no pueda ser resuelta con las pruebas disponibles.

En el caso, la cuestión opera respecto del entendimiento de la operación defraudatoria, pero especialmente en relación a la determinación del importe de las ventas que pueden considerarse interiores, si se acepta el criterio de la Audiencia, y sobre las que, por lo tanto, debió calcularse el IVA que se sostiene que Verbatim omitió repercutir, recaudar e ingresar en la Hacienda Pública. Pues solo se podrá afirmar que se

trata de operaciones simuladas respecto de aquellas ventas de productos que inmediatamente se introduzcan para su venta en territorio español; por el contrario, no se podrá sostener esa afirmación respecto de aquellos productos adquiridos por Universalía, Cheaptrade y Giantleap que no se haya podido acreditar que han sido vendidos luego en España.

Efectivamente, de esos informes periciales resultan elementos de importancia, y, aunque su contenido no sea del todo coincidente con lo afirmado en alguno de los recursos, la discordancia no es relevante.

En primer lugar, que el cálculo de la cuota defraudada, que es aceptado por el Tribunal de instancia, se ha hecho teniendo en cuenta exclusivamente el importe total de las ventas de Verbatim España a las tres sociedades portuguesas, Universalía, Cheaptrade y Giantleap. En segundo lugar, y parece que no es una cuestión discutida, aunque la Audiencia omita sobre ella cualquier consideración, Verbatim España, que tenía como objeto social la realización de ventas en la península ibérica, es decir, España, Portugal y Andorra, vendía sus productos en Portugal a numerosas empresas, entre ellas las tres mencionadas. En el primero de los informes, a los folios 3.217 y siguientes, se consignan los importes de las ventas a Universalía, Cheaptrade, Giantleap, Logimage, Ruineva y Sankoxo en los años examinados. Salvo en el año 2007, en los demás, es decir, 2005, 2006 y 2008, el porcentaje de las ventas a las tres empresas portuguesas que se declaran controladas por los acusados, fue inferior al 45% de lo vendido en Portugal. Sobre este dato, así como sobre el hecho de que Verbatim España vendía en Portugal a otras muchas empresas y que respecto de esas ventas no consta, al menos en la sentencia impugnada, que los productos fueran vendidos posteriormente en España, nada dice la sentencia. Tampoco se valora expresamente ninguna prueba acerca del nivel del mercado español o del portugués, ni sobre sus posibles variaciones respecto de las ventas de Verbatim España en los años en los que la operativa que se describe en la sentencia se llevó a cabo. Ni se mencionan pruebas que acrediten cuales eran los beneficios concretos que obtenía Verbatim España en relación con otros momentos en los que no hubiera acudido a esa forma de actuar.

También aparecen esos datos, con algunas variaciones, y son los aceptados en la sentencia recurrida, en el segundo y tercero de los informes citados, pero en ninguno de los dos casos coinciden con las cifras de lo que estas han adquirido a Verbatim en el cómputo de los cuatro años examinados. En el informe también aparecen datos relativos a las ventas realizadas por las empresas portuguesas a otras españolas. Pero no son examinados expresamente por el Tribunal de instancia a los efectos de determinar el importe de las cantidades vendidas en operaciones simuladas, y, consiguientemente, el importe de la cuota defraudada en esas concretas operaciones.

Es cierto que ello no impediría alcanzar, sobre otras pruebas, la conclusión de que una parte de lo que se vendía a las mencionadas sociedades portuguesas se introducía luego en el mercado español, pero pone de relieve la escasa consistencia de la opción, que finalmente acoge la resolución recurrida, que parte de entender que todo lo que adquirirían de Verbatim tenía como destino ese mercado. Afirmación sobre la que se sustenta la realización del cálculo de la cuota defraudada, que resulta así claramente inexacta. Pues, como se ha dicho, solo podrá considerarse operación simulada, base de la defraudación, aquella en la que el producto que se hace aparecer como vendido en Portugal a empresas portuguesas, hubiera sido después introducido para su venta en el mercado español.

En la sentencia no se explicitan las razones ni las pruebas tenidas en cuenta para llegar a la conclusión de que todas las operaciones con las mencionadas sociedades eran simuladas en tanto que la mercancía adquirida a Verbatim se introducía luego para su venta en el mercado español. Tampoco se explica la razón de calcular la cuota defraudada sobre el total de las ventas, si se admite que solo parte de lo comprado a Verbatim era introducido para su venta en España por Universalía, Cheaptrade y Giantleap. En todo caso, no se ha verificado, o al menos no se dice así en la sentencia, cual fue el importe de lo adquirido a Verbatim desde Portugal con la finalidad de introducirlo inmediatamente en España para su venta en este mercado, es decir, cual ha sido el importe de las que en la sentencia se consideran operaciones simuladas.

Procede, pues, estimar los motivos en los que se alega la vulneración de la presunción de inocencia en cuanto a la determinación del importe de las mercancías que, adquiridas por Universalía, Cheaptrade y Giantleap a Verbatim España, fueron luego vendidas por esas sociedades a otras españolas para su posterior venta en el mercado español. La consecuencia es que no puede considerarse acreditado el importe de las mercancías vendidas por Verbatim España a las mencionadas empresas portuguesas que luego éstas vendieron en el mercado español en cada ejercicio anual.

**TERCERO.-** Es claro que la anterior conclusión incide en el cálculo de la cuota defraudada en cada ejercicio anual. Por otro lado, como luego se dirá, en la sentencia impugnada no se explica en modo alguno

el proceso seguido por el Tribunal para llegar a la conclusión de que las cuotas defraudadas tienen un determinado importe. Es cierto que su coincidencia con el resultado del informe pericial de los folios 11.878 y siguientes es fuertemente indicativo de que el Tribunal ha aceptado el cálculo realizado en tal informe. De esta forma, se habría realizado simplemente aplicando el tipo impositivo a la cuantía de las ventas que Verbatim España, S.A. hizo a Universalía, Cheaptrade y Giantleap, en esos años. Pero un cálculo correcto debería tener en cuenta lo que estas sociedades introdujeron luego para su venta en España, lo cual requeriría, precisar, como hecho probado, el importe anual de esas ventas, para tenerlas en cuenta al establecer las cuotas defraudadas en cada ejercicio, lo cual no consta en la sentencia, que solo se refiere a lo que estas empresas compran a Verbatim, pero no a lo que venden a otras empresas con destino al mercado español. Partiendo de esta consideración han de examinarse otros motivos de casación.

En el tercer y cuarto motivos del recurso interpuesto por Verbatim España, en el segundo motivo del recurso interpuesto por Bienvenido, en el primer motivo del recurso interpuesto por Milagrosa, en el primer motivo del recurso interpuesto por Genaro, al amparo del artículo 849.1º de la LECrim, se denuncia la infracción por aplicación indebida del artículo 305.2 del Código Penal, pues se entiende que no se ha procedido en la sentencia impugnada a la necesaria liquidación del IVA en cada año natural, habiéndose limitado a calcular la cuota defraudada aplicando el tipo del impuesto a las ventas realizadas por Verbatim España a las empresas portuguesas Universalía, Cheaptrade y Giantleap, sin integrarlas en la liquidación tributaria anual del IVA devengado en cada ejercicio. Además, se alega que una parte de la liquidación se ha hecho contando con el canon digital, sobre el que se ha repercutido el IVA, mientras que otra parte se ha calculado en la sentencia sin tener en cuenta el canon digital. Si se excluye éste, como consecuencia de la jurisprudencia del TJUE, no existiría cuota defraudada. Así resulta, se señala en alguno de los motivos, de la prueba pericial practicada a instancias de la defensa. En el cuarto motivo del recurso interpuesto por Jose Ignacio, aunque al amparo del artículo 849.2º de la LECrim, sostiene que ha habido error al calcular la cuota del IVA. Entiende que se ha tenido en cuenta indebidamente el canon digital en parte de las cuotas, cuando solo debió aplicarse el 16% sobre el total neto de las ventas. Ello conduciría a unas cuotas que no alcanzarían la cuantía exigida en el precepto penal, por lo que excluirían esa clase de responsabilidad.

El recurrente Felix se ha adherido a los recursos de los demás recurrentes.

1. La jurisprudencia ha entendido que el delito fiscal, en su modalidad de defraudación a la Hacienda Pública eludiendo el pago de los tributos, es un delito especial de los llamados de infracción de deber. Concretamente en relación con el deber de contribuir a los gastos públicos mediante el pago de los impuestos, establecido en el artículo 31 de la Constitución. De otro lado, es un precepto penal en blanco ( STS nº 832/2013, de 24 de octubre ), en tanto que debe ser completado con la ley fiscal vigente en el momento, tanto las de carácter general como las específicas del impuesto cuyo pago se dice eludido. El deber cuya elusión constituye la defraudación a la que se refiere el precepto penal, *está contemplado en la respectiva ley fiscal que establece el impuesto y requiere, en general, que el sujeto pasivo del impuesto ponga en conocimiento de la Administración, con corrección, en forma completa y sin falsedad, los respectivos hechos imponibles ocurridos dentro del ejercicio fiscal correspondiente*, ( STS nº 13/2006, de 20 de enero ).

El artículo 305 del Código Penal, en cuanto a esa modalidad de conducta, castiga con la pena de uno a cinco años a quien, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos, siempre que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 120.000 euros.

En algunas sentencias, como la STS nº 1505/2005, de 25 de noviembre, se ha precisado que *lo que penalmente se sanciona no es la omisión de la declaración por sí misma, formalmente considerada, aislada de cualquier valoración. Ni tampoco el impago, entendido como omisión del ingreso material del dinero, si ha mediado una declaración veraz. Pues el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. De esta forma, la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante*.

En el mismo sentido, en la STS nº 737/2006, de 20 de junio, se afirmaba que de acuerdo con el Ministerio Fiscal al apoyar el motivo, *para que se produzca la conducta tipificada en el artículo 305 del Código Penal, no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto el delito de defraudación tributaria ( STS 28/6/1991, 20/11/1991, 31 de mayo 1993 ) requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes*.

En relación con estas afirmaciones, se entiende que quien omite la declaración que legalmente estaba obligado a hacer está en realidad ocultando la existencia de la base imponible, de manera que no existen dificultades para considerar tal conducta incluida en la descripción típica, ya que actúa con engaño quien presenta como realidad algo que no lo es. En el caso, la inexistencia de base imponible.

2. Elemento fundamental es que la cuota defraudada exceda, en la actualidad, de 120.000 euros. Se discute si estamos ante un elemento del tipo, que debería estar abarcado por el dolo del autor o bien ante una condición objetiva de punibilidad ( STS nº 13/2006 ), calificación esta última por la que se inclina mayoritariamente la jurisprudencia, aunque la distinción pierda relevancia en tanto se admite que el dolo puede ser eventual.

En cualquier caso, no existirá delito, o, al menos, no habrá punibilidad, si no se acredita debidamente que la cuota defraudada excede de la mencionada cifra, aspecto que cumple demostrar a la acusación.

En anteriores precedentes, entre otras en la STS nº 267/2014, de 3 de abril , o en la STS nº 456/2014, de 5 de junio , esta Sala ha afirmado que el cálculo de la cuota es responsabilidad y competencia del Tribunal penal y que, por lo tanto, debe hacerse en el proceso penal. No existe una especie de prejudicialidad administrativa tributaria, de forma que haya de partirse de la liquidación efectuada por las autoridades o funcionarios de la Agencia Tributaria, o que ésta sea necesaria para la causa penal ( STS nº 267/2014 , de 3 de abril). Pero de esta afirmación de principio no puede extraerse que haya que prescindir de la normativa tributaria, ni tampoco que resulte absolutamente desechable la eventual liquidación que pudieran realizar los funcionarios de la Administración tributaria.

En cuanto al primer aspecto, las normas tributarias deben ser atendidas al determinar en sede penal la cuota que se considera defraudada ( STS nº 832/2013, de 24 de octubre ). Pero es necesario precisar que, de un lado, aunque puede acudir a la prueba de indicios en relación a los hechos que constituyen la base fáctica del delito fiscal, las presunciones que en ocasiones contiene la legislación tributaria no resultan trasladables directamente al ámbito penal, en el que no puede prescindirse de la presunción de inocencia y de sus efectos, teniendo en cuenta que el acusado no está obligado a demostrar su inocencia siendo suficiente para la absolución con la constatación de la existencia de una duda razonable. Así, en la STS nº 1807/2001, de 30 de octubre , se razonaba que *en la medida que tales presunciones legales coinciden con la técnica probatoria que los Tribunales utilizan para la construcción racional de la prueba indiciaria pueden ser aplicadas para obtener su convicción, no como tales presunciones legales, sino como reglas de experiencia y racionalidad inferencial a título probatorio* . En la STS nº 2486/2001, de 21 de diciembre , se afirmaba que **en lo que se refiere a las cuestiones de hecho, o probatorias, el Tribunal penal debe atenerse al sistema probatorio propio del proceso penal** , pues el principio constitucional de presunción de inocencia determina condicionamientos específicos que, por su rango *constitucional, no pueden ser derogados por el legislador ordinario. En el proceso penal la prueba de la culpabilidad del acusado incumbe en todo caso a la acusación, incluyendo en la culpabilidad los elementos objetivos y subjetivos integradores del delito, no siendo admisibles presunciones legales contra reo ni tampoco la inversión de la carga de la prueba. Si es admisible, sin embargo, la prueba de indicios, pero en todo caso cumpliendo las condiciones de fiabilidad necesarias para estimar que la culpabilidad ha sido acreditada "fuera de toda duda razonable". En caso de duda, el principio "in dubio pro reo" impone la absolución, ( sentencia núm. 274/1996, de 20 de mayo )* . Y en la STS nº 774/2005, de 2 de junio , se recordaba, citando otras anteriores, que *en la medida en que tales presunciones legales coinciden con la técnica probatoria que los Tribunales utilizan para la construcción racional de la prueba indiciaria pueden ser aplicadas para obtener su convicción, no como tales presunciones legales, sino como reglas de experiencia y racionalidad inferencial a título probatorio* . Y, de otro lado, con carácter previo han de ser aplicadas las normas contenidas en la normativa penal, por razones obvias. Concretamente, en el apartado 2 del artículo 305 del Código Penal se contienen normas destinadas a la determinación de la cuantía de la cuota defraudada.

Y en lo que se refiere al segundo aspecto, aunque no exista vinculación alguna del Tribunal con las conclusiones alcanzadas por la Administración tributaria en cuanto a la cuota defraudada, nada impide valorarlas en contraste con el resto de los elementos sometidos a la consideración del órgano jurisdiccional, pues las razones que las sustentan no dejan de ser atendibles por su procedencia. En este sentido, en la STS nº 31/2012, de 19 de enero , se decía que el que la Sala de instancia *haya aceptado los datos de la administración sobre las cuotas defraudadas implica que los considera acertados y asume la conclusión que aquella obtuvo sin que ello suponga dejación o abdicación de su obligación; el Tribunal sentenciador ha hecho una valoración de todas las pruebas practicadas incluidas las periciales emitidas en el acto del juicio oral, y asume el dictamen de la perito designada judicialmente que coincide y ratifica la conclusión de la Administración Tributaria y es el Tribunal el que determina que se ha cometido la defraudación que sustenta*



los delitos contra la Hacienda Pública apreciados en la sentencia recurrida . Lo cual, de otro lado, no implica que sea bastante en todo caso una aceptación mecánica y acrítica del criterio de la Administración.

Finalmente, ha de señalarse que en el ámbito tributario, en relación con el IVA, tal como argumenta la Abogacía del Estado, puede ser conforme a la legalidad proceder a una inspección o examen parcial de la conducta del contribuyente, e incluso a la imposición de sanciones por infracciones relacionadas con autoliquidaciones incorrectas, sin tener en cuenta el conjunto de operaciones realizadas sino la conducta desarrollada en relación con algunas de ellas, cuando tal declaración sea obligatoria. Se trataría, en definitiva del incumplimiento de una obligación tributaria de declarar y de hacerlo correctamente. Pero en el marco penal, el delito se comete solo si la cuota defraudada en el periodo que determina la ley penal es superior a 120.000 euros, con independencia del resultado que ofrezca el cálculo de la cuota en relación con operaciones concretas del sujeto pasivo del impuesto. El artículo 305.2 del Código Penal dispone que si se trata de tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. De manera que, sin perjuicio de las posibles sanciones tributarias, el delito no se comete en estos casos por la omisión de la declaración respecto de operaciones concretas, sea cual sea el importe de la cuota que correspondería a las mismas, sino por la defraudación en un importe superior a los 120.000 euros en relación con la actividad del sujeto pasivo respecto a un determinado impuesto en el periodo del año natural.

3. En el caso, se trata, según la sentencia impugnada, de una defraudación cometida en relación con el pago del Impuesto sobre el valor añadido (IVA). La sociedad Verbatim España simuló que, durante los años 2005 a 2008, realizaba ventas de los productos de su objeto social a determinadas empresas portuguesas con la finalidad de calificarlas como operaciones intracomunitarias exentas del pago del IVA, cuando en realidad eran ventas que se realizaban con destino directo al mercado español, y debían ser consideradas ventas internas. Están sujetas al impuesto según el Artículo 4. Uno, de la Ley 37/1992, del IVA , que dispone que *Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.* Con las precisiones que se establecen en los artículos siguientes.

Se considera en la sentencia impugnada, pues, que debió declararlas de esa forma y abonar el IVA correspondiente, calculado sobre el importe total de las ventas realizadas a esas concretas empresas portuguesas (Universalia Comercio Lda.; Cheaptrade Distribuição de Equipamento Informático Lda.; y Giantleap Lda.). La sentencia no es especialmente extensa sobre esta cuestión. Se declara probado que a resultas de lo cual la cuantía de la cuota defraudada por las ventas de Verbatim España S.A. a las mercantiles portuguesas fue de 672.122,75 euros en 2005; 1.602.264,37 en 2006; 874.100,12 en 2007 y 129.919,30 en 2008. Se añade en la fundamentación jurídica, FJ 2º, que *el tratamiento fiscal de estos ilícitos penales se configura en la modalidad de omisión del pago del Impuesto del Valor Añadido, por falta de ingreso de las cantidades resultantes de aplicar el 16% a las entregas de la empresa VERBATIM ESPAÑA, SA a terceros de conformidad a los artículos 13.1 ª, 15 y 90 de la Ley 37/1992 del IVA que regulan las operaciones intracomunitarias de bienes que han sido transportados al territorio español de aplicación del impuesto y el tipo impositivo aplicable, al haberse desvelado la simulación de operaciones intracomunitarias del artículo 26.3 de la Ley y 25.1 del mismotexto .*

Más adelante, en el mismo fundamento jurídico, aunque en el apartado 2, también en relación con la cuota defraudada se argumenta como sigue: *Para concluir analizamos la contrapericial en defensa de Bienvenido incorporada el día de la vista al rollo de Sala y debatida en el plenario, tendente a acreditar la inexistencia de cuota tributaria impagada de Verbatim sobre la base de deducir el IVA satisfecho a base de aminorar las cuotas de IVA que haya ingresado VERBATIM aplicadas sobre el precio de las operaciones que hubiesen repercutido el canon compensatorio (en atención a los criterios jurisprudenciales de la sentencia Padovan dictada por el TJUE), y dado que la cuota final del peritaje de Hacienda se había calculado sobre la base imponible excluido el canon digital.*

*Esta liquidación fue descartada por el perito de las acusaciones, apreciando que en todo caso sería un IVA que no ha sido soportado sino repercutido a terceros, siendo éstos quienes podrían tener derecho a la devolución, pero nunca VERBATIM ESPAÑA SA.*

*En consecuencia, hemos de afirmar que no existen ingresos indebidos de ésta a la Hacienda susceptibles de compensación, porque el régimen compensatorio solo opera entre IVA repercutido e IVA soportado, no entre ingresos de IVA repercutido.*

Estas son las únicas referencias contenidas en la sentencia a la determinación de la cuota defraudada.

4. El artículo 305.2 del Código Penal, al que ya se hizo referencia con anterioridad, dispone en relación a la determinación de la cuota defraudada, en lo que aquí interesa, que, si se trata de tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.

Norma que resulta aplicable al IVA, al tratarse de un impuesto que debe declararse mensual o trimestralmente, sin perjuicio de la declaración-resumen anual que debe presentar, salvo excepciones, cada contribuyente, según resulta de lo dispuesto en el artículo 71, dedicado a la liquidación del impuesto, del Reglamento del IVA, Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Por lo tanto, la determinación de la cuota defraudada cuando se trata del IVA debe referirse al año natural, y por ello a las operaciones realizadas por ese concreto contribuyente en ese periodo, y no a alguna o algunas de las operaciones que pudiera haber llevado a cabo, fuera cual fuera su importancia económica, financiera o fiscal. Así se desprende de la necesidad de que la liquidación sea única por contribuyente, salvo supuestos especiales ( artículo 71.6 del Reglamento). La superación de la cuantía establecida en el precepto penal para hacer punible la conducta, puede operar como un elemento indiciario que justifique la investigación. O, incluso, tras la reforma efectuada por la LO 7/2012, puede determinar la perseguibilidad en los casos previstos en el apartado 2, inciso segundo, del artículo 305 (*No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1*). Pero, como se ha dicho, cuando se trata de defraudaciones cometidas en relación con el IVA, para afirmar la existencia de una conducta delictiva, es necesario establecer que la cuantía defraudada en el año natural superó la cifra marcada por la ley penal. Es preciso, pues, realizar una liquidación de todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo del impuesto en el periodo del año natural, determinando la cuantía que debería haber ingresado y la que ingresó efectivamente, constituyendo la diferencia la cuota tributaria defraudada en ese ejercicio fiscal.

5. En el caso, la Audiencia se limita a declarar probado que la cuantía de las cuotas defraudadas por las ventas de Verbatim España S.A. a las mencionadas sociedades portuguesas asciende a unas determinadas cuantías, que resultan de aplicar el tipo del 16% a las cifras totales de las mencionadas ventas. Aunque no lo dice expresamente, se basa en el contenido de los informes emitidos por Manuel, Inspector de Hacienda del Estado, Jefe de Equipo Regional de Inspección de la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña de la AEAT, que aparecen, con el mismo resultado, en los folios 11.120 y siguientes y 11.878 y siguientes de la causa, en cuanto se refieren exclusivamente a las operaciones realizadas con Universalía, Cheaptrade y Giantleap.

En tales informes, de contenido coincidente en cuanto se refiere a las mencionadas sociedades, se tiene en cuenta solamente el total de las operaciones realizadas con ellas en los años 2005 a 2008, sin incorporar el resto de operaciones realizadas con otros clientes en los mencionados ejercicios por parte de Verbatim. Se obtiene así, solamente la cuota que debería haber declarado Verbatim en relación con esas operaciones concretas, pero no la que correspondería a cada ejercicio, que habría requerido el examen del resto de actuaciones comerciales en esos periodos temporales, es decir, de su operativa globalmente considerada.

Por otro lado, se tiene en cuenta la cifra total del importe de las ventas realizadas a Universalía, Cheaptrade y Giantleap, basándose en la previa calificación como operaciones simuladas, que encubren auténticas ventas realizadas en el territorio español. Pero serían operaciones simuladas en tanto esas mercancías vendidas a las sociedades portuguesas mencionadas se introdujeran luego en territorio español, descontando aquellos productos vendidos en otros mercados. Y no está acreditado, o al menos, en la sentencia impugnada no se precisa, que tal cosa se ha llevado a efecto con el total del producto vendido por Verbatim España S.A. a aquellas.

Por lo tanto, el cálculo se ha realizado sin descontar del total de las ventas las cantidades correspondientes a las mercancías que no está acreditado que posteriormente vendieran en España y prescindiendo del resto de la actividad del sujeto pasivo del impuesto llevada a cabo en cada ejercicio fiscal.

**CUARTO.-** Finalmente, los recurrentes alegan que debió realizarse un cálculo de la cuota que Verbatim España S.A. debía ingresar en concepto de IVA en los ejercicios 2005 a 2008, desglosados por años, teniendo en cuenta no solamente toda su operativa en cada ejercicio, sino también que en sus declaraciones Verbatim incluyó en el precio el canon digital y sobre él el importe del IVA. Esa inclusión no era procedente según la jurisprudencia del TJUE antes mencionada. Si se rectificara el cálculo de la base imponible para esos años,

excluyendo el canon digital, resultaría el ingreso indebido de importantes cantidades. Por ello, ahora, en sede penal, el cálculo de la cuota a ingresar debiera hacerse sin tener en cuenta el canon digital. Y, haciéndolo así, sostienen, el resultado es la inexistencia de cuota defraudada, ya que se ingresaron en la Hacienda Pública cantidades superiores a las que ahora se dicen defraudadas.

1. La alegación de los recurrentes, que se apoya en una prueba pericial en la que se alcanzan esas conclusiones, es rechazada en la sentencia alegando que la rechazó el perito de las acusaciones y que no es posible compensar IVA repercutido en relación con otro IVA repercutido. Es claro que, como sugieren los recurrentes, el que un perito se muestre disconforme con el dictamen de otro perito no es razón suficiente para rechazar uno de ellos.

En el caso se consigna una razón técnica: la imposibilidad de compensar dos IVAs repercutidos, ya que la compensación debe realizarse entre el IVA soportado y el repercutido.

2. Sin embargo, esa consideración no resuelve el problema aludido por las defensas en su integridad, pues éstas no se refieren solamente a un supuesto de compensación en la forma que se dice en la sentencia, sino que plantean la posibilidad de acudir a la regulación relativa a los casos de ingresos indebidos a causa de la rectificación de la base imponible reduciendo su importe, supuesto al que se hace referencia expresa en el artículo 89.5 de la Ley 37/1992, del IVA, en el que se dispone que *Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:*

*a) Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.*

*b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.*

La cuestión, que pudiera haberse examinado, tanto respecto del fondo como de los plazos, al proceder a la determinación en sede penal del importe de las cuotas defraudadas, no fue resuelta en la sentencia, sin que esta Sala disponga de datos suficientes para ello. En realidad, habría sido preciso examinar todas las operaciones de cada ejercicio, determinar si el canon era o no exigible en cada una de ellas, establecer si una parte de lo ingresado puede considerarse ingreso indebido; determinar si era posible acudir a lo previsto en el artículo 89.5 de la Ley del IVA; y efectuar el cálculo de la cuota defraudada con todos los datos disponibles. Al no hacerlo así, no es posible afirmar más allá de toda duda el importe o cuantía de la cuota defraudada, por lo que no es posible la condena penal.

3. En consecuencia, de todo lo dicho se desprende que el cálculo de las cuotas defraudadas no se ha realizado correctamente, por lo que no es posible tener acreditado, más allá de toda duda razonable que su importe anual superó los 120.000 euros que exige la ley penal.

Ello determina la absolución de los acusados, sin que sea necesario examinar los demás motivos del recurso, que quedarían referidos ya a una conducta que en ningún caso podría calificarse como constitutiva de delito.

Por esa razón se desestiman los recursos interpuestos por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado.

**QUINTO.-** Resta examinar, sin embargo, el recurso de las acusaciones particulares de EGEDA, AGEDI, AIE, SGAE y AISGE, que fueron condenadas a satisfacer las costas procesales soportadas por Marina.

1. Para condenar en costas a la acusación particular, es preciso que se acredite que actuó con temeridad o mala fe ( artículo 240.3º de la LECrim ). Se decía en la STS nº 869/2006, de 17 de julio, que " *no existe una definición legal de la temeridad o mala fe, pero la jurisprudencia de esta Sala ha estimado por tal cuando la acusación postula la comisión de un delito careciendo de toda consistencia la acusación, siendo patente su injusticia -- SSTS de 17 de Diciembre de 2001, 1 de Febrero de 2002 y 15 de Noviembre de 2002, entre otras-* ". En sentido similar, la STS nº 1409/2013, de 11 de febrero de 2014, en la que se razona que " *que resulta insuficiente para apreciarlas el simple dato de la disparidad jurídica entre la calificación de la acusación y la del Ministerio Público. Cabe entender que existe temeridad y mala fe cuando la pretensión de la acusación particular carezca de la menor consistencia, de manera que pueda deducirse que la parte acusadora no podía dejar de tener conocimiento de la injusticia y sinrazón de su posición* ".

Puede entenderse que una acusación incurre en mala fe cuando el acusador conoce datos que demostrarían la inexistencia de delito y los oculta o no los aporta, con la finalidad de dotar de una apariencia de consistencia a la acusación que sostiene. La temeridad hace referencia más bien a una actuación en la que, voluntariamente, no se presta la debida atención a algunos datos relevantes, cuya existencia resulta evidente, que permitirían excluir el carácter delictivo de la conducta que se imputa al investigado o ya acusado.

2. En el caso, la Audiencia Nacional justifica la condena en costas a las acusaciones particulares recurrentes argumentando que Marina "... *nunca fue objeto de acusación por el Ministerio Fiscal, defensor primario de la legalidad, lo que redundaría en la falta de cobertura de la acción penal dirigida contra la solicitante ...*" (sic). Es claro que se trata de una justificación insuficiente, pues la discrepancia con la posición del Ministerio Fiscal no puede suponer, por sí sola, que se haya incurrido en temeridad o mala fe, exigidas por el precepto para hacer pertinente la condena en costas a las acusaciones particulares.

Consiguientemente, el motivo se estima.

### III. FALLO

Que debemos **DECLARAR y DECLARAMOS HABER LUGAR** a los recursos de Casación interpuestos por las representaciones de **VERBATIN ESPAÑA, S.A., Jose Ignacio , Bienvenido , Milagrosa , Genaro , Felix** , que aprovechará a todos los acusados, y por las acusaciones particulares en nombre de **EGEDA, AGEDI, AIE, SGAE y AISGE** , contra la sentencia dictada por la Sección Tercera de la Audiencia Nacional, de fecha seis de marzo de dos mil quince, en el Rollo 2/2014 , sentencia que se casa y se anula parcialmente, para ser sustituida por la que se dicta a continuación.

Declarándose de oficio las costas devengadas en estos recursos.

Que debemos **DECLARAR y DECLARAMOS NO HABER LUGAR** al recurso de Casación interpuesto por la representación de **Matías** , contra la referida sentencia de la Sección Tercera de la Audiencia Nacional de fecha seis de marzo de dos mil quince . Con condena en costas.

Que debemos **DECLARAR y DECLARAMOS NO HABER LUGAR** al recurso de Casación interpuesto por **EL MINISTERIO FISCAL**, contra la Sentencia de la Sección Tercera de la Audiencia Nacional de fecha seis de marzo de dos mil quince . Declarándose de oficio las costas devengadas en este recurso.

Que debemos **DECLARAR y DECLARAMOS NO HABER LUGAR** al recurso de Casación interpuesto por la **ABOGACÍA DEL ESTADO**, contra la sentencia de la Sección Tercera de la Audiencia Nacional de fecha seis de marzo de dos mil quince . Con condena en costas.

Comuníquese esta resolución y la que se dicta a continuación a la mencionada Audiencia a los efectos legales oportunos, con devolución de la causa que en su día remitió interesando acuse de recibo.

Así por esta nuestra sentencia que se publicará en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

**D. Andrés Martínez Arrieta D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca**

**D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre**

**D. Antonio del Moral García D<sup>a</sup>. Ana María Ferrer García**

**1753/2015**

**Ponente Excmo. Sr. D.: Miguel Colmenero Menéndez de Luarca**

**Fallo: 26/04/2016**

**Secretaría de Sala: Ilma. Sra. Dña. María Josefa Lobón del Río**

**TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Penal**

**SEGUNDA SENTENCIA Nº: 499/2016**

**Excmos. Sres.:**

**D. Andrés Martínez Arrieta**

**D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca**

**D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre**

**D. Antonio del Moral García**

**D<sup>a</sup>. Ana María Ferrer García**

En nombre del Rey

La Sala Segunda de lo Penal, del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. mencionados al margen, en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que la Constitución y el pueblo español le otorgan, ha dictado la siguiente

### **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a nueve de Junio de dos mil dieciséis.

En la causa rollo nº 2/2014 seguida por la Sección Tercera de la Audiencia Nacional, dimanante del Procedimiento Abreviado nº 103/2008, incoado por el Juzgado Central de Instrucción nº 6, por un delito contra la Hacienda Pública; contra, **Matías**, nacido en la ciudad de Barcelona, el día NUM022 de 1969, provisto de D.N.I. núm. NUM023, Jose Ignacio, nacido en la ciudad de Barcelona el día NUM024 de 1962, hijo de Nemesio y Natalia, provisto de D.N.I. núm. NUM025, Bienvenido, nacido en Buenos Aires (Argentina) el día NUM026 de 1966, hijo de Primitivo y de Rafaela, provisto de D.N.I. núm. NUM027, Carlota, nacida en San Martín (Argentina) el día NUM028 de 1966, provista de N.I.E. núm: NUM029, Felix, natural de Freguesia de Santa (Felgueiras) en Portugal, nacido el día NUM030 de 1976, provisto de tarjeta de identidad portuguesa núm. NUM031, Genaro, nacido en Madrid el día NUM032 de 1959, en Madrid, hijo de Luis Angel y María Teresa, provisto de D.N.I. núm. NUM033, Milagrosa, nacido en Popesti (Rumania) el día NUM034 de 1973, provisto de N.I.E. NUM035 y pasaporte rumano NUM036, Marina, nacida en Hungría el día NUM037 de 1978, provista de N.I.E. NUM038, en la cual se dictó sentencia por la mencionada Audiencia con fecha 6 de marzo de 2015, que ha sido recurrida en casación y ha sido **casada y anulada parcialmente** por la dictada en el día de la fecha por esta Sala Segunda del Tribunal Supremo, integrada por los Excmos. Sres. anotados al margen. Ha sido Magistrado Ponente D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca.

### **I. ANTECEDENTES**

**ÚNICO.-** Los de la sentencia de instancia. Se rectifican los hechos probados suprimiendo la mención relativa al importe de las cuotas defraudadas.

### **II. FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**ÚNICO.-** Por las razones expuestas en nuestra sentencia de casación procede acordar la absolución de todos los acusados, declarando de oficio las costas de la instancia, y dejar sin efecto la condena a Verbatim España al pago de la multa y como responsable civil subsidiario, y la condena en costas a las acusaciones particulares.

### **III. FALLO**

Debemos **ABSOLVER Y ABSOLVEMOS** a los acusados Jose Ignacio, Matías, Bienvenido, Milagrosa, Felix y Genaro del delito fiscal del que venían condenados.

Se dejan igualmente sin efecto las condenas impuestas a Verbatim España, S.A. en relación al pago de las multas y como responsable civil subsidiario.

Se deja sin efecto la condena en costas a las acusaciones particulares en nombre de EGEDA, AGEDI, AIE, SGAE y AISGE.

Se declaran de oficio las costas de la instancia.

Se mantienen los demás pronunciamientos de la sentencia de instancia no afectados por el presente.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

**D. Andrés Martínez Arrieta D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca**

**D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre**

**D. Antonio del Moral García D<sup>a</sup>. Ana María Ferrer García**



**PUBLICACIÓN** .- Leídas y publicadas han sido las anteriores sentencias por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca, mientras se celebraba audiencia pública en el día de su fecha la Sala Segunda del Tribunal Supremo, de lo que como Letrado/a de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ