

Vinculación de la Administración tributaria y de la jurisdicción contenciosa a los hechos fijados en sede penal: ¿la jurisdicción penal es prevalente respecto de otros órdenes?

Análisis de la [STS de 14 de julio de 2023, rec. núm. 7409/2021](#)

Claudio García Díez

*Abogado. Doctor en Derecho.
Profesor de la UDIMA (España)*

claudio.garcia@udima.es | <https://orcid.org/0000-0002-0754-679X>

Extracto

El presente comentario se centra en las relaciones entre jurisdicciones a la hora de entender acreditados unos mismos hechos. Más concretamente, si hay una jurisdicción prevalente respecto a otras. En particular, si el orden penal, al declarar indubitadamente un hecho probado (dotado de trascendencia incriminatoria o absolutoria), debe ser acatado sin reservas por otros sectores del ordenamiento o, por el contrario, se deja la puerta abierta a la posibilidad de aceptar relatos fácticos contradictorios en función del ámbito (penal, civil, contencioso, etc.) ante el que nos encontremos.

Publicado: 05-01-2024

Cómo citar: García Díez, C. (2024). Vinculación de la Administración tributaria y de la jurisdicción contenciosa a los hechos fijados en sede penal: ¿la jurisdicción penal es prevalente respecto de otros órdenes? (Análisis de la STS de 14 de julio de 2023, rec. núm. 7409/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 490, 95-126. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.19669>

1. Supuesto de hecho

1.1. En un Estado democrático de derecho (art. 1.1 de la Constitución [CE]) que se precie, la seguridad jurídica es un valor y un principio constitucional (art. 9.3 de la CE) de indudable trascendencia y relevancia y ello comporta, a los efectos que aquí interesan, que una determinada realidad fáctica, una vez que ha sido reconocida por alguno de los órganos del Estado (máxime si se trata de uno de naturaliza jurisdiccional), debe completar y agotar con plenitud los efectos jurídicos que se derivan del mismo. En otras palabras, dicha base fáctica debe ser reconocida unívocamente para todos los sectores del ordenamiento; estando, en principio, injustificado que la referida realidad exista o deje de existir en función de los intereses (siempre coyunturales) de los operadores jurídicos. Lo contrario, en nuestra opinión, implica caer en la pura incertidumbre jurídica y, en última instancia, en el simple capricho, muchas veces disfrazado con los ropajes del «voluntarismo demagógico».

Por ello es importante que, ante posibles (y nada infrecuentes) colisiones jurídicas sobre una misma realidad factual, existan mecanismos preestablecidos de solución de este tipo de conflictos intersectoriales del ordenamiento. Tal labor compete, sin perjuicio de la posición del legislador, a la CE y, en particular, a nuestro Tribunal Constitucional (TC) en torno al principio de prevalencia de la jurisdicción penal, conforme al cual, en la determinación de los hechos prevalecerán, con carácter general, aquellos que hayan sido fijados en el orden penal sobre los contradictorios que pudieran declararse en otros ordenamientos. De forma que los hechos acreditados en sede penal deben ser respetados y reconocidos en otras jurisdicciones. Ahora bien, ¿tal principio se encuentra así construido en nuestro ordenamiento?

Pues bien, este axioma (aparentemente claro y taxativo) no deja de plantear, en un ordenamiento jurídico complejo como el nuestro, problemas de interpretación, tal y como

se advierte en la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) 1004/2023, de 14 de julio (rec. núm. 7409/2021 –NFJ090502–), que vamos a analizar aquí, donde se resuelve una casación relativa a la regularización y sanción del impuesto sobre el patrimonio (IP) del ejercicio 2005 de un contribuyente, concretada, en primer lugar, por la Administración tributaria y después confirmada por la jurisdicción contenciosa (Tribunal Superior de Justicia [TSJ] de Cataluña), en abierta contradicción con la declaración de hechos probados efectuada en sede penal, acerca de la condición de residente fiscal en España y, en particular, frente a lo defendido por el Juzgado de lo Penal n.º 19 de Barcelona y por la Audiencia Provincial (AP) de Barcelona, que sostuvieron la residencia fiscal del obligado tributario en Suiza. Ante esta situación, una de dos: o bien el mismo sujeto pasivo en el ejercicio 2005 fue a efectos del cumplimiento de sus deberes tributarios residente fiscal en España, o bien lo fue en Suiza. Lo que no es posible, en términos de seguridad jurídica, es que el mismo sujeto, respecto al mismo periodo impositivo, sea residente en un Estado u otro en función del tributo (impuesto sobre la renta de las personas físicas [IRPF] e IP) ante el que nos encontremos. Vamos, por ello, nunca mejor dicho con los hechos de esta causa.

1.2. El punto de partida de esta casación se encuentra en la incoación de un procedimiento inspector de alcance general a un contribuyente con relación al IRPF e IP de los ejercicios 2005 y 2006. Durante la tramitación de las actuaciones, la Administración tributaria llega al convencimiento de la existencia de indicios sobre la posible comisión de varios delitos fiscales correspondientes a los referidos conceptos y periodos impositivos y, al amparo de lo dispuesto en el artículo 180.1 de la Ley general tributaria (LGT) (vigente *rationi temporis*), decide paralizar el procedimiento inspector sin ultimarlos, pasando el «tanto de culpa» al Ministerio Fiscal, que determinó presentar de la correspondiente querrela, «admitida a trámite el 5 de julio de 2011» (Sentencia del TS 1004/2023, de 14 de julio, FD 1.º).

Interesa destacar que tanto la Inspección como el Ministerio Fiscal han sido los órganos del Estado que, *ab initio*, han delimitado, primero, el procedimiento inspector y, después, el proceso penal, ciñéndolos a unos conceptos y ejercicios determinados. Coherencia fáctica que deberá estar presente en todo momento (esto es, desde el principio hasta el final), atendiendo a los motivos y circunstancias que desencadenan la regularización tributaria y la posterior denuncia penal (y que se refieren a la condición de residente fiscal del obligado tributario en España o en Suiza en los ejercicios 2005 y 2006).

1.3. Durante el desarrollo de la labor instructora, se concluyó que la posible responsabilidad penal del contribuyente respecto al IRPF e IP del ejercicio 2005 quedó extinguida por prescripción de la acción penal; confirmado por Auto de la AP de Barcelona de 30 de junio de 2014, continuando el proceso penal con relación a los restantes conceptos y periodos impositivos (IRPF e IP del ejercicio 2006).

1.4. La Administración tributaria, tras la devolución del expediente del IRPF e IP del ejercicio 2005, decidió reanudar el procedimiento inspector; en concreto, «en fecha 14 de julio

de 2014, la AEAT emitió comunicación de reanudación de actuaciones de comprobación e investigación con relación al IRPF y al IP del ejercicio 2005» (Sentencia del TS 1004/2023, de 14 de julio, FD 1.º).

1.4.1. El procedimiento finalizó regularizando al sujeto pasivo a través de «las liquidaciones (del IRPF e IP del ejercicio 2005), dictadas el 22 de diciembre de 2014 (IRPF de 2005) y el 23 de enero de 2015 (IP de 2005)» al considerar que:

el contribuyente había sido residente en España (no en Suiza), liquidaciones que, junto a las correspondientes sanciones, se impugnaron en vía económico-administrativa y fueron confirmadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central [TEAC] el 5 de abril de 2018 (IRPF 2005) y 18 de septiembre de 2018 (IP 2005) (Sentencia del TS 1004/2023, de 14 de julio, FD 1.º).

La Administración tributaria fundamenta la regularización inspectora del IRPF y del IP del ejercicio 2005 en una sola circunstancia: la condición de residente fiscal en España del obligado tributario. Es más, considera que la pretensión del sujeto pasivo, consistente en postular su residencia en Suiza, obedece a un plan simulatorio, tal y como se sostiene y refrenda en la Resolución del TEAC de 18 de septiembre de 2018 (RG 4574/2015 –NFJ071497–):

El interesado defiende que la residencia fiscal en Suiza según su normativa interna debe considerarse acreditada mediante el correspondiente certificado expedido por las autoridades competentes, aportado en su día ante la Inspección en las alegaciones al acta de disconformidad y adjuntado nuevamente en la presente reclamación ante su importancia. El recurrente alega que dicho certificado es la única forma en que la doctrina admite la acreditación de la residencia fiscal en el extranjero. Y que el mismo, solo aclara que este es residente fiscal en Suiza, conforme a la normativa interna de dicho país, no impidiendo por ello que pueda ser considerado también residente fiscal en España conforme a la normativa interna española, y proceda aplicar, de probarse dicha residencia, el convenio hispano-suizo. Asimismo, el recurrente argumenta que la Inspección se ha extralimitado en sus facultades al considerar que el certificado aportado no sirve al ser fraudulento. Se trata de un certificado de residencia fiscal determinada con arreglo a la legislación doméstica suiza, no pudiendo imponer a las autoridades suizas que apliquen los criterios de residencia de la normativa española. En la misma línea, pone en tela de juicio la afirmación de la Inspección, de que las autoridades suizas no realizan comprobación administrativa cuando expiden tales certificados de residencia fiscal, siguiendo unos automatismos y de manera sumaria [...] La Inspección, por su parte, en virtud del acuerdo de liquidación, consideró acreditado que dicho certificado se había obtenido en fraude de la norma española, es decir, considera que a través de la figura de la simulación (regulada en el artículo 16 LGT) el obligado tributario llevó a cabo un conjunto de actos con la finalidad de aparentar que este residía en Suiza, cuando en realidad su residencia estaba

en España. Es decir, el interesado, con ánimo de buscar una menor tributación, realizó un conjunto de actos orientados a la ocultación de la Administración tributaria de su estatus de residente. Más aún cuando en el país en donde supuestamente residía (Suiza), el certificado se expedía mediante cierto automaticismo sin hacer una minuciosa comprobación de la residencia del solicitante [...]. Apreciadas los aspectos alegados por el interesado y los motivos esgrimidos por la Inspección en el acuerdo de Inspección, este tribunal, sin perjuicio de entrar con mayor detalle en los puntos debatidos, anticipa que comparte la postura defendida por la Administración, es decir, que el certificado aportado no acredita la residencia fiscal en Suiza que el interesado pretende. Por un lado, este tribunal entiende que la Inspección ni está poniendo en duda la validez del certificado aportado ni está extralimitándose en sus facultades cuando lo considera fraudulento como alega el interesado. La Administración únicamente considera, de forma acertada a juicio de este tribunal, que el citado certificado se ha obtenido por el interesado en fraude de la normativa española, pues a través de una serie de actos ha simulado residir en Suiza, con la intención de evadir la tributación en España, cuando en realidad era residente en este último país. Se aprecia por este tribunal que el interesado, con ánimo de evitar la tributación en España, llevó a cabo una serie de actos con la única finalidad de simular una residencia en Suiza, que no era cierta. Es decir, del conjunto de hechos que rodean al interesado, este tribunal no puede más que confirmar la postura de la Inspección sobre la obtención de la residencia fiscal en Suiza a través de simular una residencia en dicho país, que está muy lejos de la realidad. Por tanto, en ningún momento se considera este como falso, inválido o emitido por las autoridades fiscales de Suiza incumpliendo su normativa interna, sino que apreciadas las circunstancias en el que este es expedido (simulación en un conjunto de actos para obtener la residencia) no se puede considerar como prueba acreditativa de su residencia fiscal en Suiza para la Inspección (FD 4.º).

1.5. Mientras tanto, la vía penal continuó con el proceso (circunscrito al IRPF e IP del ejercicio 2006), que culminó con la Sentencia absolutoria del Juzgado de lo Penal n.º 19 de Barcelona 369/2018, de 1 de octubre (rec. núm. 449/2015). En dicha sentencia, el juez penal determina como «hecho probado» que el obligado tributario denunciado (frente al criterio de la Inspección y de la Abogacía del Estado; no así la posición del Ministerio Fiscal, que durante la instrucción varió su criterio, instando finalmente la absolución del acusado) era residente fiscal en Suiza y no en España desde el ejercicio 2000 hasta el ejercicio 2007. Concretamente, establece que:

Resulta probado y así expresamente se declara que el hoy acusado D.º XXX [...] tenía su *residencia fiscal en el cantón suizo* de Friburgo, concretamente en la CALLE000 NUM002, Chatel Sant-Denis *desde la fecha de 26/06/2000 hasta 15/03/2007* así como constaba inscrito en el Consulado de España en Ginebra (hecho probado 1.º).

Asimismo, en la fundamentación jurídica, la referida sentencia penal explicita con detalle el razonamiento que le ha llevado a esta conclusión:

[...] Estamos ante una cuestión de prueba, a saber: si el acusado tenía o no su residencia fiscal en España. Y debemos partir de un antecedente que ya constaba en el expediente de la AEAT –y al cual no le otorga valor ni relevancia–, pero que este tribunal penal sí se le confiere: y no es otro que *constaba su residencia en Suiza en el periodo de 2000 a 2001* según es de ver en el [1] *acta de conformidad de los ejercicios 2000 y 2001*, aportada por la defensa como doc 2 de sala; pero aún más constaba en los inicios de la investigación tributaria un [2] *certificado de residencia expedido por el Ayuntamiento de la localidad de Chatel-St-Denis* (ff. 406) en donde se participa que el acusado *era residente desde junio de 2000 a 2006* [...]. Es preciso llamar la atención que esa certificación viene corroborada en paralelo con el [3] *certificado de la autoridad fiscal del cantón de Friburgo* (Suiza), el obrante al ff. 1525 y su traducción jurada al f. 1524 y se dice que *desde 26/06/2000 hasta 15/03/2007* el acusado fue considerado residente en Suiza de acuerdo con el artículo 4 del Convenio para evitar la doble imposición de 26/04/1966 entre Suiza y el Reino de España [...]. Esa realidad fáctica viene avalada por un documento que, precisamente, no es privado y elaborado por el acusado ni responde a relación entre particulares –como así se ha criticado por la acusación particular a lo largo del procedimiento–. Ese documento no es otro que uno de naturaleza pública y de las autoridades de España; [4] el *certificado del cónsul español en Ginebra* en donde se participa que el acusado aparece inscrito en el registro de matrícula consular como residente con n.º NUM003 *desde el día 18/03/2003, causando baja en fecha de 29/03/2007*. Dicho documento no fue valorado por la Inspección y este tribunal sí que le otorga valor como reafirmar que *no estamos ante la tesis de la acusación particular de una residencia simulada* (FD 1.º).

Además de la existencia de varios certificados, indicativos todos ellos de la residencia fiscal en Suiza durante un dilatado periodo de tiempo (desde el ejercicio 2000 hasta el 2007), el juez penal también toma en consideración material probatorio de otra índole (esto es, de naturaleza fundamentalmente material) que profundiza en dicha residencia fiscal:

[A] [...] De la misma forma, esa realidad fáctica se ve apoyada, al menos indiciariamente, por el conjunto de documentación aportada y que ha sido reafirmada por el acusado. No es otra que la aportación de informaciones que acreditan su estancia en Suiza pese a que los actuarios afirmasen (f. 45, primer párrafo) que no se ha aportado ni se ha encontrado información alguna que avale relación personal alguna con el país helvético, cabe observar los [5] *reportajes de la prensa deportiva* especialista en motociclismo (ff. 1557 y ss.), en donde existen referencias a su estancia y residencia en Suiza así como fotografías (526 a 547), así como se acredita [6] el *pago de impuestos en el cantón* (f. 411 a 413 y el f. 449 pago hasta la fecha de 15/03/2007); [7] *seguro de circulación* f. 457, así como [8] *recibos de alquiler de la vivienda en Suiza*

(ff. 415 a 439) [9] pago de servicios (ff. 441 a 448, 451 y 453), [10] seguro médico obligatorio en Suiza (ff. 469 a 472), [11] *certificado de un organismo suizo de justicia y seguridad que informa de su entrada en Suiza en fecha de 26/06/2000 y su salida en fecha de 14/02/2007*, [12] así como una *felicitación del alcalde* (f. 476) (FD 1.º).

[B)] [...] La consideración del centro de intereses económicos como definidor de la residencia habitual a efectos del IRPF y del IP es un criterio que no hace alusión a vínculos personales afectivos o de otra índole que no sea puramente económica; se limita al aspecto de inversiones y fuentes de renta del sujeto pasivo. Por el Ministerio Fiscal se estima que [13] *las cuentas de renta del hoy acusado radican en Suiza* dado que [14] *allí es donde cobra por sus servicios como deportista profesional* (por ejemplo el contrato con Movistar, con Ducati o el de Honda f. 194 vto.), no siendo admisible que el lugar de tributación sea la sede social de esas mercantiles (España, Italia o Japón) y además [15] *la gestión de su actividad deportiva stricto sensu* es Suiza, además por su gestión por el *mánager* y abogado, ambos de nacionalidad suiza. La defensa ha aportado prueba suficiente para mantener dicha afirmación. Visto el importe de cuentas bancarias (f. 1529, saldo medio en el ejercicio 2006 asciende a 9.135.945,88 € y f. 1530 saldo en otra cuenta la suma de 486.272 €) amén de un bien mueble; [16] *vehículo marca Ferrari asegurado en Suiza*, y [17] *la satisfacción de los tributos relativos al uso de autopistas helvéticas*, en comparación con el valor de los bienes y de las participaciones sociales radicada en España (*vide* cuadro comparativo al f. 1715 evacuado por el perito de la defensa del ejercicio 2006, no impugnado por la acusación particular y ratificado en juicio), es palmariamente superior (FD 2.º).

En definitiva, todos estos medios de prueba de descargo llevan al convencimiento del juzgado penal que la residencia fiscal del contribuyente denunciado en Suiza no era simulada, sino real y verdadera desde junio del año 2000 hasta marzo del ejercicio 2007.

1.5.1. Recurrida en apelación, por la acusación particular, la Sentencia del Juzgado de lo Penal de Barcelona, esta resultó plenamente confirmada en la Sentencia de la AP de Barcelona de 21 de mayo de 2019 (rec. de apelación núm. 36/2019), que directamente desestimó el referido recurso de apelación con una argumentación tajante:

El juzgador motiva de forma exhaustiva y pormenorizada las cuestiones que se le han sometido a debate y la principal precisamente es la residencia del acusado, y por considerar que el acusado tenía la residencia en Suiza es por lo que absuelve. Pretende la acusación particular que desde esta instancia mantengamos la absolución, pero que dicha absolución se haga en virtud del principio in dubio pro reo y que excluyamos de los hechos probados la frase «tenía su residencia fiscal en el cantón suizo de Friburgo [...] Desde la fecha 20/06/2000 hasta el 15/03/2007». Y ello porque entiende que el juzgador se ha excedido en la valoración que ha hecho del certificado del cónsul de España en Ginebra [...] No podemos acceder a lo que se nos solicita, que en realidad es que varíemos la valoración que ha hecho el juez y apliquemos el principio in dubio pro reo para absolver al acusado, lo cual

no puede ser, porque el juzgador no ha dudado, ha interpretado toda la prueba de acuerdo con el principio de la sana crítica del art. 741 de la Locr., y llega a la conclusión contundente de que el acusado tiene residencia en Suiza [...]. El magistrado, en su sentencia, para llegar a dicha conclusión, no solo utiliza un documento, sino que se basa en una extensa documental y la inferencia que realiza es clara, lógica y en ningún caso puede tildarse de arbitraria, por ello, la acusación no solicita la revocación de la sentencia, sino que se haga la misma declaración, pero con menos contundencia, y que se valore un documento de forma diferente, lo cual es inviable porque el magistrado da valor a dicho documento en conjunto con los otros, valor indiciario que en conjunto con otros conduce a la conclusión de que no tenía residencia en Suiza (FD 4.º).

1.6. Pues bien, una vez que la justicia penal se ha pronunciado con carácter firme acerca de la condición de residente fiscal en Suiza del contribuyente desde el ejercicio 2000 hasta el ejercicio 2007, la jurisdicción contenciosa se muestra dividida a la hora de reconocer la condición de residente fiscal del contribuyente en Suiza o en España durante el año 2005.

1.6.1. En efecto, por un lado y respecto al IP del ejercicio 2005, la Sentencia del TSJ de Cataluña 1833/2021, de 27 de abril (rec. núm. 564/2018 –NFJ086763–), no duda en refrendar el criterio de la Administración tributaria y del TEAC de seguir considerando al obligado tributario residente fiscal en España en el ejercicio 2005, puesto que, en primer lugar, considera que no existe prejudicialidad penal alguna con relación a los conceptos y periodos impositivos del ejercicio 2005 y, además, considera acreditada la residencia fiscal en España en dicho periodo (2005):

[A] [...] En cuanto a la *prejudicialidad penal*: El recurrente alega que, dado que existía un procedimiento penal relativo al ejercicio fiscal 2006, *el procedimiento administrativo relativo al ejercicio fiscal 2005 debió ser suspendido por la existencia de una cuestión prejudicial penal*. Sin embargo, la prejudicialidad exige la existencia de la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento y, en el presente supuesto, no concurre la identidad de los hechos pues los periodos impositivos son distintos. Como es de ver en las actuaciones, la sentencia del Juzgado de lo Penal n.º 19 de Barcelona de fecha 1/10/2018 (confirmada por sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de fecha 21/5/2019), si bien señala como hecho probado que el recurrente tenía su residencia fiscal en el cantón suizo de Friburgo desde el 26/6/2000 hasta el 15/3/2007, también precisa que el objeto de enjuiciamiento es (como puede leerse en el fundamento de derecho primero de la sentencia del Juzgado de lo Penal) un presunto delito fiscal del ejercicio 2006, *en tanto que en vía administrativa se abre inspección respecto del ejercicio 2005*. Por tanto, aunque en ambos ejercicios se discute si el recurrente tiene o no residencia fiscal en España, *los periodos impositivos investigados son distintos. Así las cosas y dado que la investigación penal de un ejercicio fiscal no tiene por qué incidir en el procedimiento administrativo relativo a otro ejercicio fiscal, no existe obligación para la Administración tributaria de paralizar el procedimiento tributario* (FD 2.º).

[B)] En cuanto al *criterio de permanencia*, el recurrente aporta un certificado de residencia fiscal en Suiza, certificado que entiende la Inspección y confirma el TEAC que ha sido emitido mediante actuaciones simuladas del interesado para acreditar su residencia en dicho país. Pues bien, teniendo en cuenta que *el certificado no es el único medio para acreditar la residencia fiscal en el extranjero, sería deseable que el recurrente hubiera avalado tal conclusión por otros documentos que incitaran a pensar que el mismo residía en Suiza en el ejercicio fiscal controvertido* (vuelos con origen o destino en algún aeropuerto suizo, extractos bancarios de compras realizadas en su supuesta localidad de residencia, comprobantes/facturas/recibos de gastos habituales relativos al consumo propio de una vida continuada...). Frente a ello, *las pruebas recabadas por la Inspección son de entidad suficientes para entender que el recurrente residía en España* (disponibilidad de inmuebles varios con arrendamientos simulados, vuelos con origen o destino en Barcelona, chófer y entrenador personal residentes en España, existencia de una relación estable con persona residente en España...) (FD 2.º).

[C)] En cuanto al *criterio que atiende al centro de intereses económicos*, los argumentos esgrimidos por *el recurrente tampoco permiten considerar que la gestión de la actividad económica se llevase a cabo en Suiza* pues: 1) No se acredita que la gestión de su patrimonio por parte del Sr. Nazario (abogado, mánager y gestor residente en Suiza) fuera más allá de la apertura de una cuenta bancaria en una entidad de crédito de Suiza, 2) La sociedad CENICA (se defiende que realiza actividades meramente secundarias) es una entidad que, de conformidad con la documentación obrante en las actuaciones, gestiona la actividad de motociclismo prestada por el recurrente. Dicha entidad tiene su residencia fiscal en España y, 3) Los pagos y cobros realizados desde cuentas bancarias sitas en Suiza así como la fijación de un domicilio en este país en los contratos celebrados no dejan de ser actos encuadrados en la simulación de la residencia del obligado tributario que poco tienen que ver con la gestión y administración de la actividad económica del recurrente (FD 2.º).

1.6.2. Sin embargo, la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 26 de mayo de 2021 (rec. núm. 678/2018 –NFJ083368–), relativa al IRPF del ejercicio 2005 del mismo contribuyente, se manifiesta (en contra de criterio del TSJ de Cataluña) en favor de reconocer el hecho probado consignado en sede penal y considerar al obligado tributario como residente fiscal Suiza en el ejercicio 2005, estimando el recurso contencioso y, por ende, decide anular los acuerdos de liquidación y de sanción del IRPF de 2005, puesto que:

La absolución no se fundamenta en la falta de justificación o pruebas concluyentes, categóricas e inequívocas de la autoría, que permitan pronunciar una condena legal contra el Sr. Pedro Enrique en aplicación del principio *in dubio pro reo*, sino que *el juez, con base en las pruebas existentes, declara probado de manera contundente que el Sr. Pedro Enrique tenía residencia fiscal en Suiza entre el 26/06/2000 hasta 15/03/2007. De modo que no podemos desconocer esta declaración de hechos probados*, y si bien en este orden jurisdiccional podría hacerse una valoración distinta de los mismos

y resolver lo que proceda desde el plano estrictamente fiscal, los indicios probatorios existentes en las actuaciones en relación con el ejercicio 2005, prácticamente coincidentes con los relativos al 2006 en el procedimiento penal, *determinan que no podamos hacer una apreciación distinta a la realizada por la jurisdicción penal* (FD 4.º).

1.7. El obligado tributario interpuso recurso de casación contra la Sentencia del TSJ de Cataluña 1833/2021, de 27 de abril (rec. núm. 564/2018 –NFJ086763–), que fue admitido a trámite habida cuenta de la singularidad del caso planteado, concerniente al alcance y extensión de la declaración de hechos probados en la vía administrativa y en el orden contencioso y, más concretamente, sobre la posibilidad de extender dicho alcance a conceptos y periodos impositivos que, en última instancia, no fueron objeto del proceso penal (IRPF e IP del ejercicio 2005), tal y como se destaca en el Auto de admisión de 22 de junio de 2022 (rec. núm. 7409/2021 –NFJ086762–):

La particularidad del presente recurso, que dota de interés casacional al recurso a pesar de la jurisprudencia ya existente, radica en que la sentencia penal de este caso declaró como hecho probado que la residencia fiscal del hoy recurrente se encontraba, entre los años 2000 y 2007, en Suiza y no en España, declaración que se extendía más allá del periodo impositivo al que se refería el proceso penal (limitado al ejercicio 2006) por lo que no resultaba directamente significativo a efectos del proceso penal, pero que afectaba, particularmente, al ejercicio 2005 respecto del que se dictaron los acuerdos administrativos que son causa del actual litigio. A ello, ha de añadirse que la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, al desestimar el recurso de apelación formulado por la AEAT frente a la sentencia penal, enfatizó que el Juzgado de lo Penal había llegado a tal conclusión de manera contundente tras analizar e interpretar todo el material probatorio. Por ello se considera procedente dilucidar si los hechos probados declarados en una sentencia penal vinculan a la Administración tributaria o a los tribunales del orden contencioso-administrativo a pesar de que el proceso penal y el procedimiento administrativo o el proceso contencioso-administrativo tengan por objeto diferentes conceptos y/o periodos impositivos y los hechos probados se extiendan más allá del objeto del proceso penal, afectando a los conceptos y periodos controvertidos en el procedimiento administrativo o en el proceso contencioso-administrativo. En este contexto, se reputa que la cuestión, si bien no totalmente novedosa, queda configurada desde una perspectiva no plenamente resuelta por la jurisprudencia, por lo que se aprecia la conveniencia de un nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca para, en su caso, reafirmar, reforzar o completar su jurisprudencia (artículo 88.3 a) LJCA) (vid. Auto de 16 de mayo de 2017 [rec. 685/2017; ECLI:ES:TS:2017:4230A]), tarea propia del recurso de casación, que no solo debe operar para formar la jurisprudencia ex novo, sino también para matizarla, precisarla o, incluso, corregirla (vid. Auto de 15 de marzo de 2017 [rec. 93/2017, FJ 2.º, punto 8; ECLI:ES:TS:2017:2189A]) (FD 5.º).

1.8. Por tanto, este será el eje central que resuelve la Sentencia del Alto Tribunal 1004/2023, de 14 de julio (rec. núm. 7409/2021 –NFJ090502–), objeto de nuestro estudio.

2. Doctrina del tribunal

2.1. El TS, en la sentencia objeto del presente comentario, analiza dos cuestiones; a saber:

- En primer lugar, se centra en el contenido y alcance del «principio de prevalencia» del juez penal en la fijación de los hechos y su posible proyección en otros órdenes jurisdiccionales. A estos efectos, distinguiremos dos planos de enjuiciamiento: el primero se ceñirá a la doctrina constitucional sobre dicho principio y, por tanto, nos encontraremos ante un motivo de estricta «legalidad constitucional»; por su parte, el segundo nivel de enjuiciamiento se circunscribirá a parámetros de «legalidad ordinaria» que, en nuestro caso, quedará identificado en el artículo 180.1 de la LGT/2003 (vigente, entonces, *ratione temporis*), en cuya virtud, una vez que el expediente es devuelto por la autoridad penal, «la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los *hechos que los tribunales hubieran considerado probados*» (mandato que actualmente, tras la reforma parcial de la LGT de 2015, se encuentra en los arts. 250.2, 251.3 y 257.2 c) de la LGT/2015).
- En segundo lugar, nos referiremos al hecho jurídico-tributario que determinó la regularización fiscal y sancionadora con relación al IP del ejercicio 2005 y que no es otro que la determinación de la «residencia fiscal» del contribuyente (en España o en Suiza) en dicho periodo, conforme al convenio de doble imposición (CDI) de ambos Estados, de fecha 26 de abril de 1966, y a los puntos de conexión del artículo 9 de la Ley 35/2006, del IRPF (criterios de permanencia y de núcleo de intereses económicos).

2.2. Nuestro TC, desde fechas tempranas, ha establecido el principio de prevalencia de la jurisdicción penal en la fijación de los hechos y así, en su Sentencia 77/1983, de 3 de octubre (NFJ000032), concretó a partir del principio *non bis in idem*:

una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos, pero conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una *calificación de unos mismos hechos*, el enjuiciamiento, y la calificación que en el plano jurídico puedan producirse, *se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativa diferentes, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado*. Consecuencia de lo dicho, puesto en conexión con la regla de la *subordinación de la actuación sancionadora de la Administración a la actuación de los tribunales de justicia* es que la primera, como con anterioridad se dijo, [1] *no puede actuar mientras no lo hayan hecho los segundos y deba [2] en todo caso respetar, cuando actúe a posteriori, el planteamiento fáctico que aquellos hayan*

realizado, pues en otro caso se produce un ejercicio del poder punitivo que traspasa los límites del artículo 25 de la Constitución y viola el derecho del ciudadano a ser sancionado solo en las condiciones estatuidas por dicho precepto (FJ 4.º).

Consecuentemente, el principio de prevalencia deja dos mandatos: en primer lugar, que «unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado» y, en segundo lugar, la subordinación de la Administración al «planteamiento fáctico» que hayan realizado los tribunales de justicia. De ahí que, en nuestro caso, la Administración tributaria (en su doble vertiente, liquidatoria y sancionadora) se encuentra obligada a respetar el «relato de hechos» sentado por la autoridad judicial penal (esto es, que el obligado tributario tuvo la condición de residente fiscal en Suiza durante el ejercicio 2005).

Por tanto, no hay duda de la «posición vicaria de la Administración» respecto de la posición prevalente de la autoridad judicial (sea esta del orden jurisdiccional que fuere: penal, contencioso, civil, etc.) en un doble plano, procedimental y fáctico. De manera que, siempre que exista una misma base fáctica en discusión, la Administración deberá paralizar sus actuaciones («no puede actuar mientras no lo hayan hecho los segundos») y, además, deberá «en todo caso respetar» los hechos («planteamiento fáctico») que haya fijado el respectivo tribunal de justicia.

Esta supeditación fáctica de la Administración a lo declarado por la jurisdicción competente es especialmente intensa cuando se refiere a hechos dotados de relevancia sancionadora, tal y como tiene reconocido el TC en su Sentencia 2/2003, de 16 de enero (NCJ041689):

La decisión sobre qué hechos han de ser objeto de sanción penal compete en exclusiva al Poder Legislativo (por todas, SSTC 341/1993, de 18 de noviembre, FJ 3; 55/1996, de 28 de marzo, FJ 6; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 9). Pero, una vez que el legislador ha decidido que unos hechos merecen ser el presupuesto fáctico de una infracción penal y configura una infracción penal en torno a ellos, la norma contenida en la disposición administrativa deja de ser aplicable y solo los órganos judiciales integrados en la jurisdicción penal son órganos constitucionalmente determinados para conocer de dicha infracción y ejercer la potestad punitiva estatal. Esta conclusión se alcanza desde el art. 25 de la Constitución en relación con el art. 117 de la misma. El art. 25 de la Constitución contiene dos límites a la potestad sancionadora de la Administración. Su párrafo tercero contiene un límite expreso que reside en la imposibilidad de que la Administración civil imponga «sanciones que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad» y su párrafo primero contiene un límite implícito que afecta al ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración y consiste en que esta solo puede ejercerse si los hechos no son paralelamente constitutivos de infracción penal, pues en estos casos de concurrencia normativa aparente, de disposiciones penales y administrativas que tipifican infracciones, solo la infracción penal es realmente aplicable, lo que determina que el único poder público con

competencia para ejercer la potestad sancionadora sea la jurisdicción penal. Cuando el hecho reúne los elementos para ser calificado de infracción penal, la Administración no puede conocer, a efectos de su sanción, ni del hecho en su conjunto ni de fragmentos del mismo, y por ello ha de paralizar el procedimiento hasta que los órganos judiciales penales se pronuncien sobre la cuestión (FJ 9.º).

2.2.1. Cuestión distinta es la existencia de una «prelación de jurisdicciones», es decir, la determinación de un orden que tenga una prevalencia en la concreción de hechos. Y, en este sentido, el TC también se ha pronunciado reconociendo que puede haber una apreciación fáctica distinta en función de la jurisdicción ante la que nos encontremos, habida cuenta del dispar rigor probatorio que puede operar en distintos sectores del ordenamiento. Así, en la esfera penal, por exigencias del principio de presunción de inocencia (art. 24.2 de la CE), se requiere para condenar o sancionar una prueba de cargo clara y contundente que avale la respuesta punitiva; en caso contrario, esto es, si no se cumple con dicho estándar probatorio, la consecuencia que ineludiblemente se deduce, en virtud del principio *in dubio pro reo*, es la absolución. No obstante, ese mismo relato fáctico (que no fue suficiente para sancionar) puede considerarse acreditado en otro orden jurisdiccional, puesto que requiere de unos parámetros probatorios menos intensos para cumplir con los criterios de la carga de la prueba que le corresponden (ya sea del orden civil, laboral, contencioso, etc.):

En la realidad jurídica, esto es, *en la realidad histórica relevante para el derecho, no puede admitirse que algo es y no es, que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron, [...]*, pues a ello se oponen no solo principios elementales de la lógica jurídica y extrajurídica, sino el principio de seguridad jurídica constitucionalizado en el art. 9.3 [...] Sobre el hecho material de la autoría no hay contradicción. No padecen, pues, ni la lógica ni la seguridad jurídica. *Hay desacuerdo entre jueces laborales por un lado y juez penal por otro al valorar, al margen de la autoría material, la relación del trabajador en cuestión con el hecho material de la pérdida de dinero.* El juez penal se limita a absolver porque, al no tener certeza de la autoría, no ha sido desvirtuada la presunción de inocencia. Los jueces laborales, que están insertos en otro sector del ordenamiento, aprecian si, aun no declarando como probado el hecho material de la sustracción, ha incurrido o no el trabajador en responsabilidad encuadrable dentro del art. 54.1 de la LET, que considera como causa de extinción del contrato el «incumplimiento grave y culpable del trabajador» [...] En síntesis: *lo que para el orden penal es irrelevante y no destruye la presunción de inocencia, para los jueces laborales constituye base fáctica suficiente para apreciar causa de incumplimiento justificativa del despido. No hay, pues, contradicción en los hechos (autoría de la sustracción), sino enjuiciamiento independiente de una conducta no punible penalmente, pero cuyo sujeto es responsable en el orden laboral (Sentencia del TC 24/1984, de 23 de febrero –NSJ051749–, FJ 3.º).*

¹ Doctrina refrendada en la Sentencia del TC 62/1984, de 21 de mayo (NSJ055932):

Vemos, por tanto, que esa discrepancia fáctica se produce por la proyección del principio de presunción de inocencia sobre el *ius puniendi* (y no en otros órdenes). Ahora bien, si en sede penal se ha llegado a una configuración (y convencimiento por parte del juzgador) acerca de la existencia de unos hechos dotados, bien de relevancia antijurídica, o bien de su contrario (esto es, que la actividad desarrollada en el proceso penal determinó la acreditación de unos hechos que derechamente conducen a un resultado absolutorio), los mismos deberán ser respetados en otros órdenes jurisdiccionales, habida cuenta precisamente del rigor probatorio que opera en sede penal, dotando entonces a esos hechos (acreditados penalmente) de un peso específico preferente y, por ende, deberán ser acatados en otras jurisdicciones². En otras palabras, si el juez penal no tiene dudas sobre la realidad de unos hechos (ya sean inculpativos o no), no habrá cabida a discrepancia fáctica alguna entre el orden penal y los restantes. Aquí radica la razón de ser, contenido, alcance y eficacia del carácter prevalente del juez penal en la fijación de hechos.

2.2.2. Ahora bien, el TC, paralelamente, ha sostenido un criterio diferente a la hora de acreditar (o no) un relato fáctico en función de la jurisdicción ante la que nos encontremos. En este sentido, desde la sentencia 158/1985, de 26 de noviembre (NSJ051748), ha destacado:

En este sentido, es preciso tener en cuenta que, [...], la jurisdicción penal y la laboral persiguen fines diversos, operan sobre culpas distintas y *no manejan de idéntica forma el material probatorio para enjuiciar en ocasiones unas mismas conductas*. Así, en el caso planteado, el proceso laboral, instado por el solicitante de amparo, tuvo por objeto determinar la concurrencia del fraude laboral que, como justa causa de despido, se establecía en el art. 33 d) del Real Decreto-Ley 17/1977, de 4 de marzo. Mientras el proceso penal, iniciado por denuncia de la empresa que acordó el despido, se orientó, más bien, a determinar la existencia de una conducta criminalmente punible. Ello significa que la *presunción de inocencia*, en cuanto presunción *iuris tantum* que exige ser desvirtuada ante los órganos jurisdiccionales mediante una mínima actividad probatoria, habrá operado de modo distinto e independiente respecto a cada uno de los dos procesos. Dicha presunción no fue, desde luego, vulnerada por el juez penal cuando, con base en las pruebas aportadas en el proceso criminal, acuerda el sobreseimiento provisional de las actuaciones, pero tampoco es posible afirmar que lo fue por la jurisdicción laboral, aun en el supuesto de que esta haya llegado a resultados distintos sobre la autoría de los mismos hechos, pues la presunción quebró ante dicha jurisdicción respecto a tipos y consecuencias jurídicas diversas, así como con base en diferente material probatorio (FJ 4.º).

² Así se ratifica en la Sentencia del TC 59/1996, de 15 de abril (NCJ066793):

Desde este prisma constitucional, la lectura de la sentencia impugnada evidencia que la desestimación de la excepción de cosa juzgada se fundó jurídicamente en una interpretación del art. 116 LECrim. y en un entendimiento del relato de hechos probados de la sentencia penal previa que no pueden tildarse de arbitrarios, patentemente erróneos o manifiestamente irrazonables. Dicho precepto cerraría la vía civil *cuando en la penal se declarara la inexistencia del hecho* que pudiera dar lugar a aquella acción, *pero no cuando la absolución se dictara por la inexistencia de material probatorio suficiente para desvirtuar la presunción de inocencia*, que es lo que habría sucedido en este caso, tal como explicitaría con claridad la propia Sentencia penal en su primer fundamento (FJ 3.º).

La necesidad de arbitrar medios para evitar contradicciones entre las decisiones judiciales referidas a los mismos hechos y para remediarlos si se han producido. Ello supone que, si existe una resolución firme dictada en un orden jurisdiccional, otros órganos judiciales que conozcan del mismo asunto deberán también asumir como ciertos los hechos declarados tales por la primera resolución, *o justificar la distinta apreciación que hacen de los mismos*. Conviene insistir en que esta situación no supone la primacía o la competencia específica de una jurisdicción, que *solo se produciría cuando así lo determine el ordenamiento jurídico*, como ocurrirá, por ejemplo, cuando una decisión tenga carácter prejudicial respecto a otra. Fuera de esos casos, *lo que cuenta es que el Estado, a través de uno de sus órganos jurisdiccionales, ha declarado la existencia o inexistencia de unos hechos, y no cabe, por las razones expresadas anteriormente, que otro órgano jurisdiccional del mismo Estado desconozca dicha declaración*. Naturalmente, para que un órgano judicial tome en cuenta una resolución firme de otro órgano es preciso que tenga conocimiento oficial de la misma, porque se halla incorporada al proceso que ante él se tramita, y, naturalmente, también *el órgano judicial que haya de resolver en segundo lugar podrá razonadamente desechar la identidad de situaciones cuando la contradicción sea solo aparente, o existan razones que justifiquen una diversa apreciación de los hechos*. No se trata, pues, de que una jurisdicción haya de aceptar siempre de forma mecánica lo declarado por otra jurisdicción, sino que una distinta apreciación de los hechos debe ser motivada, de acuerdo por otra parte con la reiteradísima doctrina de este Tribunal Constitucional, según la cual el derecho a la tutela judicial efectiva comprende, entre otros, el de obtener una resolución fundada en derecho. Cuando resulta que, en principio, la resolución que un órgano judicial va a dictar puede ser contradictoria con la ya dictada por otro órgano, el que pronuncia la segunda debe exponer las razones por las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio (FJ 6.º).

Conforme a este planteamiento, no hay una jurisdicción prevalente en la determinación de los hechos. Únicamente se exige (en una especie de preferencia temporal) que la segunda instancia no «desconozca» la relación fáctica establecida por la primera jurisdicción que se pronunció sobre los mismos. A partir de ahí se permite una apreciación de los hechos distinta siempre que se justifique «motivadamente», de acuerdo con las reglas sobre la carga y medios de la prueba que rigen en la segunda jurisdicción y la convicción última del juzgador. Consecuentemente, desde esta perspectiva, no existe óbice constitucional alguno para que unos mismos hechos se tengan por acreditados en una jurisdicción y no en otra, más allá de las limitaciones derivadas del principio de presunción de inocencia y de su corolario, en este ámbito, del principio *in dubio pro reo*. En definitiva, no habría una preferencia de la jurisdicción penal en la fijación de los hechos.

2.2.3. Por tanto, cabe concluir que en el TC hay dos vías acerca de la prevalencia jurisdiccional en la concreción de unos mismos hechos. En primer lugar, aquella que (salvo por exigencias del principio de presunción de inocencia) establece la prevalencia del orden penal en

la fijación de los hechos. En segundo lugar, la vía que permite una apreciación distinta sobre los mismos hechos con base en una adecuada motivación en la segunda instancia jurisdiccional. Entonces, ¿qué alternativa ha utilizado el TS en la sentencia aquí analizada? Veámoslo.

2.3. Sin duda alguna, la Sentencia del TS 1004/2023, de 14 de julio (rec. núm. 7409/2021 –NFJ090502–), ha optado por seguir la segunda vía que, como regla de principio, no establece una prevalencia de jurisdicciones:

Los hechos declarados probados por aquella sentencia penal se proyectan en el ámbito contencioso-administrativo *no en términos de vinculación, pero sí a los efectos de su consideración en la propia motivación de la sentencia*, en orden a evitar una manifiesta contradicción fáctica entre procesos. *Nos encontramos ante una realidad que no cabe ignorar*, ante una sentencia del Juzgado de lo Penal que realiza una nítida aseveración sobre un elemento fáctico como el de la residencia del recurrente en Suiza durante el año 2005 y que, al ser esencial dicha circunstancia para resolver el litigio contencioso-administrativo, *es evidente que tuvo que ser tenida en consideración a tales efectos* como, por lo demás, fue observado por la AEAT al recurrir en apelación dicha sentencia, precisamente para evitar dicha incidencia o proyección sobre el ámbito contencioso-administrativo (FD 5.º).

Para, acto seguido, concluir que:

No existe obligación de asumir de forma automática los hechos probados, establecidos por una decisión judicial anterior. Al fin y al cabo, como ha puesto de manifiesto la mejor doctrina, obligar a un juez a que asuma algo previamente decidido es propiamente lo contrario de permitirle juzgar (FD 6.º).

2.3.1. Y, ya en términos de contenido interpretativo (ex art. 93.1 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa [LJCA]), la sentencia referida establece que:

Los hechos declarados probados en una sentencia penal *no vinculan a los tribunales del orden contencioso administrativo* cuando el proceso penal y el proceso contencioso-administrativo tengan por objeto diferentes periodos impositivos sobre el mismo o diferentes conceptos tributarios. Sin embargo, en la medida en que, como ocurre en este caso, tales hechos probados afecten a los conceptos y periodos controvertidos en el proceso contencioso-administrativo, *cuando el juez contencioso-administrativo llegue a una distinta apreciación sobre los hechos habrá de exponer las razones por las que, a su juicio, no exista contradicción entre ambos pronunciamientos*. Acabamos de concluir que, sobre los jueces de la Sala de Barcelona recaía la carga de motivar la inexistencia de contradicción con relación al mismo dato fáctico, objetivo que, en torno a la residencia del contribuyente, fue apreciado por el orden penal en sentencia firme. Sin embargo, la sentencia impugnada no sigue esta doctrina pues, pese a

reconocer que la jurisdicción penal declaró probada la residencia del recurrente en Suiza en 2005, hecho que afectaba a la actuación tributaria impugnada, tras valorar la prueba llega a la conclusión contraria, declarando que la residencia del recurrente se encontraba en España en 2005, *sin razonamiento o justificación alguna sobre la inexistencia de contradicción* (Sentencia del TS 1004/2023, de 14 de julio, FJ 8.º).

2.4. Ahora tenemos que descender al ámbito de la legalidad ordinaria y, más concretamente, del mandato contenido en el artículo 180.1 de la LGT/2003 (vigente *ratione temporis*), que conecta directamente con el hecho jurídico-tributario que determinó la regularización y sanción por el IP del ejercicio de 2005 del contribuyente: la residencia fiscal en Suiza o en España. En esta línea, es claro que la LGT (tanto en su versión de 2003 como en la vigente de 2015) solo establece una vinculación fáctica estricta a la declaración de «hechos probados», de tal manera que la Administración tributaria deberá respetar inexorablemente la declaración de hechos probados establecida por el juez penal. En este caso, no hay duda de que nos encontramos ante un hecho probado indubitado:

Resulta probado y así expresamente se declara que el hoy acusado D.º XXX [...] tenía su *residencia fiscal en el cantón suizo de Friburgo*, concretamente en la CALLE000 NUM002, Chatel Sant-Denis *desde la fecha de 26/06/2000 hasta 15/03/2007* así como constaba inscrito en el Consulado de España en Ginebra (Sentencia absolutoria del Juzgado de lo Penal núm. 19 de Barcelona 369/2018, de 1 de octubre, hecho probado 1.º).

En consecuencia, para resolver la presente casación hubiera bastado con acudir, primero, a la doctrina constitucional (Sentencia del TC 2/2003, de 16 de enero –NCJ041689–) que establece la posición vicaria de la Administración respecto de los hechos acreditados en un orden jurisdiccional; máxime (como es el caso) si se trata la declaración de hechos probados de un juez penal. Y, a continuación, aplicar el mandato legal del artículo 180.1 de la LGT/2003, que refrenda dicha sujeción fáctica. A partir de ahí poco más habría que decir para casar y, por ende, anular la regularización y sanción por el IP del ejercicio 2005 (tal y como hace, en su parte dispositiva, la Sentencia del TS aquí analizada).

2.4.1. No queremos finalizar este apartado sin antes ahondar en un motivo impugnatorio (cuando menos curioso y –aparentemente– perspicaz) que introduce la Abogacía del Estado y que se refiere al contenido y alcance del hecho probado, considerándolo como una especie de hecho «puro», que (como tal) no debe ser objeto calificación jurídica alguna. De forma que la «residencia fiscal» quedaría extramuros del ámbito del hecho («puro») probado. Estableciendo, en definitiva, una especie de incompatibilidad entre el hecho probado y el hecho jurídico:

Del tenor de esos preceptos, el abogado del Estado concluye que la vinculación del procedimiento administrativo inspector o sancionador a lo decidido por la jurisdicción penal se refiere a los «hechos». Apunta que destacaba ya el auto de admisión,

que tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional se han pronunciado en diversas ocasiones sobre la vinculación de los hechos probados en sede penal respecto del procedimiento administrativo o proceso contencioso-administrativo. La clave de esa vinculación se basaría en la preferencia de la jurisdicción penal y en la premisa, tempranamente sentada por el Tribunal Constitucional, basada en la lógica y en el principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE, según la cual unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado. Señala que, como *la vinculación se refiere a «los hechos»*, la jurisprudencia ha ido precisando esa premisa general, señalando que *la vinculación no se extiende a los hechos no probados, ni a interpretaciones, inferencias o valoraciones jurídicas*, citando la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de julio de 2021, rca 3895/2020, ECLI:ES:TS:2021:2982. Por tanto, le resulta importante precisar que una cosa son los hechos y otra distinta la valoración jurídica que esos hechos merecen [...]. *El concepto de residencia fiscal es un concepto jurídico definido en las normas tributarias*. La Administración tributaria quedará vinculada por la valoración de la prueba que realice el juez penal para llegar a conclusiones sobre esos aspectos fácticos relevantes para dilucidar la residencia fiscal (número de días de permanencia en España en un año determinado; residencia del cónyuge o hijos etc.). Sin embargo, *no vincula a la Administración tributaria la declaración propiamente dicha del tribunal penal que identifica un determinado país como lugar de residencia fiscal. Esta es una valoración, interpretación o inferencia jurídica, derivada de esos hechos, pero basada en la aplicación de normas tributarias [...]*. Cuando un *tribunal penal se pronuncia sobre la residencia fiscal* de un sujeto pasivo, este pronunciamiento *no es un hecho probado, es una consecuencia o inferencia jurídica que no vincula a la Administración tributaria ni a los tribunales del orden contencioso* encargados de aplicar las normas tributarias, aunque deban aplicarlas a partir de los extremos o datos fácticos que el pronunciamiento penal firme haya constatado. A su juicio, en este caso, la sentencia declaró como hecho probado lo que, insiste, es una consecuencia jurídica (Sentencia del TS 1004/2023, de 14 de julio, antecedente de hecho 2.º, apartado 5).

Pues bien, la Sentencia del Alto Tribunal, certeramente, desestima este argumento:

Llegados a este punto, conviene despejar cierta confusión, que introduce el abogado del Estado en su escrito de oposición, en torno a la *caracterización o no como hecho de la residencia fiscal*, desde el momento que afirma se trata de un concepto jurídico definido en las normas tributarias. Las dudas se disipan de inmediato teniendo en consideración, una vez más, que tanto en el ámbito penal, es decir, a los efectos del delito fiscal como en la regularización administrativa, *la determinación de la residencia fiscal opera como dato fáctico fundamental de las respectivas controversias*. Y, evidentemente, sin hacer valoración alguna sobre la sentencia penal, nos limitaremos a poner de manifiesto que la misma analiza la prueba sobre ese concepto fiscal y llega a declarar hecho probado la residencia del recurrente en Suiza durante el año 2005. *Que esa conclusión haya sido decantada a través de un proceso de interpretación de la norma fiscal teniendo en consideración las pruebas existentes,*

en modo alguno hace perder el carácter fáctico a un dato objetivo como el de la residencia fiscal (Sentencia del TS 1004/2023, de 14 de julio, FD 7.º).

Compartimos plenamente el razonamiento de la sentencia del TS. En efecto, no hay duda de que, aun siendo el concepto de «residencia fiscal» un hecho jurídico-tributario, nada impide, dada su base eminentemente fáctica (puesto que un obligado tributario en un determinado y mismo ejercicio necesariamente debe ser residente habitual en una sola soberanía), que pueda integrar el hecho probado de una sentencia penal³.

2.4.2. Ahondando en esta cuestión hay incidir que la LGT solo contempla una determinada vinculación fáctica de la Administración tributaria a los hechos fijados en sede penal, acotándola al estricto hecho probado, de marcado carácter técnico-procesal (arts. 180.1 de la LGT/2003 y 250.2, 251.3 y 257.2 c) de la LGT/2015]. Sin embargo, en el ámbito constitucional, hay que plantearse si queda expedita la apreciación de la identidad fáctica desde una perspectiva más amplia, de naturaleza material y no técnico-procesal. En nuestra opinión, desde la Sentencia del TC 77/1983, de 3 de octubre (NFJ000032), se habla de «hechos» y no de «hechos probados»; de ahí que sea plausible (en tanto no haya un pronunciamiento específico de nuestro TC) inferir, desde una óptica constitucional, que la vinculación de la Administración tributaria a los hechos acreditados en el orden penal tenga que circunscribirse exclusivamente a los hechos probados o, por contra, que sea posible extender la

³ En este sentido, parece que el TS se aparta de otros posicionamientos anteriores que, con motivo de la simulación, excluían el alcance vinculatorio del hecho probado respecto de hechos jurídicos. Así, en la Sentencia de 29 de octubre de 2012 (rec. de casación núm. 3781/2009 –NFJ049327–), destaca que:

Aunque en la apreciación sobre la existencia o no de simulación *existe una base fáctica* importante, lo cierto es que la jurisdicción penal [...] analizando cada una de las operaciones realizadas aisladamente, solo llegó a la conclusión de que los hechos que se declararon probados no eran constitutivos de delito, pronunciamiento que no podía vedar a la Administración tributaria ni a los órganos revisores a valorar los mismos hechos desde un punto de vista jurídico fiscal, al ser diferentes los modos y criterios de enjuiciamiento en las diversas jurisdicciones con respecto a los hechos que a ellas pueden sometérselos, por prestarse los mismos a diversas modulaciones en relación con las normas aplicables, de estructura finalista distinta y, por tanto, con eficacia o efectos diferentes [...]. Por ello, cuando el asunto vuelve a la Administración tras la sentencia absolutoria, siempre que se respetan los hechos probados, nada impide continuar el procedimiento y resolver lo que proceda desde el plano estrictamente fiscal (FD 5.º).

En su momento ya fuimos críticos con este criterio, al afirmar que:

Este razonamiento obvia que la simulación tributaria (art. 16 LGT) no es, en sí, un régimen de tributación (esto es, no es un hecho imponible gravable, ni una exención, reducción o beneficio aplicable en un tributo concreto), sino un instrumento de reacción ante operaciones elusorias. La simulación, como tal, *permite que resulten gravados los hechos o negocios realmente realizados* por los obligados tributarios implicados y no los que aparecen externamente, que sirven de cobertura o de ocultación de aquellos. Por tanto, lo que procederá es analizar (en vía tributaria) la base fáctica sobre la que se asienta la (supuesta) operación simulada y no si hay o no simulación (García Díez, 2017, p. 47).

vis vinculatoria a otros hechos que puedan haberse fijado en el relato fáctico del juez penal pero que no tengan el carácter (estricto y técnico) de probado. Se trata, sin duda, de una cuestión relevante que hasta la fecha no ha sido abordada por el TC.

3. Comentario crítico

La sentencia aquí analizada estima la casación interpuesta y considera que la Administración tributaria debió ajustarse en la regularización del IP del ejercicio 2005 del obligado tributario al relato fáctico establecido por el juez penal, que determinó que el sujeto pasivo en 2005 fue residente fiscal en Suiza y no en España. Compartiendo la parte dispositiva de sentencia, sin embargo, discrepamos en aspectos relevantes de la argumentación edificada por la Sala Tercera para llegar a dicha conclusión. Vayamos, pues, por partes.

3.1. En este caso, ¿hay prejudicialidad penal?

3.1.1. Repárese que esta cuestión es capital. En el supuesto concreto, la Inspección remitió el expediente por la presunta comisión de varios delitos fiscales correspondientes al IRPF e IP de los ejercicios 2005 y 2006. Durante la instrucción se acordó el archivo de las actuaciones relativas al ejercicio 2005 por considerar que se encontraban prescritas. A partir de ahí, el proceso penal sigue su curso respecto al ejercicio 2006, volviendo a la Administración tributaria las actuaciones relativas al ejercicio 2005. Ante esta situación, cabrían dos opciones:

- 1) Que la Inspección ultimara las actuaciones del IRPF e IP del ejercicio 2005 por considerar que no habría prejudicialidad penal alguna. Vía que fue la que finalmente activó.
- 2) Paralizar las referidas actuaciones y esperar a que el juez penal determine lo que considerase oportuno y, solo después de ello, reanudar el procedimiento inspector (y, en su caso, sancionador) del IRPF e IP del ejercicio 2005.

La solución a esta bifurcación parte de la previa resolución de la siguiente incógnita: la existencia (o no) de una cuestión prejudicial penal con relación a la determinación de la residencia fiscal del obligado tributario en el ejercicio 2005. En función de cómo se despeje dicha incógnita, procederá (o no) la paralización de las actuaciones correspondientes al ejercicio 2005.

Efectivamente, si se llega a la conclusión de que nos encontramos ante una cuestión prejudicial penal, el artículo 10.2 de la Ley orgánica del Poder Judicial (LOPJ) determina, con

carácter general, la suspensión⁴. En la misma línea se sitúa el artículo 4.1 de la LJCA⁵. En el bien entendido de que se trata de normas jurídicas que tienen un destinatario concreto: la autoridad judicial. Por contra, ¿hay un precepto parecido que ordene la paralización de las actuaciones administrativas cuando exista una cuestión prejudicial penal? Más adelante responderemos a esta cuestión.

3.1.2. Pues bien, la sentencia del TS objeto de este comentario rechaza que en este caso nos encontremos ante una situación de prejudicialidad penal que ampare la paralización de actuaciones tras la devolución de las actuaciones del ejercicio 2005:

1. Al reflejar la vinculación de la Administración tributaria al ámbito de la jurisdicción penal, el artículo 180.1 LGT no puede entenderse vulnerado en este caso, dado que, como ya hemos expuesto, *cuando se dictaron las liquidaciones y sanciones por parte de la Administración, la jurisdicción penal aún no se había pronunciado* (a excepción de la prescripción con relación al ejercicio 2005) ni, por tanto, fijado determinados aspectos fácticos que, en su caso, podían eventualmente proyectar sus efectos sobre tales actuaciones tributarias. En efecto, *la sentencia del Juzgado de lo Penal es posterior no solo a las liquidaciones y sanciones, sino, incluso, a su confirmación en vía de revisión económico-administrativa*.

2. En cualquier caso, el otro elemento que impide afirmar una prejudicialidad radica en la circunstancia de que el *ejercicio regularizado* por la Administración tributaria (2005) sobre el que se ha pronunciado la sentencia objeto del recurso de casación (respecto del IP) así como la citada sentencia de la Audiencia Nacional (en cuanto al IRPF), *quedó fuera del ámbito de la jurisdicción penal*.

3. Cabe constatar que el desarrollo de unas actuaciones tributarias, por un lado, y de una investigación penal, por otro, no plantea en este caso una infracción de las obligaciones que se derivan de prejudicialidad penal por cuanto la Administración tributaria actuó conforme a los preceptos arriba consignados, en su

⁴ Artículo 10.2 de la LOPJ:

La existencia de una cuestión prejudicial penal de la que no pueda prescindirse para la debida decisión o que condicione directamente el contenido de esta determinará la suspensión del procedimiento mientras aquella no sea resuelta por los órganos penales a quienes corresponda, salvo las excepciones que la ley establezca.

Como destaca Espejo Poyato (2015, p. 9), «este precepto establece una prejudicialidad devolutiva a favor de la jurisdicción penal, derivada de la "preferencia de la vía penal", pero solo cuando la decisión no penal dependa de la cuestión penal».

⁵ Artículo 4.1 de la LJCA:

La competencia del orden jurisdiccional contencioso-administrativo se extiende al conocimiento y decisión de las cuestiones prejudiciales e incidentales no pertenecientes al orden administrativo, directamente relacionadas con un recurso contencioso-administrativo, salvo las de carácter constitucional y penal y lo dispuesto en los tratados internacionales.

versión vigente en la época en que se produjeron los hechos. En efecto, presentada la querrela por el Ministerio Fiscal y admitida a trámite en la jurisdicción penal, la Administración se abstuvo de continuar las actuaciones de regularización. *Solo después de que se le comunicara la prescripción penal del ejercicio de 2005, reanudó el procedimiento tributario* que, como se ha dicho, desembocó en sendos acuerdos de liquidación con las correspondientes sanciones por los conceptos de IP e IRPF.

4. Consideramos que no hay quiebra del marco jurídico descrito. *La Administración giró las liquidaciones e impuso las sanciones* (incluso, fueron analizadas en vía económico-administrativa) *con anterioridad a la sentencia del Juzgado de lo Penal de 1 de octubre de 2018*. Por tanto, no cabe afirmar que desconociera su obligación de vinculación (ex 180 LGT) ni, como se ha apuntado, las consecuencias de una eventual prejudicialidad penal, pues, una vez que le fue comunicado a la Administración el archivo del procedimiento penal con relación al ejercicio de 2005, a partir de ese momento las únicas actuaciones llevadas a cabo con relación a dicho ejercicio fueron las estrictamente tributarias.

5. Sin embargo, como anticipamos ya en el primero de los fundamentos de derecho, el auto de admisión plantea la controversia en términos de una eventual vinculación de la jurisdicción contencioso-administrativa a la valoración probatoria efectuada por el juez penal, una vez que este apreció como hecho probado la residencia en Suiza del recurrente en el año 2005 (Sentencia del TS 1004/2023, de 14 de julio, FD 4.º).

3.1.3. El Alto Tribunal considera que no hay prejudicialidad penal, ya que entiende (en una especie de prelación temporal) que la Administración tributaria regularizó y sancionó por el IP del ejercicio 2005 cuando todavía no existía un pronunciamiento penal sobre la residencia fiscal del contribuyente en dicho ejercicio. No obstante, en nuestra opinión, la referida prejudicialidad existe, puesto que la denuncia inicial ante la jurisdicción penal se refería a dos periodos impositivos (2005 y 2006). Y ello implicaba que el material probatorio aportado a la causa comprendía, cuando menos, dichos ejercicios. Es más, a tenor de la prueba practicada en sede penal, el juez penal llegó a la conclusión tajante y taxativa de considerar acreditada la residencia fiscal del sujeto pasivo «de 26/06/2000 hasta 15/03/2007», superando con creces los periodos impositivos investigados. Con lo cual, parece claro que existía prejudicialidad penal.

Cuestión distinta es la situación en la que se encuentra la Administración tributaria, tras la devolución de las actuaciones relativas al ejercicio 2005, si el juez penal no se hubiera pronunciado con tal rotundidad acerca de la residencia fiscal del contribuyente (de 2000 a 2007) y hubiera decidido paralizar las actuaciones una vez devuelto el expediente respecto al ejercicio 2005. Sin duda alguna, se argüiría, en términos de defensa, una posible paralización indebida del procedimiento inspector que probablemente hubiera terminado en una prescripción del concepto (IP) y periodo (2005) investigado, habida cuenta de

que nunca hubiera procedido la suspensión de tales actuaciones tras la devolución del expediente de 2005.

Por tanto, esta situación, ¿qué evidencia? ¿Qué no existía prejudicialidad penal? En ningún caso, como hemos defendido, la prejudicialidad penal ha existido *ab initio* (esto es, desde la activación del tanto de culpa). Lo que se pone de manifiesto es la deficiente regulación de la prejudicialidad penal en la esfera administrativo-tributaria, ya que no tenemos precepto alguno en la LGT que regule este caso: la paralización de las actuaciones tributarias cuando exista una cuestión prejudicial penal. A diferencia de lo que ocurre con las normas procesales (LOPJ y LJCA), que sí lo prevén para los órganos jurisdiccionales.

Es precisamente la ausencia de regulación al respecto la que deja «desnuda» a la Inspección o, mejor dicho, la que obliga a la Administración tributaria a culminar las actuaciones ante el riesgo de que el juez penal nunca se pronuncie sobre un hecho (la residencia fiscal del ejercicio 2005) que, si bien no es objeto del proceso penal (circunscrito al periodo 2006), sí se encuentra «conectado» con el mismo.

3.1.4. Esta falta de regulación de la cuestión prejudicial penal en la esfera administrativo-tributaria aún es más llamativa a tenor de que tales casos pueden surgir con relativa frecuencia. Piénsese, por ejemplo, en una trama de fraude carrusel en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) en el que las actuaciones inspectoras han concluido con la regularización de una entidad que (presuntamente) forma parte de dicha trama, pero en la que solo algunos ejercicios superan el *quantum* defraudatorio del delito fiscal (ex art. 305 del Código Penal, de 120.000 euros), mientras que otros ejercicios, que no llegan al umbral mínimo del delito, se quedan en vía administrativa. Parece evidente que, en estos casos, al tratarse de la misma trama delictiva, las actuaciones administrativas (liquidatorias, sancionadoras y recaudatorias) deben quedar suspendidas hasta que el juez penal se pronuncie sobre la existencia (o no) de dicho fraude y solo después de ello reanudar las actuaciones administrativas en función del relato fáctico (incriminatorio o absolutorio) que se haya sido probado en sede penal. Sin embargo, sorprendentemente, hoy en día, no hay precepto en la LGT que contemple estas situaciones ordenando la paralización de las actuaciones, dotando de cobertura a la actuación de la Inspección que, apreciando la prejudicialidad penal (por identidad de hechos o de hechos conexos), pueda suspender las actuaciones hasta el pronunciamiento en la esfera penal.

La Sala Tercera del TS, por su parte, no ha dudado, en casos semejantes, en sentar el criterio de paralización de las actuaciones administrativas a la espera del posicionamiento penal. Así ocurre su Sentencia 2249/2016, de 18 de octubre (rec. de casación para unificación de doctrina núm. 1287/2015 –NFJ064265–), donde se argumenta que:

En el presente caso existe contradicción en la interpretación del ordenamiento jurídico por una y otra sala, ya que *los hechos son idénticos: las respectivas salas se enfrentan a un doble análisis* (penal y administrativo), *de unos mismos hechos*

(la presunción de que las facturas que documentan la contraprestación por los servicios prestados a la sociedad recurrente por sus socios son falsas por cuanto los servicios se consideran inexistentes), acaecidos en los mismos ejercicios impositivos, pero, mientras que para la Audiencia Nacional la preferencia del orden penal obliga a paralizar las actuaciones administrativas, para el Tribunal Superior de Justicia de Madrid no es así [...]. Consideramos que la sentencia impugnada incurre en infracción de los artículos 180 de la LGT 58/2003 y 32.1 del Reglamento general de régimen sancionador tributario porque, *estando probado que la Administración tributaria tuvo conocimiento de que se estaba desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos y periodos, si bien referido a un concepto impositivo distinto, debió paralizar sus actuaciones por preferencia del orden jurisdiccional penal, en evitación de soluciones contradictorias sobre los mismos hechos, y debió abstenerse de liquidar y de sancionar en tanto en cuanto no hubiera recaído sentencia en el proceso penal relativo a los mismos hechos*. En consecuencia, la tesis de la SAN de 9 de febrero de 2012 es la correcta, y no la sostenida por la STSJ de Madrid hoy impugnada, por lo que procede dar lugar al recurso para la unificación de doctrina y, anulando la sentencia impugnada, dictar otra en la que se estime que es correcta la doctrina mantenida en la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 9 de febrero de 2012, alegada como contradictoria, y por tanto se anule la liquidación del impuesto sobre el valor añadido y sus intereses de demora, por no haberse paralizado el procedimiento de liquidación con base en las normas señaladas sobre la prejudicialidad penal (FF. DD. 4.º y 5.º).

Y después, en la Sentencia del TS 218/2019, de 21 de febrero (rec. de casación núm. 3780/2017 –NFJ072974–), se ahonda en la misma línea:

Pese a que no se trata aquí de analizar la veracidad de los importes documentados en unas facturas (como ocurría en la Sentencia 2249/2016 de 18 de octubre), *aunque la actuación imputada al recurrente no alcance dicho grado de concreción –por comprender varios aspectos y conceptos–, no cabe sino partir de una identidad fáctica subyacente entre el delito contra la Hacienda pública (IVA) y la regularización tributaria por impuesto de sociedades*, circunstancia que comporta una especial trascendencia a la vista de nuestra jurisprudencia sobre la vinculación entre los hechos declarados probados en la jurisdicción penal y la posterior regularización administrativa (entre otras, Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 2017 (RC 347/2016) y de 29 octubre 2012 (RC 3781/2009). Y, ciertamente, aunque la Sentencia 2249/2016 interpreta la prejudicialidad penal, únicamente respecto del obligado principal, como sujeto pasivo tanto del IVA como del IS, *nada impide la aplicación de su doctrina con relación al responsable solitario, sobre la base de la interpretación conjunta de los artículos 42.1 a), 174.5 y 180.1 LGT*, de modo que la prejudicialidad penal derivada de las actuaciones judiciales seguidas contra el obligado principal por el concepto IVA debió producir todos sus efectos con relación a la derivación de responsabilidad solidaria al recurrente por el concepto tributario del impuesto sobre sociedades (FD 4.º).

3.2. En este supuesto, ¿existe incongruencia *extra petita*?

3.2.1. En la formulación del escrito de oposición a la casación, la representación procesal de la Generalidad de Cataluña expone que, en el presente caso, la jurisdicción penal se ha excedido en su pronunciamiento al considerar acreditada la residencia fiscal del obligado tributario a varios ejercicios, que superan al que fue objeto finalmente del proceso penal (2006):

Denuncia como *extralimitación del juez de lo penal*, contraria al principio de contradicción y causante de indefensión, la declaración de hechos probados relativa a la residencia fiscal del Sr. Dimas en Suiza no solo con relación al ejercicio que era objeto del proceso penal (2006), sino a todo el periodo comprendido entre el 26 de junio de 2000 y el 15 de marzo de 2007, incluyendo ejercicios que no fueron objeto de acusación y que no estaban siendo objeto de discusión en el juicio penal.

Afirma que la Sentencia 369/2018, de 1 de octubre, del Juzgado de lo Penal núm. 19 de Barcelona, confirmada por la Sentencia de la Audiencia Nacional (debe entenderse, Audiencia Provincial de Barcelona) de 21 de mayo de 2019, *ha incurrido en incongruencia extra petita* causando una grave indefensión, al declarar probados unos hechos que no fueron objeto de acusación, ya que esta se circunscribía únicamente a la residencia del Sr. Dimas durante el año 2006.

En el caso examinado, entiende que *la incongruencia extra petita constituye un vicio procesal que tendría que haber dado lugar a la estimación del incidente de nulidad de actuaciones* planteado por el abogado del Estado, ya que supuso una infracción de los principios rogatorio, contradictorio, dispositivo y de aportación de parte, vulnerando el derecho fundamental de defensa de aquella parte sobre la que se proyectan sus efectos negativos y, en definitiva, atenta contra el artículo 24 de la Constitución. Afirma que, en ese sentido se ha pronunciado la Sentencia (Sala Primera) del Tribunal Supremo de 21 de septiembre de 2021 (rca. 5339/2018, ECLI:ES:TS:2021:3420) (Sentencia del TS 1004/2023, de 14 de julio, antecedente de hecho 2.º, apartado 4).

3.2.2. Por su parte, el TS en la sentencia comentada, rechaza esta argumentación con base a que:

No resulta defendible la posición de la Administración estatal ni de la Generalitat al afirmar la existencia de incongruencia extra petita en la sentencia dictada por la jurisdicción penal que, según apuntan, genera una grave indefensión. En modo alguno puede pasarse por alto que, como señala el recurrente, el eventual error o extralimitación del Juzgado de lo Penal quedó absolutamente descartado por la Audiencia Provincial de Barcelona que, en definitiva, vino a ratificar esa declaración de hechos probados.

En cualquier caso, las críticas a la Sentencia de 1 de octubre de 2018 por ir más allá de lo que constituía el objeto de enjuiciamiento (ejercicio 2006)

parecen obviar que, aunque declara probado que la residencia del recurrente se encontraba en Suiza desde la fecha 26 de junio de 2000 hasta 15 de marzo de 2007, *únicamente aplica sus consecuencias respecto del ejercicio que enjuiciaba, esto es, el año 2006.*

Y es que, *aunque pudiera entenderse más acorde a la lógica jurídica tributaria limitar las conclusiones de la prueba al exclusivo ejercicio analizado en cada caso sea en un procedimiento tributario, económico-administrativo o jurisdiccional, bien penal, bien contencioso, y con independencia de que la parte recurrente reconozca que «entendió de vital importancia acreditar que la residencia fiscal en Suiza se mantuvo inalterable desde el año 2000», se antoja débil el reproche a los efectos del recurso que nos ocupa de que la declaración de hechos probados no troceara o distinguiera de forma individualizada entre ejercicios fiscales, limitándose exclusivamente al 2005 (Sentencia del TS 1004/2023, de 14 de julio, FD 5.º).*

3.2.3. Nuevamente no compartimos el razonamiento de la Sala Tercera, ya que adolece de «incongruencia interna». Si, como acabamos de ver en este caso, a juicio del TS, no hay prejudicialidad penal alguna con relación al ejercicio 2005 y, una vez devuelto el expediente a la vía administrativa procedente del orden penal, la Inspección tiene vía libre para regularizar y sancionar por dicho periodo impositivo, ¿qué legitimidad detenta, entonces, el juzgador penal, para, con posterioridad, pronunciarse sobre la residencia fiscal del contribuyente en dicho ejercicio? En nuestra opinión, de ninguna. La autoridad penal, ante todo, debe ser coherente con las decisiones tomadas y, consecuentemente, tras la devolución del expediente del ejercicio 2005, no debería haberse pronunciado acerca de la residencia fiscal del obligado tributario en el referido ejercicio. Incurriendo, de esta manera, en un exceso de jurisdicción.

Después de la devolución del expediente relativo al IRPF e IP del ejercicio 2005, la Administración tributaria recupera la soberanía plena y excluyente, que inhabilitaría un pronunciamiento penal sobre cualquier extremo concerniente a dichos conceptos y periodo impositivo. Solo desde la óptica contraria, es decir, defendiendo la subsistencia de una prejudicialidad penal (la determinación de la residencia fiscal del sujeto pasivo en 2005), se podría sostener la oportunidad y corrección del proceso penal sin incurrir en una posible incongruencia *extra petita*. En definitiva, lo que otorga fuero al orden penal para pronunciarse es la existencia de una cuestión prejudicial penal.

3.2.4. Vemos, por tanto, que nosotros (a diferencia de lo razonado por el TS) consideramos:

- 1) Que, a pesar de la devolución del expediente de 2005, subsistía una prejudicialidad penal en virtud del caudal probatorio que se practicó en sede penal y que no se ceñía solo a los ejercicios 2005 y 2006, sino que se extendía a varios más.

- 2) Que existía (pese a la ausencia de una regulación específica) el deber de paralizar las actuaciones inspectoras relativas al IRPF e IP del ejercicio 2005, a expensas de lo que resolviera el juez penal.
- 3) Que el juez penal disponía de fuero para pronunciarse sobre la residencia fiscal del contribuyente en el ejercicio 2005, al tratarse de una cuestión conectada con el objeto del proceso penal (IRPF e IP del ejercicio 2006).

3.3. ¿Esta casación acredita la existencia de una doctrina constitucional que consolida la prevalencia del juez penal en la fijación de hechos?

3.3.1. En una primera aproximación se podría responder afirmativamente, puesto que la sentencia comentada casa la regularización inspectora por no ajustarse al hecho probado en sede penal (el obligado tributario fue residente fiscal en Suiza en el ejercicio 2005). Sin embargo, un estudio más profundo de la doctrina legal sentada por el Alto Tribunal no refleja precisamente eso. Repárese en que se anulan los acuerdos de liquidación y de sanción del IP del ejercicio 2005 no por el hecho probado en sí, fijado por el juez penal, sino por no haber motivado o justificado su apartamiento del mismo (siguiendo la doctrina constitucional establecida en la Sentencia del TC 158/1985, de 26 de noviembre –NSJ051748–):

Sobre los jueces de la Sala de Barcelona recaía la carga de motivar la inexistencia de contradicción con relación al mismo dato fáctico objetivo que, en torno a la residencia del contribuyente, fue apreciado por el orden penal en sentencia firme. *Sin embargo, la sentencia impugnada no sigue esta doctrina*, pues, pese a reconocer que la jurisdicción penal declaró probada la residencia del recurrente en Suiza en 2005, hecho que afectaba a la actuación tributaria impugnada, *tras valorar la prueba, llega a la conclusión contraria, declarando que la residencia del recurrente se encontraba en España en 2005, sin razonamiento o justificación alguna sobre la inexistencia de contradicción* (Sentencia del TS 1004/2023, de 14 de julio, FD 8.º).

El TC no determina de forma categórica que haya una jurisdicción prevalente en la concreción de hechos. Si bien es cierto que establece que «unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado» (Sentencia del TC 77/1983, de 3 de octubre –NFJ000032–). También tiene reconocido que lo único que se requiere a efectos constitucionales es que «una distinta apreciación de los hechos debe ser motivada» (Sentencia del TC 158/1985, de 26 de noviembre –NSJ051748–). En definitiva, hoy en día, no hay un posicionamiento claro (dicho sea, en términos de seguridad jurídica) no ya sobre si hay o no una jurisdicción preferente respecto a otras en la acreditación de los hechos, sino que ni siquiera contamos (y esto es lo más trascendente) con unos criterios que permitan a un operador jurídico predecir con un mínimo de certeza en qué casos y bajos qué circunstancias y

condicionantes hay que respetar en una jurisdicción los hechos acreditados en otra⁶. Por ello, en nuestra opinión, urge que el TC aborde esta cuestión en aras de la certidumbre jurídica⁷.

3.3.2. Pero en este caso, además, llama la atención que el vicio que el TS imputa a la Administración tributaria y a la sentencia del TSJ de Cataluña, relativo a que no han razonado su posición dispar respecto a la determinación de la residencia fiscal en España del contribuyente en el año 2005 frente al criterio del juez penal de situarlo en Suiza, en modo alguno lo compartimos.

Efectivamente, basta con acudir, primero, a la Resolución del TEAC de 18 de septiembre de 2018 (RG 4574/2015 –NFJ071497–) en la que se expone profusamente (véanse, en particular, los FF. DD. 4.º a 6.º de la referida resolución) la convicción de la Administración de seguir considerando residente fiscal en España al sujeto pasivo durante el ejercicio 2005. Cuestión distinta es que se comparta (o no) dicha argumentación, pero que fue razonado es indudable. Y, después, a la Sentencia del TSJ de Cataluña (*cfr.*, FD 2.º), que desencadenó la presente casación, en la que se ahonda y profundiza en la justificación distinta del hecho probado establecido en la esfera penal.

En definitiva, pese a la afirmación apodíctica de la sentencia del TS, lo cierto (en nuestra opinión) es que la Administración tributaria razonó (certeramente o no, ese es otro tema) su criterio a la hora de fijar la residencia fiscal del contribuyente en el ejercicio 2005 en España y no en Suiza, contrariando el relato fáctico fijado indubitadamente en sede penal.

⁶ Como se reconoce en la Sentencia del TC 170/2002, de 30 de septiembre (NCJ049656):

Respecto de la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, en relación con el instituto de la prejudicialidad, hemos sostenido (SSTC 171/1994, de 7 de junio, FJ 4; 30/1996, de 27 de febrero, FJ 5; 50/1996, de 26 de marzo, FJ 3; 59/1996, de 4 de abril, FJ 2; 102/1996, de 11 de junio, FJ 3; 89/1997, de 5 de mayo, FJ 3; 190/1999, de 25 de octubre, FJ 4; 278/2000, de 27 de noviembre, FJ 6) que *no existiendo norma legal alguna que establezca la necesidad de deferir a un concreto orden jurisdiccional el conocimiento de una cuestión prejudicial, corresponde a cada uno de ellos, en el ejercicio independiente de la potestad que les confiere el art. 117.3 CE, decidir si se han cumplido o no los presupuestos de las pretensiones que ante ellos se ejercitan y que, como regla general, carece de relevancia constitucional que puedan producirse resultados contradictorios entre resoluciones de órganos judiciales de distintos órdenes, cuando esta contradicción tiene como soporte el haber abordado, bajo ópticas distintas, unos mismos hechos sometidos al conocimiento judicial*, pues, en estos casos, los resultados contradictorios son consecuencia de los criterios informadores del reparto de competencias llevado a cabo por el legislador entre los diversos órdenes jurisdiccionales (FJ 10.º).

⁷ Es más, no faltan posiciones doctrinales que abogan por este paralelismo procedimental-procesal. Así, entre otros, Iglesias Capellas (2018, pp. 54-55) sostiene que «la coexistencia de los dos procesos judiciales no solo no resulta contraria al principio de no duplicidad (*non bis in idem*), sino que resulta más respetuosa con la atribución legal de competencias a cada uno de los distintos órdenes jurisdiccionales.

3.3.3. Por tanto, esta sentencia del TS evidencia que no hay una doctrina constitucional que permita solventar con certidumbre las situaciones de discrepancias fácticas entre jurisdicciones. De ahí la necesidad de que el TC aborde próximamente esta cuestión. Por nuestra parte, somos partidarios de dotar de prevalencia a la jurisdicción penal en la fijación de hechos, habida cuenta del rigor probatorio que existe en este sector del ordenamiento, de manera que, cuando haya llegado al convencimiento pleno (esto es, sin duda alguna) de que un hecho ha tenido lugar (tenga esta relevancia incriminatoria o absoluto-ria), los demás órdenes deberán respetarlo, tal y como hace la AN en la Sentencia de 26 de mayo de 2021 (rec. núm. 678/2018 –NFJ083368–) con relación al IRPF del contribuyente en el mismo periodo 2005:

En este caso, como se ha dicho, la sentencia del orden jurisdiccional penal ha declarado como hecho probado que el Sr. Pedro Enrique en el periodo comprendido entre el 26/06/2000 hasta 15/03/2007 tenía su residencia fiscal en Suiza y que no resultó debidamente probado por parte de la AEAT que tuviese residencia en España ni que el centro de sus intereses económicos y de gestión de su actividad profesional estuviese radicado en España. [...] *la absolución no se fundamenta en la falta de justificación o pruebas concluyentes, categóricas e inequívocas de la autoría, que permitan pronunciar una condena legal contra el Sr. Pedro Enrique en aplicación del principio in dubio pro reo, sino que el juez, con base en las pruebas existentes, declara probado de manera contundente que el Sr. Pedro Enrique tenía residencia fiscal en Suiza entre el 26/06/2000 hasta 15/03/2007. De modo que no podemos desconocer esta declaración de hechos probados, y si bien en este orden jurisdiccional podría hacerse una valoración distinta de los mismos y resolver lo que proceda desde el plano estrictamente fiscal, los indicios probatorios existentes en las actuaciones en relación con el ejercicio 2005, prácticamente coincidentes con los relativos al 2006 en el procedimiento penal, determinan que no podamos hacer una apreciación distinta a la realizada por la jurisdicción penal (FD 4.º).*

Si bien, como queda dicho, resulta ineludible que el TC fije un criterio claro y estable que impida los coletazos fácticos que se han producido en este caso no solo entre la jurisdicción penal y la contenciosa, sino también en esta última, en la que el TSJ de Cataluña (IP) y la AN (IRPF) llegan a posiciones contrarias sobre un mismo hecho probado (residencia fiscal en Suiza del sujeto pasivo durante el ejercicio 2005).

3.4. ¿Un mismo hecho puede existir o dejar de existir en dos soberanías fiscales?

3.4.1. Hasta el momento nos hemos referido a la fijación de hechos para los mismos órganos del Estado. Ahora se trata de proyectar esta cuestión a dos Estados soberanos en los que, además, media un CDI. En esta línea, hay que plantearse si un mismo hecho

(concreción de la residencia fiscal) respecto a idéntico periodo (2005) y sujeto pasivo puede verificarse o no en función de la soberanía fiscal ante la que nos encontremos.

Hemos visto que en este caso el contribuyente aportó (entre otro material probatorio) certificado de residencia fiscal de las autoridades suizas conforme al cual la Administración tributaria de dicho país lo consideraba residente fiscal allí en el año 2005. Por el contrario, la Administración tributaria española, obviando dicho certificado, lo consideró residente fiscal en España, produciéndose una situación de «doble residencia fiscal internacional» que, de confirmarse, hubiera generado una situación de doble imposición internacional (ya que obligaría al sujeto pasivo a tributar por su renta/patrimonio mundial en España y en Suiza), enervando los efectos del referido convenio para evitar situaciones de sobreimposición.

3.4.2. No se trata aquí de estudiar los cauces para solventar los casos de doble residencia (art. 4.2 del CDI entre España y Suiza), ni siquiera de analizar si el contribuyente fue residente fiscal en España o en Suiza (ex art. 4.1 del CDI y arts. 8 y 9 de la LIRPF), pero sí de poner de manifiesto la falta de instrumentos eficaces que eviten situaciones de doble imposición internacional en primer lugar y, en caso de producirse, de solucionarlos. Parece claro que deben ser los Estados los que se impliquen en la solución de estos conflictos de doble residencia y de doble imposición. No es de recibo que los Estados invoquen una presunta simulación de la residencia del sujeto pasivo (como ocurre en este caso) para soslayar la residencia en el otro Estado, atrayéndola al suyo de manera «unilateral» (es decir, sin contar con el criterio del otro Estado implicado): o se es residente fiscal en un Estado o se es en otro, pero no en los dos a la vez; máxime (como fue el caso) si se utiliza para, en última instancia, imputar la presunta comisión de un delito fiscal.

Por ello, hay que crear y consolidar mecanismos convencionales (más allá del procedimiento amistoso del art. 25 del CDI entre España y Suiza que, en principio, solo compele a los Estados «a sentarse») que «obliguen» a los Estados implicados, en casos como el presente, a solucionar bilateralmente las situaciones de doble residencia, esto es, concretando para un ejercicio determinado en qué Estado fue residente un obligado tributario.

Los CDI, como tratados internacionales, deben ser aplicados de forma bilateral y coordinada entre los Estados contratantes. Lo contrario, esto es, la interpretación unilateral del mismo sobre una cuestión sobre la exista una disparidad de criterios (por ejemplo, la residencia fiscal de un contribuyente en uno u otro Estado), conduce a soluciones defectuosas que, lejos de solventar situaciones de doble imposición internacional, las crean, haciendo decaer el fundamento y finalidad de tales tratados⁸.

⁸ Como expone Vilches de Santos (2017, p. 9), en los supuestos de doble residencia no es posible aplicar los mecanismos convencionales para neutralizar los efectos de la situación de doble imposición internacional así generada, puesto que:

Por ello, compartimos el criterio sentado por el TS en su Sentencia 778/2023, de 12 de junio (rec. núm. 915/2022 –NFJ090240–):

1. Los *órganos administrativos o judiciales nacionales no son competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se ha expedido un certificado de residencia fiscal por otro Estado ni, en consecuencia, pueden prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un convenio de doble imposición* cuando dicho certificado se ha extendido a los efectos del convenio.
2. A los efectos de analizar la existencia de un conflicto de residencia entre dos Estados, la validez de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del convenio de doble imposición debe ser presumida, *no pudiendo ser su contenido rechazado, precisamente por haberse suscrito el referido convenio.*
3. Un Estado firmante de un convenio de doble imposición *no puede, de forma unilateral, enjuiciar la existencia de un conflicto de residencia, prescindiendo de la aplicación de las normas específicas suscritas en el referido convenio para estos casos.* De esta forma, en presencia de un conflicto de residencia, es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el convenio de doble imposición, requiriendo para ello de una interpretación autónoma en relación con las normas internas que alberguen conceptos similares. Específicamente, la regla de «desempate» prevista en el artículo 4.2 del convenio, consistente en el «centro de intereses vitales», es más amplia que el concepto de «núcleo de intereses económicos» del artículo 9.1 b) de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, por lo que no resulta equiparable (FD 4.^o).

la articulación general de esta figura consiste en permitir la deducción de la carga impositiva soportada en el país donde el sujeto no es residente cuando las rentas obtenidas en el país extranjero se integran en la base imponible del Estado donde es residente. Con carácter habitual, es el Estado de residencia el que regula y permite su aplicación. Sin embargo, es la propia finalidad pretendida por este beneficio la que aflora la imposibilidad de su aplicación para los supuestos de doble residencia pues para este fin adolece de serias dificultades técnicas. La deducción pretende la sustracción del impuesto pagado por el contribuyente en la jurisdicción donde no se es residente. Ahora bien, ante una persona física residente simultáneamente en sendos países, ¿qué Estado debe permitir la aplicación de esta figura? Para ambos el sujeto es residente, ¿deberían permitir su aplicación ambos territorios dando lugar a un bucle cuando se trate de cuantificar la carga impositiva definitiva soportada en el extranjero? Pero, es más, la deducción por doble imposición se basa en el presupuesto de que el impuesto soportado en el extranjero es el que corresponde a un sujeto que es tratado como no residente en el extranjero. Sin embargo, un doble residente nunca será gravado por ese concepto, ya que es calificado residente en todo lugar. Esta realidad no solo supone una complicación, sino que afecta directamente a la esencia misma de la deducción, que pretende restar el menor de los impuestos pagados por el sujeto, partiendo del hecho de que el impuesto en el extranjero, al ser el de no residentes, tiene tipos impositivos inferiores.

Referencias bibliográficas

Espejo Poyato, I. (2015). Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 388, 5-36.

García Díez, C. (2017). Vinculación a la declaración de hechos probados en las regularizaciones tributarias. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 410, 23-64.

Iglesias Capellas, J. (2018). La litispendencia del proceso penal por delito contra la Hacienda pública. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 422, 19-60.

Vilches de Santos, D. (2013). Residencia fiscal: consecuencias de la insuficiente regulación internacional. *Carta Tributaria*, 23, 1-13.